



universität
wien

DISSERTATION

Titel der Dissertation

„Die Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der Fassung des GesRÄG 2005 und des URÄG 2008 unter Berücksichtigung der neuen europarechtlichen Vorgaben durch die Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG in der Fassung RL 2014/56/EU und durch die Abschlussprüfungs-Verordnung VO (EU) Nr. 537/2014“

Verfasser

MMag. Georg Steinböck

Angestrebter akademischer Grad

Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 083 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt: Rechtswissenschaften

Betreuer: Univ.-Prof. Dr. Markus Dellinger

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Quellen- und Literaturverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	X
I. Einleitung	1
A. Bedeutung von Unabhängigkeit	1
B. Begrifflichkeiten	1
1. Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Besorgnis der Befangenheit	2
2. Weitere Begriffsbestimmungen	4
C. Wesentliche Arten von Tätigkeiten mit Unabhängigkeitsrelevanz	5
D. Methoden des Gesetzgebers	7
1. Generalklausel	7
2. Tatbestandskataloge	9
3. Kombinationen von Generalklausel und Katalogen von Tatbeständen	10
E. Aufbau der Arbeit	12
II. Die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach dem UGB im Überblick	14
A. Allgemeines	14
B. Zielsetzung und Zweck der Unabhängigkeitsbestimmungen	15
C. Entwicklung und europarechtliche Grundlagen	16
D. Neuregelung der Unabhängigkeitsvorschriften	18
E. Geltungsbereich und Unabhängigkeitsvorschriften in anderen Normen	20
1. Geltungsbereich	20
a) Aktuelle Rechtslage	20
b) Anpassungsbedarf aufgrund RL 2014/56/EU	22
2. Unabhängigkeitsbestimmungen in anderen Normen	23
F. Beachtung der Unabhängigkeitsvorschriften	26
G. Systematik und Begriffsbestimmungen	29
III. Die allgemeinen Unabhängigkeitsvorschriften gemäß § 271 UGB	31
A. Besorgnis der Befangenheit (§ 271 Abs 1)	31
1. Grundsatz	31
2. Beurteilungsmaßstab	32
3. Personeller Anwendungsbereich	35
4. Schutzmaßnahmen	37
5. Einzelfälle	39
B. Die allgemeinen Ausschlussgründe für natürliche Personen (§ 271 Abs 2 und 3)	44
1. Allgemeines	44
2. Ausschlussstatbestände	46
a) Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1)	46
aa) Allgemeines; direkter Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1 erster Fall)	46
bb) Indirekter Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1 zweiter Fall)	50
cc) Maßgeblicher Einfluss auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Anteilen (§ 271 Abs 2 Z 1 dritter Fall)	52
dd) Parallelbestimmungen	53
b) Organfunktion, Arbeitnehmereigenschaft (§ 271 Abs 2 Z 2)	54
c) Bescheinigung nach A-QSG (§ 271 Abs 2 Z 3)	57
d) Nichtprüfungsleistungen (§ 271 Abs 2 Z 4)	59
aa) Allgemeines	59

bb)	Mitwirkung bei Buchführung oder Jahresabschlusserstellung (§ 271 Abs 2 Z 4 lit a)	61
cc)	Mitwirkung bei der internen Revision (§ 271 Abs 2 Z 4 lit b).....	67
dd)	Übernahme von Managementaufgaben (§ 271 Abs 2 Z 4 lit c)	69
ee)	Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen (§ 271 Abs 2 Z 4 lit d)	72
ff)	Sonstige Nichtprüfungsleistungen	75
gg)	Parallelbestimmungen (BWG, WTBG)	77
e)	Organfunktion bzw Arbeitnehmer bei einer gemäß § 271 Abs 2 Z 4 ausgeschlossenen Gesellschaft oder Person (§ 271 Abs 2 Z 5)	78
f)	Bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 271 Abs 2 Z 6).....	81
g)	Umsatzabhängigkeit (§ 271 Abs 2 Z 7)	84
h)	Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3)	88
C.	Allgemeine Ausschlussstatbestände in wesentlichen anderen Rechtsnormen	93
1.	Überblick	93
2.	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG)	93
a)	Überblick	93
b)	§ 88 Abs 2 Z 1 WTBG (Persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit) ..	94
c)	§ 88 Abs 2 Z 2 WTBG (Einfluss auf die Geschäftsführung)	94
d)	§ 88 Abs 2 Z 3 WTBG (Verwandschaftliche Beziehungen).....	95
e)	§ 88 Abs 2 Z 4 WTBG (Besorgnis der Befangenheit).....	97
f)	§ 88 Abs 2 Z 5 WTBG (Buchführung und Abschlusserstellung)	98
3.	Bankwesengesetz (BWG).....	98
D.	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 271 Abs 4)	100
1.	Allgemeines	100
2.	Befangenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	101
3.	Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	103
E.	Konzernabschlussprüfer (§ 271 Abs 5)	106
F.	Anpassungsbedarf in § 271 UGB aufgrund RL 2014/56/EU	110
1.	Allgemeines	110
2.	Personeller Anwendungsbereich	111
3.	Relevanter Zeitraum	113
4.	Finanzinstrumente	114
5.	Sonstiges	115
IV.	Besondere Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 271a UGB)	118
A.	Einleitung	118
B.	Anwendungsbereich	120
C.	Besondere Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse	123
1.	Umsatzabhängigkeit (§ 271a Abs 1 Z 1).....	123
2.	Rechts- und Steuerberatungsleistungen (§ 271a Abs 1 Z 2).....	124
3.	Rechnungslegungsinformationssysteme (§ 271a Abs 1 Z 3)	127
4.	Prüferrotation (§ 271a Abs 1 Z 4)	129
5.	Sozietätsklausel (§ 271a Abs 2)	133
D.	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 271a Abs 3).....	134
E.	Konzernabschlussprüfer (§ 271a Abs 4)	137
F.	Anpassungsbedarf aufgrund RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014 in Bezug auf die Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse	143
1.	Allgemeines	143

2.	Anwendungsbereich der VO (EU) 537/2014	143
3.	Unabhängigkeitstatbestände der VO (EU) 537/2014	146
a)	Entfall der bisherigen Tatbestände des § 271a UGB	146
b)	Prüfungshonorare und Umsatzabhängigkeit (Art 4 VO [EU] 537/2014)....	146
c)	Nichtprüfungsleistungen (Art 5 VO [EU] 537/2014)	148
d)	Laufzeit von Mandaten und Prüferrotation (Art 17 VO [EU] 537/2014) ...	152
4.	Sonstiges	154
V.	Unabhängigkeit im Netzwerk (§ 271b UGB)	155
A.	Allgemeines	155
B.	Netzwerkbegriff (§ 271b Abs 1).....	156
C.	Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk (§ 271b Abs 2).....	162
1.	Allgemeines	162
2.	Befangenheit	162
3.	Ausgeschlossenheit	165
4.	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	167
D.	Konzernabschlussprüfung (§ 271b Abs 3)	168
E.	Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014	169
VI.	Rechtsfolgen	170
A.	Honorarverlust (§ 271 Abs 6)	170
B.	Entfall der Haftungsbeschränkung (§ 275 Abs 2 letzter Satz)	171
C.	Weitere Rechtsfolgen	172
D.	Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014	173
VII.	Befristetes Tätigkeitsverbot (Cooling Off; § 271c UGB)	175
A.	Allgemeines	175
B.	Tatbestand	175
C.	Rechtsfolgen	177
D.	Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014	177
VIII.	Zusammenfassung	179
	Lebenslauf	181
	Abstract (Deutsch)	183
	Abstract (Englisch)	184

Quellen- und Literaturverzeichnis

Österreichische Quellen und Literatur

- Arnold*, Privatstiftungsgesetz - Kommentar, 3. Auflage (2013)
- Auer/Maresch*, Geplante Neuerungen im Bereich Abschlussprüfung durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008), RWZ 2007, 324
- Baldauf/Steller*, Reform der Abschlussprüfung, SWK 2012, 643
- Bartos/Milla/Kuntner*, Einzelfragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2011* (herausgegeben vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 2011) 149
- Bertl/Fraberger*, § 271 Abs. 2 Z. 5 HGB, RWZ 2001, 88
- Bertl/Fraberger*, Abschlußprüfung und Steuerberatung, RWZ 1998, 12
- Bertl/Fraberger*, Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer, RWZ 2001, 54
- Bertl/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (ab 1991), Loseblatt
- Bertl/Mayer*, Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 338
- Bertl/Reiter*, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006* (herausgegeben vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 2006) 141
- Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 und zum Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (2005)
- Dellinger*, Kommentar zum Bankwesengesetz (ab 2007), Loseblatt
- Dellinger*, Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen, 2. Auflage (2014)
- W. Doralt*, Abschlußprüfung neu: Unabhängigkeit geschwächt und Haftung reduziert! ÖBA 2006, 173
- Fasching/Konecny*, Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, 2. Auflage (ab 2000)
- Gaggl/Kind*, Einführung einer externen Rotationspflicht für Bankprüfer – Anlassgesetzgebung oder Instrument zur Sicherung der Prüfungsqualität? ÖJZ 2002, 481
- Gahleithner*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (Teil I), *ecolex* 2008, 536
- Gelter*, Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001, 331
- Gelter*, BGH zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Fall HypoVereinsBank, RdW 2003, 354
- Gelter*, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung (2004)
- Gelter*, Die künftige EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Rechtspolitische Perspektiven und Umsetzung in Österreich, in *Gruber/Harrer*, Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung (2006) 15
- Haberer*, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – national und international, SWK 2003, T 167
- Haller/Reitbauer*, Obligatorische externe Rotation – ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 147
- Hasenauer/Birkner*, Jahresabschlussprüfung: Keine Nichtigkeit bei Verstoß gegen Unabhängigkeitsbestimmungen, Aufsichtsrat aktuell 2/2006, 10
- Hasenauer/Vcelouch-Kimeswenger*, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Zur Vereinbarkeit von Steuerberatungsleistungen mit der gesetzlichen Abschlussprüfung durch denselben Wirtschaftstreuhänder, RWZ 2010, 61
- Hirschler*, Bilanzrecht, Einzelabschluss Kommentar (2010)
- Hochreither/Öppinger*, Das Grünbuch der EU zur Abschlussprüfung - Ein Überblick über Diskussionspunkte und Konsultationsergebnisse, SWK 2011, W 9
- IWP*, Internationale Entwicklungen zur Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers: Konsequenzen und Anpassungsbedarf für den österreichischen Berufsstand, RdW 2002, 570
- IWP*, Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben, IWP/PG 7 (September 2003; überarbeitet im Juni 2014)

IWP, Stellungnahme zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008), IWP/PE 19 (Dezember 2009, überarbeitet im Juni 2014)

Jabornegg, Kommentar zum HGB (1997), Nachtrag (1999)

Jabornegg/Strasser, Kommentar zum Aktiengesetz, 4. Auflage (ab 2001)

Kalss, Handkommentar zur Verschmelzung - Spaltung - Umwandlung (1997)

KFS, Fachgutachten über die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen, KFS/PG 12 (Dezember 2010)

KFS, Fachgutachten zur Prüfung von Vereinen, KFS/PE 22 (Juli 2012; überarbeitet im März 2014)

Klauser/Kodek, JN – ZPO Jurisdiktionsnorm und Zivilprozessordnung, 17. Auflage (2012)

Klösch, Auditor's Independence – Eine Bestandsaufnahme zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in *Wirtschaft Recht Steuern - Interdisziplinäre Beratung überzeugt*, Festschrift für Walter Wundsam (2003) 43

Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, 3. Auflage (ab 1998), Loseblatt

Kroiss/Nowotny/Reiffenstuh/Schiemer, Neue Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das URÄG 2008, in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009* (herausgegeben vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 2009) 25

Milla/Sterl/Gedlicka, Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Reformbedarf und Lösungsansätze, in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2003* (herausgegeben vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 2003) 23

Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (2008)

Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz-Begleitgesetz 2015, 89/ME 25. GP

Nagy/Milla/Gedlicka, Grünbuch der Europäischen Kommission zur Abschlussprüfung: Zwischenstand der Diskussion und Ausblick, RWZ 2011, 193

Nowotny, Befangenheit des Abschlussprüfers: Organfunktion in einem Konzernunternehmen, RdW 2004, 518

Nowotny/Gelter, Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 325

Österreichischer Corporate Governance Kodex (in der Fassung Jänner 2015), abrufbar unter www.corporate-governance.at

Rechberger, Kommentar zur Jurisdiktionsnorm und Zivilprozessordnung samt Einführungsgesetzen, 4. Auflage (2014)

Regierungsvorlage zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, RV 927 BlgNR 22. GP

Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsgesetz, RV 1270 BlgNR 17. GP

Regierungsvorlage zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, RV 367 BlgNR 25. GP

Regierungsvorlage zum Unternehmensrechtsänderungsgesetz 2008, RV 467 BlgNR 23. GP

Regierungsvorlage zum Vereinsgesetz 2002, RV 990 BlgNR 21. GP

Reiter, Zur Rotation des Abschlussprüfers – internationaler Vergleich, RWZ 2003, 118

Reiter, Die Unabhängigkeit des Bankprüfers nach den Bestimmungen des BWG, ÖBA 2008, 227

Reiter, Ausgewählte Fragen zum Netzwerk bei der Abschlussprüfung, RWZ 2011, 212

Reiter, Befangenheit und Unabhängigkeit in der Abschlussprüfung, in *Rechnungswesen Wirtschaftsprüfung Steuern*, Festschrift für Romuald Bertl (2013) 491

Rückle, Reform der Abschlussprüfung – Prüfungspflichtige und Abschlußprüfer nach dem neuen Rechnungslegungsgesetz, in *Seicht*, Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen '89 (1989) 127

Rückle, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in *Altenburger*, Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen (2005) 9

Rüffler, Zur Vereinbarkeit der Erbringung von Lohnverrechnungstätigkeiten mit der gesetzlichen Abschlussprüfung, in *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, Strukturen – Prinzipien – Neuerungen, Festschrift für Herbert Kofler (2009) 603

Stärker, Arbeits- und Sozialrecht für die Praxis, 6. Auflage (2010)

Straube, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, 3. Bzw 4. Auflage (ab 2009)

Temmel, Börsegesetz Praxiskommentar (2011)

U. Torggler, Kommentar zum UGB (2013)

Weber, Das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 im Überblick, ÖJZ 2008, 425

Weilinger, Rechnungslegungsgesetz (1991)
Winner/Oberhofer, Unabhängigkeit und Bestellung von externen Prüfern bei gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen, *GesRZ* 2007, 34
Zib/Dellinger, UGB Großkommentar (ab 2013)

Deutsche Quellen und Literatur

Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage (ab 1995)
Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 36. Auflage (2014)
Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 9. Auflage (2014)
Claussen/Scherrer, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht (2011)
Ebke/Paal, Die Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers: Absolute Ausschlussgründe und ihre Auswirkungen auf den Prüfungsvertrag, *ZGR* 2005, 894
Frings, Pflichtverletzungen des Abschlussprüfers – ein Grund zur Besorgnis der Befangenheit? *WPg* 2006, 821
Gelhausen, Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das Bilanzrechtsreformgesetz, in *Freidank*, Reform der Rechnungslegung und Corporate Governance in Deutschland und Europa (2004) 163
Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (2009)
Gelhausen/Heinz, Der befangene Abschlussprüfer, seine Ersetzung und sein Honoraranspruch, *WPg* 2005, 693
Gelhausen/Kuss, Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer, *NZG* 2003, 424
Großkommentar zum Handelsgesetzbuch siehe *Staub*
Hennrichs/Kleindiek/Watrin, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2 (2013)
Jakob, Interne Rotation bei der Abschlussprüfung: Reichweite des Ausschlussstatbestands mit Blick auf „freiwillige“ Abschlussprüfungen, *BB* 2005, 2455
Klaas, Steuerberatung gegenüber Prüfungsmandanten – Eine nach wie vor zulässige Dienstleistung auch bei Unternehmen von öffentlichem Interesse? *WPg* 2014, 763
Klein/Klaas, Die Entwicklung der neuen Abschlussprüferrichtlinie in den Beratungen von Kommission, Ministerrat und Europäischem Parlament, *WPg* 2006, 885
Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht siehe *Claussen/Scherrer*
Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss, 5. Auflage (ab 2002), Loseblatt
Lenz, EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: Evidenzbasierte Beurteilung ausgewählter Reformvorschläge durch die Prüfungsforschung, *RWZ* 2011, 198
Löcke, Mitwirkung des Abschlußprüfers an der Erstellung des Jahresabschlusses, *GmbHR* 1997, 1052
Loitz, Das Unabhängigkeitserfordernis bei der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformations- und Finanzberichtserstattungssystemen, *DB* 2013, 1249
Marx, Unabhängige Abschlussprüfung und Beratung (2002)
Müller, Allweiler redivivus? Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zu einigen Quisquilien in der Hauptversammlung, *WPg* 2003, 741
Münchener Kommentar zum Bilanzrecht siehe *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*
Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch siehe *K. Schmidt/Ebke*

Naumann/Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung – Update zum aktuellen Stand der Diskussion in Brüssel, WPg 2014, 177

Petersen/Zwirner, Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf zum BilMoG, WPg 2008, 967

Petersen/Zwirner, Besondere Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – Anmerkungen zu § 319a HGB, WPg 2009, 769

Petersen/Zwirner/Boecker, Ausweitung der Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer bei Vorliegen eines Netzwerks – Anmerkungen zu § 319b HGB, WPg 2010, 464

Pfizer/Orth/Hettich, Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers? DStR 2004, 328

Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015)

Regierungsbegründung zum BilMoG, BT-Drucks 16/10067

Regierungsbegründung zum BilReG, BT-Drucks 15/3419

K. Schmidt/Ebke, Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 3. Auflage (2013)

Seidler/Bischof/Pföhler, Interne Rotation des Abschlussprüfers nach § 319a HGB – Anwendungsprobleme in der Praxis, WPg 2014, 236

Skirk/Wirtz, Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Verwertung der Arbeit interner Prüfer sowie der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers (ISA 610, ISA 620), WPg 2014, 768

Staub, Handelsgesetzbuch Großkommentar, Siebenter Band, Erster Teilband: §§ 316-330 HGB, 5. Auflage (2010)

Stefani/Ernst, Führt ein Verbot von „Prüfung und Beratung aus einer Hand“ zu einem Anstieg der Anbieterkonzentration? WPg 2011, 917

Strieder, Interne Rotation bei Abschlussprüfungen: Sonderfragen zum Regelungskreis des § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB, BB 2003, 2227

Sultana/Willeke, Die neuen Unabhängigkeitsregeln bei der Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen, StuB 2005, 212

Veltins, Verschärfte Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer, DB 2004, 445

Internationale Quellen

Empfehlung der Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats (2005/162/EG), ABl L 52 vom 25.2.2005 S 51

Empfehlung der Kommission 2002/590/EG vom 16.5.2002 („Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“), ABl L 191 vom 19.7.2002 S 22

IESBA Code of Ethics for professional accountants (2014 Edition), abrufbar unter www.ifac.org

Richtlinie 2006/43/EG vom 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl L 157 vom 9.6.2006 S 87

Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl L 158 vom 27.5.2014 S 196

Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 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

Rechtsprechung

OGH 12.12.2000, 5 Ob 85/00m SZ 73/192

OGH 22.10.2001, 1 N 516/01 SZ 74/176

VwGH 22.2.2006, 2002/09/0187, 2002/09/0188, 2002/09/0189

BGH 21.4.1997, II ZR 317/95

BGH 25.11.2002, II ZR 49/01

BGH 3.6.2004, X-ZR 104/03

Abkürzungsverzeichnis

A-QSG	.....	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
aA	.....	anderer Ansicht
ABGB	.....	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
ABl	.....	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs	.....	Absatz
Abschn	.....	Abschnitt
aE	.....	am Ende
aF	.....	alte Fassung
AFRAC	.....	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AG	.....	Aktiengesellschaft
AktG	.....	Aktiengesetz
AP-RL	.....	Abschlussprüfungs-Richtlinie (RL 2006/43/EG)
AP-VO	.....	Abschlussprüfungs-Verordnung (VO [EU] 537/2014)
AReG	.....	(deutsches) Abschlussprüfungsreformgesetz
arg	.....	argumento (folgt aus)
Art	.....	Artikel
ASGG	.....	Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz
AÜG	.....	Arbeitskräfteüberlassungsgesetz
AuslBG	.....	Ausländerbeschäftigungsgesetz
AVG	.....	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz
BAO	.....	Bundesabgabenordnung
BB	.....	(deutsche) Zeitschrift „Der Betriebsberater“
BDG	.....	Beamten-Dienstrechtsgesetz
Beck Bil-Komm	.....	Beck'scher Bilanzkommentar
BGBI	.....	Bundesgesetzblatt
BGH	.....	(deutscher) Bundesgerichtshof
BilMoG	.....	(deutsches) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilR	.....	Bilanzrecht
BilReG	.....	(deutsches) Bilanzrechtsreformgesetz
BlgNR	.....	Beilage zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats
BörseG	.....	Börsegesetz
BT-Drucks	.....	Bundestags-Drucksache
BWG	.....	Bankwesengesetz
bzw	.....	beziehungsweise
CGK	.....	(österreichischer) Corporate Governance Kodex
CoE	.....	Code of Ethics
CRR	.....	Capital Requirements Regulation (VO [EU] 575/2013)
d	.....	deutsch
DB	.....	(deutsche) Zeitschrift „Der Betrieb“
ders	.....	derselbe
DHG	.....	Dienstnehmerhaftpflichtgesetz
dies	.....	dieselbe, dieselben
DRGBI	.....	Deutsches Reichsgesetzblatt
DStR	.....	(deutsche) Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“
EG	.....	Europäische Gemeinschaft
E-GeldG	.....	E-Geldgesetz
EO	.....	Exekutionsordnung
EPG	.....	Eingetragene Partnerschaft-Gesetz
Erg	.....	Ergänzung
Erg-Lfg	.....	Ergänzungslieferung
ErläutRV	.....	Erläuterungen zur Regierungsvorlage

etc	.....	et cetera
EU	.....	Europäische Union
f, ff	.....	folgend, fortfolgend
FamRÄG 2009	.....	Familienrechts-Änderungsgesetz 2009
FMA	.....	Finanzmarktaufsicht
FMAG	.....	Finanzmarktaufsichtsgesetz
FN	.....	Fußnote
FS	.....	Festschrift
GenG	.....	Genossenschaftsgesetz
GenRevBGVO	.....	Genossenschaftsrevisoren-Berufsgrundsätzeverordnung
GenRevG	.....	Genossenschaftsrevisionsgesetz
GesRÄG 2005	.....	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005
GesRZ	.....	Zeitschrift „Der Gesellschafter“
GmbH	.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	.....	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	.....	(deutsche) Zeitschrift „GmbH Rundschau“
GP	.....	Gesetzgebungsperiode
HBA	.....	Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung
HGB	.....	Handelsgesetzbuch
hL	.....	herrschende Lehre
hM	.....	herrschende Meinung
idF	.....	in der Fassung
idR	.....	in der Regel
IESBA	.....	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	.....	International Federation of Accountants
IKS	.....	Internes Kontrollsystem
inkl	.....	inklusive
insb	.....	insbesondere
InvFG	.....	Investmentfondsgesetz
IO	.....	Insolvenzordnung
ISA	.....	International Standard on Auditing
iSd	.....	im Sinne des
ISQC	.....	International Standard on Quality Control
iSv	.....	im Sinne von
iVm	.....	in Verbindung mit
IWP	.....	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
iZm	.....	im Zusammenhang mit
JN	.....	Jurisdiktionsnorm
KapBG	.....	Kapitalberichtigungsgesetz
KFS	.....	Kammerfachsenat
KG	.....	Kommanditgesellschaft
KI	.....	Kreditinstitut
KMG	.....	Kapitalmarktgesetz
KWT	.....	Kammer der Wirtschaftstreuhand
Lfg	.....	Lieferung
lit	.....	litera
mE	.....	meines Erachtens
ME	.....	Ministerialentwurf
Mio	.....	Million(en)
mwN	.....	mit weiteren Nachweisen
nF	.....	neue Fassung
Nr	.....	Nummer
NZG	.....	(deutsche) „Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht“
ÖBA	.....	Zeitschrift „Österreichisches Bankarchiv“
OeNB	.....	Österreichische Nationalbank

OG	.....	Offene Gesellschaft
OGAW	.....	Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren
OGH	.....	Oberster Gerichtshof
ÖJZ	.....	Zeitschrift „Österreichische Juristenzeitung“
ORF-G	.....	Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk
PE	.....	Prüfung Einzelfragen
PG	.....	Prüfung Grundsatzfragen
PKG	.....	Pensionskassengesetz
Pkt	.....	Punkt
PSG	.....	Privatstiftungsgesetz
RÄ-BG 2015	.....	Rechnungslegungsänderungs-Begleitgesetz 2015
RÄG 2014	.....	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014
RdW	.....	Zeitschrift „Österreichisches Recht der Wirtschaft“
RL	.....	Richtlinie oder Rechnungslegung
RLG	.....	Rechnungslegungsgesetz
RLR	.....	Rechnungslegungsrecht
RV	.....	Regierungsvorlage
RWZ	.....	„Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen“
Rz	.....	Randzahl
S	.....	Seite
SCE	.....	Societas Cooperative Europaea
SE	.....	Societas Europaea
SEC	.....	Securities and Exchange Commission
SOA	.....	Sarbanes Oxley Act
SpaltG	.....	Spaltungsgesetz
StPO	.....	Strafprozessordnung
StuB	.....	(deutsche) Zeitschrift „Steuern und Bilanzen“
SWK	.....	„Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei“
ua	.....	unter anderem
ÜbG	.....	Übernahmegesetz
UGB	.....	Unternehmensgesetzbuch
UmwG	.....	Umwandlungsgesetz
Unterabs	.....	Unterabsatz
URÄG 2008	.....	Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008
URG	.....	Unternehmensreorganisationsgesetz
usw	.....	und so weiter
VAG	.....	Versicherungsaufsichtsgesetz
VerfGG	.....	Verfassungsgerichtshofgesetz
VerG	.....	Vereinsgesetz 2002
vgl	.....	vergleiche
VO	.....	Verordnung
VwGG	.....	Verwaltungsgerichtshofgesetz
WAG 2007	.....	Wertpapieraufsichtsgesetz 2007
WPg	.....	(deutsche) Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“
WP-Gesellschaft	.....	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WT-ARL	.....	Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie
WTBG	.....	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
Z	.....	Ziffer
ZaDiG	.....	Zahlungsdienstegesetz
zB	.....	zum Beispiel
ZGR	.....	(deutsche) „Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht“
ZIP	.....	(deutsche) „Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis“
ZPO	.....	Zivilprozessordnung

I. Einleitung

A. Bedeutung von Unabhängigkeit

Wirtschaftsleben und Alltagsleben sind geprägt von einer Vielzahl unterschiedlichst gearteter Beziehungen zwischen Personen. Im Zuge dessen haben Personen oftmals Rollen inne, deren ordnungsgemäße Erfüllung objektives Agieren frei von sachfremden Motiven voraussetzt. Immer dann, wenn die Wahrnehmung bestimmter Aufgaben und Funktionen ein solch objektives Verhalten erfordert, kommt die Frage der Unabhängigkeit der handelnden Personen ins Spiel. Unabhängigkeit ist insofern ein wesentlicher Eckpfeiler zur Sicherstellung von Objektivität und damit zur Gewährleistung, dass Abläufe (je nach Kontext) so wesentlichen Anforderungen wie Willkürfreiheit, Gleichbehandlung, Berechenbarkeit, intersubjektive Nachvollziehbarkeit in der Sache und gebotene Sorgfalt entsprechen. So ist letztlich die ordnungsgemäße Vornahme einer großen Zahl an verschiedensten Tätigkeiten nicht denkbar, ohne dass der Grundvoraussetzung einer unabhängigen Aufgabenerfüllung Genüge getan wird. Dafür leistet der Gesetzgeber in vielen Fällen durch entsprechende Unabhängigkeitsbestimmungen Gewähr. Eines der umfassendsten Systeme, welches sich im österreichischen Wirtschaftsrecht dieser Problematik in einem bestimmten Kontext annimmt, bezieht sich auf die Durchführung von Abschlussprüfungen. Der Analyse der diesbezüglichen Bestimmungen ist der Großteil der nachfolgenden Abhandlung gewidmet.

B. Begrifflichkeiten

In den Unabhängigkeitsbestimmungen werden vom Gesetzgeber Begriffe, wie „Unabhängigkeit“, „Unbefangenheit“, „Unvereinbarkeit“ etc, verwendet, denen idR unterschiedliche Bedeutung zukommt. Es ist allerdings ebenso festzustellen, dass derselbe Begriff in verschiedenen gesetzlichen Grundlagen unterschiedlich verstanden wird. Gründe hierfür sind mE vor allem in einem historisch sich ändernden bzw in einem in verschiedenen Rechtsgebieten von vornherein (bewusst oder unbewusst) uneinheitlichen Begriffsverständnis und in einer in Einzelfällen auch etwas unscharfen Legistik zu suchen. Einige wesentliche Begriffe seien daher im Folgenden kurz besprochen, wobei bereits

besonderes Augenmerk auf das Verständnis im Rahmen des Abschlussprüfungskontextes gelegt werden soll. Anzumerken ist vorweg, dass es an dieser Stelle um das grundlegende Verständnis dessen geht, was ein Begriff zum Ausdruck bringen möchte (Was meint zB der Begriff „Unabhängigkeit“ allgemein und ganz abstrakt? Was versteht man ganz allgemein unter „Unbefangenheit“? Etc). Es geht in diesem Abschnitt aber (noch) nicht darum, welche Konstellationen ein Begriff im jeweiligen Kontext konkret erfasst; dass es je nach Sachlage vollkommen unterschiedliche Anlässe gibt, welche unabhängigkeitsgefährdend sind, liegt auf der Hand.

1. Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Besorgnis der Befangenheit

Der Begriff „Unabhängigkeit“ selbst kann in verschiedenen Zusammenhängen ganz abstrakt gesehen unterschiedlich zu verstehen sein. Oftmals wird zwischen „innerer“ und „äußerer“ Unabhängigkeit unterschieden¹⁾. Die „innere Unabhängigkeit“ entspricht dem Begriff der „Unbefangenheit“. Diese adressiert die Frage der inneren, subjektiven Einstellung einer Person. „Äußere Unabhängigkeit“ oder manchmal auch bloß „Unabhängigkeit“ (im engeren Sinn) meint demgegenüber eine objektive, also nach außen hin erkennbare Bindungslosigkeit in rechtlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht, sodass ein objektiver Dritter keine Veranlassung hätte, die objektive Aufgabenerfüllung in Zweifel zu ziehen²⁾.

Daneben wird der Begriff der „Unabhängigkeit“ (im weiteren Sinn) vielfach als Überbegriff verstanden, der sowohl Unbefangenheit als auch äußere Unabhängigkeit in sich vereint. Dies trifft angesichts der geltenden Rechtslage und des hierzu dokumentierten Verständnisses des Gesetzgebers³⁾ mE auch auf den Bereich der Abschlussprüfung zu. Das ist in diesem Kontext vor allem eine Folge der internationalen Rechtsentwicklung, weil der englische Begriff „independence“ die internationalen Rechtsgrundlagen zur Abschlussprüfung durchgängig prägt und sich daher in den deutschsprachigen europarechtlichen Texten der Überbegriff „Unabhängigkeit“ niedergeschlagen hat. Aber auch in anderen nationalen Normen verwendet der Gesetzgeber allein den Terminus „Unabhängigkeit“ und scheint damit sämtliche Tatbestände abdecken zu wollen, egal ob es

¹⁾ Stellvertretend sei einschlägiges Schrifttum zur Abschlussprüfung angeführt: *Marx*, Unabhängige Abschlussprüfung 70 ff; *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (27).

²⁾ Vgl nur *Marx*, Unabhängige Abschlussprüfung 71 mwN; *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPG 2014, 236.

³⁾ Dieses Verständnis geht aus den ausführlichen ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 20 ff hervor.

sich um Tatbestände äußerer Abhängigkeit oder von Befangenheit handelt (vgl etwa § 80b IO zum Insolvenzverwalter oder § 588 ZPO zum Schiedsrichter).

Bei Verwendung des Begriffspaares „unabhängig und unbefangen“, dessen sich der österreichische Bundesgesetzgeber mehrfach bedient (siehe zB § 5 Abs 4 und 5 VerG), ist von der genannten „Unabhängigkeit“ im Zweifel die äußere Unabhängigkeit eben in Abgrenzung zur Unbefangenheit angesprochen. Aber selbst dann kann sich im Rahmen der Auslegung der konkreten Bestimmung im systematischen und historischen Kontext der jeweiligen Regelung ergeben, dass den Begriffen besondere Begriffsinhalte zuzumessen sind. So sehen zB § 92 Abs 4a AktG und § 63a Abs 4 BWG vor, dass der Finanzexperte im Prüfungsausschuss „unabhängig und unbefangen“ sein muss. Zur genaueren Auslegung der Begriffe verweisen die Gesetzesmaterialien⁴⁾ auf die Empfehlung der Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats (2005/162/EG) und auf den Österreichischen Corporate Governance Kodex, denen mE jeweils der weite Unabhängigkeitsbegriff zugrunde liegt. Daher erscheint dem Begriff „unbefangen“ in diesem Zusammenhang kein eigenständiger Gehalt mehr zu verbleiben⁵⁾.

Im geltenden Text des UGB wird der Begriff „unabhängig“ nur an einer Stelle verwendet, nämlich in § 270 Abs 1a zweiter Satz⁶⁾. Demnach hat ein Abschlussprüfer alle Umstände, welche Unbefangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten, darzulegen und zu dokumentieren sowie alle Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, „um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen“. Es wird also ebenfalls das Begriffspaar „unabhängig und unbefangen“ gebraucht. Auch hier ist der genaue Inhalt der einzelnen Termini in Lichte des Regelungssystems des UGB zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht leicht abgrenzbar. Angesichts dessen, dass diese Bestimmung hinsichtlich der hier behandelten Begrifflichkeiten praktisch keine besonderen Auslegungsfragen aufwirft und dass das UGB in weiterer Folge keine begriffliche Differenzierung zwischen „Unabhängigkeit“ und „Unbefangenheit“ vornimmt, bringt in diesem Zusammenhang eine detaillierte Abgrenzung der Begriffe keinen Mehrwert. Zur Abgrenzung der Begriffe „Befangenheit“ und „Ausgeschlossenheit“, die im System der

⁴⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 36 (zu § 92 Abs 4a AktG).

⁵⁾ Dazu näher *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 63a Rz 88 (8. Lfg).

⁶⁾ Paragraphen ohne Gesetzesreferenz beziehen sich im Folgenden immer auf das UGB.

Unabhängigkeitsvorschriften für die Abschlussprüfung viel wichtiger ist, siehe Abschnitt II.G.

Speziell im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung hat die im englischen Sprachgebrauch vorgenommene (aus dem angloamerikanischen Verständnis der Unabhängigkeitsanforderungen hervorgehende) Unterscheidung zwischen „independence in fact / independence in mind“ bzw. „independence in appearance“ entscheidende Bedeutung. Die Beurteilung der Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers hat demzufolge danach zu erfolgen, ob nach außen hin der Anschein der Unabhängigkeit besteht. Es ist also das äußere Erscheinungsbild entscheidend. Hieraus erklärt sich die Begriffsbildung „Besorgnis der Befangenheit“. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass bei einem Dritten aufgrund bestimmter Umstände die Besorgnis entsteht, dass die innere Einstellung (des Prüfers) mangelhaft sein könnte⁷⁾. Die Problematik der Unbefangenheit als Frage der inneren Einstellung wird damit einer objektiven, auf Basis äußerer Wahrnehmung möglichen Beurteilung zugeführt. Hierfür wird die Maßfigur des objektiven, vernünftigen und sachverständigen Dritten bemüht und eine Einschätzung auf Basis der allgemeinen Lebenserfahrung verlangt (siehe dazu näher Abschnitt III.A.2).

2. Weitere Begriffsbestimmungen

Der Begriff „Unvereinbarkeit“ wird im Wesentlichen in zweierlei Hinsicht verwendet. Einerseits steht er synonym für „Unabhängigkeit im weiteren Sinn“ und wird somit als Überbegriff gebraucht (zB § 6 A-QSG). Zum Anderen wird von „Unvereinbarkeit“ speziell dann gesprochen, wenn eine bestimmte Tätigkeit nicht mit der Ausübung einer anderen Funktion in Einklang zu bringen ist und geeignet erscheint, Interessenkonflikte zu begründen. Dieser Ansatz spielt insbesondere im öffentlichen Bereich (man denke nur an das Bundesgesetz über die Transparenz und Unvereinbarkeiten für oberste Organe und sonstige öffentliche Funktionäre [Unvereinbarkeits- und Transparenz-Gesetz]) oder bei der Besetzung von Gesellschaftsorganen (vgl zB § 90 AktG) eine große Rolle.

Der Begriff der „Unparteilichkeit“ bezieht sich darauf, dass keine Bevorzugung und keine besondere Beachtung von Interessen einzelner Individuen oder Gruppen erfolgen, sondern

⁷⁾ Ausführlich Marx, Unabhängige Abschlussprüfung 72.

ein neutrales Verhalten an den Tag gelegt wird⁸⁾). Dieser Begriff hat im Abschlussprüfungskontext vor allem in § 9 GenRevBGVO Niederschlag gefunden.

C. Wesentliche Arten von Tätigkeiten mit Unabhängigkeitsrelevanz

Die Konstellationen, in denen eine unabhängige Aufgabenerfüllung aus der Natur der Tätigkeit heraus vorauszusetzen ist, sind vielgestaltig. Kategorisch können folgende wesentlichen Tätigkeiten identifiziert werden, welche unabhängiges Agieren verlangen (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

Kontrollierende Tätigkeit: Kontrollfunktionen sind objektiv auszuüben. Der Kontrollierende darf weder zum Kontrollunterworfenen noch zum Kontrollobjekt in einer Beziehung stehen, die den Kontrollierenden in seiner Objektivität beeinflussen kann. Steht der Kontrollor zum Kontrollierten in einem Verhältnis, zB persönlicher oder wirtschaftlicher Natur, welches eine unvoreingenommene Beurteilung nicht wahrscheinlich erscheinen lässt, so besteht die Gefahr, dass das Kontrollziel nicht erreicht wird. Dasselbe gilt, wenn dem Kontrollor das Kontrollobjekt zB in bestimmter Weise zuzurechnen ist oder er beispielsweise selbst in einen zu kontrollierenden Vorgang involviert ist. Ein Beispiel kontrollierender Tätigkeit ist die Funktion als Mitglied im Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss einer Gesellschaft.

Beaufsichtigende Tätigkeit: Unternehmen bestimmter Wirtschaftsbranchen sind einer öffentlichen Aufsicht unterworfen. Prominente Einrichtungen öffentlicher Wirtschaftsaufsicht sind zB die FMA für die Finanzwirtschaft und die E-Control für die Elektrizitätswirtschaft. Wesentliche Aufgabenbereiche der weisungsfreien Aufsichtsbehörden stellen die laufende Beaufsichtigung der Tätigkeit der aufsichtsunterworfenen Unternehmen und die Führung behördlicher Verfahren in ihrem Wirkungsbereich dar. Beide Tätigkeiten erfordern umfassende Objektivität und damit Unabhängigkeit der befassten Personen (Organe). Zur Beaufsichtigung der Tätigkeit sind insbesondere weitreichende Einschau- und Prüfungsrechte eingeräumt⁹⁾). Eine objektive Prüfung und Beurteilung der Tätigkeit von Unternehmen ist nur dann sichergestellt, wenn die Prüforgane insbesondere in keiner Nahebeziehung zum und wirtschaftlichen Abhängigkeit vom beaufsichtigten Unternehmen oder deren Entscheidungsträgern stehen.

⁸⁾ Marx, Unabhängige Abschlussprüfung 73 f; siehe zu diesem Begriff beispielsweise auch Hausmaninger in Fasching/Konecny² § 588 ZPO Rz 92.

⁹⁾ Im Rahmen der Bankenaufsicht bedient sich die FMA der OeNB zur Durchführung von Vor-Ort-Prüfungen (§ 70 BWG).

Dasselbe gilt für die sonstige behördliche Tätigkeit (zB Durchführung von Verwaltungsstrafverfahren etc).

Richtende und sonstige verfahrensleitende (behördliche) Tätigkeit: Entscheidungsfällung in gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen sowie beispielsweise auch in disziplinarrechtlichen Verfahren setzt uneingeschränkte Unparteilichkeit und Unabhängigkeit voraus. Ein Naheverhältnis zu oder eine wirtschaftliche Abhängigkeit von einer Verfahrenspartei oder eine sonstige Involvierung in entscheidungsrelevante Sachverhalte könnte einen Richter, ein Verwaltungsorgan oder zB auch ein Mitglied einer Disziplinar- oder Untersuchungskommission potentiell außer Stande setzen, eine objektive Entscheidung in der Sache zu fällen.

Beurteilung von Sachverhalten (Sachverständigentätigkeit): Eine Sachverständigentätigkeit zielt in der Regel darauf ab, Sachverhalte frei von sachfremden Motiven möglichst objektiv zu beurteilen. Steht der Sachverständige einer beteiligten Partei nahe, ist das Beurteilungsobjekt in irgendeiner Weise dem Sachverständigen zuzurechnen (etwa wenn ein Sachverständiger ein zu beurteilendes Objekt mitkonzipiert hat) oder ist ein Sachverständiger beispielsweise selbst in Vorgänge, die sachverständig einzuschätzen sind, involviert, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Expertise unbeeinflusst zustande kommt.

Vertretende Tätigkeiten: Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit oder einer bestimmten Personenmehrheit durchgeführt werden, erfordern grundsätzlich objektive Amtsführung und die Beachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung. Zu denken ist etwa an die Tätigkeit als Masse-, Insolvenzverwalter oder Zwangsverwalter. Bei Tätigkeiten im öffentlichen Interesse, zB die Ausübung politischer Ämter oder bestimmte Tätigkeiten in öffentlich-rechtlichen Einrichtungen (zB als Mitglied im Publikumsrat des ORF, als Mitglied des Generalrats der OeNB, als Organmitglied der E-Control oder als Mitglieder der Telekom-Control-Kommission) steht die Unvereinbarkeit der Tätigkeit mit anderen (beruflichen) Funktionen im Vordergrund.

Prüfungstätigkeit (im Rahmen von Ausbildung und Qualifikationserwerb): Üblicherweise hängt das Bestehen bzw Nichtbestehend von Ausbildungsmaßnahmen bis hin zum Erwerb von bestimmten Berufsberechtigungen von der Leistungsbeurteilung eines Prüfers ab. Die subjektiven Beurteilungen eines Prüfers haben auf objektiver Würdigung der erbrachten Leistungen zu beruhen, um faire und gleichberechtigte Verhältnisse zu schaffen. Nahebeziehungen zwischen Prüfer und Geprüfem sind potentiell geeignet, Zweifel an objektiver Beurteilung aufkommen zu lassen.

Prüfungstätigkeit (nachprüfende Kontrolle): Diese Art prüfender Tätigkeit ist im Hinblick auf die Anforderungen an die Objektivität der Aufgabenerfüllung mit der kontrollierenden Tätigkeit und der Sachverständigentätigkeit vergleichbar. Die unbeeinflusste und objektive Durchführung einer Prüfung (Abschlussprüfung, gesellschaftsrechtliche Sonderprüfungen, Rechnungshofprüfung, steuerliche Betriebsprüfung etc) und die Fällung eines Prüfungsurteils frei von sachfremden Einflussfaktoren setzen voraus, dass zwischen dem Prüfer und dem Geprüften (dem Unternehmen und dessen Entscheidungsträgern) keine besonderen Beziehungen und Verflechtungen bestehen. Für den Fall der Abschlussprüfung sollen die hierzu geschaffenen Regelungen den Hauptgegenstand dieser Arbeit bilden.

D. Methoden des Gesetzgebers

Nicht jeder Anlass, der potentiell eine Unabhängigkeitsproblematik aufweist, ist in einschlägigen Bestimmungen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zugeführt. In solchen Fällen kann dieser Aspekt allenfalls im Rahmen allgemeiner Sorgfaltsanforderungen bei der Übernahme bzw der Ausübung bestimmter Funktionen mit zu beachten sein. Für viele Konstellationen, bei denen die Frage der Unabhängigkeit der handelnden Personen eine besonders zentrale Rolle spielt, hat sich der Gesetzgeber der Problemstellung aber angenommen und explizite Regelungen geschaffen.

Der Gesetzgeber kann sich hierzu unterschiedlicher Methoden bedienen. Eine Möglichkeit zur Erfassung von unabhängigkeitsrelevanten Umständen ist die Verankerung einer Generalklausel, welche in unbestimmter Form das Vorliegen von Unabhängigkeit ganz generell verlangt. Daneben besteht die Möglichkeit, für den jeweiligen Kontext typische Konstellationen in Form eines Katalogs von spezifizierten und vertypen Tatbeständen zu etablieren, deren Vorliegen schädlich ist. In der österreichischen Rechtsordnung ist vielfach eine Kombination dieser beiden Techniken anzutreffen.

1. Generalklausel

Eine Generalklausel verlangt in unbestimmter und ganz genereller Weise das Vorliegen von Unabhängigkeit, ohne dass eine genauere Definition geboten wird, wann Unabhängigkeit in konkreten Konstellationen anzunehmen ist und wann nicht. Dies hat aus Sicht des Gesetzgebers den Vorteil, sämtliche Umstände abzudecken, gleich wie die

konkreten Einzelfälle geartet sind. Der Gesetzgeber erspart sich dadurch die schwierige Aufgabe, typische und wesentliche Konstellationen einerseits zu identifizieren und andererseits so in Worte zu fassen, dass die gesetzlichen Regelungen den realen Verhältnissen tauglich begegnen¹⁰⁾). Auf der anderen Seite stellt diese Methode die Rechtsunterworfenen und die Rechtsanwender vor die diffizile Herausforderung, in jedem Einzelfall beurteilen zu müssen, ob der Intention des Gesetzgebers entsprechend von Unabhängigkeit ausgegangen werden kann oder nicht. Üblicherweise erfolgt die Einschätzung anhand der Maßfigur eines objektiven, vernünftigen und sachverständigen Dritten und somit aus Sicht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Anhaltspunkte für die praktische Anwendung können aus der bisherigen Rechtsprechung zur jeweiligen Norm gezogen werden, indem durch (höchst-)gerichtliche Entscheidungen kasuistisch ein bestimmtes Verständnis und bestimmte Grenzen der Auslegung vorgezeichnet werden. Andererseits besteht die Möglichkeit, dass der Gesetzgeber sei es im Gesetzestext selbst oder im Rahmen der Gesetzesmaterialien gewisse Risikofaktoren oder bestimmte Parameter (zumindest demonstrativ) vorgibt, anhand denen Einzelfälle zu messen sind und in denen die dem Gesetzgeber vorschwebenden Grundwertungen zum Ausdruck kommen.

Beispielsweise sieht § 5 Abs 4 dritter und vierter Satz VerG Folgendes vor: „Die Mitglieder eines Aufsichtsorgans müssen unabhängig und unbefangen sein. Sie dürfen keinem Organ mit Ausnahme der Mitgliederversammlung angehören, dessen Tätigkeit Gegenstand der Aufsicht ist.“ Ähnliches wird in § 5 Abs 5 VerG für Rechnungs- und Abschlussprüfer eines Vereins bestimmt. Hier wird also eine Generalklausel vorgesehen, die im Gesetzestext selbst sodann noch insofern konkretisiert wird, als eine Organtätigkeit, die Gegenstand der Kontrolle des Aufsichtsorgans ist, jedenfalls schädlich ist; gleichzeitig wird damit die bloße Vereinsmitgliedschaft als unproblematisch qualifiziert und daher die Generalklausel in bestimmter Weise beschränkt¹¹⁾). Darüber hinaus bleiben Inhalt und Reichweite der Generalklausel für andere Sachverhalte grundsätzlich offen.

¹⁰⁾ Eine vollständige Auflistung sämtlicher schädlicher Konstellationen wird kaum jemals möglich sein.

¹¹⁾ Dies ist insbesondere hinsichtlich der Rechnungs- und Abschlussprüfung eines Vereins von Bedeutung, weil im Bereich der Abschlussprüfung eine Gesellschafter- bzw Eigentümerstellung beim zu prüfenden Unternehmen üblicherweise sehr wohl problematisch wäre.

§ 19 Z 2 JN kennt zB folgende Generalklausel¹²⁾: „Ein Richter kann in bürgerlichen Rechtssachen abgelehnt werden: ... 2. weil ein zureichender Grund vorliegt, seine Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.“

§ 87 Abs 2 AktG sieht für Aufsichtsratsmitglieder einer AG vor, dass die zur Wahl in den Aufsichtsrat vorgeschlagenen Personen der Hauptversammlung ihre fachliche Qualifikation, ihre beruflichen oder vergleichbare Funktionen sowie alle Umstände vor der Wahl darzulegen, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten¹³⁾.

Weitere Generalklauseln zur Unabhängigkeit finden sich beispielsweise in § 47 BDG, § 588 ZPO und § 271 Abs 1 UGB (dazu ausführlich Abschnitt III.A).

2. Tatbestandskataloge

Die (bloße) Aufzählung von konkreten Tatbeständen birgt für den Gesetzgeber die Gefahr, dass Konstellationen nicht genannt werden, welche mit Blick auf die Sicherstellung der Unabhängigkeit trotzdem problematisch sein können. Der Rechtsunterworfenen und der Rechtsanwender können jedoch üblicherweise leichter zu einer Einschätzung gelangen, ob im Einzelfall ein schädlicher Sachverhalt vorliegt oder nicht. Spezifizierte Tatbestände werden oft als Ausschluss- oder Ausschließungsgründe bezeichnet.

Zu beachten ist, dass auch vertypete Tatbestände oftmals unbestimmte Rechtsbegriffe aufweisen, die im Wege der Interpretation konkret abzugrenzen sind. Zudem ist von entscheidender Bedeutung, ob ein Tatbestandskatalog taxativ oder demonstrativ gemeint ist. Ein taxativer Katalog zählt sämtliche relevanten Tatbestände abschließend auf; andere nicht vom Wortlaut im Rahmen der Interpretationsmethoden darunter subsumierbaren Sachverhalte werden nicht erfasst. Eine demonstrative Liste führt demgegenüber nur beispielhaft bestimmte Umstände an, schließt aber nicht aus, dass andere Sachverhalte ebenfalls dazu führen, dass das Gebot der Unabhängigkeit verletzt ist. Ein demonstrativer Katalog kann somit letztlich auch als eine unbestimmte Vorschrift im Sinne einer Generalklausel angesehen werden, welche mittels demonstrativer kasuistischer Darstellung Grundwertungen aufstellt, an denen konkrete Einzelfälle sodann ganz allgemein und

¹²⁾ Diese wird freilich durch den Katalog des § 20 JN ergänzt.

¹³⁾ Vgl die berechtigte Kritik zu dieser sehr zaghafte(n) Regelung bei *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁹ §§ 87 bis 89 Rz 11a; ergänzend ist in diesem Zusammenhang die Unvereinbarkeitsbestimmung in § 90 AktG zu beachten. Eine detailliertere Regelung sieht in diesem Zusammenhang der Österreichische Corporate Governance Kodex vor (Regel C-53).

letztlich auch unabhängig von den angeführten Tatbeständen zu messen sind; Sachverhalte, welche einen genannten Tatbestand erfüllen, sind klarerweise unzweifelhaft schädlich.

Taxative Tatbestandskataloge enthalten zB § 271 Abs 2 und § 271a Abs 1 UGB (Tatbestände, die ein Abschlussprüfer keinesfalls verwirklichen darf), § 28 Abs 2 ORF-G (Funktionen, die ein Publikumsrat des ORF keinesfalls bekleiden darf) und § 20 JN (Umstände, welche bei einem Richter im Zivilprozess keinesfalls vorliegen dürfen). Einen (eine vorangestellte Generalklausel konkretisierenden) demonstrativen Katalog kennt zB § 62 BWG („Ausschließungsgründe liegen insbesondere vor, wenn: ...“).

3. Kombinationen von Generalklausel und Katalogen von Tatbeständen

In den meisten Fällen kombiniert der Bundesgesetzgeber eine Generalklausel mit einem Tatbestandskatalog bzw zumindest mit einzelnen vertypten Tatbeständen, welche er als kritisch ansieht. Diese Vorgehensweise weist letztlich dieselben Vor- und Nachteile auf, wie die Verankerung einer bloßen Generalklausel. Allerdings kann der Gesetzgeber durch die Wahl der vertypten Tatbestände gewisse Wertungen zum Ausdruck bringen, wie er die Generalklausel dem Grunde nach verstanden haben möchte. Für den Rechtsunterworfenen und den Rechtsanwender ergibt sich durch ergänzend zu einer Generalklausel ausformulierte Tatbestände der Vorteil, zumindest einen Teil der in der Praxis auftretenden Einzelfälle leicht und unstrittig einer Beurteilung zuführen zu können.

Als plakative Beispiele, die gleichzeitig die Vielfalt an legistischen Lösungen demonstrieren, seien angeführt:

- § 80b Abs 1 und 2 IO (dem sehr ähnlich zB § 107b EO und § 8 Abs 2 URG):
 - (1) Der Insolvenzverwalter muss vom Schuldner und von den Gläubigern unabhängig sein. Er darf kein naher Angehöriger (§ 32 [IO]) und kein Konkurrent des Schuldners sein und auch nicht in einem vorangegangenen Reorganisationsverfahren Reorganisationsprüfer gewesen sein.
 - (2) Der Insolvenzverwalter hat Umstände, die geeignet sind, seine Unabhängigkeit in Zweifel zu ziehen, unverzüglich dem Gericht anzuzeigen. Er hat dem Insolvenzgericht jedenfalls bekannt zu geben, dass er
 1. den Schuldner, dessen nahe Angehörige (§ 32 [IO]) oder organschaftliche Vertreter vertritt oder berät oder dies innerhalb von fünf Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens getan hat,
 2. einen Gläubiger des Schuldners vertritt oder berät oder einen Gläubiger gegen den Schuldner innerhalb von drei Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vertreten oder beraten hat oder
 3. einen unmittelbaren Konkurrenten oder vom Verfahren wesentlich Betroffenen vertritt oder berät.

- § 7 Abs 1 AVG (dem sehr ähnlich für das Abgabenverfahren § 76 Abs 1 BAO; für Richter im Zivil- und Strafprozess weisen die einschlägigen Regelungen der §§ 19 f JN und § 43 StPO einen vergleichbaren Ansatz auf; auch § 12 VerfGG und § 31 VwGG sind ähnlich konzipiert):

Verwaltungsorgane haben sich der Ausübung ihres Amtes zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen:

1. in Sachen, an denen sie selbst, einer ihrer Angehörigen (§ 36a [AVG]) oder einer ihrer Pflegebefohlenen beteiligt sind;
2. in Sachen, in denen sie als Bevollmächtigte einer Partei bestellt waren oder noch bestellt sind;
3. wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;
4. im Berufungsverfahren, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung (§ 64a [AVG]) mitgewirkt haben.

- § 88 Abs 2 WTBG:

Berufsberechtigte sind darüber hinaus verpflichtet, Prüfungs- oder Sachverständigenaufträge abzulehnen, wenn

1. sie von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber oder, falls der Auftraggeber ein Dritter ist, auch von diesem persönlich und wirtschaftlich nicht unabhängig sind oder
2. einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen hat oder
3. Ausschlussgründe im Sinne des § 20 JN vorliegen oder
4. Befangenheitsgründe im Sinne des § 19 Z 2 JN vorliegen oder
5. sie als Prüfer tätig werden sollen und sie selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt haben.

Die Tatbestände des § 88 Abs 2 WTBG werden im Abschlussprüfungskontext in Abschnitt III.C.2 näher dargestellt. Hinzuweisen ist an dieser Stelle jedoch auf die Besonderheit, dass der Gesetzgeber in der Auflistung der Tatbestände auch auf Unabhängigkeitsvorschriften verweist, welche für eine vollkommen andere Sachlage konzipiert sind, nämlich auf jene der JN für Richter im Zivilprozess. Dies führt dazu, dass einzelne speziell auf die Situation des Zivilrichters zugeschnittene Tatbestände der JN, welche im Verweisweg auf Wirtschaftstreuhänder als Prüfer oder Sachverständige für anwendbar erklärt werden, kaum einen sinnvollen Anwendungsbereich haben können. Die Sinnhaftigkeit dieser Gesetzestechnik scheint in diesem Zusammenhang daher zweifelhaft.

Die Darstellung ließe sich um zahlreiche weitere Beispiele, die unterschiedlichste interessante Facetten aufweisen, erweitern. Für die Zwecke dieser Einleitung verschaffen die genannten Beispiele jedoch einen ausreichenden Überblick über die Vielfalt an

gesetzlichen Lösungen. Den an dieser Stelle nicht näher angeführten Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im UGB, die ebenfalls eine Kombination aus Generalklausel und Tatbestandskatalogen bilden, ist die nachfolgende Arbeit gewidmet.

E. Aufbau der Arbeit

Die Regelungen des UGB zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bilden eines der umfang- und detailreichsten gesetzlichen Systeme, welche sich mit der Frage der Unabhängigkeit in einem bestimmten Kontext auseinandersetzen. Die im Fokus der Abhandlung stehende Regelung der beachtlichen Unabhängigkeitstatbestände in den §§ 271 bis 271c UGB wurde in den letzten Jahren auf Basis internationaler Rechtsentwicklung weitreichend novelliert. Eine umfassende Analyse der aktuell geltenden Rechtslage erscheint daher lohnenswert. Dazu sollen zunächst die Entwicklung der Bestimmungen des UGB zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und deren Zusammenspiel mit wesentlichen Parallelbestimmungen, die sich ebenfalls auf die Durchführung von Abschlussprüfungen in bestimmten Zusammenhängen beziehen, im Überblick besprochen werden. In weiterer Folge werden die bestehenden Regelungen der §§ 271 bis 271c UGB, wie sie sich nach den Novellierungen durch das GesRÄG 2005 und das URÄG 2008 darstellen, im Detail kommentarhaft erörtert.

Die angedeutete internationale Rechtsentwicklung ist aber weiterhin im Laufen. So wurden im Jahr 2014 die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen¹⁴⁾ und die Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission¹⁵⁾, welche besondere Regelungen für (die Abschlussprüfung von) Unternehmen von öffentlichem Interesse (unmittelbar anwendbar) regelt, verabschiedet. Diese neuen bzw ergänzten Rechtsgrundlagen umfassen unter anderem verschärfte Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Neuregelungen treten mit 17. Juni 2016 in Kraft; allfällige nationale Umsetzungsmaßnahmen sind bis zu diesem Datum zu erlassen.

¹⁴⁾ ABI L 158 vom 27.5.2014 S 196.

¹⁵⁾ ABI L 158 vom 27.5.2014 S 77.

Im Rahmen der folgenden Abhandlung wird daher zu den auf Basis der geltenden nationalen Rechtslage erörterten Unabhängigkeitsvorschriften des UGB ein Hinweis auf Novellierungserfordernisse gegeben, welche sich durch die genannten neuen europäischen Rechtsgrundlagen abzeichnen.

II. Die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach dem UGB im Überblick

A. Allgemeines

Das UGB widmet sich der Frage der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Wesentlichen in seinen §§ 271 bis 271c. Diese Bestimmungen sollen daher im Fokus der folgenden Abhandlung stehen.

§ 271 enthält die allgemeinen Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die bei Durchführung einer Abschlussprüfung in jedem Fall zu beachten sind. § 271 Abs 1 befasst sich mit Umständen, die eine Besorgnis der Befangenheit in der Person des Abschlussprüfers nach sich ziehen. In den Abs 2 und 3 werden konkrete Ausschließungstatbestände für Wirtschaftsprüfer (natürliche Personen) als Abschlussprüfer formuliert. Abs 4 geht auf die Anwendung der Unabhängigkeitsbestimmungen ein, falls eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer tätig wird. In Abs 5 wird die Anwendbarkeit der Abs 1 bis 4 auch auf die Konzernabschlussprüfung bestimmt. Und Abs 6 enthält schließlich Regelungen für den Fall, dass gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstoßen wird.

§ 271a ergänzt die allgemeinen Regelungen des § 271 bei der Durchführung von Abschlussprüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses. Dazu sieht § 271a verschärfte Unabhängigkeitsvorschriften im Fall von Abschlussprüfungen kapitalmarktorientierter Gesellschaften und von Gesellschaften vor, die eine bestimmte Größe überschreiten (Unternehmen von öffentlichem Interesse). Ähnlich wie § 271 wendet sich § 271a zunächst an Wirtschaftsprüfer (also natürliche Personen als Abschlussprüfer). In Abs 1 Z 1 bis 4 und in Abs 2 werden diejenigen verschärften Ausschlussstatbestände dargelegt, welche im Fall der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich zu beachten sind. Zuvor wird in Abs 1 erster Halbsatz definiert, welche Unternehmen als solche öffentlichen Interesses zu qualifizieren sind (dazu näher Abschnitt IV.B). Abs 3 regelt die Anwendung der genannten Ausschlussgründe auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Abs 4 widmet sich dem Umgang bei Konzernabschlussprüfungen.

§ 271b sieht Sonderbestimmungen vor, falls ein Abschlussprüfer einem Netzwerk im Sinne dieser Bestimmung angehört.

Ein befristetes Tätigkeitsverbot (Cooling Off Periode) für Abschlussprüfer bei einem von diesem geprüften Unternehmen iSv § 271a wird ergänzend in § 271c normiert.

Die deutschen Parallelbestimmungen zu §§ 271 bis 271b finden sich in §§ 319 bis 319b dHGB. Wenngleich diese Bestimmungen in manchen Details von den österreichischen Regelungen abweichen, sind Kern und Grundstruktur der Bestimmungen über weite Strecken vergleichbar. Die literarische Aufarbeitung dieser Bestimmungen ist daher auch für die Auslegung der österreichischen Rechtslage von Interesse.

B. Zielsetzung und Zweck der Unabhängigkeitsbestimmungen

Entscheidend für den Nutzen einer Abschlussprüfung ist das Vertrauen aller Personen, in deren Interesse Abschlussprüfungen durchgeführt werden, und damit letztlich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Qualität der Prüfung. Die Unabhängigkeitsbestimmungen sind hierbei ein wichtiger Baustein, um eine hohe Qualität sicherzustellen. Die normierten Anforderungen an die Unabhängigkeit sollen dafür sorgen, dass der Abschlussprüfer und die sonst bei der Abschlussprüfung tätigen Personen nicht in ihrer Objektivität und Unparteilichkeit beeinträchtigt sind und dass der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil unbeeinflusst von persönlichen oder unsachlichen Motiven fällen kann. Die besondere Relevanz dieser Grundsätze im Rahmen der Qualitätssicherung ergeben sich daraus, dass Abschlussprüfungen auch im Interesse außenstehender Personen durchgeführt werden, die keinen Einfluss auf die Bestellung des Prüfers haben¹⁶⁾. Von dieser Zielsetzung ausgehend versuchen die Unabhängigkeitsbestimmungen sämtliche Umstände zu erfassen, die dazu geeignet sind, einen Prüfer bzw eine bei der Prüfung mitwirkende Person in relevanter Weise zu beeinflussen (independence in mind bzw in fact) bzw als beeinflusst erscheinen zu lassen (independence in appearance)¹⁷⁾.

¹⁶⁾ Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 5 (14. Lfg).

¹⁷⁾ Vgl zu den konzeptionellen Grundlagen ausführlich Code of Ethics, Section 290.4 ff (2014 Edition).

C. Entwicklung und europarechtliche Grundlagen

Die bestehenden gesetzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit sind zum einen auf nationaler Ebene historisch gewachsen. So kannte beispielsweise bereits das mit der Zweiten Einführungsverordnung zum HGB vom 2.8.1938 in Österreich für anwendbar erklärte AktG vom 30.1.1937¹⁸⁾ eine allgemeine Vorschrift über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (§ 137 Abs 2 AktG idF DRGBI 1937 I S 107). Diese Bestimmung wurde im Aktiengesetz 1965 unverändert fortgeführt (§ 137 Abs 2 AktG idF BGBl 1965/98). Mit dem Rechnungslegungsgesetz (BGBl 1990/475) wurde schließlich § 271 in das damalige HGB integriert (bei gleichzeitiger Aufhebung von § 137 AktG)¹⁹⁾ und seither mehrfach novelliert.

Zum anderen besteht nunmehr aufgrund europarechtlicher Vorgaben die Notwendigkeit, bestimmte Regelungen zur Unabhängigkeit gesetzlich zu etablieren und weiterzuentwickeln. Maßgeblich ist hierfür insbesondere die Richtlinie 2006/43/EG vom 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen²⁰⁾ (AP-RL; siehe insb deren Art 22). Zudem hat die EU-Kommission ihre Ansichten über die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern ausführlich in der Empfehlung 2002/590/EG vom 16.5.2002 („Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“)²¹⁾ dargelegt.

Die RL 2006/43/EG stellt in Art 22 allgemein gehaltene Grundprinzipien auf, welche von den Mitgliedstaaten umzusetzen und zu konkretisieren sind. Art 22 Abs 1 RL 2006/43/EG verlangt, dass die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in das Treffen von dessen Entscheidungen eingebunden sind. Weiters werden die Mitgliedstaaten dazu angehalten (Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG), sicherzustellen, dass Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften von der Durchführung einer Abschlussprüfung absehen, wenn zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk (iSv Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG) und dem geprüften Unternehmen unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung, ein Beschäftigungsverhältnis oder eine sonstige Verbindung — wozu auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen, die

¹⁸⁾ DRGBI 1937 I S 107.

¹⁹⁾ Vgl auch *Gelter*, Unabhängigkeit 2 ff.

²⁰⁾ ABI L 157 vom 9.6.2006 S 87; zu deren Genesis ausführlich *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885.

²¹⁾ ABI L 191 vom 19.7.2002 S 22.

keine Prüfungsleistungen sind, zählt — besteht, aus der ein objektiver, verständiger und informierter Dritter den Schluss ziehen würde, dass ihre Unabhängigkeit gefährdet ist. Ist die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften gefährdet, beispielsweise durch Selbstprüfung, Eigeninteresse, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Vertrauensbeziehung oder Einschüchterung, müssen sie diese Risiken durch Schutzmaßnahmen mindern. Sind diese Risiken im Vergleich zu den ergriffenen Schutzmaßnahmen so bedeutsam, dass ihre Unabhängigkeit gefährdet wird, dürfen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei Selbstprüfung oder Eigeninteresse die Abschlussprüfung nicht durchführen. Außerdem haben Mitgliedstaaten darüber hinaus sicherzustellen, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (iSv Art 2 Z 13 RL 2006/43/EG) in den Fällen von Selbstprüfung oder Eigeninteresse die Abschlussprüfung nicht durchführt, wenn dies zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft angemessen ist. Zur Prüferrotation verlangt Art 42 Abs 2 RL 2006/43/EG schließlich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vergleichsweise konkret, dass die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass der oder die für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortlichen Prüfungspartner (iSv Art 2 Z 16 RL 2006/43/EG) spätestens sieben Jahre nach ihrer Bestellung von diesem Prüfungsmandat abgezogen werden und zur Mitwirkung an der Prüfung des geprüften Unternehmens frühestens nach Ablauf von zwei Jahren wieder berechtigt sind. Diese generellen Vorgaben wurden in den §§ 271 bis 271b umgesetzt; die Vorgaben und Grundwertungen der Richtlinie sind bei der Auslegung des nationalen Rechts im Wege der richtlinienkonformen Interpretation zu beachten²²). Schließlich sieht Art 42 Abs 3 RL 2006/43/EG eine Cooling-off Periode vor, derzufolge der Abschlussprüfer oder der verantwortliche Prüfungspartner, der eine Abschlussprüfung im Auftrag einer Prüfungsgesellschaft durchführt, darf mindestens zwei Jahre, nachdem er als Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner von dem Prüfungsmandat zurückgetreten ist, keine wichtige Führungsposition in dem geprüften Unternehmen (von öffentlichem Interesse) übernehmen darf. Dies wurde in § 271c umgesetzt.

Die Empfehlung 2002/590/EG legt die Ansichten der EU-Kommission zur Frage der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar²³). Zunächst etabliert die Empfehlung ein

²²) Rüffler in Kofler-FS 603 (617).

²³) Zu dieser Empfehlung einführend *IWP*, RdW 2002, 570; *Milla/Sterl/Gedlicka* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2003, 23 (25 ff); *Klösch* in *Wundsam-FS* 43 (73 ff).

Rahmenkonzept an Grundprinzipien, welches neben einer allgemeinen Darstellung relevanter Risikofaktoren auch die Möglichkeit der Ergreifung von Schutzmaßnahmen erörtert. In weiterer Folge werden besondere Umstände konkret angesprochen, bei welchen eine Gefährdung der Unabhängigkeit gegeben sein kann. Hierzu werden kategorisch folgende Umstände beleuchtet: Finanzielle Beteiligungen, Geschäftliche Beziehungen, Beschäftigung beim Mandanten, Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten, Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft, Verwandtschaftliche und sonstige Persönliche Beziehungen, Nichtprüfungsleistungen, Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, Rechtsstreitigkeiten, Über einen langen Zeitraum tätige leitende Mitarbeiter. Im Anhang zur Empfehlung finden sich detaillierte Ausführungen sowohl zum Rahmenkonzept als auch zu den besonderen unabhängigkeitsgefährdenden Umständen. Die Empfehlungen lehnen sich stark an die Vorschriften zur Unabhängigkeit des US-amerikanischen Sarbanes Oxley Act (SOA) an²⁴).

Die letzten umfassenden Änderungen der Unabhängigkeitsregeln des UGB erfolgten mit dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (BGBl I 2005/59) und mit dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (BGBl I 2008/70). Ersteres griff zahlreiche Inhalte der oben dargestellten Empfehlung 2002/590/EG der EU-Kommission auf²⁵) und fügte den neuen § 271a ein. Das URÄG 2008 reagierte im Wesentlichen auf die AP-RL 2006/43/EG, führte in deren Umsetzung in § 271 Abs 1 die Generalklausel der Besorgnis der Befangenheit sowie den Netzwerktatbestand in § 271b ein und ergänzte die bestehenden Ausschlussregelungen. Die Änderungen durch das URÄG 2008 sind mit 1.6.2008 in Kraft getreten und waren erstmals auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben (§ 906 Abs 18; vgl dort auch die Sonderbestimmung zum In-Kraft-Treten für § 271 Abs 2 Z 3 und Abs 4 letzter Satz).

D. Neuregelung der Unabhängigkeitsvorschriften

In den letzten Jahren waren die Regelungen zur Abschlussprüfung und damit auch die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auf internationaler Ebene in Diskussion. Um eine weitere Erhöhung der Qualität der Abschlussprüfung und eine

²⁴) Weber, ÖJZ 2008, 425 (426); vgl zum SOA näher Milla/Sterl/Gedlicka in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2003, 23 (35 ff); Klösch in Wundsam-FS 43 (71 ff).

²⁵) Vgl dazu RV 927 BlgNR 22. GP 3 f und 12 ff.

Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung zu erreichen, wurden aus Anlass der 2008 ausgelösten Finanzkrise Änderungen der Anforderungen an die Abschlussprüfung angestrebt. Im Jahr 2010 wurden hierzu im „Grünbuch – Weiteres Vorgehen im Bereich Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ vom 13.10.2010²⁶⁾ Verbesserungspotentiale zur Diskussion gestellt. Gegenstand der Konsultation war unter anderem auch die Frage der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers; besonderes Augenmerk wurde in diesem Zusammenhang auf die Themen Prüferrotation, die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen und die Bestellung und Vergütung des Abschlussprüfers gelegt. Auf Basis der Ergebnisse der Konsultation²⁷⁾ wurde auf europäischer Ebene ein Prozess zur Überarbeitung des bestehenden Regelwerks (Abschlussprüfer-Richtlinie RL 2006/43/EG) in Gang gesetzt²⁸⁾. Dies mündete schließlich in der Verabschiedung der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen²⁹⁾ und der Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission³⁰⁾, welche besondere Regelungen für (die Abschlussprüfung von) Unternehmen von öffentlichem Interesse (unmittelbar anwendbar) vorsieht. Diese neuen bzw ergänzten Rechtsgrundlagen umfassen unter anderem verschärfte Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Neuregelungen treten mit 17. Juni 2016 in Kraft; allfällige nationale Umsetzungsmaßnahmen sind bis zu diesem Datum zu erlassen. Die novellierte RL 2006/43/EG³¹⁾ umfasst Regelungen, welche im Rahmen sämtlicher Abschlussprüfungen iSv Art 2 Nr 1 RL 2006/43/EG zu beachten sind. Die Vorgaben hinsichtlich der Sicherstellung der Unabhängigkeit und die dazu vorgesehenen Unabhängigkeitstatbestände, welche im Fokus dieser Abhandlung stehen, finden sich im

²⁶⁾ KOM(2010) 561 endgültig; vgl den kurzen Überblick über die wesentlichen darin vorgeschlagenen Maßnahmen im Bereich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei *Stefani/Ernst*, WPg 2011, 917 (921 f; vgl dort auch den Überblick über die einschlägige Literatur zur kritischen Analyse der Grünbuchvorschläge in FN 17).

²⁷⁾ Siehe hierzu im Überblick *Nagy/Milla/Gedlicka*, RWZ 2011, 193; *Hochreither/Öppinger*, SWK 2011, W 9.

²⁸⁾ Zu den ersten Vorschlägen der Europäischen Kommission vgl *Baldauf/Steller*, SWK 2012, 643 (zu Fragen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers insbesondere 644 f).

²⁹⁾ ABL L 158 vom 27.5.2014 S 196.

³⁰⁾ ABL L 158 vom 27.5.2014 S 77.

³¹⁾ Bezugnahmen auf die RL 2006/43/EG beziehen sich in diesem Abschnitt auf die durch RL 2014/56/EU geänderte Fassung soweit nicht gesondert angegeben.

Wesentlichen zwar nach wie vor in Art 22 RL 2006/43/EG; diese Bestimmung wurde durch die RL 2014/56/EU jedoch weitgehend neu gefasst und wesentlich erweitert. Auf allfällige Anpassungserfordernisse der bestehenden österreichischen Unabhängigkeitstatbestände wird im Rahmen der Behandlung der einzelnen Tatbestände eingegangen. Der neue Art 22a RL 2006/43/EG widmet sich (ausführlicher als bisher Art 42 Abs 3 RL 2006/43/EG aF) der Cooling-off Problematik beim Wechsel eines Abschlussprüfers zu einem geprüften Unternehmen. Obwohl die Bestimmung weiterhin in der RL 2006/43/EG verankert ist, sieht sie auch bestimmte Verschärfungen für (die Abschlussprüfung von) Unternehmen von öffentlichem Interesse vor.

Die VO (EU) 537/2014 enthält besondere Bestimmungen für (die Abschlussprüfung von) Unternehmen von öffentlichem Interesse iSv Art 2 Nr 13 RL 2006/43/EG. Besondere Unabhängigkeitstatbestände finden sich in den Art 4 bis 6 VO (EU) 537/2014. Auf die Auswirkungen dieser (unmittelbar anwendbaren) Regelungen auf die bestehenden Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse wird im Rahmen der Besprechung der Tatbestände gemäß § 271a UGB eingegangen.

E. Geltungsbereich und Unabhängigkeitsvorschriften in anderen Normen

1. Geltungsbereich

a) Aktuelle Rechtslage

Die Unabhängigkeitsvorschriften des UGB (§§ 271 bis 271c) stellen zwingendes Recht dar. Daher können die gesetzlichen Anforderungen weder gänzlich noch teilweise vertraglich abbedungen werden.

Sie gelten für alle gemäß § 268 UGB verpflichtend durchzuführenden Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen (Pflichtprüfungen). Umfasst sind daher Abschlussprüfungen bei sämtlichen AG, bei zumindest mittelgroßen GmbH und bei unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaften im Sinne des § 221 Abs 5, für welche die Bestimmungen für AG oder für zumindest mittelgroße GmbH gelten, sowie Konzernabschlussprüfungen iSv § 268 Abs 2.

Bestimmungen in Sondergesetzen verweisen für Zwecke der Abschlussprüfung auf jene des UGB und erklären sie (zur Gänze bzw einzelne Bestimmungen) für anwendbar (wobei idR § 271c außer Betracht bleibt). Daher ist beispielsweise bei iSv § 221 UGB zumindest mittelgroßen Genossenschaften neben der gesetzlichen Revision iSd GenRevG eine Abschlussprüfung iSd UGB durchzuführen (§ 22 Abs 6 GenG), bei der auch die Unabhängigkeitsvorschriften des UGB zu beachten sind. Rechtsformunabhängig wird bei Kreditinstituten die Anwendung der §§ 271 bis 271b normiert (§ 61 Abs 2 BWG), die zu den Unabhängigkeitsbestimmungen des BWG hinzutreten. Für Versicherungsunternehmen siehe § 80 Abs 1 und § 82 Abs 2 VAG; für Pensionskassen siehe § 31 PKG; für Zahlungsinstitute siehe § 25 Abs 6 ZaDiG; für E-Geld Institute siehe § 14 Abs 6 E-GeldG; für Wertpapierdienstleistungsunternehmen siehe § 74 Abs 3 WAG 2007.

Nicht nur im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen wird auf die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB verwiesen. Auch für Zwecke zahlreicher Sonderprüfungen werden die §§ 271 bis 271b vollumfänglich oder teilweise bemüht. Beispielhaft seien genannt: Gründungsprüfung (§ 25 Abs 5 AktG), Verschmelzungsprüfung (§ 220b Abs 3 AktG), Spaltungsprüfung (§ 5 Abs 3 SpaltG), verschiedene Sonderprüfungen (zB § 131 Abs 2 AktG; § 63a Abs 1 BWG; § 82b Abs 1 VAG), Fondsprüfung (Prüfung von Rechenschaftsberichten von OGAW, § 49 Abs 5 InvFG); Prospektprüfung (§ 8 Abs 4 KMG). In diesen Fällen wird die sinnngemäße Anwendung von Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB normiert. Daher sind bei der Auslegung der einzelnen Ausschlussstatbestände und der Umstände, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen, der jeweilige Prüfungsgegenstand und die Umstände der Sonderprüfung entscheidend. Demnach wäre zB eine Person als Verschmelzungsprüfer ausgeschlossen, die bei der Erstellung der Verschmelzungsunterlagen oder bei der Konzeption der Verschmelzung mitgewirkt hat³²⁾ (sinnngemäße Anwendung von § 271 Abs 2 Z 4 lit a auf die Verschmelzungsprüfung)³³⁾. Der Würdigung der Besorgnis der Befangenheit im Lichte der konkreten Umstände kommt besondere Bedeutung zu. Umgekehrt können Ausschlussstatbestände, die sich speziell auf die Verhältnisse der Jahresabschlussprüfung beziehen, bei einzelnen Sonderprüfungen gänzlich ins Leere gehen³⁴⁾; die Bestimmungen gelten daher nur insoweit, als sie der Sache nach auf den jeweiligen Sonderprüfer abhängig vom Prüfungsgegenstand angewendet werden

³²⁾ Kalss, Verschmelzung § 220b AktG Rz 6 mwN.

³³⁾ Vgl auch ausführlich *Winner/Oberhofer*, GesRZ 2007, 34 (36 f).

³⁴⁾ *Winner/Oberhofer*, GesRZ 2007, 34 (36 f); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 98 (3. Lfg).

können³⁵). Auf den Umfang der verwiesenen Normen ist Bedacht zu nehmen (insbesondere § 271b ist häufig von solchen Verweisen nicht umfasst und diesfalls daher nicht beachtlich³⁶)).

Auf freiwillig durchgeführte Abschlussprüfungen sind die Bestimmungen grundsätzlich nicht anwendbar. Wenn eine freiwillige Prüfung jedoch nach den unternehmensrechtlichen Vorgaben für Abschlussprüfungen durchgeführt werden soll und ein Bestätigungsvermerk iSv § 274 UGB erteilt wird, sind sämtliche zwingenden Bestimmungen für Abschlussprüfungen, und damit auch die Unabhängigkeitsregeln, uneingeschränkt zu beachten³⁷).

b) Anpassungsbedarf aufgrund RL 2014/56/EU

Art 2 Nr 1 RL 2006/43/EG definiert „Abschlussprüfung“ als eine Prüfung des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses, die entweder

- nach Unionsrecht oder
- nach nationalen Rechtsvorschriften in Bezug auf kleine Unternehmen vorgeschrieben ist oder
- auf freiwilliger Basis von kleinen Unternehmen durchgeführt wird und nationale rechtliche Anforderungen erfüllt, die den für eine Prüfung gemäß dem vorigen Bulletpoint geltenden Anforderungen gleichwertig sind, wenn diese Prüfungen in den nationalen Rechtsvorschriften als gesetzliche Abschlussprüfungen definiert sind.

Bisher galten nur nach Unionsrecht vorgeschriebene Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses als „Abschlussprüfungen“ iSd RL 2006/43/EG idF vor RL 2014/56/EU. Zu prüfen ist, ob sich insbesondere aufgrund des zweiten Tatbestandes (Prüfungen nach nationalen Rechtsvorschriften in Bezug auf kleine Unternehmen) Anpassungsbedarf in sondergesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen abseits des UGB ergeben könnten. Zu denken ist etwa an nach dem GenRevG durchgeführte Revisionen bei kleinen Genossenschaften (§ 3 GenRevG), auf welche (§ 22 GenG entsprechend) die Regelungen zur Abschlussprüfung nach UGB nicht anwendbar sind, sowie an Vereinsprüfungen nach dem VerG (§§ 21 und 22 iVm § 5 Abs 5 VerG) oder Prüfungen

³⁵) Vgl zB ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 34 zu § 25 AktG (Gründungsprüfer).

³⁶) IWP/PE 19, Pkt 73.

³⁷) Vgl für Deutschland Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 8.

von Privatstiftungen (§ 20 PSG). Kleine Unternehmen iSv Art 2 Z 18 RL 2006/43/EG sind Unternehmen gemäß Art 1 Abs 1 und Art 3 Abs 2 RL 2013/34/EU. Aus diesen Bestimmungen iVm Anhang I und II RL 2013/34/EU ergibt sich aber, dass darunter nur AG und GmbH sowie OG und KG mit ausschließlich AG oder GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafter fallen. Alle anderen Rechtsformen berührt dieser Tatbestand im Umkehrschluss nicht. Dementsprechend sind die Anforderungen der RL 2006/43/EG und der VO (EU) 537/2014 grundsätzlich und speziell im hier interessierenden Kontext der Unabhängigkeitsanforderungen an den Abschlussprüfer nicht auf die Prüfung solcher Unternehmen anzuwenden (Ausnahme: die Prüfung wäre nach Unionsrecht vorgeschrieben). Ein Anpassungsbedarf in den genannten sondergesetzlichen Bestimmungen ergibt sich hieraus daher mE nicht.

Erwähnt sei an dieser Stelle Art 2 Abs 4 VO (EU) 537/2014, der das bisherige Bekenntnis zur Berücksichtigung der Besonderheiten bei Systemen gesetzlich zuständiger Prüfungseinrichtungen, wie es in Österreich bei Genossenschaften und Sparkassen besteht, fortführt³⁸⁾. Damit wird der österreichische Gesetzgeber in die Lage versetzt, bisherige Sonderregelungen, die der Struktur und dem Verständnis der Genossenschaftsrevision und der Sparkassenprüfung Rechnung tragen, beizubehalten (zB § 3 Abs 3 GenRevG)³⁹⁾.

2. Unabhängigkeitsbestimmungen in anderen Normen

Neben den Befangenheits- und Ausschließungsregelungen des UGB finden sich auch in anderen Gesetzen und Regelwerken materielle Unabhängigkeitsbestimmungen wieder. So kennt § 62 BWG einen umfangreichen Katalog von Ausschlussgründen, welche von einem Bankprüfer zu beachten sind⁴⁰⁾. Bei der Abhandlung der einzelnen UGB-Tatbestände wird auf die jeweilige Parallelregelung des BWG hingewiesen. Festzuhalten ist, dass diese Bestimmungen zu jenen des UGB in keinem Spezialitätsverhältnis stehen, sondern dass die Regelungen kumulativ zur Anwendung kommen. Das heißt, dass im Fall widersprüchlicher Regelungen grundsätzlich die jeweils strengere zu beachten ist, sofern nicht bewusst

³⁸⁾ Bisher Erwägungsgrund 11 RL 2006/43/EG aF.

³⁹⁾ Dazu auch Erwägungsgrund 19 RL 2006/43/EG: „Die Mitgliedstaaten sollten Ausnahmen von den Anforderungen an Prüfungstätigkeiten vorsehen können, sofern diese Leistungen für Genossenschaften und Sparkassen erbracht werden.“

⁴⁰⁾ Siehe dazu die ausführlichen Kommentierungen in *Dellinger*, BWG (3. Lfg).

Ausnahmetatbestände geschaffen wurden (siehe zB § 62 Z 4 BWG mit der Ausnahme für gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen)⁴¹⁾.

Zusätzliche berufsrechtliche Anforderungen für Wirtschaftsprüfer: § 88 WTBG sieht vor, dass ein Berufsberechtigter⁴²⁾ nach § 88 Abs 1 WTBG einen Auftrag abzulehnen hat, der ihn bei Ausübung seiner Tätigkeit an Weisungen fachlicher Art des Auftraggebers binden würde oder der sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Deckungsumfang seiner Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung nicht enthalten wäre. Prüfungs- und Sachverständigenaufträge hat ein Berufsberechtigter weiters bei Vorliegen bestimmter Umstände abzulehnen. Ergänzt werden diese Vorschriften durch die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL), welche in ihren §§ 21 bis 23 Regelungen zu Befangenheit und Interessenkollisionen enthält. Sowohl die Inhalte des WTBG als auch der WT-ARL sind von Berufsberechtigten neben sonstigen anwendbaren Unabhängigkeitsbestimmungen zu beachten.

Zusätzliche berufsrechtliche Anforderungen für Genossenschaftsrevisoren: § 15 der Genossenschaftsrevisoren-Berufsgrundsätzeverordnung (GenRevBGVO) sieht detaillierte Regelungen zur Unabhängigkeit für Genossenschaftsrevisoren vor, die neben sonstigen anwendbaren Rechtsvorschriften zu beachten sind. § 9 GenRevBGVO enthält eine Vorschrift zur Unparteilichkeit eines Revisors.

Genossenschaften: Bei genossenschaftlichen Revisionen iSd GenRevG muss den Unabhängigkeitsvorschriften des § 3 Abs 2 und 3 GenRevG genüge getan werden⁴³⁾. Nach § 3 Abs 2 GenRevG dürfen gesetzliche Vertreter, Mitglieder des Aufsichtsrats, Arbeitnehmer oder Mitglieder der zu prüfenden Genossenschaft sowie sonstige Personen, bei denen die Besorgnis der Befangenheit besteht oder ein Ausschlussgrund vorliegt, nicht als Revisoren bestellt werden. Zur Auslegung des Tatbestandes der Besorgnis der Befangenheit kann im Sinne eines möglichst einheitlichen Verständnisses dieses Begriffs im Prüfungskontext mE auf die zur Besorgnis der Befangenheit iSd UGB bestehenden Grundsätze zurückgegriffen werden. Unklar ist allerdings, welche nicht näher spezifizierten „Ausschlussgründe“ im Anwendungsbereich des GenRevG zu beachten sein sollen (§ 3 Abs 2 erster Satz GenRevG). Mangels konkreter Hinweise im GenRevG kann es sich dabei nur um solche handeln, die in anderen, jedoch gleichzeitig anwendbaren

⁴¹⁾ ErläutRV 641 BlgNR 21. GP 79; ausführlich *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 20 (3. Lfg).

⁴²⁾ Unter Berufsberechtigten sind nicht nur natürliche Personen sondern auch Wirtschaftstreuhandgesellschaften zu verstehen (§ 7 WTBG).

⁴³⁾ Dazu näher *Perkounigg/Kessler* in *Dellinger*, GenG² § 3 GenRevG Rz 12 ff.

Bestimmungen genannt sind. Bei Verbandsrevisoren kommen daher die Regelungen der GenRevBGVO in Betracht; werden Wirtschaftsprüfer oder WP-Gesellschaften als Revisoren bestellt, so sind die berufsrechtlichen Ausschlussgründe (vgl insbesondere § 88 WTBG) umfasst. Handelt es sich bei einer Revision gleichzeitig um eine Abschlussprüfung iSd UGB (vgl § 22 Abs 6 GenG), so sind die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB kumulativ zu beachten. Zu § 3 Abs 3 GenRevG siehe nähere Ausführungen in Abschnitt V.B.

Vereine: Für Rechnungsprüfungen und Abschlussprüfungen bei Vereinen (§§ 21 und 22 VerG) sieht § 5 Abs 5 VerG vor, dass ein Rechnungsprüfer/Abschlussprüfer unabhängig und unbefangen zu sein hat. Zwar sind mangels Verweises auf die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB diese nicht direkt anwendbar; zur Auslegung von § 5 Abs 5 VerG kann im Sinne eines möglichst einheitlichen Verständnisses der Begriffe „unabhängig“ und „unbefangen“ im Prüfungskontext mE auf die allgemeinen Grundsätze zur Umgrenzung des Tatbestandes der Besorgnis der Befangenheit iSd UGB zurückgegriffen werden⁴⁴). Den besonderen Verhältnissen bei Vereinen ist gebührend Rechnung zu tragen (so wäre es beispielsweise zulässig, dass ein Rechnungsprüfer Vereinsmitglied ist⁴⁵). Die zusätzliche Anwendbarkeit berufsrechtlicher Vorschriften bleibt unberührt.

Privatstiftungen: Die Bestimmungen zur Stiftungsprüfung bieten in § 20 Abs 3 PSG eine Regelung über die Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers. Danach darf der Stiftungsprüfer „weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger ... einer ausgeschlossenen Person sein“⁴⁶). Die Anwendbarkeit berufsrechtlicher Vorschriften bleibt unberührt; da Stiftungsprüfer nur ein Wirtschaftsprüfer bzw eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein darf (§ 20 Abs 2 PSG),

⁴⁴) Die ErläutRV 990 BlgNR 21. GP 26 f zu § 5 VerG führen aus, dass von einer sinngemäßen Übernahme der Unabhängigkeitsvorschriften des damaligen HGB abgesehen wurde, dass dessen Regelungen aber eine gewisse Orientierungshilfe bieten könnten. Demgegenüber geht IWP/PE 19, Pkt 72 davon aus, dass „die Unabhängigkeitsbestimmungen gemäß §§ 271 ff UGB sowie die berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§ 88 WTBG und § 21 WT-ARL) bei der Prüfung von Rechnungsabschlüssen von Vereinen in Analogie anzuwenden“ seien. KFS/PE 22, S 7 (Rz 31) spricht schließlich davon, dass trotz fehlendem Verweises auf die Unabhängigkeitsregeln des UGB diese Bestimmungen „bei der Auslegung ... analog anzuwenden“ seien.

⁴⁵) Vgl ErläutRV 990 BlgNR 21. GP 26.

⁴⁶) Siehe dazu näher *Arnold*, PSG³ § 20 Rz 5 ff.

sind somit § 88 WTBG und §§ 21 ff WT-ARL zu beachten⁴⁷⁾, wonach etwa auch die Generalklausel der Besorgnis der Befangenheit (auf Basis von § 88 Abs 2 Z 4 WTBG iVm § 19 Abs 2 JN) zur Anwendung gelangt. Darüber hinaus scheidet mangels Verweises auf die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB eine Anwendung dieser Bestimmungen auf den Stiftungsprüfer aus⁴⁸⁾.

Für Unternehmen, welche sich dem österreichischen Corporate Governance Kodex unterworfen haben, sind dessen Regelungen relevant. Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers finden sich Bestimmungen in den Regeln 78 bis 80 (L-Regeln). Diese geben im Wesentlichen die im UGB zum Ausdruck kommenden Grundsätze zusammengefasst wieder.

Prüfungsgrundsätze: Der Umgang mit dem Thema Unabhängigkeit wird mehrfach in den nationalen und internationalen berufsständischen Grundsätzen über die Durchführung von Abschlussprüfungen thematisiert. Auf nationaler Ebene sind die Richtlinie des IWP zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben (IWP/PE 7) und die Stellungnahme des IWP zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF Unternehmensrechtsänderungsgesetz 2008 (URÄG 2008) (IWP/PE 19) hervorzuheben. Auf internationaler Ebene befassen sich vor allem der International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) sowie der IESBA Code of Ethics for Professional Accountants (2014 Edition; siehe dessen umfangreiche Section 290) mit dem Thema.

F. Beachtung der Unabhängigkeitsvorschriften

Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist einerseits in einem Abschlussprüfungsbetrieb generell und andererseits in jedem Stadium einer Abschlussprüfung auf mehreren Ebenen zu beachten. Die Beurteilung und Sicherstellung der erforderlichen Unabhängigkeit ist Aufgabe und Verantwortung des jeweiligen Abschlussprüfers.

Abschlussprüfungsbetrieb generell: Innerhalb des Prüfungsbetriebes stellt die Unabhängigkeit ein wichtiges Element der Qualitätssicherung dar. So sind zB entsprechende Regelungen zur Sicherung der Unabhängigkeit im Prüfbetrieb zu erstellen und sämtlichen Mitarbeitern, die diesen Regelungen unterliegen, zur Kenntnis zu bringen. Zumindest einmal jährlich ist von den Mitarbeitern, die den Unabhängigkeitsvorschriften

⁴⁷⁾ IWP/PE 19, Pkt 71; siehe auch *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 4 (30. Lfg).

⁴⁸⁾ IWP/PE 19, Pkt 70.

unterliegen, eine schriftliche Bestätigung darüber einzuholen, dass die Regelungen und Maßnahmen des Prüfungsbetriebs zur Unabhängigkeit eingehalten werden⁴⁹⁾). Eine Erklärung zu den Maßnahmen, mit denen die Prüfungsgesellschaft ihre Unabhängigkeit sicherstellt und eine Bestätigung, dass eine interne Überprüfung der Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen stattgefunden hat, ist von Prüfungsgesellschaften, die sich alle drei Jahre einer externen Qualitätsprüfung zu unterziehen haben, in den Transparenzbericht gemäß § 24 A-QSG aufzunehmen⁵⁰⁾.

Beachtung im Rahmen einer konkreten Abschlussprüfung: Die Unabhängigkeit ist ausgehend von der Bestellung des Prüfers über die Planung und Durchführung der Prüfung bis hin zur Fällung des Prüfungsurteils und zur Berichterstattung durchgehend zu beachten und sicherzustellen.

- Annahme eines Mandats: Gemäß § 270 Abs 1a⁵¹⁾ sind bereits vor Erstattung des Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat bzw vor der Wahl durch die Gesellschafter vom potentiellen Prüfer alle Umstände darzulegen und zu dokumentieren, die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten. Im Sinne einer gewissenhaften Berufsausübung darf ein Abschlussprüfer Prüfungsaufträge nur annehmen, wenn die erforderliche Unabhängigkeit vom zu prüfenden Unternehmen gegeben ist. Der Prüfer hat daher vor der finalen Annahme des Prüfungsauftrages bzw bei Bestellung durch einen Revisionsverband zu prüfen, ob ein Ausschluss- oder Befangenheitsgrund vorliegt. Gegebenenfalls darf er daher einen Prüfungsauftrag nicht annehmen bzw hat den Vorstand des ihn bestellenden Revisionsverbandes (vgl § 3 Abs 2 GenRevG) unverzüglich zu informieren. Wirtschaftsprüfer haben einen Prüfungsauftrag ausdrücklich gemäß § 88 WTBG bei Vorliegen der dort genannten Umstände abzulehnen⁵²⁾.
- Laufende Abschlussprüfung: Der verantwortliche Abschlussprüfer sollte sich während des gesamten Zeitraums der Prüfungsdurchführung gewiss sein, dass bei allen an der Prüfung beteiligten Personen (gesamtes Prüfungsteam/Mitarbeiter) keine Gefährdung der Unabhängigkeit gegeben ist. Daher sollte sowohl zu Beginn als auch zum Abschluss der Prüfung dokumentiert sein, dass man sich dessen versichert hat bzw wie

⁴⁹⁾ Siehe näher Fachgutachten IWP/PG 7, Pkt 4.1.2. sowie International Standard on Quality Control ISQC 1 Pkt 21 bis 25; vgl auch Art 24a RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU.

⁵⁰⁾ Entsprechend Art 13 VO (EU) 537/2014 (gilt ab 17. Juni 2016).

⁵¹⁾ Vgl auch Art 22b RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU; Art 6 Abs 2 VO (EU) 537/2014 (gilt ab 17. Juni 2016).

⁵²⁾ *Dellinger/Steinböck in Dellinger*, BWG § 61 Rz 57 (3. Lfg).

mit allfälligen (zwischenzeitlich) aufgetretenen Zweifelsfragen umgegangen wurde⁵³). Beigezogene externe Personen (zB IT Spezialisten) sind vor deren Zuziehung auf ihre Unabhängigkeit zu überprüfen. Sämtliche bei der Prüfung beschäftigten Personen sind dazu angehalten, in jedem Stadium der Prüfung mögliche Gefährdungen der Unabhängigkeit zu bedenken und dem verantwortlichen Prüfer bzw der sonst in Prüfungsbetrieb dafür zuständigen Stelle darüber Mitteilung zu machen, um rechtzeitig die notwendigen Konsequenzen ziehen zu können⁵⁴). Ein Revisor hat entsprechende Umstände unverzüglich dem Vorstand des bestellenden Revisionsverbandes bzw dem bestellenden Gericht mitzuteilen (§ 3 Abs 2 letzter Satz GenRevG).

Wahrnehmung der Unabhängigkeitsbestimmungen durch die geprüfte Gesellschaft: Der Aufsichtsrat hat sich anhand der vom Prüfer bereitzustellenden Unterlagen gemäß § 270 Abs 1a zu vergewissern, ob eine unabhängige und unbefangene Prüfung sichergestellt ist. Sofern ein Prüfungsausschuss des Aufsichtsrates besteht, ist die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine ausdrückliche Kernaufgabe des Ausschusses (§ 92 Abs 4a Z 4 AktG, § 30g Abs 4a Z 4 GmbHG, § 63a Abs 4 Z 4 BWG)⁵⁵). Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist künftig in der zusätzlichen Berichterstattung an den Prüfungsausschuss ausdrücklich auf die Unabhängigkeitsthematik einzugehen (Art 11 Abs 2 lit a VO [EU] 537/2014; gilt ab 17. Juni 2016).

Besonderheiten können sich zudem im Wirkungsbereich von Aufsichtsbehörden ergeben (siehe zB § 63 BWG, § 82 VAG, 31 PKG). So sieht etwa § 63 Abs 1c BWG vor, dass Bankprüfer der FMA innerhalb von zwei Wochen nach ihrer Bestellung das Nicht-Vorliegen von Ausschließungsgründen zu bescheinigen haben. Der Prüfer hat auf Verlangen der FMA alle zur Beurteilung erforderlichen weiteren Bescheinigungen und Nachweise zu erbringen. In weiterer Folge kann die FMA gegen die Bestellung eines Bankprüfers oder gegen eine bestimmte nach § 88 Abs 7 WTBG namhaft gemachte natürliche Person Widerspruch im Sinne des § 270 Abs 3 UGB erheben, wenn der begründete Verdacht des Vorliegens eines Ausschließungsgrundes oder einer sonstigen Befangenheit besteht. Über den Widerspruch hat das Gericht unter Berücksichtigung der Ausschließungsgründe zu entscheiden; bis zur rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung darf der Bankprüfer oder die nach § 88 Abs 7 WTBG namhaft gemachte natürliche Person

⁵³) Vgl auch Art 24b Abs 5 RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU.

⁵⁴) IWP/PG 7, Pkt 4.1.2; vgl auch *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 68.

⁵⁵) Vgl Art 39 Abs 6 lit e RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU und Art 6 Abs 2 VO (EU) 537/2014 (gilt ab 17. Juni 2016).

weder Prüfungshandlungen vornehmen noch dürfen diesen dem Bankgeheimnis unterliegende Auskünfte durch das Kreditinstitut erteilt werden.

G. Systematik und Begriffsbestimmungen

Die aktuelle Systematik des UGB erfordert eine Abgrenzung der Begriffe „Ausgeschlossenheit“ und „(Besorgnis einer) Befangenheit“. Historisch wurden die Begriffe nicht immer scharf getrennt⁵⁶⁾. Im heutigen System des § 271 UGB idF URÄG 2008 ist eine Unterscheidung der Begriffe vorzunehmen⁵⁷⁾, weil im Einzelnen unterschiedliche Rechtsfolgen anknüpfen (vgl die Rechtsfolgenanordnung gemäß Abs 6; oder die Beachtlichkeit von Schutzmaßnahmen nur im Fall der Besorgnis der Befangenheit). Bestimmte Umstände bzw Sachverhalte, welche dem Gesetzgeber entweder besonders gefährlich erscheinen und bei deren Vorliegen er die Unabhängigkeit des Prüfers daher keinesfalls als gegeben ansieht oder die im interessierenden Zusammenhang typischerweise problematisch sein können und einer Konkretisierung zugänglich sind, werden in Form von unwiderleglichen Ausschlussgründen (zB § 271 Abs 2 und 3) im Gesetz taxativ angeführt und vertyp. Die Besorgnis der Befangenheit bildet demgegenüber den Grundtatbestand, der dann zum Tragen kommt, wenn zwar kein Ausschlussgrund vorliegt, aber dennoch die Unabhängigkeit des Prüfers nicht angenommen werden kann; die Ausschlussgründe sind als besondere Ausprägungen dieses Grundtatbestandes (§ 271 Abs 1) anzusehen⁵⁸⁾.

Differenzierung in Abhängigkeit vom geprüften Unternehmen: § 271 stellt die grundlegenden Unabhängigkeitsanforderungen auf, welche bei sämtlichen Pflichtprüfungen einzuhalten sind. § 271a enthält einen zusätzlichen Katalog an verschärften Ausschlussgründen, welche bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne der Definition in § 271a Abs 1 (fünffachgroße Unternehmen; kapitalmarktorientierte Unternehmen) schlagend werden; durch entsprechende Verweise in Spezialgesetzen ist die Anwendung dieser verschärften Ausschlussregelungen für die Prüfung sämtlicher Unternehmen bestimmter Branchen unabhängig von deren Größe und Kapitalmarktorientierung vorgesehen (für Kreditinstitute siehe § 61 Abs 2 BWG; für Versicherungen siehe § 82 VAG; für Pensionskassen siehe § 31 PKG). Die erhöhten

⁵⁶⁾ Siehe dazu näher *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 41 (3. Lfg).

⁵⁷⁾ Vgl dazu auch *Weber*, ÖJZ 2008, 425 (428).

⁵⁸⁾ *Habersack/Schürnbrand* in *Großkomm HGB*⁵ § 319 Rz 18.

Anforderungen spiegeln die Intention wieder, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse strengere Maßstäbe an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers anzusetzen. Dieses Anliegen liegt auch der Abschlussprüfungsrichtlinie zugrunde, was in Erwägungsgrund 12 sowie in den Art 22 und 42 RL 2006/43/EG zum Ausdruck gebracht wird⁵⁹⁾). Zur Frage, ob aus diesem Anliegen heraus in weiterer Folge eine differenzierte Sichtweise auch im Bereich der Besorgnis der Befangenheit erforderlich ist, siehe Abschnitt III.A.2.

Der Begriff des Ausschlussgrundes in § 270 Abs 3 und § 271 Abs 6 umfasst für die Zwecke dieser Bestimmungen auch in anderen bundesgesetzlichen Regelungen normierte Ausschlussgründe⁶⁰⁾). In Einzelfällen kann aufgrund der nicht immer einheitlichen Terminologie in anderen Bundesgesetzen unklar sein, ob nach dem Verständnis des UGB ein Ausschlussgrund oder ein Anwendungsfall der Besorgnis der Befangenheit normiert wird. Um in das System des UGB eingepasst zu werden, ist jedoch eine solche Einstufung erforderlich. ME sollten im Zweifel alle konkret vertypen Tatbestände als Ausschlussgründe verstanden werden. Offenbar erscheinen dem Gesetzgeber solche Tatbestände so wichtig bzw von größerer oder typischer Relevanz, dass eine Hervorhebung aus einer Generalklausel und eine genauere Bestimmung vorgenommen wurden; dies rechtfertigt mE im Zweifel die strengere Sichtweise. Andere generalklauselartige oder sehr unbestimmte Formulierungen wären demgegenüber dem Bereich der Befangenheit zuzuordnen. Dies kann dazu führen, dass in manchen Fällen Tatbestände in anderen Bundesgesetzen, die üblicherweise unter die Generalklausel der Befangenheit nach UGB zu subsumieren wären, als Ausschlussgründe einzustufen sind. Dies ist etwa bei Wirtschaftsprüfern und WP-Gesellschaften der Fall, welche auch § 88 Abs 2 Z 3 WTBG zu beachten haben: danach führen persönliche Nahebeziehungen iSd § 20 JN zur Ausgeschlossenheit⁶¹⁾).

⁵⁹⁾ Dazu näher *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (889 f).

⁶⁰⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 20 und 24.

⁶¹⁾ Siehe dazu auch *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 38 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 7 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 199 und 201 (3. Lfg).

III. Die allgemeinen Unabhängigkeitsvorschriften gemäß § 271 UGB

A. Besorgnis der Befangenheit (§ 271 Abs 1)

1. Grundsatz

Der Tatbestand der Befangenheit wird im System des UGB als Generalklausel formuliert (Abs 1)⁶²⁾. Sie besagt, dass ein Wirtschaftsprüfer eine Abschlussprüfung nicht durchführen darf, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Diese Generalklausel wurde mit dem URÄG 2008 in Umsetzung von Art 22 Abs 1 RL 2006/43/EG (Abschlussprüfungs-Richtlinie) eingefügt, um durch Erfassung sämtlicher potentiell befangenheitsbegründenden Umstände sicherzustellen, dass der Prüfer ein möglichst von Eigeninteresse freies, objektives Prüfungsurteil fällt⁶³⁾.

Auch andere relevante Bestimmungen regeln den Tatbestand der Befangenheit. Für Wirtschaftsprüfer und WP-Gesellschaften bestimmt § 88 Abs 2 Z 4 WTBG iVm § 19 Z 2 JN, dass Befangenheit gegeben ist, wenn ein zureichender Grund vorliegt, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Für Genossenschaftsrevisoren ist § 3 Abs 2 GenRevG relevant, der ebenfalls sehr unbestimmt vorsieht, dass Personen, bei denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, nicht als Revisoren bestellt werden dürfen. Fraglich ist, ob den verschiedenen Generalklauseln zur Besorgnis der Befangenheit im selben Kontext unterschiedlicher Inhalt und Reichweite zuzumessen ist. Die ErläutRV zum URÄG 2008 führen aus, dass zwar der Begriff „Ausgeschlossenheit“ im UGB sämtliche Ausschlussgründe umfasst, egal in welchen bundesgesetzlichen Bestimmungen diese enthalten sind (zB WTBG, BWG usw), dass aber mit dem Begriff Befangenheit hingegen nur jene nach UGB gemeint sei⁶⁴⁾. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass die verschiedenen Befangenheitstatbestände auch inhaltlich streng zu unterscheiden sind. Ob es jedoch praktisch möglich und sinnvoll ist, unterschiedliche Kategorien von Befangenheit zu etablieren, erscheint zweifelhaft. Es wäre mE kaum argumentierbar und auch nicht zielführend, aus einem Sachverhalt im Abschlussprüfungskontext etwa im Rahmen des UGB die Besorgnis einer Befangenheit abzuleiten und gleichzeitig zu

⁶²⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 20.

⁶³⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

⁶⁴⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 20, 24.

behaupten, es läge keine Befangenheit nach § 88 Abs 2 Z 4 WTBG iVm § 19 Z 2 JN oder nach § 3 Abs 2 GenRevG vor. Im Kontext der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollte daher trotz im Detail unterschiedlicher Textierung der in den verschiedenen Rechtsgrundlagen jeweils als unbestimmte Generalklausel gefassten Befangenheitsregel von einem einheitlichen Verständnis dessen ausgegangen werden, was unter Befangenheit zu verstehen ist bzw wie das Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit zu prüfen und zu beurteilen ist⁶⁵). Unterschiedliche Ergebnisse könne sich in der Folge freilich daraus ergeben, dass ein Sachverhalt in Anwendung verschiedener Regelwerke im Rahmen des einen Normenwerks als Ausschlussstatbestand zu qualifizieren ist, in Anwendung einer Parallelbestimmung, welche einen vergleichbaren Ausschlussgrund nicht kennt, aber eine Besorgnis der Befangenheit begründet. Im Regime des UGB verdrängt die Qualifikation als Ausschlussstatbestand (gleich nach welcher Norm) jedenfalls eine Qualifikation als Befangenheitstatbestand.

2. Beurteilungsmaßstab

Entscheidend für das Vorliegen von Befangenheit ist der bloße Anschein einer Abhängigkeit („independence in appearance“)⁶⁶). Bei der Prüfung und Beurteilung des Vorliegens einer Besorgnis der Befangenheit ist tendenziell ein strenger Maßstab anzulegen⁶⁷). Die Beurteilung ist aus der Sicht eines vernünftigen objektiven, sachverständigen und informierten Dritten vorzunehmen⁶⁸). Eine Besorgnis der Befangenheit liegt daher dann vor, wenn die konkreten Umstände bei einem objektiven Dritten Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Prüfers wecken können⁶⁹). Die subjektive Wahrnehmung eines Dritten wie auch das subjektive Empfinden des Prüfers selbst ist irrelevant. Allerdings ist nicht jede Befürchtung einer Unbefangenheit automatisch beachtlich. Vielmehr ist die Grenze dort zu ziehen, wo tatsächlich ein Verlust der Objektivität des Prüfers vorstellbar ist; die Umstände müssen dazu eine Art und Intensität aufweisen, die nach allgemeiner Erfahrung die Möglichkeit mit sich bringen, die

⁶⁵) Vgl bereits *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 48 (3. Lfg); in diese Richtung auch *Rüffler* in *Kofler-FS* 603 (606); vgl auch *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (695).

⁶⁶) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21; *Gelter* in *Gruber/Harrer*, Abschlussprüfung 15 (43).

⁶⁷) *Gelter* in *Gruber/Harrer*, Abschlussprüfung 15 (43); *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg); *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 49 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 16 (30. Lfg); für den Bereich des Zivilprozesses *Mayr* in *Rechberger*, ZPO⁴ § 19 JN Rz 4.

⁶⁸) Vgl nur *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg); ausführlich *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 25.

⁶⁹) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21; vgl auch *Rückle* in *Seicht*, Jahrbuch 127 (159).

Urteilsfreiheit des Prüfers und die pflichtgemäße Prüfungsdurchführung zu beeinträchtigen⁷⁰⁾). Eine Beeinträchtigung der Unbefangenheit ist somit nur dann anzunehmen, wenn die jeweiligen Umstände für die Urteilsbildung trotz eventueller Schutzmaßnahmen als wesentlich anzusehen sind⁷¹⁾). In die gesamthafte Würdigung sind zudem die Auswirkungen auf sämtliche Beteiligten (insbesondere das geprüfte Unternehmen, den Abschlussprüfer, die Adressaten der Rechnungslegung – allenfalls auch der Umstand, ob es sich um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt) mit einzubeziehen⁷²⁾).

Zur deutschen Rechtslage wird die Ansicht vertreten, dass der Befangenheitstatbestand entsprechend den differenzierten Anforderungen durch die Ausschließungsgründe bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse strenger handzuhaben sei⁷³⁾). Der Gesetzestext bietet hierfür (in Österreich wie in Deutschland) grundsätzlich keine Hinweise. Es erscheint jedoch denkbar und dem Gesamtkonzept entsprechend, die Art des geprüften Unternehmens (Größe, Kapitalmarktorientierung, Branche etc), die damit verbundenen besonderen Verhältnisse und Interessenlagen und insbesondere das Vorliegen eines gesteigerten öffentlichen Interesses im Rahmen der Beurteilung der Wesentlichkeit eines Befangenheitsgrundes zu berücksichtigen. In gleicher Weise können mE an Schutzmaßnahmen zur Beseitigung einer Besorgnis der Befangenheit bei Unternehmen von öffentlichem Interesse höhere Anforderungen zu stellen sein.

Als wie schwerwiegend einzelne Risikofaktoren zu qualifizieren sind bzw wie mehrere Risikofaktoren in ihrer Gesamtheit zu beurteilen sind, hängt von den Umständen des konkreten Einzelfalles ab⁷⁴⁾). Die Würdigung im Einzelfall hat die Art und Bedeutung des Sachverhalts im gegebenen Kontext, die getroffenen Schutzmaßnahmen und die Eignung zur Beeinträchtigung der Unvoreingenommenheit des Prüfers abzuwägen; eine typisierende Betrachtungsweise kann daher kaum gelingen⁷⁵⁾). Als Beurteilungs- bzw

⁷⁰⁾ Vgl dazu ausführlich *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 23; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg); *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 42 (10. Erg-Lfg).

⁷¹⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

⁷²⁾ *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 23.

⁷³⁾ *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 26 mwN; *Bormann* in MünchKomm BilR § 319 HGB Rz 41; kritisch *Kroiss/Nowotny/Reiffenstahl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (28 f).

⁷⁴⁾ Anhang A.3 der Empfehlung 2002/590/EG: Ein Risikofaktor ist dann als signifikant anzusehen, wenn er in einer bestimmten Situation unter Berücksichtigung all seiner quantitativen und qualitativen Aspekte für sich genommen oder in Verbindung mit anderen das Risiko auf ein inakzeptables Niveau treibt.

⁷⁵⁾ *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 31.

Auslegungshilfe können nationale Facharbeiten, wie zB IWP/PE 19⁷⁶⁾, internationale Standards, wie zB Section 290 des Code of Ethics⁷⁷⁾ oder die Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers⁷⁸⁾ herangezogen werden⁷⁹⁾. Die Beweislast liegt bei jenem, der die Besorgnis der Befangenheit behauptet⁸⁰⁾.

Die Umstände, welche eine Besorgnis der Befangenheit begründen, müssen zeitlich idR im zu prüfenden Geschäftsjahr und darüber hinaus bis zum Abschluss der Prüfungstätigkeit vorliegen. Darüber hinaus sind auch frühere Sachverhalte, die noch insofern fortwirken, als ein objektiver Dritter sie als für die konkrete Prüfung schädlich empfinden würde, zur Begründung einer Besorgnis der Befangenheit geeignet. Dies betrifft zB Beratungen in einer Vorperiode, welche erstmals im nun zu prüfenden Abschluss Auswirkungen zeitigt oder Fehler aus einer früheren Beratungstätigkeit, die in Vorperioden nicht entdeckt wurden aber noch in Folgeabschlüssen fortwirken⁸¹⁾. Weiters ist eine gewisse Dauerhaftigkeit des besorgniserregenden Umstandes vorauszusetzen⁸²⁾. So sollte daher bei nachträglich eintretenden oder erst nach Bestellung erkennbaren Anlässen, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen und die aber umgehend sanierbar sind und somit nur kurze Zeit bestehen, ein angemessener Zeitraum zugestanden werden, um Schutz- bzw Vermeidungsmaßnahmen zu setzen.

Die Beurteilung der Befangenheit ist der Beurteilung der Ausgeschlossenheit zweckmäßigerweise nachgelagert. Wenn bereits ein Ausschlussstatbestand eingreift, ist eine Beurteilung, ob Besorgnis der Befangenheit vorliegt, nicht mehr vorzunehmen. Wenn kein Ausschlussstatbestand erfüllt ist, so ist die Generalklausel gemäß Abs 1 zu bemühen⁸³⁾. Die Nichterfüllung eines Ausschlussstatbestandes sperrt den Rückgriff auf die Generalklausel

⁷⁶⁾ Stellungnahme des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008), IWP/PE 19 (Dezember 2009, überarbeitet Juni 2014), abrufbar unter www.kwt.or.at.

⁷⁷⁾ IESBA Code of Ethics for professional accountants (2014 Edition), abrufbar unter www.ifac.org.

⁷⁸⁾ Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, ABl L 191 vom 19.7.2002, S 22.

⁷⁹⁾ So auch *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 18 (30. Lfg).

⁸⁰⁾ *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg).

⁸¹⁾ *Müller*, WPg 2003, 741 (743 f).

⁸²⁾ So (ein „gewisses Dauermoment“ voraussetzend) *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703 FN 52); *Frings*, WPg 2006, 821 (827); vgl auch *Baetge/Thiele* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 318 HGB Rz 149 (8. Erg-Lfg).

⁸³⁾ *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 44 (3. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 14; *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 21; *Baetge/Thiele/Moser* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 33 (10. Erg-Lfg).

nicht⁸⁴⁾). Die Entscheidung über das Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit obliegt dem Gericht im Verfahren gemäß § 270 Abs 3.

3. Personeller Anwendungsbereich

§ 271 Abs 1 bezieht sich nur auf Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer. Damit ist klargestellt, dass Abs 1 nur für natürliche Personen, die als Abschlussprüfer tätig werden, gilt. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist § 271 Abs 4 relevant. Trotz der Wortwahl „Wirtschaftsprüfer“ gilt Abs 1 auch für Genossenschaftsrevisoren, welche gemäß § 22 Abs 6 GenG Abschlussprüfungen iSd UGB bei Genossenschaften durchführen, auch wenn sie keine Berufsberechtigung als Wirtschaftsprüfer besitzen.

Eine Besorgnis der Befangenheit kann nach der Formulierung von Abs 1 nur in der Person des verantwortlichen Abschlussprüfers bestehen⁸⁵⁾). Ob eine sonst bei der Prüfung beschäftigte Person befangen ist, bleibt de lege lata unerheblich. Dies ergibt sich aus der Formulierung von § 271 Abs 1, der sich rein begrifflich nur auf den Wirtschaftsprüfer bezieht. Außerdem folgt dies systematisch aus der entsprechenden Regelung für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in § 271 Abs 4 erster Satz, der eine WP-Gesellschaft nur als befangen ansieht, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, befangen ist, nicht aber bei Befangenheit eines anderen Mitglieds des Prüfungsteams. Die ErläutRV zum URÄG 2008 (zu § 271 Abs 4) begründen dies damit, dass nur diese Personen entscheidenden Einfluss auf die Prüfung nehmen könnten⁸⁶⁾). Daher ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bewusst nicht sämtliche bei der Prüfung beschäftigten Personen der Generalklausel unterwerfen wollte. Ob die Einschränkung in § 271 Abs 1 auf den Wirtschaftsprüfer sachgerecht ist, kann aber durchaus bezweifelt werden. Zumindest bei Vorliegen einer Befangenheit einer Person, welche eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt und als solche das Prüfungsurteil beeinflussen kann, sollte in teleologischer Erweiterung von § 271 Abs 1 unter Berücksichtigung der Regelung für WP-Gesellschaften in § 271 Abs 4 ein Prüfer

⁸⁴⁾ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319 Rz 14; *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 6 (14. Lfg).

⁸⁵⁾ *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg); *Dellinger/Steinböck in Dellinger*, BWG § 61 Rz 54 (3. Lfg).

⁸⁶⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23.

auch dann als befangen gelten, solange er eine solche Person bei der Prüfung beschäftigt. Dies würde zumindest eine Gleichstellung mit WP-Gesellschaften bewirken⁸⁷⁾.

Sehr wohl relevant und vom Gesetzeswortlaut umfasst sind Umstände, die von einer Person verwirklicht werden, welche zum Prüfer in einem besonderen Naheverhältnis steht und dessen Sphäre zuzurechnen ist. Denn dadurch gründet die Befangenheit letztlich wiederum in der Person des Prüfers selbst⁸⁸⁾, der in der Folge in seiner Urteilsfreiheit beeinträchtigt werden kann. Das erforderliche Naheverhältnis kann durch familiäre Beziehungen (nahe Angehörige, wie Eltern, Geschwister, Ehegatten oder Lebenspartner, Kinder und andere abhängige Angehörige) oder enge freundschaftliche („außerfamiliäre“) Beziehungen geknüpft werden⁸⁹⁾. Die bloße Zusammenarbeit im Prüfungsteam (ohne darüber hinaus gehendes Naheverhältnis) wird aber nicht ausreichend sein. Umstände, die von einem Netzwerkpartner verwirklicht werden, sind nach § 271b zu beurteilen.

Von berufsständischen Prüfungsstandards werden die Unabhängigkeitsanforderungen vielfach auf einen größeren Personenkreis ausgedehnt⁹⁰⁾. Auch die Empfehlung der EU-Kommission⁹¹⁾ dehnt den Kreis der Personen, die unabhängig zu sein haben, auf all jene Beteiligten aus, die ganz allgemein in der Lage sind, eine Prüfung zu beeinflussen. Dazu zählt nach dem Verständnis der Empfehlung neben beteiligten (externen) Fachkräften, wie IT-Spezialisten, Rechtsanwälten oder Steuerfachleuten, letztlich das gesamte Prüfungsteam und zB auch die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zuständigen Personen⁹²⁾.

Wem gegenüber eine Beziehung im Sinne des Abs 1 besteht, welche die Befangenheit eines Prüfers hervorruft, ist nicht entscheidend. Denn Abs 1 schränkt nicht ein, mit wem Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art bestehen müssen, um befangenheitsbegründend wirken zu können. Eine Beeinträchtigung der Unbefangenheit kann letztlich durch Beziehungen zur zu prüfenden Gesellschaft, aber auch zu jedem Stakeholder (Gesellschafter, Kreditgeber, Vertragspartner etc) begründet werden, der bestimmte Eigeninteressen hegt und gleichzeitig einen starken Einfluss auf die zu prüfende Gesellschaft ausüben kann⁹³⁾.

⁸⁷⁾ *Dellinger/Steinböck in Dellinger, BWG § 61 Rz 54 (3. Lfg); Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 9 (14. Lfg).*

⁸⁸⁾ In diesem Sinne wohl auch *Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 19 (30. Lfg).*

⁸⁹⁾ Vgl Anhang A.6 der Empfehlung 2002/590/EG.

⁹⁰⁾ Siehe zB Section 290 des Code of Ethics (2014 Edition), die in der Darstellung unabhängigkeitsgefährdender Konstellationen weitgehend das gesamte Prüfungsteam („members of the audit team“) adressiert. Vgl zB auch ISA 620.9 und ISA 620.A14 ff zur erforderlichen Objektivität eines beigezogenen externen Experten.

⁹¹⁾ Vgl Pkt 2 und Anhang A.2 der Empfehlung 2002/590/EG.

⁹²⁾ Pkt 2.3.a) der Empfehlung 2002/590/EG.

⁹³⁾ *Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 10 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz*

4. Schutzmaßnahmen

Ist der Abschlussprüfer eine natürliche Person, so besteht die Möglichkeit, der Besorgnis der Befangenheit durch geeignete Schutzmaßnahmen („safeguards“) entgegenzuwirken⁹⁴). Dies ergibt sich zwar nicht aus dem Gesetzestext sondern nur aus den Gesetzesmaterialien⁹⁵), ist aber allgemein anerkannt und entspricht den Vorstellungen der Abschlussprüfungsrichtlinie (vgl. Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG)⁹⁶). Die ergriffenen Schutzmaßnahmen müssen geeignet sein, aus Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten die Besorgnis der Befangenheit zu zerstreuen oder zumindest auf ein unwesentliches Maß zu reduzieren⁹⁷). Von Schutzmaßnahmen zu unterscheiden sind sogenannte Vermeidungsmaßnahmen; diese verhindern die Erfüllung der Voraussetzungen für eine Besorgnis der Befangenheit von vornherein.

Welche konkrete Schutzmaßnahme zur Minimierung einer festgestellten Besorgnis der Befangenheit zielführend ist, hängt von der Art des die Besorgnis der Befangenheit begründenden Umstandes ab⁹⁸). Erhöhte Anforderungen an Schutzmaßnahmen sind bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse denkbar. Mögliche Schutzmaßnahmen könnten etwa sein⁹⁹):

- eine verstärkte Nachschau oder eine auftragsbegleitende Kontrolle durch einen anderen Partner oder einen externen Prüfer,
- eine verstärkte Einbindung eines anderen Prüfers in den gesamten Prüfungsprozess,
- getrennte Verantwortlichkeiten und personelle sowie organisatorische Trennung („chinese walls“) insbesondere zwischen Prüfungs- und Nichtprüfungsaufträgen,
- Austausch von befangenen Personen etc.

Wichtiger Punkt im Rahmen der Implementierung von Schutzmaßnahmen ist der Empfehlung 2002/590/EG der EU-Kommission entsprechend die Einrichtung eines Sicherheitssystems im Prüfungsbetrieb und die Dokumentation der Funktionsweise dieses

19 (30. Lfg).

⁹⁴) Siehe zu den Schutzmaßnahmen ausführlich Pkt 4 und Anhang Pkt A.4 der Empfehlung 2002/590/EG; ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21 f; *Bartos/Milla/Kuntner* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2011, 149 (158 f).

⁹⁵) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

⁹⁶) Vgl nur *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 13 (14. Lfg); und ausführlich *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 24.

⁹⁷) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 13 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 21 (30. Lfg).

⁹⁸) Siehe dazu etwa die tabellarische Darstellung bei *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 30.

⁹⁹) Vgl Pkt 7.1.2 der Empfehlung 2002/590/EG; IWP/PE 19, Pkt 27; *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 27 (30. Lfg); *Bartos/Milla/Kuntner* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2011, 149 (159).

Systems. Dieses System soll integraler Bestandteil der Verwaltungs- und internen Kontrollstruktur des Prüfbetriebes sein und ist einer Qualitätskontrolle zu unterziehen¹⁰⁰). Das Sicherheitssystem eines Prüfungsbetriebes sollte (in Abhängigkeit insbesondere von Größe des Prüfungsbetriebes und Komplexität der Prüfungsmandate¹⁰¹)) üblicherweise umfassen bzw. gewährleisten¹⁰²):

- eine schriftlich formulierte Unternehmenspolitik in Sachen Unabhängigkeit, die den geltenden Unabhängigkeitsstandards, den Risiken für die Unabhängigkeit und den zu diesem Zweck getroffenen Schutzmaßnahmen Rechnung trägt,
- die aktive und rechtzeitige Unterrichtung aller Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter über diese Politik sowie über alle etwaigen Änderungen, einschließlich einer diesbezüglich regelmäßigen Aus- und Fortbildung,
- angemessene Verfahrensanweisungen für Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter, um zu gewährleisten, dass diese die Unabhängigkeitsstandards sowohl bei ihrer täglichen Arbeit als auch unter besonderen Umständen einhalten,
- Benennung hochrangiger Fachkräfte aus dem Prüfungsbereich (Partner), die für die Aktualisierung der Unternehmenspolitik, die rechtzeitige Unterrichtung über diese Aktualisierungen und die Überwachung der ordnungsgemäßen Funktionsweise des Sicherheitssystems verantwortlich sind,
- Dokumentationen für jeden Prüfungsmandanten, in denen die Schlussfolgerungen zusammengefasst sind, die aus der Bewertung der Risikofaktoren und des daraus erwachsenden Risikos für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gezogen wurden; die Dokumentationen sollten auch die Begründungen für die Schlussfolgerungen enthalten. Wurden bedeutende Risikofaktoren festgestellt, sollte die Dokumentation eine Zusammenfassung der Schritte enthalten, die eingeleitet wurden bzw. werden sollen, um das Risiko zu vermeiden, zu beseitigen oder zumindest auf einen akzeptablen Stand zu senken, und
- die interne Überwachung der Einhaltung der Schutzmaßnahmen.

¹⁰⁰) Siehe näher Pkt 4.3 und Anhang Pkt A.4.3 der Empfehlung 2002/590/EG; ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21 f.

¹⁰¹) Vgl auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 24.

¹⁰²) Pkt 4.3.2 Abs 3 der Empfehlung 2002/590/EG; vgl auch *Auer/Maresch*, RWZ 2007, 324 (325).

5. Einzelfälle

Die Gründe, die eine Besorgnis der Befangenheit hervorrufen können, sind vielfältig, weshalb eine vollständige Kompilation beachtlicher Umstände nicht möglich ist. Stattdessen wird die Besorgnis der Befangenheit mit relativ unbestimmten Rechtsbegriffen umschrieben, die einer Auslegung im Einzelfall bedürfen. Damit erreicht der Gesetzgeber ein erwünschtes Maß an Elastizität, um die Vielzahl der potentiellen Tatbestände und auch neue Entwicklungen abdecken zu können¹⁰³). Die schwierige Beurteilung im Einzelfall obliegt somit zunächst den Rechtsunterworfenen und in weiterer Folge im Streitfall den zuständigen Gerichten, die kasuistisch die Auslegung weiterzuentwickeln hat.

Ganz allgemein kommen als Befangenheitsgründe sämtliche Umstände in Betracht, welche nach dem anzulegenden Beurteilungsmaßstab geeignet sind, eine Besorgnis der Befangenheit hervorzurufen, sofern dadurch nicht bereits ein Ausschlussstatbestand verwirklicht wird. Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG erwähnt als Risikofaktoren zB Selbstprüfung, Eigeninteresse, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Vertrauensbeziehung und Einschüchterung. Die Empfehlung der EU-Kommission¹⁰⁴) kategorisiert in: Finanzielle Beteiligungen, Geschäftliche Beziehungen, Beschäftigung beim Mandanten, Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten, Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft, Verwandtschaftliche und sonstige Persönliche Beziehungen, Nichtprüfungsleistungen, Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, Rechtsstreitigkeiten, Über einen langen Zeitraum tätige leitende Mitarbeiter; zu jeder Kategorie bietet die Empfehlung detaillierte Auslegungshilfen. Die ErläutRV zum URÄG 2008 nennen als wichtigste Risikofaktoren in Anlehnung an die RL 2006/43/EG: wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Prüfers am Ergebnis der Prüfung, die Selbstprüfung, die Vertretung der Interessen für oder gegen die zu prüfende Gesellschaft durch den Prüfer, ein übermäßiges Vertrauen bzw eine übermäßige Vertrautheit des Prüfers durch Nahebeziehung zur Unternehmensleitung sowie besondere Einflussnahme durch die zu prüfende Gesellschaft¹⁰⁵).

Im UGB wurde die Umschreibung „Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art“ gewählt. Damit sollen sämtliche denkbaren Sachverhalte, die einen oder mehrere der zuvor genannten Risikofaktoren aufweist,

¹⁰³) *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 30; *Müller* in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 26.

¹⁰⁴) Siehe Pkt B und Anhang B der Empfehlung 2002/590/EG.

¹⁰⁵) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

abgedeckt werden. Einzelne Konstellationen finanzieller und geschäftlicher Beziehungen verwirklichen ihrerseits Ausschlussgründe (Anteilsbesitz am geprüften Unternehmen, Selbstprüfung, usw), sodass eine Beurteilung nach Abs 1 nicht mehr vorzunehmen ist.

Beziehungen geschäftlicher Art: Darunter können etwa Geschäftsbeziehungen zum Mandanten fallen, die marktunüblich sind oder die den Mandanten in die Lage versetzen, einen besonderen Einfluss oder Druck auf den Prüfer ausüben zu können. Beziehungen geschäftlicher Art können generell unter dem Aspekt der Selbstprüfung problematisch sein, wenn geschäftliche Beziehungen abseits der Tätigkeit als Abschlussprüfer die Erbringung von Leistungen umfassen, die in weitere Folge von Seiten des Prüfers zu würdigen sind. Andererseits liegt die Problematik geschäftlicher Beziehungen vielfach darin, dass damit ein Loyalitätsverhältnis begründet oder sogar eine wirtschaftliche Abhängigkeit etabliert wird. Umgekehrt können zB Rechtsstreitigkeiten¹⁰⁶⁾ des Abschlussprüfers oder ihm nahestehender Personen mit dem Mandanten oder wesentliche offene Forderungen eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit nach sich ziehen. Dasselbe gilt im Fall früherer Pflichtverletzungen bzw Fehler des Abschlussprüfers (Verdeckungsrisiko)¹⁰⁷⁾.

Beziehungen finanzieller Art: Dies umfasst beispielsweise Verflechtungen durch die Hingabe von Eigenkapital (sofern nicht von § 271 Abs 2 Z 1 erfasst) oder Fremdkapital sowie den Erwerb von derivativen Instrumenten im Zusammenhang mit der zu prüfenden Gesellschaft.

Beziehungen persönlicher Art: Dazu zählen etwa verwandtschaftliche Verhältnisse, aber auch enge freundschaftliche (außerfamiliäre) Beziehungen zB zu Entscheidungsträgern beim Mandanten. Ebenso werden schwerwiegende persönliche Auseinandersetzungen und Feindschaften als mögliche Befangenheitsgründe genannt¹⁰⁸⁾.

Eine abschließende Aufzählung der beachtlichen Beziehungen geschäftlicher, finanzieller und persönlicher Art ist nicht möglich¹⁰⁹⁾. Die Umschreibung in § 271 Abs 1 ist außerdem

¹⁰⁶⁾ Vgl dazu Pkt B.9 und Anhang B.9 der Empfehlung 2002/590/EG.

¹⁰⁷⁾ Zu dieser Thematik ausführlich (zur deutschen Rechtslage) *Frings*, WPg 2006, 821. Zur Befangenheit aufgrund eines fehlerhaften Verschmelzungsgutachtens BGH 25.11.2002, II ZR 49/01 BB 2003, 462 (*Claussen*) = DB 2003, 383 = NZG 2003, 216; zu dieser Entscheidung ausführlich *Gelhausen/Kuss*, NZG 2003, 424; *Gelter*, RdW 2003, 354; *Müller*, WPg 2003, 741 (zur Besorgnis der Befangenheit 742 ff); dazu auch *Haberer*, SWK 2003, T 167 (T 169 f).

¹⁰⁸⁾ *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 270 Abs 1 und 3 bis 7 Rz 83; *Gelter*, Unabhängigkeit 89.

¹⁰⁹⁾ Vgl zu den verschiedenen Fallgruppen ausführlich Empfehlung 2002/590/EG; *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 34 ff; *Bormann* in *MünchKomm BilR* § 319 HGB Rz 42 bis 58; siehe weiters die Fallbeispiele in IWP/PE 19, Pkt 16 bis 19 (wo insbesondere beispielhaft darauf eingegangen wird, wann die Besorgnis der Befangenheit durch geeignete Schutzmaßnahmen beseitigt

nur demonstrativer Natur (arg: „insbesondere“). Daher können Umstände, die nicht unmittelbar in die zuvor skizzierten Rubriken fallen, in gleicher Weise beachtlich sein. Bei der Beurteilung ins Kalkül zu ziehen sind neben der Art der Beziehung schließlich auch die Dauer und die Intensität der Beziehung¹¹⁰).

Wenn ein Ausschlussstatbestand nicht verwirklicht ist, etwa weil eine festgelegte quantitative Grenze eines Tatbestandes oder ein sonstiges Tatbestandsmerkmal gemäß § 271 Abs 2 nicht erreicht bzw erfüllt wird, kann in weiterer Folge Befangenheit vorliegen, wenn aus Sicht der Maßfigur des objektiven Dritten anhand der konkreten Umstände dennoch ein Anschein einer Besorgnis der Befangenheit gegeben ist. Hierzu werden (insbesondere im Zusammenhang mit quantitativen Grenzen) in den Gesetzesmaterialien¹¹¹) und der hL¹¹²) zusätzliche Umstände (weitere Gefährdungsmomente) ergänzend zum Ausgangssachverhalt des Ausschlussgrundes gefordert, um als Grund für eine Besorgnis der Befangenheit taugen zu können.

ME ist generell zu vermeiden, dass die konkrete Formulierung von Ausschlussstatbeständen für eine „e contrario Argumentation“ gegen die Generalklausel herangezogen werden und daraus bei Nichterfüllung eines Ausschlussgrundes eine unerwünschte Einschränkung der Generalklausel resultiert. Die Generalklausel in Abs 1 beschreibt den Grundsatz der Unabhängigkeit in Umsetzung von Art 22 RL 2006/43/EG; Faktoren bei der Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit sind nach den Gesetzesmaterialien in Anlehnung an die RL insbesondere ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Prüfers am Ergebnis der Prüfung, die Selbstprüfung, die Vertretung der Interessen für oder gegen die zu prüfende Gesellschaft durch den Prüfer, ein übermäßiges Vertrauen bzw eine übermäßige Vertrautheit des Prüfers durch Nahebeziehung zur Unternehmensleitung sowie besondere Einflussnahme durch die zu prüfende Gesellschaft¹¹³). Der Gesetzgeber hat sich dazu entschieden, einzelne Umstände, bei denen jedenfalls das Vorliegen einer Befangenheit angenommen wird, als Ausschlussgründe vorzugeben (§ 271 Abs 2 und 3; § 271a). In diesen Fällen greifen strengere Rechtsfolgen (unwiderlegbare Vermutung, keine Möglichkeit der Beseitigung durch Schutzmaßnahmen, Differenzierung in § 271 Abs 6). Die Nichterfüllung eines Ausschlussstatbestandes sperrt den Rückgriff auf die

werden kann und wann nicht); dazu auch *Bartos/Milla/Kuntner* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2011, 149 (160 f).

¹¹⁰) *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 94.

¹¹¹) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

¹¹²) Vgl *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 7 (14. Lfg); stellvertretend für die deutsche hL *Habersack/Schürnbrand* in *Großkomm HGB*⁵ § 319 Rz 18.

¹¹³) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

Generalklausel jedoch nicht¹¹⁴⁾). Alle Sachverhalte, die aus welchen Gründen auch immer einen Ausschlussstatbestand nicht erfüllen, sind daher grundsätzlich nach § 271 Abs 1 im Lichte der genannten Risikofaktoren zu beurteilen mit den erleichterten Rechtsfolgen (insbesondere der Möglichkeit der Ergreifung von Schutzmaßnahmen, die eine Besorgnis der Befangenheit ausschalten können) und ohne dass a priori eine Befangenheitsvermutung besteht. Hierin liegt bereits ein wesentlicher Wertungsunterschied. Um dem Anspruch als Generalklausel gerecht werden zu können, ist die größtmögliche Flexibilität notwendig, damit sämtliche problematischen Sachverhalte (inklusive verschiedene Gestaltungen zur Nichterfüllung von Ausschlussstatbeständen) erfasst werden können. Die Beurteilung anhand der Maßfigur des objektiven Dritten muss sich an der allgemeinen (vernünftigen) Lebenserfahrung orientieren, also daran, wann von einer Person aufgrund der Umstände im Allgemeinen nicht mehr angenommen werden kann, dass sie in ihrer inneren Einstellung und damit in ihrer Urteilsbildung unbeeinflusst ist. Im Grundsatz muss daher bei Umständen, welche Ausschlussgründe zB mangels Erreichen von prozentuellen Schwellenwerten nicht verwirklichen, mE im Einzelfall ein Grund zur Besorgnis der Befangenheit potentiell vorliegen können¹¹⁵⁾, wenn dies der Sicht eines objektiven, informierten und sachverständigen Dritten entspricht.

IdR wird der Ansatz, welcher zusätzliche Gefährdungsmomente fordert, und jener, welcher ausschließlich die Sicht des objektiven, informierten und sachverständigen Dritten bemüht, zum selben Ergebnis führen. In Einzelfällen könnte ein Erfordernis zusätzlicher Gefährdungsmomente mE aber zu Unklarheiten bzw unsachlichen Ergebnissen führen¹¹⁶⁾. Wenn etwa die Einnahmen iSv § 271 Abs 2 Z 7 nur in einem der letzten fünf Jahre die (ohnehin sehr hohe)¹¹⁷⁾ 30% Schwelle durch entsprechende Gestaltung knapp unterschritten und ansonsten die 30% Schwelle überschritten haben, ist ein Ausschlussstatbestand (zumindest nach Z 7) nicht erfüllt. Es widerspräche mE aber der Lebenserfahrung und der Realität, wenn im Fall einer Einnahmenquote zB von 32% in den letzten fünf Jahren eine Abhängigkeit unwiderleglich vermutet wird, während im Fall von

¹¹⁴⁾ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319 Rz 14.

¹¹⁵⁾ So offenbar auch *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319 Rz 14; vgl auch zur richterlichen Unabhängigkeit im Zivilprozess *Mayr* in *Rechberger*, ZPO⁴ § 20 JN Rz 1: „Ein [von den Ausschließungsgründen] gerade nicht mehr erfasster Sachverhalt bildet regelmäßig einen tauglichen Ablehnungsgrund wegen Befangenheit.“

¹¹⁶⁾ Vgl den insofern vorsichtigeren Ansatz und die Präferenz für die generelle Beurteilung solcher Fälle nach der Maßfigur des objektiven Dritten bei *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 51 (3. Lfg).

¹¹⁷⁾ Siehe die diesbezügliche Kritik an dieser Bestimmung bei *W. Doralt*, ÖBA 2006, 173 (174).

Einnahmen im selben prozentuellen Ausmaß, welches nur in einem der letzten fünf Jahre bei zB 27% liegt, allein aus diesem Umstand keine Besorgnis der Befangenheit abgeleitet werden kann¹¹⁸). Hier zeigt sich, dass die Anwendung von Abs 1 insbesondere zur Erfassung von Gestaltungsmöglichkeiten erforderlich ist, welche zwar im Sinne von Vermeidungsmaßnahmen die Verwirklichung eines Ausschlusstatbestandes formal verhindern, aber die dahinterstehenden Gefahren für die innere Einstellung nur unzureichend beseitigen. Eine Forderung nach zusätzlichen Gefährdungsmomenten oder weiteren befangenheitsrelevanten Umständen könnte insofern die Anwendung der Generalklausel behindern und die individuelle Beurteilung bzw allfällige gerichtliche Auseinandersetzungen sehr kompliziert werden lassen.

Ähnliche Fragen stellen sich bei der Prüfung einer Gesellschaft, welche nicht unter § 271a fällt, wenn ein in dieser Bestimmung genannter Ausschlussgrund dem Grunde nach verwirklicht ist. Die Ausschlussgründe gemäß § 271a sind ausdrücklich nur auf die Prüfung dort definierter Gesellschaften bezogen und sollen auf die Prüfung anderer Gesellschaften gerade nicht als Ausschlussgründe anwendbar sein. Für eine Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit bei anderen Gesellschaften wird die Voraussetzung zusätzlicher Gefährdungsmomente zuweilen auch in einem solchen Fall als erforderlich angesehen¹¹⁹). Beispielsweise Rechts- oder Steuerberatungsleistungen, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich auswirken (vgl § 271a Abs 1 Z 2), stellen im Rahmen von Abschlussprüfungen bei anderen Gesellschaften zwar keinen Ausschlusstatbestand dar, können aber mE für sich allein potentiell geeignet sein, eine Besorgnis der Befangenheit zu begründen (Selbstprüfung)¹²⁰).

Einen weiteren Problemkreis stellen Fälle dar, die von einem Tatbestand grundsätzlich erfasst sind, diesen aber nur in zeitlicher Hinsicht nicht erfüllen; wenn also zB eine unter § 271a Abs 1 Z 2 fallende Beratungsleistung vor dem zu prüfenden Geschäftsjahr erbracht wurde, sich aber (erstmal) auf den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich auswirkt. In einem solchen Fall ist idR von einer Besorgnis der Befangenheit im Sinne von § 271 Abs 1 auszugehen, ohne dass zusätzliche Gefährdungsmomente vorauszusetzen sind.

¹¹⁸) Vgl auch die in eine ähnliche Richtung deutenden Ausführungen bei *Winner/Oberhofer*, GesRZ 2007, 34 (36).

¹¹⁹) So etwa für Deutschland *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 46 (10. Erg-Lfg).

¹²⁰) So auch *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 46 (10. Erg-Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 43 (30. Lfg); *Rüffler* in *Kofler-FS* 603 (612) sieht diesfalls (unter Berücksichtigung der funktionalen Entscheidungszuständigkeit) wohl die Erfüllung des Ausschlusstatbestandes gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit a als gegeben an.

Zusammengefasst sollte die Würdigung nach § 271 Abs 1 zur Erfassung von entsprechenden Gestaltungen und zur lückenlosen Erfassung von wesentlichen Umständen der Selbstprüfung auch im Nahebereich von typisierten aber (knapp) nicht verwirklichten Ausschlussstatbeständen nach dem allgemeinen Beurteilungsmaßstab erfolgen, ohne dass von vornherein zusätzliche Anforderungen in Form von weiteren Gefährdungsmomenten verlangt werden. ME würde der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers bei der Eingrenzung von Ausschlussstatbeständen sei es in der Eingrenzung auf die Prüfung bestimmter Unternehmen (zB in § 271a) oder in der Festlegung bestimmter quantitativer Grenzen bzw der Definition konkreter unerlaubter Beratungsleistungen trotzdem ausreichend Rechnung getragen. Immerhin stellt die mögliche Widerlegbarkeit der Befangenheitsvermutung durch geeignete Schutzmaßnahmen einen wesentlichen Unterschied zur unwiderlegbaren Ausgeschlossenheit dar, sodass der gesetzlichen Grenzziehung und der damit verbundenen Wertungsunterscheidung weiterhin große Bedeutung zukommt. Dies scheint auch der europarechtlichen Vorgabe in Art 22 RL 2006/43/EG gerecht zu werden.

B. Die allgemeinen Ausschlussgründe für natürliche Personen (§ 271 Abs 2 und 3)

1. Allgemeines

Ausschlussstatbestände sind gesetzlich definierte Umstände, die eine unwiderlegbare Vermutung einer Voreingenommenheit bzw Abhängigkeit aufstellen. Bei Vorliegen eines Ausschlussstatbestandes besteht keine Möglichkeit, die Ausgeschlossenheit durch Schutzmaßnahmen abzuwenden; davon zu unterscheiden sind sogenannte Vermeidungsmaßnahmen, welche gesetzt werden, damit ein Ausschlussstatbestand erst gar nicht verwirklicht bzw gänzlich beseitigt wird¹²¹). Die Aufzählungen der Ausschlussgründe in den §§ 271 und 271a sind taxativ. Andere als die gesetzlich genannten Ausschlussgründe gibt es nicht¹²²). Allerdings können neben dem Katalog in § 271 Abs 2 und 3 und § 271a Abs 1 und 2 UGB auch andere (zusätzlich anwendbare) Ausschlussgründe nach anderen Gesetzen (etwa BWG, WTBG) bestehen; der Begriff des

¹²¹) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 21.

¹²²) Vgl auch *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 6 (14. Lfg); *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 7 (30. Lfg); *Dellinger/Steinböck in Dellinger*, BWG § 61 Rz 40 (3. Lfg).

Ausschlussgrundes in § 270 Abs 3 und § 271 Abs 6 umfasst für die Zwecke dieser Bestimmungen auch solche in anderen bundesgesetzlichen Regelungen normierte Ausschlussgründe¹²³). Das bedeutet aber nicht, dass im Fall der Ausschlusskataloge der §§ 271 und 271a eine demonstrative Aufzählung vorliegt.

Eine Ausdehnung der gesetzlich definierten Ausschließungsgründe über den Gesetzeswortlaut hinaus im Wege der teleologischen Interpretation wird im Zusammenhang mit Ausschlussgründen für den Richter im Zivilprozess vertreten¹²⁴). Dies ist allerdings wohl nur in einem ganz engen Rahmen und nur insoweit denkbar, als dadurch ein Ausschlussgrund entsprechend seiner Zielsetzung auf in einzelnen Tatbestandselementen anders gelagerte aber im Grunde vergleichbare und dieselbe Interessenlage auslösende Umstände ausgedehnt wird¹²⁵). Angesichts des Auffangtatbestandes in Form der Generalklausel nach § 271 Abs 1 erscheint in solchen Fällen aber letztlich eine Beurteilung nach der Generalklausel der Besorgnis der Befangenheit vorzugswürdig.

Hingewiesen sei darauf, dass im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch vereinzelt Tatbestände zu finden sind, welche nicht die Unabhängigkeit betreffen. So regelt zB Abs 2 Z 3, dass ausgeschlossen ist, wer nicht über eine Bescheinigung gemäß A-QSG verfügt. Etwa auch in den speziell für die Bankprüfung bestehenden Unabhängigkeitsvorschriften gemäß § 62 BWG finden sich solche nicht die Unabhängigkeit ansprechende Ausschlussstatbestände, in denen bestimmte berufliche Qualifikationen und Kenntnisse (Z 1 und 1a), Ehrenhaftigkeit (besondere Vertrauenswürdigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse; Z 14) und eine untadelige, dem Berufsrecht entsprechende Berufsausübung (Z 15 bis 17) adressiert werden. Derartige Tatbestände betreffen vielmehr die persönliche und fachliche Eignung. Wenngleich diese anderen Tatbestände aus inhaltlicher Sicht systemfremde Elemente darstellen, bezwecken sie genauso die Sicherung der hohen Qualität von Abschlussprüfungen und haben daher die Zielsetzung mit den Unabhängigkeitstatbeständen gemein. Daher wurden solche nicht mit der Frage der Unabhängigkeit in Verbindung stehenden Tatbestände von Seiten des Gesetzgebers

¹²³) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 20 und 24.

¹²⁴) Vgl im Zusammenhang Mayr in *Rechberger*, ZPO⁴ § 20 JN Rz 1; OGH 12.12.2000, 5 Ob 85/00m SZ 73/192. Zur Frage der Möglichkeit einer analogen Anwendung (im deutschen Recht) vgl *Habersack/Schürnbrand* in *Großkomm HGB*⁵ § 319 Rz 27; restriktiv *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 50.

¹²⁵) *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 40 ff (3. Lfg).

aufgrund der ihnen zukommenden Bedeutung im Rahmen der Ausschlussgründe erfasst und denselben Rechtsfolgen unterworfen¹²⁶).

Wenngleich die Ausschlussgründe einen größeren Grad an Bestimmtheit aufweisen, als die nur in Form einer Generalklausel formulierte Besorgnis der Befangenheit, kommt der Gesetzgeber bei einzelnen Formulierungen nicht ohne unbestimmte Rechtsbegriffe aus (zB „maßgeblicher Einfluss“ in § 271 Abs 2 Z 1; „nicht nur unwesentlich auswirken“ in § 271 Abs 2 Z 4 lit d und in § 271a Abs 1 Z 2). Diese Begriffe bieten ihrerseits Spielräume, die zur dem Anliegen der Bestimmungen entsprechenden Erfassung von potentiellen verpönten Sachverhalten selbst im Bereich der vertypen Tatbestände erforderlich und letztlich im Wege der zu richtenden Einzelfälle von den zuständigen Gerichten kasuistisch abzugrenzen sind. Bei der konkreten Auslegung sind die in Art 22 RL 2006/43/EG genannten Risikofaktoren gebührend zu berücksichtigen (Eigeninteresse, Selbstprüfung, Loyalitätsverhältnis etc) und erfordern eine Beurteilung aus Sicht eines objektiven, sachverständigen Dritten¹²⁷).

2. Ausschlussstatbestände

a) Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1)

aa) Allgemeines; direkter Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1 erster Fall)

§ 271 Abs 2 Z 1 sieht vor, dass ausgeschlossen ist, wer Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20% der Anteile besitzt, oder auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat. Wenn ein Abschlussprüfer unmittelbar oder mittelbar Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft hält, besteht die Gefahr, dass die damit verbundenen finanziellen Interessen und die Interessen als Eigentümer die Prüfungstätigkeit beeinflussen und als Folge dessen eine objektive Prüfung nicht stattfindet¹²⁸).

¹²⁶) Dellinger/Steinböck in Dellinger, BWG § 61 Rz 43 (3. Lfg).

¹²⁷) Gelhausen/Heinz, WPg 2005, 693 (697).

¹²⁸) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 14 (14. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 29; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 16 (3. Lfg).

Zwar gebraucht § 271 Abs 2 Z 1 den Begriff „Anteile“ im Plural; dies heißt aber nicht, dass zumindest zwei Anteile zur Verwirklichung des Tatbestandes gehalten werden müssen und der Besitz bloß eines Anteils keine Ausgeschlossenheit nach sich zieht. Sondern es ist jeglicher Anteilsbesitz und somit auch der Besitz nur eines Anteils an der zu prüfenden Gesellschaft ausschlussbegründend¹²⁹). Wenngleich das Halten bloß einer Aktie allein kaum ausreichend sein dürfte, eine Befangenheit und damit eine Einschränkung der Entscheidungsfreiheit auszulösen, erleichtert diese Grenzziehung die Beurteilung, ob der Tatbestand vorliegt oder nicht, und erscheint deshalb auch in dieser Schärfe akzeptabel¹³⁰). Der Begriff „Anteile“ umfasst Aktien (zB auch stimmrechtslose Vorzugsaktien), Geschäfts- und Genossenschaftsanteile an der zu prüfenden Gesellschaft/Genossenschaft; unerheblich ist, ob (einzelne) Mitgliedschaftsrechte, zB Stimmrecht, eingeschränkt oder ausgeschlossen sind¹³¹). Bei verdeckten Kapitalgesellschaften sind Komplementär- und Kommanditanteile erfasst¹³²) und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Einlage eingezahlt oder eingefordert ist¹³³). Darüber hinaus ist der Anteilsbegriff weit auszulegen. Unter Heranziehung der Kriterien des materiellen Eigenkapitalbegriffs sind mE daher in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch hybride Finanzierungsformen, wie etwa stille Beteiligungen, Genussrechte oder Partizipationsscheine, zu erfassen¹³⁴). Derivate (zB Optionen auf Erwerb von Aktien an der zu prüfenden Gesellschaft) oder Wandelschuldverschreibungen werden vom Wortlaut der Bestimmung („Anteilsbesitz“) nicht erfasst¹³⁵). Nur gegenwärtige Anteile und keine Anwartschaften erfüllen den

¹²⁹) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13: „... jede direkte ... Beteiligung ...“ in Anlehnung an die Empfehlung der Kommission 2002/590/EG Pkt B.1 und Anhang B.1; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 75 (10. Erg-Lfg); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319 Rz 14 „... jede, auch kleinste direkte Beteiligung...“; *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 29.

¹³⁰) So auch *Gelhausen* in *Freidank*, Reform der Rechnungslegung 163 (176 f), der die „verhaltenshygienische“ Wirkung der Anforderung positiv hervorhebt.

¹³¹) *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 70 (10. Erg-Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 31.

¹³²) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 14 (14. Lfg).

¹³³) *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 70 (10. Erg-Lfg).

¹³⁴) Siehe ausführlich *Gelter*, Unabhängigkeit 193 f mwN; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 14 (14. Lfg) mwN; *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 25 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 20 (3. Lfg). ähnlich bereits *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 Rz 32; ausführlich *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 70 ff (10. Erg-Lfg); aA *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 32.

¹³⁵) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 21 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 27 (30. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 33; aA *Gelter*, Unabhängigkeit 199 f; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 15 (14. Lfg). Die mit dem Bilanzrechtsreformgesetz geänderte Parallelbestimmung des § 319 Abs 3 Z 1 dHGB erfasst auch „andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen“, womit insbesondere Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen und sonstige Wertpapiere erfasst werden sollen, vgl Regierungsbegründung zum BilReG (zu § 319 dHGB), BT-Drucks 15/3419, 38 f; siehe dazu auch *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*,

Tatbestand¹³⁶). In solchen Fällen ist jedoch eine zum tatsächlichen Anteilsbesitz vergleichbare Interessenlage gegeben. Denn die finanziellen Interessen des Prüfers sind im Grunde gleichgelagert, egal ob Anteile aktuell im Besitz sind, ob Finanzinstrumente gehalten werden, welche direkt von der Entwicklung von Aktien an der zu prüfenden Gesellschaft abhängen, oder ob zukünftiger Anteilsbesitz zugesagt bzw zukünftiger Anteilserwerb absehbar ist¹³⁷). Infolgedessen wird etwa der Besitz von Wandelschuldverschreibungen, Bezugsrechten, Optionen und anderen von Aktien am zu prüfenden Unternehmen abgeleiteten Derivaten (zB Turbozertifikate oder Discount Zertifikate auf Aktien an der zu prüfenden Gesellschaft) eine Besorgnis der Befangenheit begründen¹³⁸).

Gläubigerstellung, insbesondere der Besitz von Anleihen, begründet keine Ausgeschlossenheit iSd § 271 Abs 2 Z 1¹³⁹). Jedoch kann diesfalls eine Besorgnis der Befangenheit vorliegen. Als bloßer Sparbuchinhaber ist ein Prüfer eines Kreditinstitutes aber idR weder als ausgeschlossen noch als befangen anzusehen¹⁴⁰).

Was unter „Besitz der Anteile“ zu verstehen ist, richtet sich nach allgemeinen sachenrechtlichen Grundsätzen gemäß ABGB¹⁴¹). Eine Funktion des Prüfers als Treuhänder der Anteile wäre ebenfalls erfasst¹⁴²). Es ist weiters als schädlich anzusehen, wenn Anteile über Treuhänder gehalten werden (der Prüfer ist also Treugeber), weil die Interessenlage derjenigen bei unmittelbarem direkten Halten von Anteilen entspricht und den Prüfer als wirtschaftlichen Eigentümer auch die wirtschaftlichen Konsequenzen des

Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 79 f (10. Erg-Lfg) und *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 36.

¹³⁶) *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 73 (10. Erg-Lfg).

¹³⁷) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 21 (3. Lfg); vgl dazu auch Pkt B.1 und Anhang B.1 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG.

¹³⁸) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 21 (3. Lfg).

¹³⁹) *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 75 (10. Erg-Lfg).

¹⁴⁰) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 24 (3. Lfg).

¹⁴¹) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 14 (14. Lfg).

¹⁴²) *Gelter*, Unabhängigkeit 196 f; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 15 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 23 (3. Lfg); *Völk/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 26 (30. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 35; *Veltins*, DB 2004, 445 (449); aA *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 78 (10. Erg-Lfg), die diese Konstellation nicht als Fall eines Ausschlussgrundes aufgrund Anteilsbesitzes sondern als im Rahmen der Besorgnis der Befangenheit zu würdigende Interessenkollision beurteilen.

Schicksals der Anteile treffen¹⁴³). Gleiches gilt für Unterbeteiligungen und für Anteile, die der Prüfer in Pfand genommen oder an denen er ein Fruchtgenussrecht hat¹⁴⁴).

Entscheidend ist, dass zwischen dem Zeitpunkt der Annahme des Auftrages zur Abschlussprüfung (bzw ab Bestellung im Fall von Revisoren) und dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (gegebenenfalls auch während der Durchführung allfälliger Nachtragsprüfungen) kein Tatbestand nach § 271 Abs 2 Z 1 verwirklicht wird. Anteile, welche die Ausgeschlossenheit des Prüfers vermitteln würden, müssen vor Auftragsannahme (bzw bei Revisoren unverzüglich nach Bestellung) abgestoßen werden¹⁴⁵).

Erlangt ein Abschlussprüfer während laufender Prüfung durch „äußere Umstände“¹⁴⁶), wie etwa durch Erbschaft oder Schenkung, an Anteilen Besitz, so hat er diese Anteile unverzüglich abzustoßen; eine Ausgeschlossenheit sollte daraus in teleologischer Reduktion der Bestimmung noch nicht ausgelöst werden¹⁴⁷). Bis zur Abstoßung der Anteile wären jedoch Maßnahmen zum Schutz der Unabhängigkeit des Prüfers zu treffen (zB Nachschau der Prüfungstätigkeit des betroffenen Prüfers, Zuziehung einer anderen qualifizierten Person zu allen wichtigen Entscheidungen im Rahmen der Prüfung, etc). Handelt es sich um Anteilserwerb bei einer sonstigen bei der Prüfung beschäftigten Person, so sollte diese bis zur Abstoßung der Anteile von der Prüfung abgezogen werden¹⁴⁸). Die Annahme einer Ausgeschlossenheit des Prüfers auch bei nur ganz kurzfristigem Anteilsbesitz nach Schenkung oder Erbschaft wäre mE in mehrfacher Hinsicht überschießend. Zum einen kann es einen gravierenden, unverhältnismäßigen Eingriff in die Vermögensinteressen des Prüfers darstellen, von ihm die Ablehnung einer Schenkung oder einer Erbschaft zu verlangen. Zum anderen würden die Folgen eines erforderlichen Prüferwechsels während laufender Prüfung wohl in keinem angemessenen Verhältnis zu den Unabhängigkeitsbedrohungen stehen, welche geschenkte und innerhalb weniger Tage

¹⁴³) Geist in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 4; Rückle in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 Rz 30; Gelter in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 14 (14. Lfg); Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 23 (3. Lfg); Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 82; Baetge/Thiele/Moser in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 77 (10. Erg.-Lfg); Schmidt in *Beck-Bil Komm*⁹ § 319 HGB Rz 35.

¹⁴⁴) Gelter, Unabhängigkeit 197 f; ders in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 14 f (14. Lfg); Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 23 (3. Lfg).

¹⁴⁵) Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 17 (3. Lfg); Völkl/Lehner in *Straube*, UGB § 271 Rz 29 (30. Lfg).

¹⁴⁶) Pkt B.1 Abs 2 und Anhang B.1 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG.

¹⁴⁷) Strenger Gelter in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 17 (14. Lfg); Völkl/Lehner in *Straube*, UGB § 271 Rz 30 (30. Lfg); die in diesen Fällen idR einen Ausschlussstatbestand verwirklicht sehen.

¹⁴⁸) Vgl dazu Pkt B.1 Abs 2 und Anhang B.1 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG; Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 25 (3. Lfg).

danach wieder abgestoßene Anteile verkörpern. Gerade in solchen Fällen würde mE (die unverzügliche Abstoßung der Anteile vorausgesetzt) eine Betrachtung im Sinne der „independence in appearance“ keine Bedenken ergeben¹⁴⁹). Ganz generell sollte daher bei nachträglich eintretenden oder erst nach Bestellung erkennbaren ausschlussbegründenden Anlässen, die umgehend sanierbar sind und somit nur kurze Zeit bestehen, ein angemessener Zeitraum zugestanden werden, um Vermeidungsmaßnahmen zu setzen¹⁵⁰). Ganz generell sollte ein Prüfer schon deshalb danach trachten, Finanzinstrumente im Sinne des § 48a BörseG (zB Aktien, Anleihen, Optionen oder Turbozertifikate auf Aktien etc) vor Annahme eines Prüfungsauftrages abzustoßen, um bei späterer Disposition über das - Finanzinstrument Verdachtsmomente auf Verwertung von Insider-Informationen zu vermeiden¹⁵¹).

bb) Indirekter Anteilsbesitz (§ 271 Abs 2 Z 1 zweiter Fall)

Neben direktem Anteilsbesitz an der zu prüfenden Gesellschaft (§ 271 Abs 2 Z 1 erster Fall) führt indirekter Anteilsbesitz zur Ausgeschlossenheit. Der zweite Fall von § 271 Abs 2 Z 1 betrifft nämlich Konstellationen, in denen der Prüfer Anteile an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20% der Anteile besitzt.

„Verbundene Unternehmen“ iSd § 271 Abs 2 Z 1 sind gemäß § 228 Abs 3 (vgl ab 1.1.2016: § 189a Z 8) Unternehmen, welche nach dem Grundsatz der Vollkonsolidierung in einen Konzernabschluss gemäß § 244 einzubeziehen sind. Hält der Abschlussprüfer Anteile an einem Tochterunternehmen, welches mit dem zu prüfenden Mutterunternehmen verbunden ist, oder an einem Schwesterunternehmen, welches mit dem zu prüfenden Unternehmen über ein gemeinsames Mutterunternehmen verbunden ist, so ist Ausgeschlossenheit die Folge. Gesellschaften eines Gleichordnungskonzerns stehen zwar in einem Konzernverhältnis iSd Gesellschaftsrechts (§ 15 AktG), dennoch sind sie keine verbundenen Unternehmen iSd UGB, sodass der vorliegende Ausschlusstatbestand nicht

¹⁴⁹) So aber *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 30 (30. Lfg).

¹⁵⁰) Im Rahmen der absoluten Ausschlussgründe und der allgemeinen Besorgnis der Befangenheit ein „gewisses Dauermoment“ voraussetzend auch *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703 FN 52); *Frings*, WPg 2006, 821 (827); *Baetge/Thiele* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 318 HGB Rz 149 (8. Erg-Lfg). In diese Richtung deutet auch Art 22 Abs 6 zweiter Unterabsatz RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU.

¹⁵¹) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 26 (3. Lfg).

erfüllt ist¹⁵²). Tochterunternehmen, welche zulässigerweise nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden (§ 249), gelten trotzdem als verbundene Unternehmen (§ 228 Abs 3 letzter Satz), sodass Anteilsbesitz an diesen schadet¹⁵³).

Die Berechnung der 20%-Grenze bereitet gewisse Probleme, weil § 271 Abs 1 Z 2 vorsieht, dass ein (nicht verbundenes) zwischengeschaltetes Unternehmen „mindestens 20% der Anteile“ besitzt. Eine Verständnis des Begriffs „Anteile“ wie in Abschnitt III.B.2.a)aa) dargestellt hätte zur Folge, dass sämtliche Kapitalformen, die im obigen Sinne als „Anteile“ gelten können, als Basis bei der Berechnung zu berücksichtigen wären. Somit könnte zB ein 23%iges Aktienpaket bei zusätzlicher Existenz von Partizipationskapital insgesamt weniger als 20% der „Gesamtanteile“ ausmachen. Da dies der Intention des Gesetzgebers nicht entsprechend dürfte, ist die Bestimmung dahingehend auszulegen, dass (in Anlehnung an § 228 Abs 1; ab 1.1.2016: § 189a Z 10) ein Halten von Anteilen (iSd Abschnitt III.B.2.a)aa)) im Ausmaß von mindestens 20% des Nennkapitals der zu prüfenden Gesellschaft schädlich ist¹⁵⁴). Bei prüfungspflichtigen Personengesellschaften ist jegliche Komplementärbeteiligung relevant¹⁵⁵). Hält ein Unternehmen indirekt Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft, so ist wohl keine Durchrechnung der Quote vorzunehmen (Beispiel: der Abschlussprüfer hält Anteile an einem Unternehmen A, welches zu 50% an Unternehmen B beteiligt ist, welches seinerseits 30% an der zu prüfenden Gesellschaft hält: trotz durchgerechneter Quote von 15% ist von der Erfüllung des Ausschlusstatbestandes auszugehen)¹⁵⁶).

Hält das zwischengeschaltete Unternehmen an der zu prüfenden Gesellschaft Anteile im Ausmaß von mindestens 20% des Nennkapitals oder ist es mit dieser verbunden, so genügt zur Verwirklichung dieses Ausschlussgrundes das Halten eines einzigen Anteils an der zwischengeschalteten Gesellschaft¹⁵⁷).

Zwischengeschaltetes Unternehmen: Der Begriff des „Unternehmens“ bringt angesichts der Definition in § 1 im interessierenden Zusammenhang einige Schwierigkeiten mit

¹⁵²) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 29 (3. Lfg); vgl für Deutschland BGH 3.6.2004, X-ZR 104/03 ZIP 2004, 1363; dazu ausführlich Ebke/Paal, ZGR 2005, 894 (905 f); kritisch Nowotny, RdW 2004, 518; Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 64.

¹⁵³) AA Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 38.

¹⁵⁴) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 16 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 30 (3. Lfg).

¹⁵⁵) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 16 (14. Lfg).

¹⁵⁶) Vgl Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 70 (im Zusammenhang mit dem Tatbestand der Umsatzabhängigkeit).

¹⁵⁷) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 15 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 31 (3. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 27 (30. Lfg).

sich¹⁵⁸). Er wird im Sinne von „Unternehmer“ zu verstehen sein und daher sämtliche Gesellschaften, die ein Unternehmen betreiben (§ 1) sowie sämtliche Unternehmer kraft Rechtsform (§ 2) umfassen. Im Sinne einer teleologischen Erweiterung sollten jedoch auch Einheiten relevant sein, welche nicht als Unternehmer iSd §§ 1 und 2 gelten, wie zB nicht unternehmerisch tätige OG oder KG, wenn sie eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Verflechtung zur zu prüfenden Gesellschaft aufweisen¹⁵⁹).

Der Besitz eines Indexzertifikates, wenn die Aktie einer zu prüfenden Gesellschaft im betreffenden Index vertreten ist, begründet mE weder einen Ausschlussgrund (direkter oder indirekter Anteilsbesitz) noch eine Besorgnis der Befangenheit. Zwar beeinflusst die Entwicklung einer Aktie die Indexentwicklung, aber die direkten Auswirkungen des Einzeltitels auf den gesamten Index sind idR gering. Ein Einfluss des Prüfers zur Wahrung seiner finanziellen Interessen mittels einer positiven Indexentwicklung ist damit kaum gegeben¹⁶⁰).

Unproblematisch ist eine Beteiligung (indirekter Anteilsbesitz) über einen Investmentfonds, auf dessen Zusammensetzung der Prüfer keinen Einfluss hat, weil er nicht über den Erwerb von Anteilen im Fondsvermögen entscheiden kann¹⁶¹). Sollte eine derartige Einflussnahme jedoch möglich sein (Spezialfonds), so kann ein Ausschlussgrund verwirklicht sein¹⁶²).

cc) Maßgeblicher Einfluss auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Anteilen (§ 271 Abs 2 Z 1 dritter Fall)

Maßgeblicher Einflusses auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung „derartiger Anteile“ begründet ebenfalls Ausgeschlossenheit. Mit dem Ausdruck „derartigen Anteilen“ wird mE dem Satzaufbau von § 271 Abs 2 Z 1 entsprechend auf Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft, Anteile an einem mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmen oder Anteile an einem Unternehmen, welches Anteile im Ausmaß von mindestens 20% des Nennkapitals der zu prüfenden Gesellschaft hält, Bezug

¹⁵⁸) Kritisch zum Begriff des „Unternehmens“ in diesem Zusammenhang *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 28 (3. Lfg).

¹⁵⁹) Ausführlich *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 28 (3. Lfg).

¹⁶⁰) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 22 (3. Lfg).

¹⁶¹) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 16 (14. Lfg); siehe auch Anhang B.1 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG.

¹⁶²) *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 90; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 73; *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 62; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 22 (3. Lfg).

genommen¹⁶³). Von einem „maßgeblichen Einfluss“ wird dann auszugehen sein, wenn die Entscheidungen über den Erwerb, im Zusammenhang mit der Verwaltung und über die Veräußerung entweder im Alleingang getroffen werden können oder wenn andere Entscheidungsbefugte soweit in der Einflussosphäre des Prüfers bzw in einer Abhängigkeit vom Prüfer stehen, dass er deren Willensbildung (und damit die Gesamtentscheidung) in seinem Sinne beeinflussen kann¹⁶⁴). Dies zielt auf die Erfassung von Umgehungskonstruktionen ab; beispielhaft führt die Regierungsvorlage Anteilsbesitz über eine Privatstiftung an¹⁶⁵). Es würde daher einen Ausschlussgrund darstellen, wenn Anteile in eine Privatstiftung eingebracht werden und der Abschlussprüfer über die Verwaltung und Veräußerung der Anteile weiterhin bestimmen kann.

dd) Parallelbestimmungen

BWG: § 62 Z 3 BWG sieht vor, dass der Bankprüfer Anteile am zu prüfenden Kreditinstitut nur im Umfang von weniger als 5% des eingezahlten Kapitals oder im Ausmaß von weniger als € 70.000,- Nennbetrag besitzen darf. Diese Bestimmung ist gegenstandslos, weil ihr die Parallelbestimmung des § 271 Abs 2 Z 1 UGB als strengere Norm vorgeht¹⁶⁶).

WTBG: Wirtschaftsprüfer haben § 88 Abs 2 Z 2 WTBG zu beachten, wonach Prüfer und Geprüfter keinen mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen haben dürfen.

GenRevG: Im Anwendungsbereich des GenRevG ist dessen § 3 Abs 2 zu beachten, welcher unter anderem Mitglieder der zu prüfenden Genossenschaft als Revisoren ausschließt. Das kommt im Ergebnis dem Verbot jeglichen Anteilsbesitzes gleich. Umgekehrt sieht § 3 Abs 3 erster Satz GenRevG klarstellend vor, dass die bloße Mitgliedschaft (der geprüften Gesellschaft/Genossenschaft) in einem Revisionsverband keine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit des von diesem Revisionsverband bestellten Revisors bei der Durchführung einer Bankprüfung bewirkt¹⁶⁷).

¹⁶³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 33 (3. Lfg); aA Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 16 (14. Lfg); und Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 41, die den Ausdruck „derartige Anteile“ nur als Bezugnahme auf den letztgenannten Fall mittelbarer Anteile verstehen.

¹⁶⁴) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 33 (3. Lfg).

¹⁶⁵) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13.

¹⁶⁶) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 15 (3. Lfg).

¹⁶⁷) Erwägungsgrund 11 RL 2006/43/EG; ausführlich ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 44; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 35 (3. Lfg).

b) Organfunktion, Arbeitnehmereigenschaft (§ 271 Abs 2 Z 2)

Abschlussprüfer darf nicht sein, wer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20% der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs erfüllt hat (§ 271 Abs 2 Z 2). Die aus der Wahrnehmung derartiger Funktionen entspringenden Interessens- und Loyalitätskonflikte bei gleichzeitiger Durchführung der Abschlussprüfung lassen eine unbefangene Prüfung nicht zu.

Gesetzliche Vertreter sind die Vorstandsmitglieder einer AG, einer Sparkasse oder einer Genossenschaft mit hauptamtlichem Vorstand, die Geschäftsführer einer GmbH, geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH & Co KG, die Mitglieder des Leitungs- bzw Verwaltungsorgans einer SE oder SCE, Liquidatoren und bei Genossenschaften mit ehrenamtlichem Vorstand die Mitglieder desselben sowie die Geschäftsleiter eines Kreditinstitutes; keine gesetzlichen Vertreter sind Prokuristen oder sonstige Bevollmächtigte¹⁶⁸). Als Abschlussprüfer ausgeschlossen sind weiters die Mitglieder des (wenn auch freiwillig eingerichteten) Aufsichtsrates. Auf andere vergleichbare (freiwillige und obligatorische) Aufsichtsorgane mit entsprechenden Überwachungs- und Kontrollaufgaben, zB den Sparkassenrat, ist eine analoge Anwendung geboten¹⁶⁹).

Der Arbeitnehmerbegriff bestimmt sich nach den Grundsätzen des Individualarbeitsrechts¹⁷⁰). Arbeitnehmer ist demnach, wer in persönlicher Abhängigkeit bei einem anderen beschäftigt ist; freie Dienstnehmer oder Werkvertragsnehmer gelten nicht als Arbeitnehmer. Das Vorliegen persönlicher Abhängigkeit ist anhand verschiedener Kriterien zu beurteilen, wie zB organisatorische Gebundenheit (Arbeitszeit, Arbeitsort), Kontrollunterworfenheit, Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften, Weisungsgebundenheit, disziplinäre Verantwortlichkeit usw¹⁷¹). Ob auch ein

¹⁶⁸) *Adler/Dürring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 89; *Baetge/Thiele/Moser* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 86 (10. Erg-Lfg); *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 40; *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 53; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 17 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 33 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 104 (3. Lfg).

¹⁶⁹) *Adler/Dürring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 89; *Baetge/Thiele/Moser* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 86 (10. Erg-Lfg); *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 40; *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 53; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 17 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 33 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 104 (3. Lfg).

¹⁷⁰) *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 5; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 17 (14. Lfg).

¹⁷¹) Vgl nur *Stärker*, Arbeits- und Sozialrecht⁶ Rz 16 f.

arbeitnehmerähnliches Verhältnis den Ausschließungsgrund verwirklicht¹⁷²⁾), ist unklar. Für Arbeitnehmerähnliche ist nicht die persönliche Abhängigkeit sondern die wirtschaftliche Unselbständigkeit aufgrund einer Tätigkeit unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie ein Arbeitnehmer charakteristisch, sodass gegebenenfalls auch bei einem Werkvertragsverhältnis oder einem freien Dienstverhältnis eine arbeitnehmerähnliche Stellung gegeben sein kann¹⁷³⁾). Eine Subsumtion unter den Begriff „Arbeitnehmer“, der in den hier relevanten Bestimmungen verwendet wird, erscheint daher nicht möglich. Auch in zahlreichen gesetzlichen Bestimmungen werden die Arbeitnehmerähnlichen ausdrücklich neben den Arbeitnehmern genannt und eben gerade nicht unter den Begriff „Arbeitnehmer“ subsumiert (vgl etwa § 1 Abs 1 DHG, § 2 Abs 2 lit b AuslBG, § 3 Abs 4 AÜG, § 51 Abs 3 ASGG). Daher ist mE davon auszugehen, dass der Begriff „Arbeitnehmer“ in § 271 Abs 2 Z 2 Arbeitnehmerähnliche grundsätzlich nicht umfasst¹⁷⁴⁾). Eine analoge Anwendung des Tatbestandes auf Arbeitnehmerähnliche könnte erwogen werden; vorzugswürdig erscheint in solchen Fällen aber eine Beurteilung nach der Generalklausel der Besorgnis der Befangenheit. Die Art der Tätigkeit, die eine Person als Arbeitnehmer konkret ausgeübt hat, ist für den Ausschlussgrund irrelevant.

Organfunktionen und eine Tätigkeit als Arbeitnehmer sind neben der zu prüfenden Gesellschaft auch in einem Unternehmen beachtlich, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20% der Anteile besitzt. Die Organfunktion/Anstellung und die erforderliche Verflechtung der Gesellschaften müssen sich zeitlich überschneiden; daher wäre es zB unschädlich, wenn eine Organfunktion in einer Gesellschaft ausgeübt und beendet wird, bevor diese Gesellschaft verbundenes Unternehmen der zu prüfenden Gesellschaft wird.

§ 271 Abs 2 Z 2 sieht eine cooling off Periode vor, wonach die genannten Funktionen bzw die Arbeitnehmereigenschaft binnen 24 Monaten vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres nicht bekleidet werden dürfen. In Summe ist für den Ausschlussstatbestand daher der Zeitraum beginnend mit 24 Monaten vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks relevant. Ein solcher Tatbestand darf zu keinem Zeitpunkt innerhalb dieses Zeitraums gegeben sein, sodass eine

¹⁷²⁾ So *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 17 f (14. Lfg); *Reiter*, ÖBA 2008, 227 (231).

¹⁷³⁾ Vgl zum Begriff der Arbeitnehmerähnlichen zB *VwGH* 22.2.2006, 2002/09/0187, 2002/09/0188, 2002/09/0189.

¹⁷⁴⁾ So bereits *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 105 (3. Lfg); im Ergebnis auch *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 33 (30. Lfg); aA wohl *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 47.

Tätigkeit als Organmitglied oder als Arbeitnehmer bloß für eine kurze Zeit innerhalb der Frist bereits schädlich ist.

Es stellt genauso einen Ausschlussgrund dar, wenn eine genannte Tätigkeit innerhalb der Frist bei einem Rechtsvorgänger der zu prüfenden Gesellschaft, der im Rahmen eines Umgründungsvorganges (Verschmelzung, Umwandlung) als übertragende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in der zu prüfenden Gesellschaft aufgegangen ist, ausgeübt wird¹⁷⁵).

Parallelbestimmung § 62 Z 8 bis 10 BWG: Bankprüfer sind gemäß § 62 Z 8 bis 10 BWG dann ausgeschlossen wenn

- der Bankprüfer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates oder Arbeitnehmer des zu prüfenden Kreditinstitutes ist oder in den letzten drei Jahren vor seiner Bestellung war (§ 62 Z 8 BWG),
- der Bankprüfer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates einer juristischen Person, Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische Person, die Personengesellschaft oder das Einzelunternehmen mit dem zu prüfenden Kreditinstitut verbunden ist und mit diesen mindestens 5% der Anteile besitzt (§ 62 Z 9 BWG),
- der Bankprüfer Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, das mit dem zu prüfenden Kreditinstitut verbunden ist oder an diesem mindestens 5% der Anteile besitzt, oder Arbeitnehmer einer natürlichen Person ist, die am zu prüfenden Kreditinstitut mindestens 5% der Anteile besitzt; ist der Bankprüfer Arbeitnehmer eines genossenschaftlichen Prüfungsverbandes, der auch Anteile an dem zu prüfenden Kreditinstitut besitzt, so darf dieser Anteil nicht mehr als 20% betragen, wenn die Unabhängigkeit des Bankprüfers auf andere geeignete Weise sichergestellt ist (§ 62 Z 10 BWG).

Diese Bestimmungen weichen in mehreren Punkten von § 271 Abs 2 Z 2 ab. Durch die kumulative Anwendbarkeit ergibt sich für Bankprüfer eine zum Teil nur schwer überblickbare Rechtslage¹⁷⁶).

¹⁷⁵) Rückle in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 43 aE; Gelter in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 18 (14. Lfg); Reiter, ÖBA 2008, 227 (231 f); Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 106 (3. Lfg); Völkl/Lehner in *Straube*, UGB § 271 Rz 32 (30. Lfg).

¹⁷⁶) Dazu und zu diesen Ausschlussgründen nach BWG ausführlich Steinböck in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 103 bis 117 (3. Lfg).

Parallelbestimmung § 3 Abs 2 GenRevG: Dieser sieht vor, dass als Revisor ua ausgeschlossen ist, wer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates der zu prüfenden Genossenschaft ist.

c) Bescheinigung nach A-QSG (§ 271 Abs 2 Z 3)

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht durchführen, sowie die genossenschaftliche Prüfungsverbände und der Sparkassen-Prüfungsverband müssen sich regelmäßig externen Qualitätsprüfungen (Peer Reviews) unterziehen. Im Rahmen der Qualitätsprüfungen sind die Qualitätssicherungsmaßnahmen des Prüfers bzw des Prüfbetriebs zu würdigen und dahingehend zu beurteilen, ob sie angesichts der Prüfungstätigkeit des Geprüften angemessen sind und ob sie den relevanten Berufsgrundsätzen entsprechen. Nach erfolgter Qualitätsprüfung erteilt der Arbeitsausschuss für externe Qualitätssicherung eine Bescheinigung, die gegebenenfalls eine ergänzende Anordnung bestimmter Maßnahmen (insbesondere die Beseitigung festgestellter Mängel) vorsieht, oder versagt die Bescheinigung. Das System der externen Qualitätsüberwachung (Peer Review) ist im Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) geregelt).

§ 271 Abs 2 Z 3 sieht daran anknüpfend vor, dass ein Abschlussprüfer ausgeschlossen ist, der über keine Bescheinigung des erfolgreichen Bestehens einer externen Qualitätsprüfung gemäß § 15 A-QSG verfügt.

Das Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG muss während der gesamten Prüfung (von der Wahl/Bestellung zum Abschlussprüfer bis zur Unterfertigung des Bestätigungsvermerks) gegeben sein. Wird nach Bestellung zum Abschlussprüfer vor Erteilung des Bestätigungsvermerks eine Bescheinigung versagt oder läuft eine anfangs noch aufrechte Bescheinigung ab, so ist der Ausschlussstatbestand verwirklicht¹⁷⁷). Der Abschlussprüfer ist daher angehalten, rechtzeitig die nötigen Schritte zur Erneuerung der Bescheinigung zu setzen. Widerruf (§ 18 A-QSG), Entzug (§ 18a A-QSG) oder die Versagung (§ 17 A-QSG) einer Bescheinigung stellt jeweils einen wichtigen Grund iSv §

¹⁷⁷⁾ Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 19 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 172 (3. Lfg); so auch zur deutschen Rechtslage Ebke in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 14; großzügiger Regina Reiter in Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar 199, welche im Fall der erstmaligen Prüfung eines Unternehmens, das einen Dreijahresturnus erfordert, die Durchführung einer Qualitätsprüfung erst unverzüglich nach Abschluss des betreffenden Mandats als ausreichend ansieht, selbst wenn die letzte Qualitätsprüfung dann schon länger als drei Jahre her ist.

270 Abs 6 zur Kündigung des Prüfungsauftrages dar. Die Durchführung einer Abschlussprüfung bei einem Unternehmen, welches einen dreijährigen Qualitätsprüfungsturnus erfordert, setzt eine Bescheinigung voraus, deren Erteilungsdatum nicht länger als drei Jahre zurückliegt; liegt das Erteilungsdatum länger zurück, greift trotz grundsätzlich aufrechter Bescheinigung Abs 2 Z 3, weil die (länger als drei Jahre bestehende) Bescheinigung für die konkret durchgeführte Abschlussprüfung unzureichend ist.

Die Pflicht zur Durchführung einer externen Qualitätsüberwachung besteht entweder in einem dreijährigen oder sechsjährigen Rhythmus in Abhängigkeit von der Mandantschaft des Abschlussprüfers (dreijähriger Turnus, wenn bestimmte Kreditinstitute, bestimmte Versicherungen, Pensionskassen oder kapitalmarktorientierte Unternehmen geprüft werden; ansonsten sechsjähriger Turnus; siehe näher § 4 A-QSG). Beim dreijährigen Turnus war die erste externe Qualitätsprüfung gemäß § 27 Abs 1 A-QSG erstmals bis 31. Dezember 2007 erforderlich; der Ausschlussgrund wurde in der Folge erstmals für die Bestellung und die Prüfung von Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 begonnen haben, schlagend (§ 906 Abs 18 UGB). Ansonsten musste die externe Qualitätsprüfung gemäß § 27 Abs 2 A-QSG erstmals bis 31. Dezember 2010 stattfinden, sodass der Ausschlussgrund erstmals für die Bestellung und die Prüfung von Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2011 begonnen haben, relevant war; dies galt auch im Fall der erstmaligen Bestellung zur Prüfung eines kapitalmarktorientierten Unternehmens (§ 906 Abs 18 UGB). Für die erstmalige Prüfung von Unternehmen, die einen dreijährigen Qualitätsprüfungsturnus begründen, darf die Erteilung der bestehenden Bescheinigung im Zeitpunkt der Annahme eines Prüfungsauftrages nicht länger als drei Jahre zurückliegen (§ 4 Abs 3 A-QSG). Bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes ist § 15a A-QSG zu beachten (Bescheinigung befristet auf 18 Monate, die vor Annahme des ersten Mandats einzuholen ist¹⁷⁸)).

Bei genossenschaftlichen Prüfungsverbänden unterliegt der Prüfungsbetrieb des Verbandes der Verpflichtung zur externen Qualitätsüberwachung und nicht der einzelne Revisor selbst (§ 2 Abs 4 A-QSG). Ein Revisor ist somit als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn dem Prüfungsverband die Bescheinigung versagt wird (§ 17 A-QSG). Eine Versagung der Bescheinigung für einen genossenschaftlichen Prüfungsverband oder für den Sparkassen-Prüfungsverband würde das System der gesetzlichen Pflichtprüfung im Bereich der

¹⁷⁸) Vgl dazu ErläutRV 1029 BlgNR 24. GP 5.

betroffenen Prüfungseinrichtung vor grundlegende Probleme stellen¹⁷⁹⁾), dürften doch im Rahmen des Prüfbetriebs der betroffenen für die Besorgung der Abschlussprüfung gesetzlich zuständigen Prüfungseinrichtung keinerlei Prüfungstätigkeiten mehr erfolgen, während die gesetzliche Prüfungszuständigkeit aufrecht bleibt (wiewohl im Bereich genossenschaftlicher Revisionsverbände wohl ein Entzug der Anerkennung als Revisionsverband gemäß § 22 GenRevG die Folge wäre).

Parallelbestimmung § 62 Z 16 BWG für Bankprüfer: Neben dem Ausschlussgrund des gänzlichen Fehlens einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG ist ein Bankprüfer gemäß § 62 Z 16 BWG auch dann ausgeschlossen, wenn eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG erteilt wurde, obwohl der Qualitätsprüfer wesentliche Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen festgestellt hat, die aber insgesamt zu keiner schwerwiegenden Beeinträchtigung einer ordnungsgemäßen Berufsausübung führen¹⁸⁰⁾, und diese Mängel nicht nachweislich beseitigt wurden. Diesen zweiten Tatbestand kennt das UGB nicht. Bemerkenswert ist weiters, dass dieser Ausschlussgrund im BWG auch im Rahmen der Sozietätsklausel (§ 62 Z 13 BWG) beachtlich ist (im Unterschied zu § 271 Abs 3 UGB)¹⁸¹⁾.

d) Nichtprüfungsleistungen (§ 271 Abs 2 Z 4)

aa) Allgemeines

Der Umgang mit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen stellt einen zentralen und im Einzelfall oft schwierigen Bereich der Unabhängigkeitsbestimmungen dar. Es besteht die Gefahr, dass der Prüfer in die Lage kommt, eigene zuvor erbrachte Tätigkeiten, insbesondere wenn sie (mittelbare oder unmittelbare) Auswirkungen auf die Rechnungslegung oder die Abschlusserstellung haben, zu prüfen und würdigen zu müssen (Gefahr der Selbstprüfung). Außerdem soll ein Prüfer auch keine anderen von ihm gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft erbrachten Leistungen, die von besonderer Relevanz für diese sind (zB bestimmte Managementaufgaben oder Tätigkeiten im Rahmen einer internen Revisionsfunktion) selbst im Zuge der Abschlussprüfung beurteilen müssen.

¹⁷⁹⁾ Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 171 (3. Lfg).

¹⁸⁰⁾ Solche Mängel ziehen eine Einschränkung der abschließenden Beurteilung gemäß § 13 Abs 3 A-QSG nach sich (vgl die Formulierung in § 62 Z 16 BWG).

¹⁸¹⁾ Zu alledem ausführlich Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 167 ff (3. Lfg).

In solchen Konstellationen sind die Durchführung einer unvoreingenommenen und objektiven Prüfung und eine Urteilsfindung frei von sachfremden Motiven nicht wahrscheinlich. Insbesondere besteht die Gefahr, dass der Prüfer festgestellte Fehler und Mängel in der früher erbrachten und nun zu würdigenden Leistung, die er selbst zu verantworten hat, nicht aufdeckt¹⁸²⁾.

Erfasst sind Nichtprüfungsleistungen gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft. Werden Leistungen zB gegenüber verbunden Unternehmen erbracht, ist allenfalls eine Beurteilung nach § 271 Abs 1 vorzunehmen (zur Beachtung im Rahmen der Konzernabschlussprüfung siehe Abschnitt III.E)¹⁸³⁾.

Der Gesetzgeber nähert sich dieser Thematik in Form eines Katalogs unwiderleglich verpönter Tätigkeiten (§ 271 Abs 2 Z 4; § 271a Abs 1 Z 2 und 3), der mit dem GesRÄG 2005 eingeführt wurde (wobei § 271 Abs 2 Z 4 lit a bereits als § 271 Abs 2 Z 5 UGB idF vor GesRÄG 2005 BGBl I 2005/59 bestanden hat). Ein Wesentlichkeitskriterium betreffend die konkrete Tätigkeit oder die Auswirkung auf den Jahresabschluss sieht § 271 Abs 2 Z 4 (im Unterschied zur deutschen Regelung, vgl § 319 Abs 3 Z 3 dHGB: „... nicht von untergeordneter Bedeutung ...“) mit Ausnahme von lit d nicht vor. Als verpönte Tätigkeiten identifiziert Z 4:

- Mitwirkung bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus;
- Mitwirkung bei der internen Revision;
- Übernahme von Managementaufgaben oder Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten;
- Erbringung von Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematischen Dienstleistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken.

Darüber hinaus nennt § 271a Abs 1 Z 2 und 3 besondere darüber hinaus gehende Tatbestände, welche die Selbstprüfungsgefahr adressieren und bei Gesellschaften gemäß § 271a Abs 1 ergänzend zu Ausgeschlossenheit führen:

- Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für die zu prüfende Gesellschaft,

¹⁸²⁾ Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 20 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 57 (3. Lfg).
¹⁸³⁾ Bormann in MünchKomm BilR § 319 HGB Rz 102.

die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;

- Mitwirkung bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr für die zu prüfende Gesellschaft.

Personeller Anwendungsbereich: Weder der Prüfer selbst, sei es persönlich oder durch Subunternehmer¹⁸⁴⁾ bzw sonst ihm zurechenbare Personen, noch bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 271 Abs 2 Z 6) dürfen genannte Tätigkeiten erbringen. § 271 Abs 2 Z 5 dehnt den personellen Anwendungsbereich noch weiter aus auf gesetzliche Vertreter, Mitglieder des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß § 271 Abs 2 Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf. Zu beachten ist § 271 Abs 2 Z 4 weiters im Rahmen der Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3) sowie im gesamten Netzwerk des Prüfers (§ 271b). Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften greift § 271 Abs 2 Z 4 im gemäß § 271 Abs 4 definierten Umfang. Unvereinbare Tätigkeiten durch nahe Angehörige sind im Rahmen der Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 zu würdigen.

bb) Mitwirkung bei Buchführung oder Jahresabschlusserstellung (§ 271 Abs 2 Z 4 lit a)

§ 271 Abs Z 4 lit a qualifiziert Personen als von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, die bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt haben. Die hL dehnt diesen Tatbestand zu Recht auf eine Mitwirkung am Lagebericht aus¹⁸⁵⁾. In zeitlicher Hinsicht darf keine Mitwirkung in dem zu prüfenden bzw für das zu prüfende Geschäftsjahr bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks erfolgen.

Die Auslegung dieses Tatbestandes hat im Lichte der Änderungen durch das GesRÄG 2005 an Komplexität gewonnen. Vor dem GesRÄG 2005 wurden zum Teil auch

¹⁸⁴⁾ Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 22 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 40 (30. Lfg).

¹⁸⁵⁾ Vgl für viele Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 23 mwN (14. Lfg); so auch bereits Bertl/Fraberger, RWZ 2001, 88; aA Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 52.

bestimmte Beratungsleistungen als von diesem Tatbestand erfasst angesehen, welche sich auf den Jahresabschluss (indirekt) ausgewirkt haben¹⁸⁶). Zur Vornahme der Beurteilung, ob eine Beratungsleistung schädlich ist, wurde von der deutschen Rechtsprechung (konkret zur Frage von Steuerberatungsleistungen) das Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit entwickelt¹⁸⁷), wonach Schädlichkeit einer Beratung dann gegeben ist, wenn dem Management des beratenen und geprüften Unternehmens letztlich die Entscheidung über eine jahresabschlusswirksame Maßnahme vom Berater abgenommen wird. Dieser Ansatz wurde zum einen zu Recht vielfach kritisch gesehen¹⁸⁸), hat zum anderen aber auch in Österreich Beachtung gefunden¹⁸⁹). Nunmehr wurden mit dem URÄG 2008 einige der früher diesem Ausschlusstatbestand zugeordneten Konstellationen explizit geregelt (vgl nur § 271 Abs 2 Z 4 lit d und § 271a Abs 1 Z 2); ebenso wurde das Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit in einzelnen Tatbeständen ausdrücklich verankert (insbesondere in § 271a Abs 1 Z 2; nicht aber in § 271 Abs 2 Z 4 lit a). Damit diesen neu eingeführten Tatbeständen ein Anwendungsbereich verbleibt, muss die Reichweite von Z 4 lit a insofern unter systematischen Gesichtspunkten neu gezogen werden; (Beratungs-)Leistungen, welche sich nur indirekt auf den Jahresabschluss auswirken und die von anderen normierten Ausschlusstatbeständen erfasst werden, sind de lege lata damit wohl nicht mehr unter lit a zu betrachten¹⁹⁰). Übrig bleiben entsprechend dem Wortlaut von § 271 Abs 2 Z 4 lit a sämtliche Aktivitäten, die direkt im Rahmen der Buchführung oder der Jahresabschlusserstellung abseits der korrektiven Einwirkung im Rahmen der Abschlussprüfung erfolgen und die direkte Auswirkungen auf die Rechnungslegung haben im Unterschied zur Rechtslage vor dem GesRÄG 2005, als auch Aktivitäten mit indirekten Auswirkungen relevant sein konnten.

Unter Mitwirkung ist somit jede Handlung zu verstehen, die aktiv im Rechnungslegungsprozess der geprüften Gesellschaft unmittelbar gesetzt wird (sei es im Rahmen der laufenden Buchhaltung, im Rahmen der Bilanzierung oder im Rahmen von in den Rechnungslegungsprozessen etablierten internen Kontrollen des zu prüfenden

¹⁸⁶) Ausführlich *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 20 ff (14. Lfg).

¹⁸⁷) *Allweiler*-Entscheidung BGH 21.4.1997, II ZR 317/95 BGHZ 135, 260 = DB 1997, 1394 (*Thiele*) = GmbHR 1997, 652 = ZIP 1997, 1385.

¹⁸⁸) Vgl *Gelter*, RdW 2003, 354 (355 mwN); *Gelter*, Unabhängigkeit 282 ff mwN; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 20 mwN (14. Lfg).

¹⁸⁹) Vgl dazu nur *Bertl/Fraberger*, RWZ 1998, 12 (14).

¹⁹⁰) Dazu ausführlich *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 21 (14. Lfg); aA möglicherweise *Rüffler* in *Kofler-FS* 603 (612). Die ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13 geben zu § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB lapidar an, dass die ursprüngliche Z 5 beibehalten werden soll; eine Auswirkung auf die Auslegung von lit a (bzw der früheren Z 5) aufgrund der geänderten Gesetzssystematik wurde in den Gesetzesmaterialien nicht näher beleuchtet.

Unternehmens)¹⁹¹). Ebenso ist darunter aber angesichts der geänderten Systematik mE auch Beratung zu verstehen, welche direkt und unmittelbar rechnungslegungsbezogen ist und sich unmittelbar und gestaltend auf das Prüfobjekt bezieht (im Unterschied etwa zu § 271a Abs 1 Z 2, wo mE mittelbare Auswirkungen genügen); mit solchen Tätigkeiten geht eine akute Gefahr der Selbstprüfung einher¹⁹²). Darunter wäre mE gestaltende Beratung hinsichtlich Fragen zur buchhalterischen Erfassung von Sachverhalten oder zur Bilanzierung (zB zur Erfassung von bestimmten Kategorien derivativer Instrumente im Jahresabschluss; Fragen zu Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen etc), insbesondere wenn die Gestaltungsmöglichkeiten im Fokus der Beratung stehen¹⁹³). Unproblematisch ist demgegenüber rechnungslegungsbezogene Beratung dann, wenn nur eine mögliche Lösung offen steht oder wenn die Beratung prüfungsbegleitend oder prüfungsvorbereitend¹⁹⁴) erfolgt und dem Einwirkungsgebot entspringt (der Abschlussprüfung ist eine Korrekturfunktion immanent, sodass Hinweise auf zu korrigierende Mängel und Fehler wesentlicher Inhalt der Prüfungstätigkeit sind)¹⁹⁵).

Für das (von der deutschen Rechtsprechung entwickelte) Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit, welches die Beurteilung eines Sachverhalts davon abhängig macht, wer letztlich die unternehmerische Entscheidung trifft, ist mE im Rahmen von § 271 Abs 2 Z 4 lit a aufgrund der Gesetzessystematik und des Gesetzeswortlauts kein Raum¹⁹⁶). Denn dieses Kriterium wurde vom Gesetzgeber nur in § 271a Abs 1 Z 2 („... Rechts- oder Steuerberatungsleistungen ..., die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen...“) und auch in gewisser Weise in § 271 Abs 2 Z 4

¹⁹¹) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 25 (14. Lfg).

¹⁹²) Ähnlich zum deutschen Recht (in Ablehnung des Allweiler-Arguments der funktionalen Entscheidungszuständigkeit für diesen Tatbestand) Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 78; so auch bereits Müller, WPg 2003, 741 (745 f); vgl auch den Befund von Pfizer/Orth/Hettich, DStR 2004, 328 (335) zum Referentenentwurf zum BilReG, die es in ihrer Analyse des Ausschlussgrundes „Rechts- und Steuerberatungsleistungen“ aus dem Blickwinkel des Selbstprüfungsverbots als absonderlich erachten, dass Beratungsfelder, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken (eben Rechts- und Steuerberatungsleistungen), im Gesetz adressiert werden, während andere Bereiche mit direktem Bezug zum Prüfobjekt, wie die bilanzpolitische Beratung, unerwähnt bleiben.

¹⁹³) Vgl auch Rückle in Altenburger, Reformbedarf 9 (26).

¹⁹⁴) Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 47; vgl hierzu Löcke, GmbHR 1997, 1052 (1054).

¹⁹⁵) Vgl nur Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 76.

¹⁹⁶) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 21 f (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 43 (30. Lfg); aA Rüffler in Kofler-FS 603 (611 f), der davon ausgeht, dass aufgrund der Relevanz dieses Kriteriums für § 271a Abs 1 Z 2 (wo es explizit vorgesehen ist) für alle Bereiche eines möglichen Konfliktes mit dem Selbstprüfungsverbot „nichts anderes gelten“ kann; Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 64. Vgl zum deutschen Recht Ebke in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 59; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB³⁶ § 319 Rz 20; kritisch Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 78.

lit c (Übernahme von Managementaufgaben und Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen)¹⁹⁷⁾ explizit verankert, sodass es im Umkehrschluss im Rahmen der anderen Ausschlusstatbestände mE gerade nicht zum Zuge zu kommen hat; denn es wäre wohl zu erwarten gewesen, dass es auch bei anderen Ausschlusstatbeständen im Gesetzestext Niederschlag gefunden hätte, dort wo es zu beachten sein sollte.

Unbefriedigend mag erscheinen, dass der Tatbestand kein Wesentlichkeitskriterium vorsieht. Man wird jedoch aus systematischen Gründen (vgl § 271 Abs 2 Z 4 lit d und § 271a Abs 1 Z 2, wo jeweils eine wesentliche Auswirkung vorausgesetzt wird) zum Schluss kommen müssen, dass Sachverhalte, die vom Tatbestand dem Grunde nach erfasst sind, ohne Blick auf deren Bedeutung für den Jahresabschluss und den Lagebericht schädlich sind¹⁹⁸⁾.

Beratungsleistungen, welche nicht unter lit a fallen, können mE, sofern sie nicht einen anderen Ausschlusstatbestand (zB § 271 Abs 2 Z 4 lit c oder lit d oder § 271a Abs 1 Z 2) erfüllen, die Besorgnis einer Befangenheit begründen¹⁹⁹⁾; im Rahmen dieser Beurteilung kann die Frage der funktionalen Entscheidungszuständigkeit durchaus relevant sein.

Unzulässige Mitwirkung: Der Abschlussprüfer darf nicht in die Behandlung von Geschäftsfällen im Rechnungswesen (Formulierung, Abgrenzung, Buchung von Geschäftsfällen) involviert sein. Er darf keine Um-, Nach- oder Abschlussbuchungen vornehmen oder den Anhang oder den Lagebericht erstellen bzw Textbausteine für Anhang oder Lagebericht verfassen. Die Führung der Anlagenbuchhaltung, der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung (siehe zur Lohnverrechnung noch näher unten), der Kostenrechnung, wenn sie Grundlage für die Bewertung ist, oder des Inventars ist dem Abschlussprüfer damit ebenfalls untersagt. Weiters wäre die Ermittlung von Rückstellungen, die Ermittlung der erforderlichen Wertberichtigungen bzw Abschreibungen zum Umlaufvermögen, die Berechnung der Abschreibungen auf das Anlagevermögen oder die Durchführung sonstiger Berechnungen (Bewertungen), welche in den Jahresabschluss einfließen, schädlich²⁰⁰⁾.

¹⁹⁷⁾ Siehe dazu die ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13, die als Anwendungsfall für § 271 Abs 2 Z 4 lit c anführen, dass „das Management die Entscheidung über einzelne Sachverhalte – etwa im Rahmen einer beratenden Tätigkeit – dem Prüfer überträgt“, was mE letztlich nichts anderes als die generelle Berücksichtigung von Entscheidungsmacht des Abschlussprüfers in Form eines vertypten Ausschlusstatbestandes darstellt.

¹⁹⁸⁾ Kritisch zum im deutschen Recht bestehenden Wesentlichkeitskriterium *Veltins*, DB 2004, 445 (449).

¹⁹⁹⁾ So auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 66; *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 51 f.

²⁰⁰⁾ Zu alledem *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 22 f (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 59 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 42 (30. Lfg); *Casey* in *Hirschler*,

Eine Mitwirkung im Vorjahr wird von lit a nicht erfasst. Dennoch sind grundsätzlich auch die im Jahresabschluss und Lagebericht dargestellten Vorjahresvergleichszahlen Gegenstand der Prüfung. In solchen Konstellationen ist daher im Einzelfall eine Beurteilung gemäß § 271 Abs 1 vorzunehmen, ob Selbstprüfungsgefahr und damit eine Besorgnis der Befangenheit gegeben ist²⁰¹).

Besonderes Augenmerk wurde in diesem Zusammenhang zuletzt der Frage gewidmet, inwieweit Tätigkeiten der Lohnverrechnung unter § 271 Abs 2 Z 4 lit a zu subsumieren sind. Die Bandbreite an Meinungen ist recht weit:

- Generelle Ablehnung der Zulässigkeit²⁰²).
- Bejahung der Zulässigkeit „nicht eigenständiger“ Leistungen, wenn der Mandant für die Lohn- und Gehaltsabrechnung als solche inhaltlich verantwortlich bleibt (Belege selbst kontiert und die entsprechenden Buchungsanweisungen selbst vornimmt) bzw sofern nur technische Arbeiten und Dienstleistungen durch den Abschlussprüfer (ohne eigene Beurteilung und Entscheidung des Abschlussprüfers) durchgeführt werden (wie die Anfertigung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die Durchführung der Datenverarbeitung etc). Demnach sei zulässig, wenn der Abschlussprüfer auf Basis von Vorgaben des Unternehmens die jährlichen Bezugsanpassungen aufgrund der Kollektivvertragsabschlüsse oder die Bemessung der Prämien berechnet und diese Berechnungen der laufenden Lohn- und Gehaltsabrechnung zugrunde gelegt werden. Ebenso sei es zulässig, wenn ein Abschlussprüfer mit der technischen Abwicklung der Lohn- und Gehaltsabrechnung auf Basis der vom Mandanten überlassenen Daten unter Verwendung einer marktüblichen Software betraut wird, die Verantwortung für die Bezugsfestsetzung (einschließlich Prämien, Sachbezüge, Austrittsansprüche, etc), die Erfassung der Daten sowie deren Überprüfung beim Mandanten verbleiben und die systemmäßig aufgrund der Vorgaben des Unternehmens erstellten Buchungsbelege ohne Mitwirkung des Abschlussprüfers vom Mandanten in dessen

Bilanzrecht § 271 UGB Rz 63; *Geist in Jabornegg*, HGB § 271 Rz 11; *Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 54 f; *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 105 f (10. Erg-Lfg); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 133; *Müller in KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 78; *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 50; *Ebke in MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 61. Vgl auch OLG Graz 2.9.2009, 4 R 90/09a NZ 2010, G 75.

²⁰¹) *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 101 (10. Erg-Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 53; *Müller in KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 74.

²⁰²) So wohl *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 42 (30. Lfg) allerdings mit Hinweis auf IWP/PE 19 (siehe nächsten Bulletpoint im Text).

Buchhaltung erfasst bzw elektronisch übernommen werden. Im Fall von Bewertungen und Berechnung wesentlicher Posten des Abschlusses könne Ausgeschlossenheit gemäß Z 4 lit d gegeben sein²⁰³).

- Bejahung der Zulässigkeit, weil im Sinne der funktionalen Entscheidungszuständigkeit bei diesen Tätigkeiten die Entscheidungsfällung idR beim Unternehmen verbleibt (es wird davon ausgegangen, dass die Tätigkeiten grundsätzlich vom Tatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit a erfasst sind, der Tatbestand aber aufgrund der üblicherweise beim Unternehmen verbleibenden funktionalen Entscheidungszuständigkeit nicht erfüllt ist); eine Besorgnis der Befangenheit sei nicht denkbar²⁰⁴).

ME ist im Einzelfall zu hinterfragen, ob angesichts der konkreten Ausgestaltung die erbrachten Beratungs- oder Serviceleistungen eine unmittelbare und direkte Mitwirkung an der Buchführung bzw Jahresabschlusserstellung darstellen und ob die konkret erbrachte Tätigkeit somit als eine Teilnahme am Rechnungslegungsprozess zu qualifizieren ist²⁰⁵). Ist dies der Fall, so wäre der Abschlussprüfer gezwungen, im Rahmen der Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen IKS die von ihm vollzogenen Teilprozesse samt IKS und damit sich selbst zu beurteilen. Für eine Beurteilung nach der funktionalen Entscheidungszuständigkeit bleibt mE kein Raum mehr; § 271 Abs 2 Z 4 lit a verlangt auch kein wesentliches Zutun. Bei der Vornahme von Bewertungs- oder Berechnungsleistungen im Sinne der lit d oder bei der Übernahme von Managementaufgaben im Sinne der lit c kann weiters einer dieser Ausschlussgründe verwirklicht sein. Bei Unternehmen, welche unter § 271a fallen, ist die erbrachte Leistung ergänzend an § 271a Abs 1 Z 2 zu messen. Ist keiner der genannten Ausschlussstatbestände erfüllt, ist der Sachverhalt schließlich gemäß § 271 Abs 1 auf das Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit zu prüfen²⁰⁶).

Unschädlich (bzw in gewisser Weise sogar geboten) ist eine Einflussnahme, die im Zuge der Prüfungstätigkeit (prüfungsbegleitend oder auch prüfungsvorbereitend in Form von vorgezogenen Prüfungshandlungen) erfolgt. Der Abschlussprüfung ist nämlich eine korrektive Funktion immanent, da der Prüfer aus seiner Funktion heraus schließlich darauf hinzuwirken hat, dass die von ihm zu prüfende Buchführung und der Jahresabschluss

²⁰³) IWP/PE 19, Pkt 32 bis 37; dem wohl folgend *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 71.

²⁰⁴) *Rüffler* in *Kofler-FS* 603 (609 ff).

²⁰⁵) In diese Richtung auch (zum deutschen Recht) *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 79.

²⁰⁶) So auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 71.

ordnungsgemäß und richtig sind (Einwirkungsgebot)²⁰⁷⁾. Ein Prüfer kann daher zu bei der Prüfung festgestellten Fehlern oder Mängeln Hinweise und Ratschläge (zB eine Zusammenstellung in Form einer Umbuchungsliste) erteilen (prüfungsbegleitende Beratung²⁰⁸⁾), die zum Erhalt eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks umzusetzen sind. Ebenso ist die Schließung von Lücken nach Abstimmung mit dem Prüfer zulässig, sofern es sich dabei nur um einzelne Sachverhalte und nicht um wesentliche Teile des Abschlusses handelt, sodass im Grunde genommen gar kein prüffähiger Abschluss vorliegt²⁰⁹⁾. Die Korrektur der Fehler hat das geprüfte Unternehmen selbst vorzunehmen und darf nicht durch Mitarbeiter des geprüften Unternehmens auf unmittelbare Anweisung des Prüfers geschehen²¹⁰⁾.

cc) Mitwirkung bei der internen Revision (§ 271 Abs 2 Z 4 lit b)

Abschlussprüfer darf gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit b nicht sein, wer beim zu prüfenden Unternehmen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei der internen Revision mitgewirkt hat. Der Grund hierfür ist darin zu suchen, dass eine interne Revision Teil des internen Kontrollsystems (IKS) im weiteren Sinne ist²¹¹⁾, dessen Wirksamkeit in wesentlichen Bereichen vom Abschlussprüfer zu beurteilen ist. Außerdem bildet die Ausgestaltung und Funktionsfähigkeit des IKS im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes die Grundlage für die Bestimmung von Art und Umfang der zu setzenden Prüfungshandlungen. Dadurch kann die Einbindung in

²⁰⁷⁾ ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP zu § 271 Abs 2 Z 5 HGB (entspricht dem aktuellen § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB) abgedruckt bei *Weilinger*, Rechnungslegungsgesetz 178; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, Handbuch, C.IIIa 23 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 60 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 44 (30. Lfg); *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 8; *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 56; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 103 (10. Erg-Lfg); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 125; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 49; *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 53; *Borman* in *MünchKomm BilR* § 319 HGB Rz 109.

²⁰⁸⁾ *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 23 (14. Lfg); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 dHGB Rz 127; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 49.

²⁰⁹⁾ Vgl *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 54; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 24 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 60 (3. Lfg); ausführlich *Gelter*, Unabhängigkeit 270 ff; vgl auch *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 104 (10. Erg-Lfg); *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 60.

²¹⁰⁾ *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 23 f (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 60 (3. Lfg); *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 103 (10. Erg-Lfg).

²¹¹⁾ *Steckel* in *U. Torggler*, UGB § 271 Rz 17; *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 63. *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 63 (3. Lfg).

die interne Revision eines Unternehmens eine Gefahr der Selbstprüfung begründen²¹²). Handlungen als Ausfluss der korrektiven Funktion der Abschlussprüfung, die im Rahmen der Abschlussprüfungstätigkeit erfolgen, sind unschädlich²¹³).

Ob die Funktion als „interne Revision“ betitelt wird oder ob entsprechende Tätigkeiten im Unternehmen unter einer anderen Bezeichnung erfolgen, ist nicht entscheidend; maßgeblich ist die Art der Tätigkeit (grob und allgemein formuliert: objektive und prozessunabhängige Prüfungs- und Beratungsdienstleistung zur Unterstützung der Unternehmensleitung²¹⁴)); ob die Funktion unternehmensintern angesiedelt ist oder von einer externen Stelle wahrgenommen wird, ist unerheblich²¹⁵). In zeitlicher Hinsicht ist eine Mitarbeit im zu prüfenden Geschäftsjahr und bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks verpönt.

Ausgeschlossen ist jegliche (über die korrektive Funktion der Abschlussprüfung hinausgehende) Mitwirkung an der internen Revision²¹⁶). Gemeint ist damit jede Form der Mitarbeit bei der internen Revision, gleichgültig ob in leitender bzw verantwortlicher Position oder als „bloßer“ Mitarbeiter im Rahmen der dafür zuständigen Organisationseinheit. Ebenso sind Art und Umfang der Tätigkeit nicht relevant²¹⁷). Eine direkte Unterstützung von Mitarbeitern der internen Revision im Rahmen der Abschlussprüfung, wie sie IAS 610 grundsätzlich ermöglichen würde, scheidet nach österreichischem Recht daher aus²¹⁸).

Eine Einschränkung bloß auf die rechnungswesenbezogene Tätigkeit der internen Revision ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen²¹⁹). Auch inhaltlich greift mE eine solche Reduktion zu kurz. Der Abschlussprüfer muss gegebenenfalls auch andere Teile des internen Kontrollsystems (und damit auch andere Arbeiten der internen Revision) in Betracht ziehen, wenn nicht unmittelbar rechnungslegungsbezogene Unternehmensbereiche und -funktionen für die Abschlussprüfung, speziell für die Einschätzung der wesentlichen Risiken des Unternehmens und des Risikos wesentlicher Fehldarstellungen, von Bedeutung sind. Eine scharfe Abgrenzung in

²¹²) ErläutRV 927 BlgNR 22.GP 13.

²¹³) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 25 (14. Lfg); *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 91 f; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 63 (3. Lfg).

²¹⁴) Vgl dazu auch ISA 610.14 lit a.

²¹⁵) Siehe ISA 610.A2.

²¹⁶) *Reiter*, ÖBA 2008, 227 (233).

²¹⁷) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 25 (14. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 73.

²¹⁸) Vgl für Deutschland *Skirk/Wirtz*, WPg 2014, 768 (772).

²¹⁹) Dafür aber *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 24 f (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 46 (30. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 74.

„rechnungslegungsrelevant“ und „nicht rechnungslegungsrelevant“ innerhalb der Tätigkeiten der internen Revision wird oft nicht möglich sein²²⁰). Der Abschlussprüfer muss die Interne Revision (deren Organisation, Kompetenz, Ressourcenausstattung, generelle Qualität der Prüfungstätigkeit etc) an sich beurteilen, wenn er die Ausgestaltung und Funktionsfähigkeit der Internen Revision als Teil des IKS (im weiteren Sinne) würdigt und in weitere Folge auch, falls er die Ergebnisse deren Tätigkeit im Rahmen seiner eigenen Prüfungsdurchführung verwenden möchte²²¹).

dd) Übernahme von Managementaufgaben (§ 271 Abs 2 Z 4 lit c)

Eine Person ist ausgeschlossen, wenn sie bei der zu prüfenden Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks Managementaufgaben übernommen hat oder in das Treffen von Entscheidungen, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten, einbezogen war.

Die Übernahme von Managementaufgaben (Leistungs- und Führungsaufgaben) und die Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen über einzelne Sachverhalte (die Nennung der Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten ist nur demonstrativ, arg „insbesondere“), bergen die Gefahr der Selbstprüfung sowie die Gefahr einer Identifikation mit dem Unternehmen²²²). Prokuristen, sofern sie nicht bereits als Arbeitnehmer ausgeschlossen sind, werden diesen Tatbestand idR erfüllen. In welcher konkreten Angelegenheit dem Prüfer eine Managementaufgabe übertragen wurde, ist nicht von Belang; der Kreis der potentiell schädlichen Tätigkeiten ist also nicht auf Agenden im Zusammenhang etwa mit dem Rechnungswesen, dem IKS oder sonstigen für die Abschlussprüfung direkt relevanten Bereichen begrenzt²²³). Weiters ist eine Einschränkung auf Managementaufgaben, welche sich auf den Jahresabschluss auswirken²²⁴), dem Gesetzestext nicht zu entnehmen²²⁵) und würde dem Ziel der

²²⁰) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 64 (3. Lfg).

²²¹) Vgl dazu ausführlich ISA 610.

²²²) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 25 f (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 67 (3. Lfg).

²²³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 67 (3. Lfg).

²²⁴) So offenbar Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 50 (30. Lfg).

²²⁵) Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 85; in diese Richtung auch Ebke in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 64 aE; Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 110 (10. Erg-Lfg).

Vermeidung von Gefahren aus der Identifikation mit dem zu prüfenden Unternehmen und von Loyalitätskonflikten zuwiderlaufen (so wird auch bei der Ausgeschlossenheit als Arbeitnehmer gemäß § 271 Abs 2 Z 2 nicht darauf abgestellt, ob die ausgeübte Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen steht). Dasselbe gilt für den Tatbestand der Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen. So fordert auch Art 22 Abs 1 RL 2006/43/EG ganz allgemein und ohne thematische Begrenzung, dass ein Prüfer nicht in das Treffen von Entscheidungen des zu prüfenden Unternehmens eingebunden sein darf. Gleichgültig ist, in welcher Funktion der Abschlussprüfer tätig wird und ob er dauerhaft oder nur vorübergehend Managementfunktionen übernimmt oder in einen Entscheidungsfindungsprozess integriert wird²²⁶). Weiters ist grundsätzlich irrelevant, ob es sich um Aufgaben der ersten Managementebene oder auf nachgelagerten Ebenen handelt²²⁷).

Worin das Wesen einer Managementaufgabe im einzelnen liegt und wann von einer Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen auszugehen ist, lässt der Gesetzgeber offen. Für eine sinnvolle Abgrenzung insbesondere zu § 271a Abs 1 Z 2, welcher Rechts- und Steuerberatungsleistungen, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken, für Gesellschaften iSv § 271a Abs 1 adressiert, ist diese Frage aber entscheidend. Wäre jede Beratung, welche über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht, bei der also konkrete Vorschläge oder Empfehlungen gemacht werden, im Sinne von § 271 Abs 2 Z 4 lit c eine Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen, verbliebe für § 271a Abs 1 Z 2 kein Anwendungsbereich. Eine Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen wird daher mehr sein müssen und letztlich nur dann vorliegen, wenn dem Abschlussprüfer im Stadium der tatsächlichen Entscheidungsfällung durch die dazu befugten Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft (zB im Rahmen einer Vorstandssitzung) ausschlaggebendes Gewicht zukommt bzw der Abschlussprüfer die Entscheidung trifft und die organschaftlichen Vertreter diese Entscheidung ohne weiteres übernehmen²²⁸). Auch das Führen von Vertragsverhandlungen würde in diesem Sinne den Tatbestand erfüllen²²⁹). Die Übernahme einer Managementaufgabe wird in ähnlicher Weise abzugrenzen sein und iSv § 271 Abs 2 Z 4 lit c nur dann vorliegen, wenn die Tätigkeit des Abschlussprüfers

²²⁶) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 26 (14. Lfg).

²²⁷) Vgl Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 111 (10. Erg-Lfg).

²²⁸) Ähnlich Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 49 (30. Lfg).

²²⁹) IWP/PE 19, Pkt 53 (Fall 1b).

letzterverantwortlich und nicht nur vorbereitend für eine Unternehmenseinheit erfolgt, die dann auf Basis der Tätigkeit des Abschlussprüfers eine Entscheidung trifft oder eine Freigabe erteilt. Als Beispiel hierfür wird angeführt, dass einem Abschlussprüfer die Zeichnungsberechtigung auf dem Bankkonto eines Unternehmens zur Abwicklung der Überweisungen der Nettobezüge und Lohnabgaben eingeräumt wird, wobei die Lohn- und Gehaltsabrechnung über die rein technische Abwicklung der Berechnung der Lohnabgaben hinausgeht²³⁰). Beratungstätigkeit erfüllt den Ausschlussstatbestand somit grundsätzlich nicht, auch nicht wenn Vorschläge oder Empfehlungen über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinaus gemacht werden, sofern sich die Rolle des Beraters/Abschlussprüfers nicht im zuvor genannten Sinn verdichtet²³¹).

Ein Wesentlichkeitskriterium sieht der Tatbestand nicht explizit vor. Auch eine (nicht nur unwesentliche) Auswirkung einer von § 271 Abs 2 Z 4 lit c erfassten Tätigkeit auf den Jahresabschluss wird nicht gefordert. Dass nur Umstände von besonderer Relevanz unter den Tatbestand fallen ergibt sich mE aber aus den Tatbestandselementen. Das zur Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen im Gesetzestext demonstrativ genannte Beispiel der Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten deutet darauf hin, dass einerseits Angelegenheiten von hoher Relevanz für die zu prüfende Gesellschaft und dass andererseits im speziellen solche Entscheidungen angesprochen sein sollen, die zur Begründung einer Selbstprüfungsgefahr oder eines Loyalitätskonflikts geeignet sind. Der Begriff „Managementaufgabe“ impliziert mE ebenfalls Aufgaben von strategischer oder höherer operativer Bedeutung in verantwortlicher Position²³²). Somit werden geringfügige bzw unbedeutende Tätigkeiten den Ausschlussstatbestand idR wohl nicht erfüllen können.

Einen Fall der verpönten Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen spricht das Gesetz explizit an, nämlich die Einbeziehung des Abschlussprüfers in die Entscheidung über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter (Vorstandsmitglieder, Geschäftsleiter) oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten. Eine direkte Mitwirkung an der Auswahl bzw der Entscheidung oder etwa das Führen von Verhandlungen mit Kandidaten sind dem Abschlussprüfer daher verwehrt. Der Grund hierfür liegt darin, dass die genannten Personen auf Darstellungen im Jahresabschluss Einfluss nehmen können,

²³⁰) IWP/PE 19, Pkt 37 (Fall 2).

²³¹) Zu unscharf daher mE IWP/PE 19, Pkt 37 (Fall 5).

²³²) *Habersack/Schürnbrand* in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 61 (zum Begriff „Unternehmensleitungsleistungen“).

sodass deren Tätigkeiten im Rahmen der Prüfung zu kontrollieren sind²³³). Somit müsste der Prüfer die Tätigkeit der Personen, deren Auswahl von ihm mit zu verantworten ist, überprüfen. Damit kann er gegebenenfalls in Interessenskonflikte geraten, falls sich die Tätigkeit dieser Personen als mangelhaft herausstellt und die Güte seiner Auswahl in Frage gestellt wäre²³⁴). Als unproblematisch anzusehen wäre demgegenüber die Abgabe einer bloßen Einschätzung der Fachkenntnisse einer Person bzw die objektive Beurteilung eines potentiellen Kandidaten²³⁵). Der Begriff des „leitenden Angestellten“ im Bereich der Rechnungslegung wird dem Sinn und Zweck des Tatbestandes entsprechend weit zu verstehen sein, sodass davon jede Person umfasst ist, die faktischen Einfluss auf Entscheidungen im Rahmen der Rechnungslegung nehmen kann²³⁶).

Tatbestandsmäßig sind nur Tätigkeiten iSv § 271 Abs 2 Z 4 lit c, welche im zu prüfenden Geschäftsjahr bzw bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks gesetzt werden. Die Interessenlage bleibt in Folgejahren, in denen zB die vom Abschlussprüfer mitausgewählten gesetzlichen Vertreter oder die von ihm mitausgewählten leitenden Angestellten im Rechnungswesen tätig sind, im Grunde unverändert bestehen. Daher kann für die Dauer der Funktion solcher Personen, an deren Auswahl eine Person beteiligt war, eine Besorgnis der Befangenheit gegeben sein²³⁷). Ebenso können übernommene Managementaufgaben in späteren Jahren Folgewirkungen zeitigen; auch in solchen Fällen kann mE eine Besorgnis der Befangenheit iSv § 271 Abs 1 gegeben sein, selbst wenn die Übernahme der Managementaufgabe bereits längere Zeit zurückliegt²³⁸).

ee) Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen (§ 271 Abs 2 Z 4 lit d)

Ausgeschlossen ist, wer für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden

²³³) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13.

²³⁴) Vgl *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 27 (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 68 (3. Lfg).

²³⁵) *Robert Reiter in Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 92; *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 27 (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 68 (3. Lfg).

²³⁶) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 27 (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 68 (3. Lfg); vgl auch ausführlich *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 76; so letztlich auch *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 47 und 51 (30. Lfg).

²³⁷) *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 69 (3. Lfg).

²³⁸) Vgl *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 61.

Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Fließen Bewertungen (zB bestimmter Vermögensgegenstände) oder versicherungsmathematische Berechnungen (zB bei Pensionsrückstellungen) in den Jahresabschluss ein, liegt die Gefahr der Selbstprüfung auf der Hand²³⁹).

Wichtig Fälle von Bewertungsleistungen sind Bewertungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen, von Anteilen und Beteiligungen sowie Immobilienbewertungen²⁴⁰). Die Bewertung einer zu erwerbenden Beteiligung ist ebenso wie die Vornahme einer Kaufpreisallokation als schädlich anzusehen²⁴¹). Due Diligence Aufträge sind üblicherweise nicht mit Bewertungsleistungen mit Auswirkungen auf den Jahresabschluss verbunden²⁴²). Ob die Durchführung einer Verschmelzungs-, Spaltungs- oder Umwandlungsprüfung als „Bewertungsleistung“ im Sinne dieses Ausschlussstatbestandes zu qualifizieren und daher für eine nachfolgende Abschlussprüfung schädlich ist, erscheint zweifelhaft²⁴³). Denn es wird keine Bewertungsleistung im eigentlichen Sinn erbracht, sondern eine von einer anderen Person durchgeführte Bewertung geprüft²⁴⁴).

Versicherungsmathematische Berechnungsleistungen sind vor allem bei Pensionsrückstellungen und bei Versicherungsunternehmen auch bei Deckungsrückstellungen relevant. Nicht nur versicherungsmathematische, sondern auch finanzmathematische Berechnungsleistungen können beachtlich sein²⁴⁵). Bloße Berechnungen auf Grund von Vorgaben (Parameter, Berechnungsmethoden), die durch das Management der zu prüfenden Gesellschaften selbst getroffen werden, erachten die ErläutRV als unschädlich²⁴⁶). Angesichts der Unbeachtlichkeit des Arguments der funktionalen Entscheidungszuständigkeit im Rahmen dieses Ausschlussstatbestandes

²³⁹) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13.

²⁴⁰) Vgl. weiters die Darstellung bei *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 65; *Müller* in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 88.

²⁴¹) *Baetge/Thiele/Moser* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 115 (10. Erg.-Lfg); *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 65; vgl. auch *Rückle* in *Altenburger*, Reformbedarf 9 (24).

²⁴²) *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 92 f.; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 29 (14. Lfg); *Reiter*, ÖBA 2008, 227 (233); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 72 (3. Lfg).

²⁴³) Dafür *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 28 f. (14. Lfg).

²⁴⁴) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 72 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 53 (30. Lfg).

²⁴⁵) Vgl. die auch auf die Finanzmathematik Bezug nehmenden ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13.

²⁴⁶) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 13; dies entspricht der im Rahmen dieses Ausschlussstatbestandes im deutschen Recht verankerten Voraussetzung der „Eigenständigkeit“ der Leistung, an welcher es fehlt, wenn die für eine Bewertung erforderlichen Annahmen nicht vom Bewertenden selbst festgelegt werden (*Habersack/Schürnbrand* in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 62; *Müller* in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 87; vgl. hierzu die rechtspolitische Kritik bei *Borman* in MünchKomm BilR § 319 HGB Rz 114). Kritisch *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 28 (14. Lfg).

könnte dies im Fall einer wesentlichen Auswirkung auf den Jahresabschluss durchaus kritisch gesehen werden; schließlich können auch bei „bloßen“ Berechnungen Fehler passieren, die den betroffenen Abschlussprüfer in Interessenkonflikte stürzen. Wenn der Berater selbst die Parameter und Berechnungsmethoden festlegt, ist der Ausschlussgrund zweifellos verwirklicht.

Berechnungen und Bewertungen, die vom Prüfer im Zuge der Prüfungstätigkeit, etwa zum Nachvollzug von Wertansätzen in der Bilanz und damit im Wesentlichen für eigene (prüfungstechnische) Zwecke, vorgenommen werden, erfüllen den Tatbestand nicht²⁴⁷). Die Bewertungs- und Berechnungsleistungen sind nur dann schädlich, wenn sie sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Es muss eine veränderte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bzw die Verhinderung einer veränderten Darstellung (zB durch Unterlassen einer Abschreibung aufgrund eines Bewertungsgutachtens) die Folge sein. Eine Auswirkung auf den Jahresabschluss ist mE somit auch dann gegeben, wenn ein ermittelter Wert als Begründung für die Beibehaltung des Buchwerts eines Vermögensgegenstandes dient und von einer Wertberichtigung bzw Abschreibung abgesehen wird²⁴⁸). Von einer wesentlichen Auswirkung auf den Jahresabschluss ist dann auszugehen, wenn die Darstellung eines Bilanzpostens durch die Befolgung des Rates in einer Art und Weise beeinflusst wird, dass sich andernfalls ein derart verändertes Bilanzbild ergeben würde, welches einen Bilanzleser zu einer anderen Beurteilung des Jahresabschlusses oder gar zu einer anderen auf Basis des Jahresabschlusses getroffenen Entscheidung veranlasst hätte²⁴⁹). Somit kommt es darauf an, dass die Leistungen Punkte betreffen, deren erwartete Auswirkungen auf den Jahresabschluss ein sachverständiger und gut informierter Dritter als wesentlich ansehen würde²⁵⁰). Der mit dem RÄG 2014 eingefügte und ab 1.1.2016 anzuwendende § 189a Z 10 definiert eine Information als wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen; die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe

²⁴⁷) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 27 (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 71 (3. Lfg).

²⁴⁸) In diese Richtung auch *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 27 f (14. Lfg); aA *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 63; *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 115 (10. Erg-Lfg).

²⁴⁹) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 7 (12. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 76 (3. Lfg).

²⁵⁰) Anhang B.7.2.5 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG; *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 76 (3. Lfg).

abhängig; selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten.

Es erfüllen grundsätzlich nur Bewertungs- und Berechnungsleistungen den Tatbestand, welche im zu prüfenden Geschäftsjahr bzw bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks erbracht werden und sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Der Teleologie dieses Tatbestandes entsprechend wäre die Annahme der Verwirklichung dieses Ausschlussgrundes auch dann sachgerecht, wenn solche Leistungen vor einem zu prüfenden Geschäftsjahr erbracht wurden, sich jedoch erst auf den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich auswirken; ebenso sollte in Fällen, in denen sich solche Leistungen auf mehrere Geschäftsjahre wesentlich auswirken, solange eine Ausgeschlossenheit des Beraters gegeben sein, bis ein Jahresabschluss, auf welchen eine Bewertungsleistung/Berechnung wesentliche Auswirkungen hat, von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wurde, dieser keine Einwendungen diesbezüglich erhoben hat und somit von der Ordnungsmäßigkeit der betreffenden Bewertung ausgegangen werden kann²⁵¹). Ansonsten sind entsprechende Sachverhalte in Anwendung der Generalklausel zur Besorgnis der Befangenheit zu würdigen²⁵²).

ff) Sonstige Nichtprüfungsleistungen

Sonstige Beratungs- bzw Nichtprüfungsleistungen, welche nicht unter die Tatbestände nach § 271 Abs 2 Z 4 und jene des § 271a Abs 1 (falls anwendbar) fallen, dürfen grundsätzlich erbracht werden, ohne dass eine a priori vermutete Unvereinbarkeit vorliegt (zum engeren Verständnis von § 271 Abs 2 Z 4 lit a im Vergleich zur Vorgängerbestimmung gemäß § 271 Abs 2 Z 5 idF vor GesRÄG 2005 aus systematischen Gründen, weshalb sich bloß indirekt auf den Jahresabschluss auswirkende Nichtprüfungsleistungen nun nicht mehr unter lit a subsumieren lassen, siehe bereits oben Abschnitt III.B.2.bb)). Solche Tätigkeiten begründen also keine Ausgeschlossenheit. Bei Gesellschaften, welche nicht § 271a unterliegen, gilt dies auch für wesentliche Rechts- und Steuerberatungsleistungen sowie die Mitwirkung bei der Implementierung von

²⁵¹) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 22 (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 73 (3. Lfg); vgl auch *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 64; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 117 (10. Erg-Lfg).

²⁵²) *Bormann* in MünchKomm BilR § 319 HGB Rz 101.

Rechnungslegungsinformationssystemen. Im Lichte des Selbstprüfungsverbots müssen Nichtprüfungsleistungen, die nicht zur Begründung einer Ausgeschlossenheit tauglich sind, aber dennoch dem Blick des objektiven, sachverständigen und informierten Dritten im Rahmen der Beurteilung nach § 271 Abs 1 standhalten. Bei Vorliegen einer wesentlichen Selbstprüfungsgefahr kann daher auch von vom Katalog des UGB nicht erfassten Tätigkeiten im Einzelfall eine Besorgnis der Befangenheit im Sinne von § 271 Abs 1 ausgehen. In diesem Sinne vermag auch eine Rechts- oder Steuerberatung, falls sie wesentliche Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss zeitigt und damit eine Selbstprüfung droht, eine Besorgnis der Befangenheit auszulösen, die dann jedoch (im Unterschied zur Anwendung von § 271a Abs 1 Z 2) mit Schutzmaßnahmen zerstreut werden kann²⁵³).

Als Beispiele für sonstige Beratungsleistungen, die idR (sofern damit insbesondere keine Managementaufgabe übernommen wird, keine Einbindung in das Treffen von Entscheidungen einhergeht oder ein Fall iSv § 271a Abs 1 Z 2 und 3 verwirklicht ist) nach hL keinen Ausschlusstatbestand verwirklichen, werden genannt²⁵⁴):

- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Umstellungen in der Rechnungslegung (zB IFRS-Umstellung),
- Beratungsleistungen zur Verbesserung der Prozesse im Rechnungs- und Berichtswesen (Vorschläge zur Systemverbesserung, Unterstützung bei der Entwicklung von Berichterstattungsstandards, Schulungs- und Informationsleistungen),
- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Fragen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems,
- Beratungsleistungen zu Fragen im Zusammenhang mit der Corporate Governance, und
- Due Diligence-Aufträge, wenn damit keine Bewertungsleistungen verbunden sind;
- Beratungsleistungen zu Aufbau- und Ablauforganisation der Buchhaltung²⁵⁵).

Jede sonstige Beratungsleistung ist jedoch unter dem Aspekt des Selbstprüfungsverbots auf Basis der Generalklausel zur Besorgnis der Befangenheit zu würdigen. Im Hinblick auf

²⁵³) Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 46 (10. Erg-Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 43 (30. Lfg); vgl auch Gelhausen in Freidank, Reform der Rechnungslegung 163 (186).

²⁵⁴) IWP/PE 19, Pkt 48 ff und 53; Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008, 114; Bartos/Milla/Kuntner in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2011, 149 (169 ff).

²⁵⁵) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 23 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 44 (30. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 49.

den IKS-orientierten Prüfungsansatz ist bei Beratungen im Zusammenhang mit den Prozessen und dem internen Kontrollsystem im Bereich des Rechnungswesens daher besondere Vorsicht geboten.

Als andere Prüfungsleistungen, die unbedenklich sind, werden angeführt²⁵⁶):

- die Prüfung gemäß § 2 Abs 5 KapBG,
- die Durchführung einer Gründungsprüfung gemäß § 25 AktG bzw § 6a Abs 4 GmbHG,
- die Tätigkeit als Sachverständiger der Zielgesellschaft gemäß § 13 ÜbG,
- die Prüfung eines Angebotes gemäß § 9 ÜbG,
- die Erstellung von Gutachten gemäß § 26 URG, oder
- die Prüfung des Hergangs einer Spaltung gemäß § 3 Abs 4 SpaltG.

Prüfungen von Verschmelzungen (§ 220b AktG bzw § 100 Abs 2 GmbHG), Umwandlungen (§ 2 Abs 3 Z 4 UmwG) oder Spaltungen gemäß § 5 SpaltG können im Einzelfall eine Besorgnis der Befangenheit begründen, weil im Zuge dessen auch Aussagen zur Angemessenheit der vorgesehenen Transaktion (Umtauschverhältnis bzw Barabfindung) gemacht werden, die in der Folge Grundlage für eine Bilanzierung in Jahresabschlüssen darstellen können²⁵⁷). Die Erstellung eines Verschmelzungsgutachtens ist insbesondere bei Durchführung einer Verschmelzungsprüfung durch einen anderen Prüfer idR kein Ausschlussgrund für die Durchführung der folgenden Jahresabschlussprüfung²⁵⁸).

gg) Parallelbestimmungen (BWG, WTBG)

§ 88 Abs 2 Z 5 WTBG: Nach dieser Bestimmung haben Berufsberechtigte einen Prüfungsauftrag abzulehnen, wenn sie selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu

²⁵⁶) IWP/PE 19, Pkt 51 f; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 115; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 28 f (14. Lfg).

²⁵⁷) IWP/PE 19, Pkt 51; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 72 (3. Lfg); *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 28 f (14. Lfg) erachtet in diesen Fällen die Verwirklichung des Tatbestandes gemäß Z 4 lit d für möglich; aA *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 115.

²⁵⁸) BGH 25.11.2002, II ZR 49/01 BB 2003, 462 (*Claussen*) = DB 2003, 383 = NZG 2003, 216; zu dieser Entscheidung ausführlich *Gelhausen/Kuss*, NZG 2003, 424; *Gelter*, RdW 2003, 354; *Haberer*, SWK 2003, T 167 (T 169 f); kritisch *Müller*, WPg 2003, 741 (744 ff) mit beachtlichen Argumenten. Im entschiedenen Fall (*HypoVereinsbank*) war nach Ansicht des BGH zumindest Befangenheit gegeben, weil das Verschmelzungsgutachten fehlerhaft und der Abschlussprüfer mit dementsprechenden Vorwürfen konfrontiert war.

prüfenden Abschluss erstellt haben. Dies ist vom Ausschlusstatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit a umfasst.

§ 62 Z 6 BWG: Diese Bestimmung sieht einen Bankprüfer als ausgeschlossen an, dessen personelle Unabhängigkeit von dem zu prüfenden Kreditinstitut insbesondere deshalb nicht gewährleistet ist, weil er eine andere Tätigkeit als die Beratung für das zu prüfende Kreditinstitut ausübt oder der bei der Erfassung von Geschäftsfällen im Rechnungswesen oder bei der Erstellung von Abschlüssen in Belangen mitwirkt, die er selbst prüfen soll. Die Parallelbestimmungen überschneiden sich inhaltlich und sind in Teilbereichen (Mitwirkung an der Buchführung und Aufstellung des Jahresabschlusses) gleichbedeutend. Manche Konstellationen regelt das UGB wesentlich konkreter als das BWG (vgl die expliziten Tatbestände in § 271 Abs 2 Z 4 lit b bis d), während andererseits die BWG-Regelung aufgrund ihrer Allgemeinheit weiter geht, wenn sie jegliche Tätigkeit außer der Beratung als schädlich ansieht. Der Tatbestand der „anderen Tätigkeit als die Beratung“ bringt so manche Schwierigkeit mit sich, vor allem deshalb, weil weder ein Wesentlichkeitskriterium noch die Voraussetzung einer Auswirkung auf den Jahresabschluss vorgesehen ist und weil die Unbestimmtheit des Begriffs der „anderen Tätigkeit“ Abgrenzungsprobleme bereitet²⁵⁹).

e) Organfunktion bzw Arbeitnehmer bei einer gemäß § 271 Abs 2 Z 4 ausgeschlossenen Gesellschaft oder Person (§ 271 Abs 2 Z 5)

§ 271 Abs 2 Z 5 dehnt den personellen Anwendungsbereich der vorangehenden Z 4 weiter aus. Abschlussprüfer darf nicht sein, wer selbst gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats, oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft bzw Arbeitnehmer (siehe zu all diesen Begriffen Abschnitt III.B.2.b)), einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß § 271 Abs 2 Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf. Die Bestimmung wurde mit dem URÄG 2008 umformuliert und um einige ins Leere gehende Tatbestände bereinigt²⁶⁰).

²⁵⁹) Zu alledem ausführlich *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 81 ff (3. Lfg).

²⁶⁰) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 29 (14. Lfg); vgl auch *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 118 ff (3. Lfg) zum mit § 271 Abs 2 Z 6 idF vor URÄG 2008 sprachlich identischen und nach wie vor unveränderten § 62 Z 11 BWG.

Aufgrund dieses Tatbestandes ist zB ein Abschlussprüfer ausgeschlossen, der Mitglied des Aufsichtsrates oder Gesellschafter (Aktionär) einer Consultinggesellschaft ist, welche für die zu prüfende Gesellschaft versicherungsmathematische Dienstleistungen mit wesentlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss oder einen anderen unter § 271 Abs 2 Z 4 fallenden Dienst geleistet hat²⁶¹). Damit sollen Umgehungen des Verbotes der Selbstprüfung durch Einschaltung verschiedener Gesellschaften oder durch personelle Verflechtungen verhindert werden²⁶²). Dass für die Tatbestände gemäß § 271a Abs 1 Z 2 und 3 keine entsprechende Regelung etabliert wurde, erscheint inkonsequent und daher sanierungsbedürftig²⁶³).

Auslegungsfragen ergeben sich vor allem auf der Ebene der anderen Personen, die gemäß § 271 Abs 2 Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein dürfen. Es ist nicht erforderlich, dass diese Personen tatsächlich zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind²⁶⁴). Würde eine tatsächliche Berechtigung zur Durchführung von Abschlussprüfungen vorausgesetzt, könnte der Tatbestand sein Ziel nicht erreichen, nämlich Nichtprüfungsleistungen, deren Erbringung keine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer voraussetzt, durch andere Personen bzw Institutionen, die mit dem Abschlussprüfer in einer der genannten Beziehungen stehen und selbst gar keine Abschlussprüfungsleistungen erbringen (können müssen), zu erfassen. Zu diesem Ergebnis führt auch eine systematische Betrachtung, wonach festzustellen ist, dass der Gesetzgeber in § 271 Abs 2 Z 5 und Z 6 diesbezüglich eine ähnliche Formulierung („Person ... nicht Abschlussprüfer ... sein darf“) verwendet und dass das obige Auslegungsergebnis im Rahmen von § 271 Abs 2 Z 6 außer Streit stehen muss (bei der Prüfung beschäftigte Personen müssen definitiv nicht selbst eine Berufsberechtigung als Wirtschaftsprüfer innehaben). Faktisch ergibt sich eine gewisse Einschränkung des potentiellen Personenkreises aufgrund des spezifischen Katalogs an schädlichen Leistungen nach § 271 Abs 2 Z 4.

Unklar ist weiters, ob von der Wendung „die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter“ auch Gesellschafter der genannten

²⁶¹) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 119 (3. Lfg).

²⁶²) Vgl ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP zu § 271 Abs 2 Z 6 HGB (nunmehr § 271 Abs 2 Z 5 UGB); ausführlich Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 121 (10. Erg-Lfg).

²⁶³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 119 (3. Lfg).

²⁶⁴) Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 140 zur früheren deutschen Rechtslage.

juristischen Personen umfasst sind²⁶⁵). ME bezieht sich der Ausdruck „oder einer ihrer Gesellschafter“ von der Satzstellung her nur auf Personengesellschaften und umfasst sowohl Komplementäre als auch Kommanditisten. Damit kann auch ein vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ausufern des Tatbestandes verhindert werden, weil Konstellationen, in denen der Abschlussprüfer zB Anteile an einem (völlig unverdächtigen) Industrieunternehmen hält, in dem auch ein Mitarbeiter der internen Revision der zu prüfenden Gesellschaft investiert ist, wohl nicht ausschlussbegründend wirken sollen.

Schließlich stellt sich noch die Frage, wie die Ausgeschlossenheit der anderen Gesellschaft zu beurteilen ist. Ausgeschlossenheit der anderen Gesellschaft ist mE nur dann gegeben, wenn von ihr selbst, also im eigenen Namen unter ihrer Firma, eine Leistung iSv § 271 Abs 2 Z 4 erbracht wird und die Gesellschaft daher als solche ausgeschlossen ist; unerheblich wäre demgegenüber eine persönliche Ausgeschlossenheit von gesetzlichen Vertretern oder Arbeitnehmern etc der Gesellschaft, die somit für diese Ziffer keine Ausgeschlossenheit der Gesellschaft „mittelbar“ bewirken können (im Unterschied zur Beurteilung bei WP-Gesellschaften nach § 271 Abs 4)²⁶⁶). Dafür spricht allein die explizite Nennung der Gesellschafter bei Personengesellschaften, die ansonsten überflüssig wäre.

§ 271 Abs 2 ist nur auf natürliche Personen als Abschlussprüfer anwendbar, für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gilt § 271 Abs 4. Dennoch spielen diese bei der Beurteilung nach § 271 Abs 2 Z 5 eine wichtige Rolle. So dürfen bei einer WP-Gesellschaft beschäftigte Abschlussprüfer auch persönlich (außerhalb ihrer Tätigkeit in der WP-Gesellschaft) nicht als Prüfer fungieren, wenn die WP-Gesellschaft selbst einen Tatbestand des § 271 Abs 2 Z 4 verwirklicht.

Auf bei einem Revisionsverband angestellte Revisoren ist dieser Tatbestand nicht anwendbar. Revisionsverbände üben ihrem gesetzlichen Auftrag entsprechend (vgl § 19 Abs 3 erster Satz GenRevG²⁶⁷)) neben der Besorgung der Durchführung einer externen Revision zahlreiche Beratungs- und Betreuungsleistungen gegenüber den von ihnen ebenfalls zu revidierenden Genossenschaften aus. Dies reicht von Unterstützung bei der Jahresabschlusserstellung bis hin zur Durchführung der externen Innenrevision. Eine strikte Trennung zwischen solchen Funktionen und der Revisionsabteilung ist vorausgesetzt. Die Herleitung einer Ausgeschlossenheit des Revisors auf Basis von § 271

²⁶⁵) So *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 29 (14. Lfg).

²⁶⁶) In diese Richtung aber *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 29 (14. Lfg).

²⁶⁷) Dieser lautet: „Der Revisionsverband kann neben der Revision die gemeinsame Wahrnehmung der Interessen seiner Mitglieder sowie deren Beratung und Betreuung bezwecken; er ist dabei auch zur Übernahme der geschäftsmäßigen Vertretung seiner Mitglieder vor Abgabenbehörden befugt.“

Abs 2 Z 5 als Arbeitnehmer des Revisionsverbandes, weil etwa aufgrund der Erbringung von externen Innenrevisionsleistungen durch eine abgegrenzte Abteilung des Revisionsverbandes der Revisionsverband an sich im Sinne dieser Bestimmung als ausgeschlossen anzusehen wäre, würde das gesamte genossenschaftliche Revisionssystem aushebeln. Dies wurde durch den mit dem URÄG 2008 eingefügten § 3 Abs 3 zweiter Satz GenRevG klargestellt, welcher diesbezüglich normiert, dass die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit eines Mitarbeiters eines Revisionsverbands nicht den Schluss begründen kann, dass auch eine andere Person, die bei diesem Revisionsverband angestellt oder von diesem Revisionsverband bestellt worden ist, befangen oder ausgeschlossen wäre, es sei denn, dass der Mitarbeiter auf das Ergebnis der Prüfung Einfluss nehmen kann²⁶⁸).

Parallelbestimmung gemäß § 62 Z 11 BWG: Für Bankprüfer ist vorgesehen, dass ausgeschlossen ist, wer gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrates oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft, Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, sofern die juristische oder natürliche Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen gemäß § 62 Z 6 BWG nicht Bankprüfer des zu prüfenden Kreditinstitutes sein darf²⁶⁹). Die Bestimmung entspricht jener des § 271 Abs 2 Z 6 UGB idF vor URÄG 2008.

f) Bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 271 Abs 2 Z 6)

Als Abschlussprüfer ist ausgeschlossen, wer bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die hinsichtlich der zu prüfenden Gesellschaft bestimmte Tatbestände (§ 271 Abs 2 Z 1, 2, 4 oder 5) erfüllt und daher selbst nicht Abschlussprüfer sein dürfte (unterstellt, die Person hätte eine entsprechende Berufsberechtigung). Damit soll die Umgehung von Ausschlussstatbeständen über Arbeitnehmer des Abschlussprüfers verhindert werden²⁷⁰). Jedoch würde (unbeschadet einer eventuellen Verwirklichung anderer Ausschlussstatbestände) § 271 Abs 2 Z 6 nicht greifen, wenn ein Arbeitnehmer des Abschlussprüfers zwar grundsätzlich einen Ausschlussstatbestand (zB aufgrund der Erbringung unzulässiger Nichtprüfungsleistungen) im Hinblick auf die zu prüfende

²⁶⁸) Vgl dazu ausführlich ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 44 f.

²⁶⁹) Siehe dazu näher *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 118 ff (3. Lfg).

²⁷⁰) Vgl ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP zu § 271 Abs 2 Z 7 HGB (nunmehr § 271 Abs 2 Z 6 UGB) abgedruckt bei *Weilinger*, Rechnungslegungsgesetz 178.

Gesellschaft erfüllt, dieser Arbeitnehmer jedoch nicht im Rahmen der konkreten Prüfung zum Einsatz kommt²⁷¹).

Diese Bestimmung spricht sämtliche Personen an, die an der Durchführung der Prüfung wenn auch nur in Teilbereichen mitwirken und auf das Prüfungsergebnis Einfluss nehmen können; die Tätigkeit der betroffenen Personen muss der Prüfung eindeutig zugeordnet werden können. Somit ist beispielsweise eine Mitarbeit im Rahmen der Berichterstattung oder die Durchführung der materiellen Berichtskritik schädlich²⁷²). Adressaten sind daher Fachkräfte, wie Berufsangehörige, Berufsanwärter, Revisorenanwärter und Revisionsassistenten sowie vom Prüfer beigezogene Spezialisten (zB zur Durchführung von IT-Prüfungsaufgaben) oder Personen, die bei Zweifelsfragen mittels Konsultation herangezogen werden²⁷³). Eine Entscheidungsbefugnis der betroffenen Person ist nicht Tatbestandsvoraussetzung und somit unerheblich²⁷⁴). Mitarbeiter eines Prüfungsverbandes sind als bei der Prüfung vom Abschlussprüfer (Revisor) beschäftigt anzusehen und fallen unter diese Bestimmung, obwohl sie nicht zum Abschlussprüfer (Revisor), sondern zum Prüfungsverband in einem Anstellungsverhältnis stehen. Dies gilt auch im Falle der Beschäftigung eines anderen im selben Prüfungsverband tätigen Revisors, was insofern von Bedeutung ist, als diesfalls die Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3) nicht greift²⁷⁵).

Hilfskräfte, die keine operativen Prüfungstätigkeiten durchführen, sondern administrative bzw formale Aufgaben wahrnehmen (Schreib- oder Sekretariatskräfte, Boten, formelle Berichtskritik usw), werden nach hL von dieser Bestimmung nicht erfasst²⁷⁶).

Es kommt auf die faktische Mitwirkung der Fachkraft bei der Abschlussprüfung an. Die zivilrechtliche Grundlage der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer (Arbeitnehmer

²⁷¹) Vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 145; *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 124 (3. Lfg).

²⁷²) *Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 69; *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 56 (30. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 125 (3. Lfg); ausführlich *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 130 (11. Erg-Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 67.

²⁷³) *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 67; *Müller in KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 92.

²⁷⁴) *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 144.

²⁷⁵) *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 125 (3. Lfg).

²⁷⁶) *Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 70 aE; *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 30 (14. Lfg); *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 51; *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 56 (30. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 126 (3. Lfg); dazu auch ausführlich *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 130 (11. Erg-Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 67; *Ebke in MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 68; *Müller in KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 93.

oder freier Mitarbeiter des Abschlussprüfers, eine Beschäftigung auf Werkvertragsbasis oder eine Überlassung von einem Dritten) ist unerheblich²⁷⁷).

Eine Einschränkung auf natürliche Personen ist dem Gesetzestext nicht zu entnehmen. Somit werden auch juristische Personen, welche im Rahmen eines Prüfungsmandates extern beigezogen werden, zB zur Durchführung von IT-Prüfungshandlungen etc, vom Tatbestand erfasst. Zu fordern wird sein, dass in weiterer Folge auch die konkret eingesetzten (natürlichen) Mitarbeiter der beschäftigten juristischen Person keinen Ausschlussstatbestand erfüllen dürfen.

Die bei der Prüfung beschäftigte Person darf keinen Tatbestand nach § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4 oder 5 erfüllen (zu den einzelnen Tatbeständen vgl die Ausführungen im jeweiligen Abschnitt). Nicht erfasst sind hingegen § 271 Abs 2 Z 7 und Abs 3, sodass weder der Ausschlussgrund der Umsatzabhängigkeit (könnte etwa dann relevant sein, falls die betroffene Person im Rahmen einer erlaubten Nebenbeschäftigung die Umsatzgrenze überschreitet)²⁷⁸) noch die Sozietätsklausel²⁷⁹) beachtlich sind. Die Befangenheitsklausel nach § 271 Abs 1 wurde vom Gesetzgeber nicht auf bei der Prüfung beschäftigte Personen ausgedehnt.

Bemerkenswerterweise kennt § 271a keine entsprechende Regelung für den Fall, dass eine bei der Prüfung beschäftigte Person einen Tatbestand nach § 271a verwirklicht²⁸⁰). Dies ist mE durchaus kritisch zu sehen, erscheint es doch kaum konsequent, wenn die Beschäftigung einer Person bei der Prüfung, welche zB gemäß § 271a Abs 1 Z 2 wesentliche Steuerberatungsleistungen erbracht hat, unbeachtlich sein soll²⁸¹). Zu bedenken ist auch, dass im Rahmen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei der Prüfung beschäftigte Personen sehr wohl erfasst werden (§ 271a Abs 3). Daher erscheint fraglich, ob der Gesetzgeber hinsichtlich der Ausschlussgründe gemäß § 271a Abs 1 Z 2 bis 4 bewusst auf die Einbeziehung der bei der Prüfung beschäftigten Personen verzichtet

²⁷⁷) Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 69; Geist in Jabornegg, HGB § 271 Rz 10; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 30 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 126 (3. Lfg); Ebke in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 68; Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 126 (11. Erg-Lfg).

²⁷⁸) Siehe den insofern weiteren Verweis in der Parallelbestimmung gemäß § 62 Z 12 BWG, der auch auf den Ausschlussgrund der Umsatzabhängigkeit für bei der Prüfung beschäftigte Personen verweist; dazu Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 46 (3. Lfg); vgl auch Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 50.

²⁷⁹) Dies stellt einen Unterschied zur deutschen Rechtslage (§ 319 Abs 3 Z 4 dHGB) dar (Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 30 [14. Lfg]). Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 70 vermutet in der österreichischen Regelung eine unbeabsichtigte Lücke und plädiert daher auch in diesem Fall für Ausgeschlossenheit.

²⁸⁰) Reiter, ÖBA 2008, 227 (234) geht von einem Redaktionsversehen aus.

²⁸¹) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 128 (3. Lfg).

hat²⁸²). De lege lata sind von einem Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung beschäftigte Personen im Bereich von § 271a Abs 1 jedenfalls nicht erfasst²⁸³).

Die Parallelbestimmung für Bankprüfer findet sich in § 62 Z 12 BWG. Zu erwähnen ist, dass dort auch der Tatbestand der Umsatzabhängigkeit auf bei der Prüfung beschäftigte Personen für relevant erklärt wird.

g) Umsatzabhängigkeit (§ 271 Abs 2 Z 7)

Abs 2 Z 7 normiert als Ausschlussgrund, wenn der Abschlussprüfer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft, oder von mit dieser verbundenen Unternehmen sowie von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Der Zweck der Vorschrift liegt darin, eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Abschlussprüfers von der zu prüfenden Gesellschaft zu vermeiden. Wirtschaftliche Abhängigkeit kann sich speziell dann einstellen, wenn der Abschlussprüfer wesentliche Teile seiner Einkünfte aus der Erbringung von Leistungen gegenüber dem geprüften Unternehmen generiert (Kundenabhängigkeit) und der Verlust des Mandats den Wegfall wesentlicher Einnahmen mit womöglich existentiellen Folgen nach sich ziehen würde. Zur Sicherung der Einkunftsquelle auch in Zukunft kann ein Prüfer daher geneigt sein, die Prüfungsdurchführung an den Interessen des geprüften Unternehmens auszurichten und für dieses unangenehme Feststellungen so weit wie möglich zu unterlassen bzw zu relativieren. Von einer objektiven und unvoreingenommenen Prüfungsdurchführung kann in einer solchen Konstellation nicht ausgegangen werden²⁸⁴).

Die Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit setzen sich aus sämtlichen Einnahmen des Abschlussprüfers zusammen, welche aus der Erbringung aller erlaubten Tätigkeiten

²⁸²) Die ErläutRV (927 BlgNR 22. GP) nehmen darauf nicht Bezug; auch die Regierungsbegründung (Drucksache 15/3419) zur deutschen Parallelregelung des § 319a dHGB, der ebenfalls bei der Prüfung beschäftigte Personen nicht erfasst, geht auf diese Frage nicht ein.

²⁸³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 128 (3. Lfg).

²⁸⁴) ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP zu § 271 Abs 2 Z 8 HGB abgedruckt bei Weilinger, Rechnungslegungsgesetz 178 f; Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 131 (11. Erg-Lfg); Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 151; Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 70; Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 65; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 30 f (14. Lfg); Rückle in Seicht, Jahrbuch 127 (166); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 37 (3. Lfg).

erzielt werden, die zum beruflichen Leistungsspektrum eines Wirtschaftstreuhänders zählen können; Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen sind nicht zu berücksichtigen²⁸⁵). Die Erstattung von Auslagen sowie die Umsatzsteuer sind nicht in Ansatz zu bringen²⁸⁶).

Die gesamten Einnahmen aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft, von mit dieser verbundenen Unternehmen und Unternehmen, an denen sie mindestens 20% der Anteile hält, dürfen aggregiert nicht 30% oder mehr der Gesamteinnahmen betragen. Einnahmen aus der Prüfung und Beratung sind sämtliche Prüfungshonorare und Honorare für sonstige Beratungsleistungen, nicht jedoch solche aus der Erstellung von Gutachten, der Vertretung vor Behörden oder einer Treuhändertätigkeit, wenn in solchen Fällen keine Beratung vorliegt²⁸⁷). Auch Einnahmen aus der Durchführung freiwilliger Prüfungen sind mE hinzuzurechnen, eine Ausnahme daraus generierter Honorare ist im Gesetzeswortlaut nicht gedeckt²⁸⁸). Auslagenersatz und Umsatzsteuer sind nicht zu berücksichtigen.

Die Zurechnung der Einnahmen (Umsatzerlöse) beim Prüfer zu den einzelnen Geschäftsjahren hat entsprechend der verwendeten Buchführung unter Beachtung des Grundsatzes periodengerechter Zuordnung zu erfolgen²⁸⁹). Das ausschließliche Abstellen auf den Zufluss²⁹⁰) würde einen Gestaltungsspielraum eröffnen, wodurch ein Ausschlusstatbestand nach dieser Bestimmung umgangen werden könnte²⁹¹).

Einmaliges Überschreiten der Schwellen ist aber noch nicht ausschlussbegründend. Der Tatbestand ist erst dann erfüllt, wenn die Einnahmen aus der Prüfung und Beratung

²⁸⁵) Geist in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 11; *Gelter*, Unabhängigkeit 299; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); vgl auch *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 75; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 139 (10. Erg-Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 41 (3. Lfg).

²⁸⁶) *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 158; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 70; *Gelter*, Unabhängigkeit 299; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 84; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 41 (3. Lfg); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (770 f).

²⁸⁷) Geist in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 11; *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 75; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 42 (3. Lfg); kritisch *Gelter*, Unabhängigkeit 300; *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 59 (30. Lfg).

²⁸⁸) So auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 85; aA *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 5 (12. Lfg) iZm § 271a Abs 1 Z 1.

²⁸⁹) *Gelter*, Unabhängigkeit 301 f; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 60 (30. Lfg); *Bormann* in *MünchKomm BilR* § 319 HGB Rz 128; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319 Rz 24 („Umsatzerlöse, nicht Rechnungserteilung oder Zahlungseingänge“); *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319 HGB Rz 70 verlangt eine im Zeitablauf konsistente Art der Umsatzermittlung; vgl auch *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319 HGB Rz 99.

²⁹⁰) So etwa *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 73; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 133 (11. Erg-Lfg); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 158; *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 84.

²⁹¹) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 42 (3. Lfg).

30%²⁹²⁾) oder mehr der Gesamteinnahmen in den letzten fünf Jahren gerechnet ab dem Zeitpunkt der Bestellung des Prüfers, also in den letzten fünf vor diesem Zeitpunkt abgelaufenen Geschäftsjahren des Prüfers, betragen haben²⁹³⁾). Wenn nur in einem dieser Jahre die 30%-Schwelle nicht überschritten wird, greift der Ausschlussgrund nicht; ab dem Jahr der Unterschreitung beginnt die Fünfjahresbetrachtung neu zu laufen.

Zudem wird verlangt, dass auch im laufenden Geschäftsjahr des Prüfers (also im Jahr der Bestellung des Prüfers zur Durchführung der gegenständlichen Prüfung) die Grenze nicht erreicht wird. Diese Prognose ist anhand der bisherigen Einnahmen im laufenden Geschäftsjahr und anhand der Vorjahreswerte unter Berücksichtigung allfälliger besonderer Umstände, die Einfluss auf die Berechnung haben können, zu erstellen²⁹⁴⁾). Die Prognose ist im Zeitpunkt der Bestellung des Prüfers vorzunehmen. Eine neuerliche Beurteilung zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks ist mE nicht erforderlich, sodass eine nachträgliche Verletzung dieses Ausschlussgrundes, falls entgegen einer sorgfältigen Prognose doch eine Überschreitung der 30%-Grenze eintritt (zB aufgrund des unvorhersehbaren Wegfalls eines großen Mandats), nicht möglich ist²⁹⁵⁾). Fallen das Jahr der Bestellung und jenes, in dem der Bestätigungsvermerk erteilt wird, auseinander, würde eine Pflicht zur Einhaltung des Tatbestandes auch im Zeitpunkt der Testierung den Abschlussprüfer zwingen, im Zeitpunkt der Bestellung eine „doppelte Prognose“ aufzustellen; falls nämlich im Beststellungszeitpunkt bereits in vier aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Schwelle überschritten wurde, müsste der Prüfer für das laufende Jahr (der Bestellung) eine Prognose vornehmen und auch bereits für das folgende Jahr, in dem der Bestätigungsvermerk erteilt wird; wenn im Jahr der Bestellung des Prüfers die Schwelle sodann überschritten wird, wäre im Jahr der Erteilung des Bestätigungsvermerks schließlich bereits in den fünf vergangenen Geschäftsjahren eine

²⁹²⁾ Zur 30% Grenze wegen ihrer Höhe kritisch *W. Doralt*, ÖBA 2006, 173 (174).

²⁹³⁾ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 156; *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 71; *Habersack/Schürnbrand* in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 66; *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319 Rz 70; *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 131 (11. Erg-Lfg); *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 60 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 42 (3. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 86.

²⁹⁴⁾ *Gelter*, Unabhängigkeit 300 f; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 44 (3. Lfg); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 157.

²⁹⁵⁾ *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 74; *Gelter*, Unabhängigkeit 301; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 31 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 61 (30. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 86; *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 42 (3. Lfg). AA (Tatbestand darf auch zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht erfüllt sein) *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 133 (11. Erg-Lfg); *Müller* in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 98; *Bormann* in MünchKomm BilR § 319 HGB Rz 160; *Habersack/Schürnbrand* in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 66.

Überschreitung eingetreten und eine Prognose im Zeitpunkt des Bestätigungsvermerks, die abermals eine Überschreitung ankündigt, würde die Ausgeschlossenheit nach sich ziehen. Neben den Einnahmen aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft sind auch entsprechende Einnahmen aus Leistungen gegenüber mit dieser verbundenen Unternehmen und Unternehmen, an denen sie mindestens 20% der Anteile hält, einzubeziehen. Welche Rechtsform die verbundenen Unternehmen bzw die Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft Anteile besitzt, aufweisen, spielt keine Rolle. Die Voraussetzung, dass es sich um verbundene Unternehmen handelt bzw um solche, an denen Anteile im Ausmaß von mindestens 20% gehalten werden, muss im Zeitpunkt der Bestellung zum Abschlussprüfer vorliegen²⁹⁶). Ist dies der Fall, so sind auch Einnahmen aus der Prüfung und Beratung solcher Unternehmen in die Berechnung früherer Jahre mit einzubeziehen, selbst wenn im Zeitpunkt der früheren Leistungserbringung eine solche Unternehmensverbindung zur zu prüfenden Gesellschaft noch nicht bestanden hat. Andererseits sind Einnahmen aus der Prüfung und Beratung von Unternehmen, welche in früheren Jahren verbunden waren bzw an denen mindestens 20% gehalten wurden, unbeachtlich, wenn zum Bestellungszeitpunkt keine relevante Unternehmensverbindung mehr besteht. Denn Grund für die Einbeziehung verbundener Unternehmen und von Unternehmen, an denen die Gesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist, ist die Möglichkeit der Geschäftsleitung der zu prüfenden Gesellschaft, auf die zukünftige Vergabe von Aufträgen durch solche Unternehmen an den betroffenen Abschlussprüfer Einfluss zu nehmen²⁹⁷). Im Fall des Eingehens einer Unternehmensverflechtung im Sinne von § 271 Abs 2 Z 7 nach der Bestellung des Abschlussprüfers könnte bei daraus resultierender Überschreitung der Schwelle im relevanten Beobachtungszeitraum allenfalls eine nachträgliche Verwirklichung des Ausschlusstatbestandes gesehen werden²⁹⁸). Zumindest wird zu verlangen sein, im Zeitpunkt der Bestellung absehbare Transaktionen, welche eine relevante Verbindung bzw ein relevantes Beteiligungsverhältnis mit einem anderen Unternehmen begründen und vor dem Testatsdatum abgewickelt werden, bei der Berechnung im Zeitpunkt der Bestellung bereits zu berücksichtigen. Bei der Prüfung von Unternehmen, welche unter § 271a fallen, setzt § 271a Abs 1 Z 1 die Obergrenze mit 15% der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit fest. Ansonsten entspricht die Regelung wortgleich § 271 Abs 2 Z 7.

²⁹⁶) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 45 (3. Lfg).

²⁹⁷) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 154; Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 70; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 45 (3. Lfg).

²⁹⁸) Vgl Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 45 (3. Lfg).

Sachverhalte, die den Tatbestand in einzelnen Elementen (knapp) nicht erfüllen, sind besonders unter dem Aspekt der Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung des Ausschlusstatbestandes im Lichte der Besorgnis einer Befangenheit (§ 271 Abs 1) zu prüfen. Dies kann etwa bei wesentlichen generierten Einnahmen aus Leistungen, die nicht der Prüfung oder Beratung zuzuordnen sind, relevant sein²⁹⁹); ebenso zB bei bloß einmaligem (knappem) Unterschreiten der 30% Schwelle innerhalb des fünfjährigen Betrachtungszeitraumes (unter entsprechender Gestaltung der Periodenzurechnung von Leistungsentgelten).

Parallelbestimmung § 62 Z 4 BWG: Gemäß dieser Bestimmung ist ein Bankprüfer (ausgenommen gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen) ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Kreditinstituts und von Unternehmen, an denen das zu prüfende Kreditinstitut mindestens 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Die Bestimmung unterscheidet sich von jener des § 271 Abs 2 Z 7 in der Ausnahme für gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen, im an § 271a Abs 1 Z 1 angelehnten Prozentsatz von 15% der Gesamteinnahmen als zulässige Obergrenze und im Fehlen einer Bezugnahme auf verbundene Unternehmen³⁰⁰).

Parallelbestimmung § 88 Abs 2 Z 1 WTBG: Dieser berufsrechtliche Ausschlusstatbestand legt fest, dass Berufsberechtigte von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber nicht persönlich und wirtschaftlich abhängig sein dürfen. Soweit wirtschaftliche Abhängigkeit aufgrund der Einnahmen aus wirtschaftstreuhänderischer Tätigkeit zu beurteilen ist, ist aber davon auszugehen, dass der genannte Ausschließungstatbestand des WTBG im Bereich der Abschlussprüfung durch die unternehmensrechtlichen (und bankrechtlichen) Bestimmungen konkretisiert wird und ihm insoweit kein darüber hinausgehender Regelungsgehalt verbleibt³⁰¹).

h) Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3)

Ein Abschlussprüfer ist gemäß Abs 3 ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf zusammen mit einer gemäß § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 ausgeschlossenen Person ausübt oder

²⁹⁹) Casey in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 84.

³⁰⁰) Dazu näher *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 36 ff (3. Lfg).

³⁰¹) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 48 (3. Lfg).

gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des § 271 Abs 2 Z 7 erfüllt. Zweck dieses Ausschließungstatbestandes ist die Verhinderung von Umgehungen der angeführten Ausschließungstatbestände und die Vermeidung einer Gefahr für die Unabhängigkeit aufgrund einer Gleichrichtung (wirtschaftlicher) Interessen von Prüfer und ausgeschlossener Person³⁰²). Eine berufliche Interessengleichrichtung durch Kooperation kann dazu führen, dass Interessen und Abhängigkeiten eines Partners auf einen anderen Partner durchschlagen und sich auf dessen Verhalten auswirken³⁰³).

Gemeinsame Berufsausübung im Sinne der Sozietätsklausel ist dann gegeben, wenn eine Gleichrichtung wirtschaftlicher Interessen (zB Gewinn-Pooling) bei der beruflichen Tätigkeit gegeben ist. Dies kann auch durch bloßes gemeinschaftliches Auftreten im Rechtsverkehr begründet werden³⁰⁴). Die Zusammenarbeit muss für eine gewisse Dauer bestehen, sodass einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenarbeiten keine Sozietät zu begründen vermag³⁰⁵). Ob es sich beim anderen Sozium um eine natürliche oder eine juristische Person handelt, ist unerheblich³⁰⁶). Eine Berufsbefugnis der anderen Person als Wirtschaftsprüfer ist nicht vorauszusetzen, eine Befugnis als Steuerberater würde ausreichen³⁰⁷). Auch eine interdisziplinäre Zusammenarbeit gemäß §§ 70 ff WTBG mit Personen, die eine Tätigkeit iSd § 71 Abs 1 WTBG ausüben und keine Wirtschaftstreuhänder sind, kann eine gemeinsame Berufsausübung darstellen, die im Rahmen der Sozietätsklausel beachtlich ist³⁰⁸). Zusammenarbeit zB im Rahmen von Gremien der Standesvertretung oder außerberufliche Zusammenarbeit, zB im politischen Bereich, sind unerheblich³⁰⁹).

Erfüllt ein Partner einer WP-Personengesellschaft einen relevanten Ausschlussgrund, so folgt daraus die Ausgeschlossenheit eines anderen ad personam zum Prüfer bestellten Partners der WP-Personengesellschaft. Ebenso gilt im Rahmen von

³⁰²) Rückle in Seicht, Jahrbuch 127 (161 f); ders in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 80; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 65 (30. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg).

³⁰³) Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 51 (10. Erg-Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg).

³⁰⁴) Vgl ausführlich Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 59 mwN.

³⁰⁵) Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 80; Geist in Jabornegg, HGB § 271 Rz 12; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 90.

³⁰⁶) Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 82; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 32.

³⁰⁷) Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 81; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 64 (30. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 89.

³⁰⁸) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg).

³⁰⁹) Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 54 (10. Erg-Lfg).

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, dass ein gesetzlicher Vertreter der WP-Gesellschaft im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit ausgeschlossen ist, wenn ein anderer gesetzlicher Vertreter der WP-Gesellschaft einen Ausschlussgrund verwirklicht³¹⁰). Keine gemeinsame Berufsausübung liegt vor, wenn Personen bloß Gesellschafter einer WP-Gesellschaft sind, ohne zugleich auch organschaftliche Vertreter der WP-Gesellschaft zu sein³¹¹). Ein freiberuflich tätiger Wirtschaftsprüfer und ein bei diesem angestellter Wirtschaftsprüfer üben den Beruf gemeinsam aus und begründen eine Sozietät iSv § 271 Abs 3, sodass ein Ausschlussgrund in der Person seines Dienstgebers die Ausgeschlossenheit des angestellten Wirtschaftsprüfers im Rahmen einer eigenen Kanzlei bewirkt (den umgekehrten Fall erfasst § 271 Abs 2 Z 6)³¹²).

Kooperationen auf vertraglicher Basis (zB durch Werkverträge) können potentiell Basis einer gemeinsamen Berufsausübung sein³¹³). Arbeitsgemeinschaften und internationale Verbundstrukturen, die auf gewisse Dauer angelegt sind, können eine Sozietät iSd hier diskutierten Tatbestandes darstellen, sofern damit ein wirtschaftlicher Verbund zum Zweck der Erzielung gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Erfolge und der Hebung wirtschaftlicher Synergien etabliert und nicht nur fachlicher Meinungsaustausch betrieben wird³¹⁴). Bürogemeinschaften (zur Einsparung von Kosten aufgrund gemeinsamer Nutzung von Büroräumlichkeiten, Hilfspersonal usw) stellen idR keine gemeinsame Berufsausübung dar, sofern nicht etwa aufgrund eines gemeinsamen Auftritts nach außen (zB durch

³¹⁰) Eine Gesellschafterstellung der betroffenen organschaftlichen Vertreter ist mE nicht erforderlich, denn eine Differenzierung in dem Sinne, dass bei Ausgeschlossenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers nur andere Gesellschafter-Geschäftsführer in ihrer privaten Praxis ausgeschlossen sein sollen und „bloße“ Geschäftsführer nicht, scheint der Teleologie des Gesetzes nicht gerecht zu werden. Strittig: für das Erfordernis einer Gesellschafterstellung *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 67; wohl auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 90; dagegen *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 63 f [10. Erg-Lfg]); *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 84; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 64 (30. Lfg).

³¹¹) Vgl *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325 (327); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 67 (1. Unterabsatz); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg).

³¹²) Zu alledem *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 81 ff; *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 12; *Gelter*, Unabhängigkeit 114 f; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 66 (30. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 132 (3. Lfg); *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 62 (10. Erg-Lfg).

³¹³) *Rückle* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 82; *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 271 Rz 12; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg).

³¹⁴) Vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 61; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 133 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 66 (30. Lfg); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (776).

Verwendung eines einheitlichen Briefkopfes; „Scheinsozietät“) oder aufgrund anderer Umstände eine Gleichrichtung der wirtschaftlichen Interessen gegeben ist³¹⁵).

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterliegen nicht der Sozietätsklausel gemäß § 271 Abs 3³¹⁶). Für diese sind die Sonderregelungen des § 271 Abs 4 beachtlich und ausreichend.

Bei Revisoren und sonstigen Mitarbeitern eines genossenschaftlichen Prüfungsverbandes liegt keine gemeinsame Berufsausübung vor. Aufgrund des Anstellungsverhältnisses zum Prüfungsverband und aufgrund der gesetzlichen Zuständigkeit des Prüfungsverbandes zur Besorgung der Revisionen/Abschlussprüfungen bei seinen Mitgliedern ist keine besondere Gleichrichtung wirtschaftlicher Interessen bei den einzelnen Revisoren und Mitarbeitern gegeben³¹⁷). Außerdem würde die Bejahung der Anwendbarkeit der Sozietätsklausel auf Revisoren bei Ausgeschlossenheit eines Revisors die Ausgeschlossenheit sämtlicher anderer Revisoren eines Prüfungsverbandes nach sich ziehen. Dies würde im Zusammenspiel mit der Unkündbarkeit eines (ausgeschlossenen) Revisors gemäß § 19 Abs 5 GenRevG³¹⁸) das System der Genossenschaftsrevision aushebeln³¹⁹).

Die Sozietätsklausel kommt zum Tragen, wenn eine andere Person einen Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs 2 Z 1, 2 oder 4 bis 7 verwirklicht. Dass auf § 271 Abs 2 Z 3 nicht verwiesen wird, begründet der Gesetzgeber damit, dass eine Ausgeschlossenheit eines Sozius nicht schon deshalb gegeben sein soll, weil ein anderer Sozius über keine Qualitätssicherungsbescheinigung verfügt (etwa wenn ein Gesellschafter „nur“ Steuerberater ist)³²⁰).

Außerdem greift die Sozietätsklausel, wenn der Abschlussprüfer gemeinsam mit einer anderen Person den Tatbestand der § 271 Abs 2 Z 7 im Rahmen gemeinsamer

³¹⁵) Rückle in Seicht, Jahrbuch 127 (162); ders in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, HBA³ § 271 Abs 1–4 HGB Rz 85; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 133 (3. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 66 (30. Lfg); Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 91; Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 53; Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 32; Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 59 f und 66 (10. Erg-Lfg); vgl auch Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 33.

³¹⁶) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 22; Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 32 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 134 (3. Lfg). Vgl zur unklaren Rechtslage und zum uneinheitlichen Meinungsstand vor dem URÄG 2008 Gelter, Unabhängigkeit 115 ff.

³¹⁷) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 44 f.

³¹⁸) Sofern in einem solchen Fall nicht ein zur Kündigung berechtigender wichtiger Grund iSd § 19 Abs 5 GenRevG vorliegt, was aufgrund der andernfalls vorliegenden Unmöglichkeit der Durchführung einer konkreten Prüfung bei einer gesetzlich zuständigen Prüfungseinrichtung denkbar ist.

³¹⁹) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 135 (3. Lfg).

³²⁰) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23 (zu § 271 Abs 4); vgl aber die insofern strengere Regelung in § 62 Z 13 BWG, dazu näher Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 136 (3. Lfg).

Berufsausübung erfüllt. Die Beurteilung erfordert eine Gegenüberstellung der addierten Einnahmen aus der Prüfung und Beratung des Prüfers und der anderen Person mit ihren Gesamteinnahmen jeweils für die letzten fünf Jahre und für das laufende Geschäftsjahr³²¹). Dies dient der Verhinderung einer Aufteilung bzw. Rochade von Prüfungs- und Beratungsaufträgen zwischen sozietär verbundenen Wirtschaftstreuhändern zur Umgehung der Umsatzgrenzen³²²).

Die Formulierungen der Sozietätsklauseln in § 271 Abs 3 und § 271a Abs 2 weisen eine kleine Unterschiedlichkeit auf. Während nach § 271 Abs 3 der Tatbestand der Umsatzabhängigkeit sowohl dann zur Ausgeschlossenheit führt, wenn ihn die andere Person alleine verwirklicht, als auch dann, wenn ihn der Prüfer und die andere Person gemeinsam erfüllen, führt im Rahmen von § 271a Abs 2 nur die gemeinsame Erfüllung dieses Tatbestandes zur Ausgeschlossenheit. Dies bedeutet, dass bei Anwendung des § 271a gemeinsam die Schwelle von 15% der Gesamteinnahmen des Prüfers relevant ist, für die andere Person alleine allerdings die Schwelle von 30% ihrer Gesamteinnahmen gemäß § 271 Abs 2 Z 7 iVm § 271 Abs 3³²³).

Der Netzwerkstatbestand gemäß § 271b überschneidet sich mit jenem der Sozietätsklausel. Die Erfüllung der Sozietätsklausel zieht die Erfüllung des Netzwerkstatbestandes nach sich; umgekehrt folgt dies nicht zwingend, weil der Netzwerkbegriff weiter ist als jener der Sozietät iSd § 271 Abs 3. Zum Netzwerkbegriff siehe näher Abschnitt V.B:

Die Sozietätsklausel stellt hohe Anforderungen an sämtliche als Sozii einzustufenden Personen, was die gegenseitige Information über verwirklichte Ausschlussstatbestände bei den jeweiligen Personen betrifft. Eine umfassende und unaufgeforderte Verpflichtung zur Bekanntgabe der Erfüllung (und bereits von Zweifeln hinsichtlich einer denkbaren Erfüllung) von Ausschlussgründen sollte gegenüber allen potentiell von der Sozietätsklausel betroffenen Personen wechselseitig vereinbart werden³²⁴).

Parallelbestimmung § 62 Z 13 BWG: Für Bankprüfer ist in § 62 Z 13 BWG eine ähnliche Sozietätsklausel vorgesehen wie in § 271 Abs 3. Hinzuweisen ist darauf, dass dort eine

³²¹) Beim Tatbestand gemäß § 271 Abs 3 erster Fall iVm § 271 Abs 2 Z 7 sind die Einnahmen der anderen Person aus der Prüfung und Beratung den Gesamteinnahmen der anderen Person gegenüberzustellen.

³²²) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 137 (3. Lfg).

³²³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 137 (3. Lfg).

³²⁴) Siehe dazu auch Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 67 (10. Erg-Lfg).

sehr weite Einbeziehung von Ausschlussgründen nach BWG erfolgt und dass davon auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wenn sie als Bankprüfer tätig werden, erfasst sind³²⁵).

C. Allgemeine Ausschlussstatbestände in wesentlichen anderen Rechtsnormen

1. Überblick

Für die Durchführung von Abschlussprüfungen relevante Kataloge an zu beachtende Ausschlussgründen enthalten insbesondere § 88 WTBG (anwendbar auf berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer) und § 62 BWG (anwendbar auf Bankprüfer).

2. Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG)

a) Überblick

Die Vorschriften des § 88 WTBG gelten für Berufsberechtigte. Sie betreffen daher nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (vgl § 7 WTBG). § 88 Abs 1 erster Satz WTBG sieht eine Pflicht zur Ablehnung eines Prüfungsauftrages vor, wenn Berufsberechtigte bei der Ausübung ihrer Tätigkeit an Weisungen fachlicher Art des Auftraggebers gebunden wären. Im Prüfungsvertrag eingeräumte oder auf sonstiger Basis bestehende Einflussmöglichkeiten oder Weisungsbefugnisse im Hinblick auf die fachliche Durchführung einer Prüfung sind verpönt³²⁶).

§ 88 Abs 2 WTBG sieht einzelne Tatbestände vor, welche die Unabhängigkeit gefährden können. Ein Berufsberechtigter hat gemäß § 88 Abs 2 WTBG Prüfungs- und Sachverständigenaufträge abzulehnen, wenn

- er von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber oder, falls der Auftraggeber ein Dritter ist, auch von diesem persönlich und wirtschaftlich nicht unabhängig ist oder
- einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen hat oder

³²⁵) Zu alledem ausführlich *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 131 ff (3. Lfg).

³²⁶) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 7 f (14. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 191 (3. Lfg).

- Ausschlussgründe im Sinne des § 20 JN vorliegen oder
- Befangenheitsgründe im Sinne des § 19 Z 2 JN vorliegen oder
- er als Prüfer tätig werden soll und er selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt hat.

b) § 88 Abs 2 Z 1 WTBG (Persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit)

Ein Abschlussprüfungsauftrag ist abzulehnen, wenn der Berufsberechtigte von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber oder, falls der Auftraggeber ein Dritter ist, auch von diesem persönlich und wirtschaftlich nicht unabhängig ist. § 88 Abs 2 Z 1 WTBG spricht damit zwei Tatbestände in sehr allgemeiner Form an, indem diese Ziffer sowohl das Vorliegen persönlicher als auch wirtschaftlicher Abhängigkeit als Ablehnungsgrund normiert. Im interessierenden Kontext der Abschlussprüfung sind der „zu Prüfende“ und der „Auftraggeber“ systembedingt identisch; Auftragsvergabe durch einen Dritten scheidet aus.

Der allgemeine, generalklauselartig anmutende Tatbestand des § 88 Abs 2 Z 1 WTBG ist aus Sicht des UGB mE dem Bereich der Besorgnis der Befangenheit zuzuordnen³²⁷). Für eine Qualifikation als Ausschlussstatbestand weist er keine ausreichende Konkretisierung auf; eine terminologische Nähe zu § 271 Abs 1 UGB ist erkennbar. Es ist daher mE davon auszugehen, dass der Tatbestand der wirtschaftlichen und der persönlichen Abhängigkeit nach WTBG in wesentlichen Bereichen durch konkrete Ausschlussgründe des UGB überlagert ist (zB § 271 Abs 2 Z 7 zur Umsatzabhängigkeit). Andere Fälle sind als potentielle Befangenheitstatbestände nach § 271 Abs 1 UGB und nach § 88 Abs 2 Z 1 WTBG parallel im Rahmen der Beurteilung der Befangenheit zu würdigen³²⁸), ohne dass dem WTBG insofern größere Reichweite zuzumessen ist als der Besorgnis der Befangenheit nach UGB.

c) § 88 Abs 2 Z 2 WTBG (Einfluss auf die Geschäftsführung)

§ 88 Abs 2 Z 2 WTBG sieht vor, dass Prüfer und Geprüfter keinen mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen haben dürfen. Die

³²⁷) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 8 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 194 (3. Lfg).
³²⁸) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 194 f (3. Lfg).

potentielle Möglichkeit der Einflussnahme reicht aus, während es auf die tatsächliche Einflussnahme nicht ankommt. Die potentielle Möglichkeit zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung ist im Einzelfall unter Würdigung sämtlicher Umstände zu beurteilen³²⁹). Konstellationen bezüglich der Einflussnahme des Prüfers auf den Geprüften sollten im Wesentlichen weitestgehend durch § 271 Abs 2 Z 1 und 2 UGB abgedeckt sein; dort werden die üblichen mittelbaren und unmittelbaren gesellschaftsrechtliche oder persönliche Verbindungen erfasst³³⁰).

Der bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zumindest denkbare Fall der Einflussnahme des Geprüften auf die Geschäftsführung des Prüfers wird idR durch § 271 Abs 4 UGB abgedeckt. Diese Bestimmung sieht ua Ausgeschlossenheit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vor, wenn einer ihrer gesetzlichen Vertreter oder ein Gesellschafter (nicht aber ein Mitglied des Aufsichtsrates) einen Ausschlussgrund verwirklicht³³¹).

Dieser Tatbestand ist im Unterschied zu jenem nach § 88 Abs 2 Z 1 WTBG vergleichsweise konkret formuliert. Ob ein mittelbarer oder unmittelbarer Einfluss auf die Geschäftsführung des anderen besteht, kann relativ leicht beurteilt werden. Konstellationen, bei welchen keine Ausgeschlossenheit nach den Bestimmungen des UGB besteht aber trotzdem eine Einflussnahme auf die Geschäftsführung des anderen iSd § 88 Abs 2 Z 2 WTBG vorliegt, führen bei Berufsberechtigten daher zur Ausgeschlossenheit auch im Sinne des UGB³³²).

d) § 88 Abs 2 Z 3 WTBG (Verwandtschaftliche Beziehungen)

§ 88 Abs 2 Z 3 WTBG sieht vor, dass Berufsberechtigte (Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) Prüfungsaufträge abzulehnen haben, wenn Ausschließungsgründe im Sinne des § 20 JN vorliegen. Nach § 20 JN sind Richter von der Ausübung des Richteramtes in bürgerlichen Rechtssachen ausgeschlossen:

- in Sachen, in welchen sie selbst Partei sind, oder in Ansehung deren sie zu einer der Parteien in dem Verhältnisse eines Mitberechtigten, Mitverpflichteten oder Regresspflichtigen stehen (§ 20 Abs 1 Z 1 JN);

³²⁹) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 196 (3. Lfg).

³³⁰) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 197 (3. Lfg).

³³¹) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 198 (3. Lfg).

³³²) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 199 (3. Lfg); so auch Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 8 (14. Lfg).

- in Sachen ihrer Ehegatten, ihrer eingetragenen Partner oder solcher Personen, welche mit ihnen in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind, oder mit welchen sie in der Seitenlinie bis zum vierten Grade verwandt oder im zweiten Grade verschwägert sind sowie in Sachen ihrer Lebensgefährten oder solcher Personen, die mit diesen in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad verwandt sind (§ 20 Abs 1 Z 2 JN);
- in Sachen ihrer Wahl- oder Pflegeeltern, Wahl- oder Pflegekinder und Pflegebefohlenen (§ 20 Abs 1 Z 3 JN);
- in Sachen, in welchen sie als Bevollmächtigte einer der Parteien bestellt waren oder noch bestellt sind (§ 20 Abs 1 Z 4 JN);
- in Sachen, in welchen sie bei einem untergeordneten Gericht an der Erlassung des angefochtenen Urteiles oder Beschlusses teilgenommen haben (§ 20 Abs 1 Z 5 JN).

Die auf die spezifischen Verhältnisse von Richtern zugeschnittene Regelung birgt in ihrer auf Abschlussprüfer umgelegten Anwendung einige Unklarheiten. Die Tatbestände gemäß Z 1 und 4 des § 20 Abs 1 JN werden mE von § 271 UGB in seiner Gesamtheit abgedeckt bzw sind darüber hinaus faktisch gegenstandslos und somit vernachlässigbar. § 20 Abs 1 Z 5 JN ist aufgrund der spezifisch zivilprozessualen Konstellation gänzlich unanwendbar. Sehr wohl beachtlich sind allerdings die in den § 20 Abs 1 Z 2 und 3 JN beschriebenen verwandtschaftlichen und schwägerschaftlichen Beziehungen. Solche Umstände sind ansonsten im Rahmen der Beurteilung einer Besorgnis der Befangenheit zu beachten. Hier werden bestimmte Fälle persönlicher (verwandtschaftlicher oder schwägerschaftlicher) Nahebeziehungen ausnahmsweise in den Rang von Ausschlussstatbeständen erhoben³³³).

Eine klare Aussage, zu welchen natürlichen Personen auf Seiten des Geprüften die genannten Beziehungen nicht vorliegen dürfen, lässt die Bestimmung vermissen. Beachtlich sind jedenfalls genannte Beziehungen zu gesetzlichen Vertretern³³⁴). Ebenso werden Prokuristen in den Kreis der relevanten Personen mit einbezogen³³⁵). Gesellschafter und Mitglieder des Aufsichtsrates werden demgegenüber überwiegend nicht

³³³) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 201 (3. Lfg); Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 38 (14. Lfg); aA Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 63 (30. Lfg), die von Befangenheitstatbeständen ausgehen.

³³⁴) Das wird im Bereich des Zivilprozesses mit § 373 Abs 3 ZPO begründet, wonach die gesetzlichen Vertreter als Partei zu vernehmen sind: Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 38 mwN (14. Lfg).

³³⁵) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 38 (14. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 202 (3. Lfg); Reiter in Bertl-FS 491 (505).

als erfasst angesehen³³⁶). Beziehungen zu diesen Personen können aber eine Besorgnis der Befangenheit begründen.

Beachtlich ist jegliche Verwandtschaft und Schwägerschaft in gerader Linie (sämtliche direkten Vorfahren und Nachkommen), Verwandtschaft in der Seitenlinie bis zum vierten Grad iSd § 41 ABGB (zB Cousin bzw Cousine) und Schwägerschaft in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad (zB Ehegatte der Schwester). Zudem sind Ehegatten ausgeschlossen. Mit dem EPG (BGBl I 2009/135) wurden ergänzend eingetragene Lebenspartner und mit dem FamRÄG 2009 (BGBl I 2009/75) Lebensgefährten und Personen, die mit diesem in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad verwandt sind, in § 20 Abs 2 Z 2 JN aufgenommen³³⁷). Ausgeschlossenheit besteht weiters gemäß § 20 Abs 1 Z 3 JN gegenüber Wahl- oder Pflegeeltern, Wahl- oder Pflegekindern und gegenüber Pflegebefohlenen. § 20 Abs 2 JN normiert nunmehr im Anschluss an die bisherige Rechtsprechung³³⁸), dass Ausgeschlossenheit hinsichtlich der Tatbestände gemäß § 20 Abs 1 Z 2 und 3 JN weiter gegeben ist, wenn das Naheverhältnis zu diesen Personen nicht mehr besteht.

Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften darf eine persönliche Nahebeziehung iSd § 20 Abs 1 Z 2 und 3 JN nicht in der Person des gemäß § 88 Abs 7 WTBG namhaft gemachten Prüfers vorliegen³³⁹). Andere persönliche Nahebeziehungen können allenfalls eine Befangenheit gemäß § 271 Abs 4 erster Satz UGB begründen.

e) § 88 Abs 2 Z 4 WTBG (Besorgnis der Befangenheit)

Ein Prüfungsauftrag ist abzulehnen, wenn ein zureichender Grund vorliegt, die Unbefangenheit des Berufsberechtigten in Zweifel zu ziehen. Die Besorgnis der Befangenheit geht im Abschlussprüfungskontext nicht über jene des UGB hinaus, sodass inhaltlich kein über § 271 Abs 1 hinaus gehender Tatbestand verbleibt.

³³⁶) Mayr in *Rechberger*, ZPO⁴ § 20 JN Rz 2; *Gelter*, Unabhängigkeit 311; *ders* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 38 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 202 (3. Lfg); aA *Reiter* in *Bertl-FS* 491 (505).

³³⁷) Vgl näher *Mayr* in *Rechberger*, ZPO⁴ § 20 JN Rz 3.

³³⁸) OGH 22.10.2001, I N 516/01 SZ 74/176; *Klauser/Kodek*, JN¹⁷ § 20 E 12.

³³⁹) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 38 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 204 (3. Lfg); aA *Reiter* in *Bertl-FS* 491 (505).

f) § 88 Abs 2 Z 5 WTBG (Buchführung und Abschlusserstellung)

Dieser Tatbestand verlangt von Berufsberechtigten, einen Prüfungsauftrag abzulehnen, wenn sie selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt haben. Dieser Ausschlussgrund geht vollinhaltlich im Tatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB auf.

3. Bankwesengesetz (BWG)

Ausgeschlossenheit des Bankprüfers gemäß § 62 BWG³⁴⁰) liegt vor, wenn

- der Bankprüfer wegen mangelnder Vorbildung fachlich nicht geeignet ist und die für die Bankprüfung erforderlichen Eigenschaften oder Erfahrungen nicht besitzt (§ 62 Z 1 BWG);
- der Bankprüfer nicht nachweislich durch entsprechende Fortbildung für die Aktualität der Kenntnisse und Erfahrungen gemäß Z 1 sorgt (§ 62 Z 1a BWG);
- der Bankprüfer Anteile an dem zu prüfenden Kreditinstitut besitzt, die den zwanzigsten Teil des eingezahlten Kapitals oder den Nennbetrag von 70.000 Euro erreichen (§ 62 Z 3 BWG);
- der Bankprüfer, ausgenommen gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen, in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Kreditinstituts und von Unternehmen, an denen das zu prüfende Kreditinstitut mindestens 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist (§ 62 Z 4 BWG);
- seine wirtschaftliche Unabhängigkeit von dem zu prüfenden Kreditinstitut insbesondere deshalb nicht gewährleistet ist, weil dieses zu seiner Finanzierung durch Kapitalbeteiligung oder Kreditgewährung wesentlich beiträgt (§ 62 Z 5 BWG);
- die personelle Unabhängigkeit des Bankprüfers von dem zu prüfenden Kreditinstitut insbesondere deshalb nicht gewährleistet ist, weil er eine andere Tätigkeit als die Beratung für das prüfende Kreditinstitut ausübt oder bei der Erfassung von

³⁴⁰⁾ Siehe zu diesen Ausschlussgründen ausführlich *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 1 ff (3. Lfg).

Geschäftsfällen im Rechnungswesen oder bei der Erstellung von Abschlüssen in Belangen mitwirkt, die er selbst prüfen soll (§ 62 Z 6 BWG);

- ein Ausschlussgrund gemäß § 271a UGB vorliegt, wobei jedoch auf die Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes nur § 271a Abs 3 UGB anzuwenden ist, und zwar mit der Maßgabe, dass allein die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks keinen Ausschlussgrund darstellt (§ 62 Z 6a BWG);
- der genossenschaftliche Prüfungsverband, der die Bankprüfer bestellt, selbst Bankgeschäfte betreibt (gemischter Verband), es sei denn, dass die Prüfungsorgane (Revisoren) und die Prüfungseinrichtungen unabhängig und weisungsfrei von der Geschäftsleitung des Kreditinstitutes sind (§ 62 Z 7 BWG);
- der Bankprüfer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates oder Arbeitnehmer des zu prüfenden Kreditinstitutes ist oder in den letzten drei Jahren vor seiner Bestellung war (§ 62 Z 8 BWG);
- der Bankprüfer gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates einer juristischen Person, Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische Person, die Personengesellschaft oder das Einzelunternehmen mit dem zu prüfenden Kreditinstitut verbunden ist und mit diesen mindestens 5% der Anteile besitzt (§ 62 Z 9 BWG);
- der Bankprüfer Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, das mit dem zu prüfenden Kreditinstitut verbunden ist oder an diesem mindestens 5% der Anteile besitzt, oder Arbeitnehmer einer natürlichen Person ist, die am zu prüfenden Kreditinstitut mindestens 5% der Anteile besitzt; ist der Bankprüfer Arbeitnehmer eines genossenschaftlichen Prüfungsverbandes, der auch Anteile an dem zu prüfenden Kreditinstitut besitzt, so darf dieser Anteil nicht mehr als 20% betragen, wenn die Unabhängigkeit des Bankprüfers auf andere geeignete Weise sichergestellt ist (§ 62 Z 10 BWG);
- der Bankprüfer gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrates oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft, Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, sofern die juristische oder natürliche Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen gemäß § 62 Z 6 BWG nicht Bankprüfer des zu prüfenden Kreditinstitutes sein darf (§ 62 Z 11 BWG);

- der Bankprüfer bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß § 62 Z 3 bis 6, 8 bis 11, 14, 15 und 17 BWG nicht Bankprüfer sein darf (§ 62 Z 12 BWG);
- der Bankprüfer seinen Beruf zusammen mit einer nach § 62 Z 3 bis 12 und 14 bis 17 BWG ausgeschlossenen Person ausübt oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzungen gemäß § 62 Z 3 oder 4 BWG erfüllt (§ 62 Z 13 BWG);
- beim Bankprüfer die Ehrenhaftigkeit insbesondere deshalb nicht gewährleistet ist, weil Ausschließungsgründe im Sinne des § 13 GewO 1994 oder Umstände gemäß §§ 9 und 10 WTBG vorliegen (§ 62 Z 14 BWG);
- der Bankprüfer seine Tätigkeit nicht mit der erforderlichen beruflichen Sorgfalt ausübt, insbesondere wenn seine Prüfungshandlungen innerhalb der letzten fünf Jahre schwere Mängel aufgewiesen haben (§ 62 Z 15 BWG);
- der Bankprüfer über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt oder wesentliche Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den Qualitätsprüfer festgestellt wurden, die zu Einschränkungen der abschließenden Beurteilung gemäß § 13 Abs 3 A-QSG geführt haben und diese Mängel nicht nachweislich beseitigt wurden (§ 62 Z 16 BWG);
- der Bankprüfer in den letzten fünf Jahren seine Berichtspflichten gemäß § 63 Abs 3 BWG oder gemäß § 273 Abs 2 UGB verletzt hat; dies gilt in Fällen, in denen die Prüfung von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Bankprüfer durchgeführt wird, für die nach § 88 Abs 7 WTBG für den Prüfungsauftrag namhaft gemachten natürlichen Personen (§ 62 Z 17 BWG).

D. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 271 Abs 4)

1. Allgemeines

§ 271 Abs 4 hat die Formulierung der Unabhängigkeitsvorschriften für den Fall zum Inhalt, dass nicht eine natürliche Person als Abschlussprüfer tätig wird, sondern eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind Gesellschaften, welche nach den Vorschriften der §§ 65 ff WTBG etabliert und gemäß §§ 76 ff WTBG anerkannt sind. Für Zwecke des § 271 Abs 4 ist auch die Prüfungsstelle des Sparkassen-

Prüfungsverbandes als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu qualifizieren³⁴¹), nicht jedoch genossenschaftliche Revisionsverbände im Sinne des GenRevG³⁴²).

Regelungen in anderen Bestimmungen: § 88 WTBG ist an Berufsberechtigte adressiert und spricht daher auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften an. § 62 BWG bezieht sich undifferenziert auf Bankprüfer, worunter nicht nur natürliche Personen sondern auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften fallen (vgl § 61 Abs 1 erster Satz BWG)³⁴³).

2. Befangenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gilt als befangen, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, befangen ist (unmittelbare Befangenheit; § 271 Abs 4 erster Satz). Die Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit der genannten natürlichen Personen hat nach § 271 Abs 1 zu erfolgen. Andere Personen (Gesellschafter, Aufsichtsratsmitglieder, Arbeitnehmer oder sonstige bei der Prüfung beschäftigte Personen) hat der Gesetzgeber im Rahmen der unmittelbaren Befangenheit nicht berücksichtigt, weil er diesen den Erläuterungen zum URÄG 2008 zufolge pauschal keinen entscheidenden Einfluss auf die Prüfung zuschreibt³⁴⁴).

Eine Person hat eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung (Prüfungsleiter), wenn sie bei an Prüfungsplanung, an der Prüfungsdurchführung und an der Entscheidung über das Prüfungsurteil wesentlich beteiligt ist³⁴⁵). Der Prüfungsleiter ist idR eine für die operative Prüfungsdurchführung zuständige Person, die – dem verantwortlichen (testierenden, vgl § 96 WTBG) Partner untergeordnet – kontinuierlich am Ort der Prüfung tätig und für die laufende Überwachung der Assistenten verantwortlich ist³⁴⁶). Ein Prüfungsleiter muss keine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer haben. Die Beurteilung, ob im Einzelfall eine Person als Prüfungsleiter zu qualifizieren ist, hängt auch von der Organisation des Prüfbetriebes ab³⁴⁷).

³⁴¹) Ausführlich *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 32 (3. Lfg).

³⁴²) Dazu näher *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 29 (3. Lfg).

³⁴³) Zu den daraus resultierenden Unklarheiten in der Anwendung der Ausschlussgründe gemäß § 62 BWG siehe näher *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 185 ff (3. Lfg).

³⁴⁴) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23.

³⁴⁵) Vgl ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16.

³⁴⁶) *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325 (329).

³⁴⁷) Vgl *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 112 f; *Bertl/Reiter* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (169 f); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 95 (3. Lfg).

Es sind nicht nur Fälle unmittelbarer Befangenheit erfasst, sondern auch Umstände, die zu einer „mittelbaren Befangenheit“ der in § 271 Abs 4 erster Satz genannten Personen führen³⁴⁸). Dies setzt Umstände voraus, die auf Ebene der Prüfungsgesellschaft entstehen und sich in der Folge auf sämtliche im Rahmen der Gesellschaft tätigen Personen auswirkt. Eine mittelbare Befangenheit sehen die Gesetzesmaterialien beispielhaft dann als gegeben an, wenn eine gesetzliche Vertreterin der WP-Gesellschaft mit dem Finanzvorstand einer zu prüfenden Gesellschaft verheiratet ist und unerlaubten Druck auf den Prüfungsleiter ausübt, oder wenn finanzielle Verflechtungen der Prüfungsgesellschaft mit der zu prüfenden Gesellschaft beim Prüfer einen Loyalitätskonflikt bewirken. Irrelevant wäre trotz der Anerkennung einer „mittelbaren Befangenheit“ die Befangenheit einer sonstigen bei der Prüfung beschäftigten Person.

Vermeidungsmaßnahmen: Unmittelbare Befangenheit kann durch Austausch des befangenen unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers bzw des befangenen Prüfungsleiters vermieden werden. In der Folge wäre eine Befangenheit der Gesellschaft nicht mehr gegeben. In Fällen mittelbarer Befangenheit sind taugliche Maßnahmen zur Vermeidung der besorgniserregenden Ursache anhand der konkreten Umstände zu definieren; es ist davon auszugehen, dass es idR schwierig sein wird, solchen Umständen mit tauglichen Maßnahmen entgegenzutreten³⁴⁹).

Zur Frage von Schutzmaßnahmen führen die Erläuterungen zum URÄG 2008 aus, dass eine Besorgnis der Befangenheit auf Ebene der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht beseitigt werden kann³⁵⁰). Das bedeutet mE aber nur, dass eine bestehende Befangenheit beim unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer oder beim Prüfungsleiter die Befangenheit der Gesellschaft unweigerlich nach sich zieht und nicht auf Ebene der Gesellschaft zerstreut werden kann, solange sie in den handelnden Personen nach wie vor besteht. Dies schließt mE aber nicht aus, dass vorgelagert auf Ebene der natürlichen Personen, deren individuelle Befangenheitssituation weiterhin unter Anwendung von § 271 Abs 1 und den diesbezüglichen Kriterien zu beurteilen ist, taugliche Schutzmaßnahmen zur Zerstreuung der Besorgnis der Befangenheit ergriffen werden können, sodass in weiterer Folge eine Befangenheit der Gesellschaft erst gar nicht entsteht. Im Fall mittelbarer Befangenheit ist es mE ebenso denkbar, durch taugliche Schutzmaßnahmen auf Ebene der natürlichen

³⁴⁸) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23; *Weber*, ÖJZ 2008, 425 (428).

³⁴⁹) Vgl *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 96.

³⁵⁰) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23; aA *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (30), die es als unsachlich und gleichheitswidrig ansehen, wenn auf Ebene der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft keine Schutzmaßnahmen möglich wären.

Personen die Befangenheit zu zerstreuen. Die Befangenheit der Gesellschaft wird immer durch die Person entweder des unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers oder des Prüfungsleiters vermittelt, selbst wenn die Ursache für die Besorgnis der Befangenheit auf Ebene der Gesellschaft liegt. Wenn der Ursache für eine potentielle mittelbare Befangenheit durch geeignete Schutzmaßnahmen entgegengewirkt werden kann, sodass ein vernünftiger, sachverständiger und informierter Dritter nicht zum Schluss einer (mittelbaren) Besorgnis der Befangenheit der natürlichen Personen kommen würde, ist folglich auch keine Befangenheit der Gesellschaft mehr anzunehmen³⁵¹).

3. Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn

- sie selbst,
- einer ihrer gesetzlichen Vertreter,
- ein Gesellschafter,
- ein mit ihr verbundenes Unternehmen (iSv § 228 Abs 3; ab 1.1.2016: § 189a Z 8) oder
- eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person

nach § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 ausgeschlossen ist. Die Bezugnahme auf § 271 Abs 2 Z 6 ist gegenstandslos, weil bei der Prüfung beschäftigte Personen von § 271 Abs 4 bereits direkt erfasst sind; die Sozietätsklausel nach Abs 3 ist mangels Verweises nicht zu berücksichtigen. Erwähnenswert ist die strengere Handhabung in Bezug auf bei der Prüfung beschäftigte Personen, welche (im Unterschied zum Tatbestand für natürliche Personen nach § 271 Abs 2 Z 6) auch den Tatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 7 nicht erfüllen dürfen und somit bei Umsätzen über der dort genannten Schwelle im Rahmen einer eigenen Kanzlei die Ausgeschlossenheit der Gesellschaft begründen³⁵²). Die Verwirklichung eines schädlichen Tatbestandes durch ein Aufsichtsratsmitglied der WP-Gesellschaft ist unbeachtlich.

Als Gesellschafter einer Personengesellschaft sind sowohl Komplementäre als auch Kommanditisten zu verstehen³⁵³). Im Fall von Gesellschaftern, welche selbst

³⁵¹) So auch *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 34 (14. Lfg); *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 94; *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 68 (30. Lfg).

³⁵²) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 34 f (14. Lfg); *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 96.

³⁵³) Vgl *Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 153 (10.

Gesellschaften sind, und im Fall von verbundenen Unternehmen könnte fraglich sein, wer auf deren Ebene zu berücksichtigen ist (nur die Gesellschaft oder auch deren gesetzliche Vertreter, Gesellschafter etc im Sinne des nach § 271 Abs 4 zweiter Satz umgrenzten Personenkreises). Dies ist mE so auszulegen, dass nur die jeweilige Gesellschaft selbst zu betrachten ist und dass nicht auch auf deren Gesellschafter, gesetzliche Vertreter etc durchzuschauen ist³⁵⁴). Dafür spricht die Textierung von § 271 Abs 4 zweiter Satz, der eine derartige Ausdehnung, die gegebenenfalls aber wohl explizit zu erwarten gewesen wäre, nicht vorsieht. Bei solchen juristischen Personen als Gesellschafter sind folglich nur Ausschlussgründe beachtlich, die von Gesellschaften als solchen erfüllt werden können.

Der erste Tatbestand (die WP-Gesellschaft ist „selbst“ nach § 271 Abs 2 Z 1, 2 und 4 bis 7 ausgeschlossen) führt dazu, dass unter ihrer Firma erbrachte Leistungen ohne Bezug auf die im Namen der Gesellschaft handelnden Personen jedenfalls der Gesellschaft zuzurechnen sind und den Ausschluss begründen. Es ist für die Verwirklichung dieses Tatbestandes also nicht erforderlich, dass die zB im Rahmen einer unter § 271 Abs 2 Z 4 fallenden Bewertungsleistung tätigen gesetzlichen Vertreter und beschäftigten Personen auch bei der Abschlussprüfung eingesetzt werden³⁵⁵).

Ausgeschlossenheit ist weiters vorgesehen, wenn einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist (unabhängig von der Höhe der Beteiligung; es ist zudem keine Beteiligung iSd § 228 [ab 1.1.2016: § 189a Z 2] erforderlich³⁵⁶)), oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als 5% zumindest mittelbar beteiligt ist. Hierbei wird auf die durchgerechnete Quote abzustellen sein³⁵⁷). Wer als „ausgeschlossene Gesellschaft“ in Frage kommt und wie deren Ausgeschlossenheit zu beurteilen ist, geht aus dem Gesetzestext nicht hervor. Bei weitem Verständnis, nach welchem auch Nicht-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfasst sind, steht man vor dem Problem, wie deren Ausgeschlossenheit beurteilt werden soll. Eine sinngemäße Anwendung von § 271 Abs 4 führt zu ausufernden Ergebnissen (zB würde Anteilsbesitz des Gesellschafters an einem unverdächtigen Industrieunternehmen, an dem auch ein Mitarbeiter der Internen Revision der zu prüfenden Gesellschaft investiert ist, zum Ausschluss führen) und könnte vom

Erg-Lfg).

³⁵⁴) So auch zur früheren deutschen Rechtslage *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 187; vgl auch *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 161 (10. Erg-Lfg).

³⁵⁵) Vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 179; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 36 (14. Lfg).

³⁵⁶) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 35 (14. Lfg).

³⁵⁷) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 35 (14. Lfg).

Gesellschafter der WP-Gesellschaft nicht mehr überblickt werden (insbesondere dann, wenn ein betreffendes Nicht-Wirtschaftsprüfungsunternehmen selbst keine entsprechenden Unabhängigkeitsvorgaben zu beachten hat, auf deren Würdigung aufbauend der Gesellschafter sich ein Bild machen kann). Für eine andere Art der Ermittlung der Ausgeschlossenheit fehlt aber jeglicher Hinweis. Vorzugswürdig erscheint daher ein enges Verständnis, sodass als „ausgeschlossene Gesellschaften“ in diesem Zusammenhang nur andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Betracht kommen³⁵⁸). Die Ausgeschlossenheit der anderen Gesellschaft ist ebenfalls nach § 271 Abs 4 zu beurteilen. Ob auch der Ausschlusstatbestand nach § 271 Abs 4 dritter Satz (keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG) in die Beurteilung einbezogen werden muss, ist fraglich, sollte aber mE verneint werden. Zum Ersten ist die fachliche Eignung der anderen Gesellschaft in diesem Zusammenhang an sich nicht von Interesse und es wäre unbillig, als WP-Gesellschaft allein deshalb ausgeschlossen zu sein, weil etwa im Fall der Prüfung einer Gesellschaft iSv § 4 Abs 2 A-QSG die andere WP-Gesellschaft eine Bescheinigung mit länger als drei Jahre zurückliegendem Erteilungsdatum besitzt. Zum Zweiten indiziert der in den Erläuterungen zum URÄG 2008³⁵⁹) hierzu dokumentierte Grundgedanke, dass eine fehlende Bescheinigung gemäß A-QSG nur auf Ebene der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst relevant sein soll und Ausgeschlossenheit aufgrund dieses Tatbestandes nicht durch andere in § 271 Abs 4 zweiter Satz genannte Personen und Einheiten „vermittelt“ werden kann. Diese grundlegende Wertung sollte in der Folge auch für den Tatbestand der Parallelbeteiligung gelten.

Tatbestand gemäß § 271 Abs 4 iVm Abs 2 Z 1: Schädlich wäre es, wenn die Gesellschaft selbst oder jemand des genannten Personenkreises einen Tatbestand iSv § 271 Abs 2 Z 1 erfüllt. Dies umfasst auch den Fall, dass die zu prüfende Gesellschaft ein verbundenes Tochterunternehmen der WP-Gesellschaft ist. Andere Konstellationen, in denen die zu prüfende Gesellschaft ein mit der WP-Gesellschaft verbundenes Unternehmen bildet (wo also die zu prüfende Gesellschaft zB Mutterunternehmen oder Schwesterunternehmen der WP-Gesellschaft ist), werden mE vollumfänglich einerseits durch die Erfassung von Ausschlusstatbeständen in verbundenen Unternehmen gemäß § 271 Abs 4 zweiter Satz und andererseits durch die Parallelbeteiligungstatbestände abgedeckt³⁶⁰). Die explizite

³⁵⁸) So auch *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 35 (14. Lfg); *Völkl/Lehner in Straube*, UGB § 271 Rz 70 (30. Lfg).

³⁵⁹) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 23.

³⁶⁰) *Gelter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 35 f (14. Lfg) subsumiert diese Konstellationen im Größenschluss unter den Tatbestand nach § 271 Abs 4 iVm Abs 2 Z 1; dem folgend *Völkl/Lehner in*

Ausschlussregelung zu verbundenen Unternehmen ist mit dem GesRÄG 2005 entfallen. Weiters wird idR ein Tatbestand gemäß § 88 WTBG erfüllt sein (insbesondere wäre an § 88 Abs 2 Z 2 WTBG zu denken, wonach mittelbarer oder unmittelbarer Einfluss auf die Geschäftsführung eines Beteiligten schädlich ist). Fälle von Prüfungen bei verbundenen Unternehmen sind letztlich aufgrund berufsrechtlicher Vorgaben für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (vgl nur § 68 WTBG) aber wohl von geringerer Relevanz.

Tatbestand gemäß § 271 Abs 4 iVm Abs 2 Z 2: Bei WP-Gesellschaften ist eine Konstellation von besonderer Relevanz, wonach von der WP-Gesellschaft etwa GmbH's auf Vorrat gehalten werden. Diese Gesellschaften werden in der Folge im laufenden Beratungsgeschäft an Kunden „verkauft“, die im Rahmen der erworbenen Gesellschaft zB eine Geschäftstätigkeit neu aufnehmen. Soll die WP-Gesellschaft in Folgejahren als Abschlussprüfer tätig werden, wäre dies im Lichte von § 271 Abs 4 iVm Abs 2 Z 2 problematisch, sofern vor Übertragung an den Kunden gesetzliche Vertreter der WP-Gesellschaft als Geschäftsführer der Vorrats-GmbH eingetragen waren.

Tatbestand gemäß § 271 Abs 4 iVm Abs 2 Z 7: Bei der Berechnung der Umsatzgrenzen sind die in § 271 Abs 4 zweiter Satz genannten Personen nicht nur einzeln zu betrachten, sondern es ist zur Vermeidung von Umgehungsmöglichkeiten ergänzend eine Betrachtung der Gesamteinnahmen aller in § 271 Abs 4 zweiter Satz genannten Personen im Zusammenhang mit der zu prüfenden Gesellschaft vorzunehmen³⁶¹).

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ausgeschlossen, wenn sie über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt (§ 271 Abs 4 dritter Satz). Siehe zum parallelen Tatbestand für natürliche Personen gemäß § 271 Abs 2 Z 3 Abschnitt III.B.2.c).

E. Konzernabschlussprüfer (§ 271 Abs 5)

§ 271 Abs 5 erklärt die Bestimmungen der Abs 1 bis 4 im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen sinngemäß für beachtlich. Damit werden sowohl die Generalklausel zur Befangenheit als auch sämtliche Ausschlussstatbestände für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf die Konzernebene

Straube, UGB § 271 Rz 70 (30. Lfg).

³⁶¹⁾ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 184; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 36 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 71 (30. Lfg); *Baetge/Thiele/Moser* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 168 (10. Erg-Lfg).

übertragen. Der Konzernabschlussprüfer hat sich wie der Einzelabschlussprüfer zu vergewissern, dass keine Umstände vorliegen, welche einen normierten Tatbestand gemäß § 271 Abs 1 bis 4 sinngemäß auf Konzernebene und auf Ebene der einbezogenen Tochterunternehmen erfüllen.

Die Tatbestände sind im Konzernprüfungskontext sinngemäß zu lesen, etwa wenn § 271 Abs 2 Z 4 lit a von der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses (-> Konzernabschlusses) oder § 271 Abs 2 Z 4 lit d von Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss (-> Konzernabschluss) spricht. Generell ist die im Gesetzestext niedergeschriebene Sichtweise auf die Konzernverhältnisse umzulegen. So fallen unter die Mitwirkung an der Konzernabschlusserstellung vor allem die Erstellung von Handelsbilanzen II und die Mitwirkung an der Konsolidierung (sämtliche Konsolidierungsschritte) sowie die Erstellung der sonstigen Bestandteile des Konzernabschlusses sowie die Erstellung des Konzernlageberichtes.

Die Konzernsicht erfordert, dass nicht nur Umstände auf Konzernebene beachtet werden, sondern dass der Prüfer auch Tatbestände auf Ebene sowohl des Mutterunternehmens als Einzelunternehmen als auch auf Ebene der (voll oder quotenmäßig) einbezogenen Tochterunternehmen³⁶²⁾ sowie gegebenenfalls auf Teilkonzernebene³⁶³⁾ aufgreifen muss (vgl § 269 Abs 2, wonach der Konzernabschlussprüfer die Verantwortung für den gesamten Konzernabschluss trägt). Davon umfasst wären etwa auch Leistungen im Rahmen der Erstellung eines Zwischenabschlusses aufgrund abweichender Stichtage bei Tochterunternehmen³⁶⁴⁾, von Handelsbilanzen II³⁶⁵⁾ oder von Reporting Packages. Ist daher ein Wirtschaftsprüfer oder eine WP-Gesellschaft gemäß § 271 bei einem Tochterunternehmen als Einzelabschlussprüfer ausgeschlossen oder besteht eine Besorgnis der Befangenheit, so wirkt sich das auf die Konzernebene aus und zieht Ausgeschlossenheit bzw Befangenheit als Konzernabschlussprüfer nach sich. Die unwiderlegbare Vermutung der Ausgeschlossenheit und die Überwachungspflicht des Abschlussprüfers gegenüber anderen Einzelabschlussprüfern (§ 269 Abs 2 letzter Satz) bewirken, dass unerheblich sein muss, ob der Einzelabschluss des betroffenen einbezogenen Unternehmens von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wurde oder

³⁶²⁾ Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 76.

³⁶³⁾ Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 136.

³⁶⁴⁾ Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 177 (10. Erg-Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 72 (30. Lfg).

³⁶⁵⁾ Steckel in U. Torggler, UGB § 271 Rz 30; Müller in KölnKomm RLR § 319 HGB Rz 112.

nicht³⁶⁶). Die Überwachungspflicht iSv § 269 Abs 2 letzter Satz verhindert wohl auch, die Prüfung durch einen anderen Abschlussprüfer als taugliche Schutzmaßnahme im Anwendungsbereich von § 271 Abs 1 ins Kalkül ziehen zu können³⁶⁷).

Die Berücksichtigung von Sachverhalten bei Tochterunternehmen, welche nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden (vgl § 249), ist strittig, wird aber überwiegend verneint³⁶⁸). Bei manchen Ausschlusstatbeständen, die verbundene Unternehmen in die Betrachtung einschließen (vgl § 271 Abs 2 Z 1, 2 und 7), sind nicht in den Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen allerdings sehr wohl in die Beurteilung mit einzubeziehen; dies gilt für die Prüfung von Einzelabschlüssen genauso wie für Konzernabschlussprüfungen.

Je nach konkreter Sachlage kann eine „konsolidierte“ Betrachtung bzw Konzerngesamtsicht erforderlich sein. So ist mE bei der Beurteilung der Befangenheit denkbar, dass mehrere Umstände, die verschiedene Tochterunternehmen betreffen und für sich genommen auf Ebene der jeweiligen Einzelgesellschaft keine Besorgnis einer Befangenheit auslösen, kumuliert in der konzernweiten Gesamtbetrachtung auf Konzernebene eine Besorgnis der Befangenheit begründen. Der Tatbestand der Umsatzabhängigkeit (§ 271 Abs 2 Z 7) sieht von vornherein vor, dass Umsätze gegenüber verbundenen Unternehmen der zu prüfenden Gesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft (Mutterunternehmen) mindestens zu 20% beteiligt ist, bereits auf Ebene des Einzelabschlussprüfers zu berücksichtigen sind; insofern ergeben sich keine zusätzlichen Anforderungen für den Konzernabschlussprüfer im Vergleich zur Einzelabschlussprüfung beim Mutterunternehmen³⁶⁹). Im Fall von für ein Konzernunternehmen erbrachte Bewertungs-/Berechnungsleistungen iSv § 271 Abs 2 Z 4 lit d liegt mE auch dann Ausgeschlossenheit vor, wenn sich die Bewertung/Berechnung zwar auf den Konzernabschluss nur unwesentlich auswirkt, beim betreffenden Einzelunternehmen aber eine wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss gegeben

³⁶⁶) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 37 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 72 (30. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 87; aA Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 103; Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 172 (10. Erg-Lfg).

³⁶⁷) Ähnlich Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 105.

³⁶⁸) Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 72 (30. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 102; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung⁶ § 319 HGB Rz 86; Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 87; Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 75; aA Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 37 (14. Lfg); Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 171 ff (10. Erg-Lfg).

³⁶⁹) Vgl auch Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB⁵ § 319 Rz 77.

und auf Einzelunternehmensebene Abs 2 Z 4 lit d erfüllt ist³⁷⁰); dies ergibt sich daraus, dass die Erfüllung eines Ausschlussstatbestandes bei einem einbezogenen Tochterunternehmen allein bereits Ausgeschlossenheit auf Konzernebene bewirkt und eine nachgelagerte Beurteilung auf Konzernebene nicht mehr erforderlich ist. Eine Beurteilung anhand einer Konzernwesentlichkeit ist daher nur bei der Beurteilung auf Konzernebene anzustellen.

Ein Prüfer, welcher als Einzelabschlussprüfer des Mutterunternehmens und als Konzernabschlussprüfer bestellt wird, hat somit zwei unterschiedliche Beurteilungen seiner Unabhängigkeit vorzunehmen. Im Einzelfall können dabei unterschiedliche Ergebnisse die Folge sein, sodass zwar die Einzelabschlussprüfung beim Mutterunternehmen möglich, als Konzernabschlussprüfer jedoch Befangenheit oder Ausgeschlossenheit gegeben ist. Der umgekehrte Fall ist nicht denkbar, da die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit als Einzelabschlussprüfer des Mutterunternehmens unweigerlich die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit als Konzernabschlussprüfer nach sich zieht.

Der Konzernabschlussprüfer hat die Qualifikation der Einzelabschlussprüfer (wozu auch die Kenntnis der Unabhängigkeitsanforderungen zählt) zu beurteilen und hierüber eine Bestätigung einzuholen³⁷¹). Einzelabschlussprüfer sind gegenüber dem Konzernabschlussprüfer zur Bestätigung der Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen verpflichtet und haben relevante Sachverhalte laufend dem Konzernabschlussprüfer mitzuteilen³⁷²). Verwirklicht ein Einzelabschlussprüfer eines Tochterunternehmens einen Ausschlussgrund oder ist dieser befangen, so ist dies nicht dem Konzernabschlussprüfer zuzurechnen, weil Einzelabschlussprüfer nicht als bei der Konzernabschlussprüfung beschäftigte Personen anzusehen sind³⁷³). Bei Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen durch den Einzelabschlussprüfer eines Tochterunternehmens hat der Konzernabschlussprüfer allerdings zu beurteilen, ob die

³⁷⁰) AA Baetge/Thiele/Moser in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319 HGB Rz 178 (10. Erg-Lfg), die nur bei wesentlicher Auswirkung auf den Konzernabschluss von Ausgeschlossenheit ausgehen.

³⁷¹) KFS/PG 12, Pkt 53; vgl ISA 600.19 sowie 600.40 und 600.41.

³⁷²) KFS/PG 12, Pkt 65; vgl ISA 600.19 sowie 600.40 und 600.41.

³⁷³) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 37 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 73 (30. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271 UGB Rz 104; aA Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319 HGB Rz 88 („Verstöße ... sind dem Konzern-AP zuzurechnen“); dem folgend Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 56 (4. Erg-Lfg).

Arbeiten des Einzelabschlussprüfers verwendbar sind und welche Maßnahmen (zusätzliche Prüfungshandlungen etc) im Einzelfall zu ergreifen sind³⁷⁴).

Wenngleich § 271 Abs 5 nicht explizit auf Abs 6 verweist, ist davon auszugehen, dass die dort genannten Rechtsfolgen auch im Fall von Konzernabschlussprüfungen zur Anwendung kommen sollen³⁷⁵). Siehe zu den Rechtsfolgen Abschnitt VI.

F. Anpassungsbedarf in § 271 UGB aufgrund RL 2014/56/EU

1. Allgemeines

Europarechtliche Grundlage für die Unabhängigkeitsbestimmungen in § 271 UGB ist Art 22 RL 2006/43/EG. Diese Bestimmung idF vor RL 2014/56/EU war sehr allgemein gehalten und wurde durch § 271 für Pflichtprüfungen mE ordnungsgemäß umgesetzt und hat Vorkehrung dafür getroffen, dass dem Anliegen der Richtlinie gebührend Rechnung getragen wird. Die Herangehensweise des Gesetzgebers, eine Umsetzung in Form der gewählten Systematik vorzunehmen (Generalklausel der Befangenheit und absolute Ausschlussgründe), ist nicht zu beanstanden und durchaus sinnvoll. Verschärfte Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse, wie sie in § 271a vorgesehen wurden, entsprechen vom Grundgedanken her der Intention der Richtlinie, für Unternehmen von öffentlichem Interesse ein strengeres Regime zu etablieren.

Die Neufassung von Art 22 RL 2006/43/EG durch RL 2014/56/EU lässt dasselbe Grundverständnis zur Unabhängigkeitsthematik des europäischen Normsetzers erkennen. So werden dieselben Risikofaktoren wie bisher (Selbstprüfung, Eigeninteresse, Vertraulichkeit, Interessenvertretung, Einschüchterung aufgrund finanzieller, persönlicher, geschäftlicher oder sonstiger Beziehung bzw aufgrund eines Beschäftigungsverhältnisses) genannt und die Einbindung in die Entscheidungsprozesse beim geprüften Unternehmen als verpönt hervorgehoben. Ganz allgemein kann daher vorab festgehalten werden, dass die bestehende österreichische gesetzliche Grundlage in § 271 UGB den europarechtlichen Grundtatbestand angemessen abdeckt und dass mE auch vom System her (Befangenheit und Ausgeschlossenheit) weiterhin keine Bedenken anzubringen sind.

³⁷⁴) Siehe KFS/PG 12, Pkt 69 ff; vgl auch ISA 600.20 und 600.A39.

³⁷⁵) *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 46 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 74 (30. Lfg).

Art 22 RL 2006/43/EG nF geht allerdings etwas detaillierter auf den personellen Anwendungsbereich ein und spezifiziert einzelne Tatbestände etwas genauer. Auch in zeitlicher Hinsicht wird eine explizite Vorgabe gemacht.

2. Personeller Anwendungsbereich

Art 22 Abs 1 erster Unterabsatz RL 2006/43/EG nF hält die Mitgliedstaaten dazu an, sicherzustellen, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft sowie jede natürliche Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen, bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in dessen Entscheidungsprozesse eingebunden ist. Diese prinzipielle Vorgabe spricht im Unterschied zur bisherigen Textierung der Richtlinie auch jede natürliche Person an, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen. In dieselbe Kerbe schlägt Art 22 Abs 1 vierter Unterabsatz RL 2006/43/EG nF, der dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft die Durchführung einer Abschlussprüfung untersagt, wenn eine Gefahr der Selbstüberprüfung, des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertrautheit oder der Einschüchterung aufgrund einer Beziehung finanzieller, persönlicher oder geschäftlicher Art, eines Beschäftigungsverhältnisses oder anderer Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft, deren Netzwerk sowie jeder natürlichen Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen, und dem geprüften Unternehmen besteht, wodurch eine unabhängige, vernünftige und sachkundige dritte Partei unter Beachtung der angewandten Schutzmaßnahmen zu dem Schluss käme, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft gefährdet ist.

Die Generalklausel gemäß § 271 Abs 1 (Besorgnis der Befangenheit) richtet sich derzeit nur an den Wirtschaftsprüfer selbst; eine Besorgnis der Befangenheit von Sozii und von bei der Prüfung beschäftigten Personen erfasst § 271 Abs 1 nicht. Angesichts der Erweiterung in Art 22 Abs 1 RL 2006/43/EG nF auf alle natürlichen Personen, welche das Ergebnis der Abschlussprüfung beeinflussen können, erscheint ein entsprechend erweiterter von § 271 Abs 1 betroffener Adressatenkreis angebracht, sei es durch eine entsprechende Erweiterung in § 271 Abs 1 selbst oder durch eine Ergänzung in den Verweisen in § 271 Abs 2 Z 6 und Abs 3). Umstände, welche von einer dem Abschlussprüfer nahestehenden Person verwirklicht werden, sind mE schon jetzt von § 271 Abs 1 erfasst. Solchen Konstellationen ist aufgrund der explizit für relevant erklärten

indirekten Beeinflussung des Ergebnisses der Abschlussprüfung ebenfalls Aufmerksamkeit zu schenken; mE wäre eine ausdrückliche Erweiterung des § 271 Abs 1 in diesem Sinne zur Vermeidung von Unklarheiten als sinnvoll anzusehen.

Im bestehenden System des UGB wird die Relevanz der Ausschlussgründe auf bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 271 Abs 2 Z 6) ausgedehnt; ergänzend adressieren die Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3) und der Netzwerkstatbestand (§ 271b) weitere Konstellationen, wo durch Umstände bei anderen Personen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als gefährdet erachtet wird. Im Bereich der Ausschlussstatbestände fehlt (im Unterschied zur deutschen Parallelregelung, vgl § 319 Abs 3 zweiter Satz dHGB) derzeit jegliche Einbeziehung von dem Abschlussprüfer nahestehenden Personen. Eine diesbezügliche Ergänzung insbesondere für die Tatbestände gemäß § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4 und 5 erschiene aus Konsistenzgründen sachgerecht, um den Anforderungen von Art 22 Abs 1 RL 2006/43/EG nF Rechnung zu tragen; bei entsprechender Ergänzung von § 271 Abs 1 wären solche Konstellationen aber sodann zumindest im Rahmen der Generalklausel jedenfalls abgedeckt.

Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften kennt § 271 Abs 4 bereits eine Liste an Personen, deren Befangenheit oder Ausgeschlossenheit auf die WP-Gesellschaft durchschlägt. Hier dürfte abgesehen von den zuvor genannten Anpassungen kein weiterer Novellierungsbedarf bestehen.

Zu beachten ist Art 22 Abs 1 dritter Unterabsatz RL 2006/43/EG nF, der von den Mitgliedstaaten verlangt, dafür Sorge zu tragen, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft alle angemessenen Maßnahmen ergreift, um zu gewährleisten, dass seine bzw ihre Unabhängigkeit bei der Durchführung einer Abschlussprüfung nicht durch tatsächliche oder potenzielle Interessenkonflikte oder Geschäfts- oder sonstige direkte oder indirekte Beziehungen des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft, der bzw die die Abschlussprüfung durchführt, sowie gegebenenfalls seines bzw ihres Netzwerks, der Geschäftsleitung, der Prüfer, der Mitarbeiter, beliebiger anderer natürlicher Personen, deren Leistungen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder die er bzw sie kontrollieren kann, oder jeder anderen Person, die über ein Kontrollverhältnis direkt oder indirekt mit dem Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaft verbunden ist, beeinträchtigt wird. Diese (kaum lesbare) Anordnung spricht unter anderem gefährdende Umstände an, welche beliebige andere natürliche Personen, deren Leistungen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder die er bzw sie kontrollieren kann, oder andere Personen, die über

ein Kontrollverhältnis direkt oder indirekt mit dem Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaft verbunden ist, verwirklichen. Für WP-Gesellschaften erfasst § 271 Abs 4 zweiter Satz bereits bestimmte Kontrollverhältnisse. Angesichts der vagen Formulierung der Richtlinie erscheint eine explizite Entwicklung weiterer Tatbestände bzw eine Erweiterung in der Formulierung der Generalklausel weder sinnvoll noch erforderlich³⁷⁶); der Grundgedanke dieser Aussagen sollte vielmehr bei der Auslegung der Generalklausel gemäß § 271 Abs 1 Eingang finden, was allenfalls im Rahmen der Gesetzesmaterialien thematisiert werden könnte.

3. Relevanter Zeitraum

Art 22 Abs 1 zweiter Unterabsatz RL 2006/43/EG nF verlangt ganz generell, dass die Unabhängigkeit zumindest sowohl für den Zeitraum erforderlich ist, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch für die Dauer der Abschlussprüfung. Zwar ist dieser Zeitraum bereits jetzt als der für die Zwecke des § 271 maßgebliche Zeitraum anzusehen bzw sogar schon gesetzlich verankert (§ 271 Abs 2 Z 4), eine klarstellende Ergänzung diesbezüglich für die gesamte Bestimmung könnte aber durchaus sinnvoll sein. Zumindest für die Generalklausel der Befangenheit in § 271 Abs 1 bietet sich eine klarstellende Ergänzung an, wie sie etwa auch in Deutschland vorgeschlagen wurde³⁷⁷); für die (aus der Generalklausel hervorgehenden Ausschlussstatbestände kann in der Folge nichts anderes gelten. Zu beachten ist, dass die RL die „Unabhängigkeit in diesem Zeitraum“ verlangt und nicht, dass schädliche Umstände im genannten Zeitraum gesetzt werden; insbesondere für die Auslegung der Generalklausel wäre mE daher eine Klarstellung dahingehend angebracht, dass nicht unbedingt die befangenheitsbegründenden Umstände genau in diesem Zeitraum gesetzt werden müssen, sondern dass sie sich in diesem Zeitraum in entsprechender Weise auf die Tätigkeit des Prüfers und seine Unvoreingenommenheit potentiell auswirken müssen, sodass auch vor dem Zeitraum verwirklichte Sachverhalte noch in den relevanten Zeitraum hineinwirken können. Regelungen, die (wie zB § 271 Abs 2 Z 2) hinsichtlich des beachtlichen Zeitraums sinnvollerweise strenger sind, oder Tatbestände, welche einen besonderen Zeitbezug

³⁷⁶) Auch im Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015) wird diese Thematik nicht aufgegriffen.

³⁷⁷) § 319 Abs 2 dHGB idF Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015).

aufweisen (zB § 271 Abs 2 Z 7, wo eine Beurteilung mE nur im Zeitpunkt der Bestellung erforderlich ist) wären bei einer gesetzlichen Anpassung zu berücksichtigen.

4. Finanzinstrumente

Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG wurde gänzlich neu gefasst. Demnach müssen Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaften, ihre verantwortlichen Prüfungspartner und Mitarbeiter sowie alle anderen natürlichen Personen, deren Leistungen der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder kontrollieren kann, und die unmittelbar an den Prüfungsarbeiten beteiligt sind, sowie Personen, die im Sinne von Art 1 Abs 2 RL 2004/72/EG³⁷⁸⁾ in enger Beziehung zu ihnen stehen, kein wesentliches und direktes wirtschaftliches Eigentum an Finanzinstrumenten halten oder haben oder von der Beteiligung an Geschäften mit Finanzinstrumenten absehen, die von einem geprüften Unternehmen, das in den Kreis ihrer Prüfungstätigkeiten fällt, ausgegeben, garantiert oder in anderer Weise abgesichert werden, es sei denn, es handelt sich um in indirektem Eigentum befindliche Beteiligungen durch diversifizierte Organismen für gemeinsame Anlagen, einschließlich gemanagter Fonds, wie Pensionsfonds und Lebensversicherungen. Ergänzend dazu verlangt Art 22 Abs 4 lit a und b RL 2006/43/EG nF von den Mitgliedstaaten, dafür Sorge zu tragen, dass die in Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG nF genannten Personen oder Gesellschaften nicht an der Prüfung eines bestimmten Unternehmens teilnehmen bzw das Ergebnis einer Abschlussprüfung nicht in anderer Weise beeinflussen, wenn sie Finanzinstrumente des geprüften Unternehmens besitzen, bei denen es sich nicht um indirekt gehaltene Beteiligungen durch diversifizierte OGAW handelt, oder Finanzinstrumente eines mit dem geprüften Unternehmen verbundenen Unternehmens besitzen, bei denen es sich nicht um indirekt gehaltene Beteiligungen durch diversifizierte OGAW handelt, und der Besitz dieser Instrumente einen Interessenkonflikt verursachen kann oder nach allgemeiner Auffassung einen solchen verursacht.

Das Halten von Anteilen am geprüften Unternehmen oder an Unternehmen, die mit dem geprüften Unternehmen verbunden sind, ist de lege lata primär nach § 271 Abs 2 Z 1 zu beurteilen. Vom System des UGB her erscheint es notwendig, die beschriebene europarechtliche Vorgabe als Ausschlussgrund zu verankern, weil die RL keine

³⁷⁸⁾ Diese Definition wurde in § 48a Abs 1 Z 9 BörseG wortgleich zur Richtlinie umgesetzt.

Andeutungen dahingehend macht, dass Schutzmaßnahmen (wie sie bei § 271 Abs 1 möglich wären) in diesem Fall Wirkung entfalten können sollen. Es ergibt sich nun mE in zweierlei Hinsicht Anpassungsbedarf. Erstens ist bisher nur das Halten von „Anteilen“ tatbestandsmäßig. Wie auch immer der Begriff „Finanzinstrumente“ im Einzelnen definiert wird³⁷⁹⁾, er ist in jedem Fall wesentlich weiter als der Begriff „Anteile“. Hinzu kommen noch Geschäfte mit Finanzinstrumenten, die von einem geprüften Unternehmen garantiert oder in anderer Weise abgesichert sind. Zweitens ist der erfasste Personenkreis weiter als bisher, wenn unter anderem Personen, die im Sinne von Art 1 Abs 2 RL 2004/72/EG in enger Beziehung zu sämtlichen an der Prüfung unmittelbar beteiligten Personen stehen (nahestehende Personen), genauso in die Pflicht genommen werden.

5. Sonstiges

Art 22 Abs 4 lit c RL 2006/43/EG nF verlangt Gewährleistung dafür, dass die in Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG nF genannten Personen oder Gesellschaften nicht an der Prüfung eines bestimmten Unternehmens teilnehmen bzw das Ergebnis einer Abschlussprüfung nicht in anderer Weise beeinflussen, wenn sie während des Zeitraums, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, und für die Dauer der Abschlussprüfung eine Beschäftigungs-, Geschäfts- oder sonstige Beziehung zu diesem geprüften Unternehmen unterhalten haben, das einen Interessenkonflikt verursachen kann oder nach allgemeiner Auffassung einen solchen verursacht. Der Sache nach dürfte man mit dem bisherigen Tatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 2 und der Generalklausel nach § 271 Abs 1 das Auslangen finden. Aber es stellt sich wieder das Problem, dass von der RL nunmehr ein größerer Personenkreis angesprochen wird als bisher. So sind wiederum auch Personen, die im Sinne von Art 1 Abs 2 RL 2004/72/EG in enger Beziehung zu sämtlichen an der Prüfung unmittelbar beteiligten Personen stehen (nahestehende Personen), zu berücksichtigen. Die unbedingte Formulierung der europarechtlichen Vorgaben, die eine Verankerung als Ausschlussgrund im bestehenden System des UGB nahelegt, lässt eine entsprechende Erweiterung des Ausschlusstatbestandes gemäß § 271 Abs 2 Z 2 notwendig erscheinen.

Art 22 Abs 5 RL 2006/43/EG nF verbietet den in Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG nF genannten Personen oder Gesellschaften, von dem geprüften Unternehmen oder von einem

³⁷⁹⁾ Vgl die Definitionen in § 1 Z 6 WAG 2007, § 48a Abs 1 Z 3 BörseG, Art 4 Z 50 VO (EU) 575/2013 (CRR).

mit dem geprüften Unternehmen verbundenen Unternehmen Geld- oder Sachgeschenke oder Gefälligkeiten anzunehmen und sich um solche zu bemühen, es sein denn, ein objektiver, verständiger und informierter Dritter würde deren Wert als geringfügig oder unbedeutend betrachten. Diese Anordnung bildet eine aus Compliance-Gesichtspunkten selbstverständliche Vorkehrung ab, welche den bestehenden berufsständischen Verhaltensanforderungen entspricht³⁸⁰).

Für nachträglich eintretende Unabhängigkeitsgefährdungen aufgrund von Unternehmenszusammenschlüssen oder Umgründungen bietet Art 22 Abs 6 RL 2006/43/EG nF eine genaue Vorgabe. Wenn ein geprüftes Unternehmen während des durch die Abschlüsse abgedeckten Zeitraums von einem anderen Unternehmen erworben wird, sich mit diesem zusammenschließt oder ein solches Unternehmen erwirbt, ermittelt und beurteilt der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft alle gegenwärtigen oder kürzlich erfolgten Beteiligungen oder Beziehungen zu diesem Unternehmen, einschließlich aller diesem Unternehmen gegenüber erbrachten Nichtprüfungsleistungen, die unter Berücksichtigung verfügbarer Schutzmaßnahmen die Unabhängigkeit und die Fähigkeit des Prüfers, die Abschlussprüfung nach dem Datum des Wirksamwerdens der Fusion oder Übernahme fortzusetzen, in Frage stellen könnten. So schnell wie möglich, in jedem Fall aber innerhalb von drei Monaten, leitet der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft alle Schritte ein, die sich als notwendig erweisen könnten, um gegenwärtige Beteiligungen oder Beziehungen, die seine bzw ihre Unabhängigkeit in Frage stellen würden, zu beenden, und ergreift wenn möglich Schutzmaßnahmen, um jede Gefahr für seine bzw ihre Unabhängigkeit, die sich aus früheren und gegenwärtigen Beteiligungen und Beziehungen ergeben, zu minimieren. Dass ein Prüfer im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen oder Umgründungen, die ein geprüftes Unternehmen betreffen, seine Unabhängigkeitssituation neu überdenken muss, stand schon bisher außer Zweifel. Die in Art 22 Abs 6 zweiter Unterabs RL 2006/43/EG nF gewährte Reaktionsphase findet sich in dieser Form noch nicht im nationalen Recht.

Art 5 VO (EU) 537/2014 untersagt die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen gegenüber Unternehmen von öffentlichem Interesse, welche de lege lata zum Teil gemäß § 271 bei sämtlichen Abschlussprüfungen verboten sind (vgl zB Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit c, f oder h VO [EU] 537/2014). Hieraus könnte der Umkehrschluss gezogen werden, dass diese Tatbestände nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse relevant sein sollen und

³⁸⁰) Vgl nur Code of Ethics, Section 290.227 (2014 Edition).

im Anwendungsbereich von § 271 entfallen können. Es würde jedoch dem zentralen Ansinnen des geänderten Rechtsrahmens zur Abschlussprüfung, nämlich die Qualität der Abschlussprüfungen zu erhöhen und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken, zuwiderlaufen, eine Lockerung der Unabhängigkeitsanforderungen vorzunehmen. Insofern ist daher auch nicht davon auszugehen, dass der österreichische Gesetzgeber einen nicht wünschenswerten Rückschritt in den Unabhängigkeitsanforderungen nach § 271 vornehmen wird und so zentrale Ausschlussgründe, wie etwa die Vornahme der Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit c VO [EU] 537/2014), aus dem Regime des § 271 streicht.

Die RL 2006/43/EG enthält weiters zahlreiche Vorschriften zu organisatorischen Anforderungen an Prüfungsbetriebe. Diese sehen unter anderem Vorkehrungen zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften vor (siehe Art 22b, 24a und 24b RL 2006/43/EG nF). Die mit der ordnungsgemäßen Behandlung der Unabhängigkeitsthematik in Prüfungsbetrieben in Zusammenhang stehenden Anforderungen der RL entsprechen im Wesentlichen den schon bisher nach den einschlägigen Prüfungsgrundsätzen vorzuhaltenden Qualitätsstandards und Qualitätssicherungsmaßnahmen, sodass an dieser auf die Unabhängigkeitstatbestände fokussierten Stelle nicht näher eingegangen werden soll.

IV. Besondere Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 271a UGB)

A. Einleitung

§ 271a wurde mit dem GesRÄG 2005 (BGBl I 2005/59) eingeführt und ist mit 1.1.2006 in Kraft getreten; er war erstmals anwendbar auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren, welche nach dem 31.12.2005 begonnen haben (§ 906 Abs 13). Mit dem URÄG 2008 (BGBl I 2008/70) wurden einige Klarstellungen vorgenommen und Abs 4 um spezifische Regelungen zur Prüferrotation im Konzern ergänzt (anwendbar erstmals auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren, welche nach dem 31.12.2008 begonnen haben, siehe § 906 Abs 18).

Intention von § 271a ist es, für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ ein verschärftes Unabhängigkeitsregime zu etablieren. Der Grundgedanke besonderer Regelungen für solche Unternehmen geht auf die Empfehlung der EU-Kommission 2002/590/EG zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers³⁸¹⁾ zurück, welche zu verschiedenen Sachverhalten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse besondere Anforderungen hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vorsieht. Dies wurde in der Folge von der EU-Abschlussprüfungsrichtlinie (RL 2006/43/EG) aufgegriffen, welche im Fall von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse iSv Art 2 Z 13 RL 2006/43/EG besondere Vorkehrungen verlangt³⁸²⁾. Die Vorgaben sind allerdings sehr allgemein gehalten. So sieht Art 22 Abs 2 zweiter Unterabsatz RL 2006/43/EG aF etwa vor, dass die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in den Fällen von Selbstprüfung oder Eigeninteresse die Abschlussprüfung nicht durchführt, wenn dies zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft angemessen ist. Zur Prüferrotation bestimmt Art 42 Abs 2 RL 2006/43/EG aF dann schon konkreter, dass die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass der oder die für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortlichen Prüfungspartner (siehe zu diesem Begriff Art 2 Z 16 RL 2006/43/EG) spätestens sieben Jahre nach ihrer Bestellung von diesem Prüfungsmandat abgezogen werden und zur

³⁸¹⁾ Empfehlung 2002/590/EG der EU-Kommission vom 16.5.2002 („Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“), ABl L 191 vom 19.7.2002 S 22.

³⁸²⁾ Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (889 f).

Mitwirkung an der Prüfung des geprüften Unternehmens frühestens nach Ablauf von zwei Jahren wieder berechtigt sind. Mit VO (EU) 537/2014 wurde schließlich ein unmittelbar anwendbares Regelwerk für Unternehmen im öffentlichen Interesse geschaffen, welches die künftig (ab 17. Juni 2016 anwendbaren) Sonderbestimmungen für die Abschlussprüfung von solchen Unternehmen in weitaus größerer Detailliertheit als die bisherigen europäischen Rechtsgrundlagen umfasst. Die Bestimmungen dieser VO werden in Abschnitt IV.F näher dargestellt.

Mit den besonderen Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei Unternehmen im öffentlichen Interesse soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass bei den von § 271a erfassten Unternehmen besondere Interessenlagen bestehen, die eine strengere Behandlung erlauben bzw erfordern. Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen kommt dem Jahresabschluss als wichtige Informationsquelle für die Anleger besondere Bedeutung zu, sodass dessen Verlässlichkeit und gleichzeitig das Vertrauen der Anleger in dessen Qualität und damit in die Qualität der Abschlussprüfung strengere Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gerechtfertigt und geboten erscheinen lassen. Dasselbe trifft in ähnlicher Weise für Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Pensionskassen zu. Der österreichische Gesetzgeber hat sich zudem dazu entschlossen, auch anderen Unternehmen von bestimmter Größe, die als gesamtwirtschaftlich bedeutsam angesehen werden, die Verschärfungen aufzuerlegen³⁸³).

Aufbau der Bestimmung: Ähnlich wie § 271 wendet sich § 271a zunächst an Wirtschaftsprüfer (also an natürliche Personen als Abschlussprüfer). In Abs 1 Z 1 bis 4 und in Abs 2 werden diejenigen verschärften Ausschlussstatbestände dargelegt, welche im Fall der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich zu beachten sind. Zuvor wird in Abs 1 erster Halbsatz definiert, welche Unternehmen als solche öffentlichen Interesses zu qualifizieren sind. Abs 3 regelt die Anwendung der genannten Ausschlussgründe auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Abs 4 widmet sich dem Umgang bei Konzernabschlussprüfungen.

Hingewiesen sei darauf, dass § 271a keine Bestimmung für den Fall kennt, dass Mitarbeiter bei der Prüfung einen Tatbestand gemäß § 271a erfüllen, so wie es in § 271 Abs 2 Z 6 verankert ist. Es stellt folglich keinen Ausschlussgrund dar, wenn ein Mitarbeiter bei der Prüfung zB einen Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs 1 Z 2 (Rechts- und Steuerberatungsleistungen) verwirklicht. Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich; der

³⁸³) Vgl ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 14.

Umstand, dass im Fall von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Anwendung von § 271a Abs 3 sehr wohl eine Ausgeschlossenheit die Folge wäre, wenn in einer bei der Prüfung beschäftigten Person ein Ausschlussgrund gelegen ist, spricht für ein legitimes Versehen.

B. Anwendungsbereich

§ 271a Abs 1 erster Halbsatz definiert vorweg, auf die Abschlussprüfung welcher Unternehmen die verschärften Vorschriften des § 271a anwendbar sein sollen. Somit lösen Gesellschaften die Relevanz dieser Bestimmung aus, wenn deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einem geregelten Markt im Sinne des § 1 Abs 2 BörseG oder an einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind (kapitalmarktorientierte Gesellschaften iSv § 221 Abs 3 zweiter Satz³⁸⁴). In Österreich stellen insbesondere der amtliche Handel und der geregelte Freiverkehr geregelte Märkte in diesem Sinne dar (§ 76 Abs 1 BörseG)³⁸⁵. Außerdem unterwirft § 271a Abs 1 erster Halbsatz die „fünffach großen“ Gesellschaften seinem Regime. Das sind jene großen Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs 3 erster Satz) überschritten wird. Erste Voraussetzung ist in diesem Fall also das Vorliegen einer großen Gesellschaft gemäß § 221 Abs 3 erster Satz. Zusätzlich muss die Bilanzsumme € 96,25 Mio und/oder die Umsatzerlöse € 192,5 Mio übersteigen³⁸⁶; wenn zwar eine dieser beiden Größen überschritten ist, aber mangels Erreichen der anderen Schwellenwerte in § 221 Abs 2 keine große Gesellschaft vorliegt, greift § 271a nicht³⁸⁷).

Bei der Qualifikation nach der Größe der zu prüfenden Gesellschaft ist zu beachten, dass der Beobachtungszeitraum nach § 221 Abs 4 zur Anwendung kommt. Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale treten daher ab dem folgenden Geschäftsjahr (das heißt im konkreten Zusammenhang: für die Prüfung des folgenden Geschäftsjahres) ein, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten (bzw nicht mehr überschritten) werden oder bei Umgründungen (Verschmelzung,

³⁸⁴) Siehe dazu näher *Wagenhofer/Groß* in *Zib/Dellinger*, UGB § 221 Rz 50 ff.

³⁸⁵) Zum Begriff des geregelten Marktes ausführlich *Temmel* in *Temmel*, BörseG § 1 Rz 15 ff.

³⁸⁶) Schwellen auf Basis § 221 Abs 2 idF URÄG 2008 (BGBl I 2008/70).

³⁸⁷) Vgl *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 4 (12. Lfg); *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 1 (34. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 6.

Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung oder Spaltung) und Neugründungen am ersten Abschlussstichtag nach der Umgründung oder Neugründung vorliegen (dies gilt auch bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten werden). Welches Kriterium iSv § 271a Abs 1 erster Halbsatz im jeweiligen Jahr überschritten wird, ist irrelevant (wenn im ersten Beobachtungsjahr die Umsatzerlösschwelle überschritten wird und im nächsten Jahr die Bilanzsummenschwelle führt dies im Folgejahr zur Anwendbarkeit von § 271a)³⁸⁸). Der Beobachtungszeitraum ist sowohl auf die Beurteilung zu beziehen, ob die Gesellschaft groß iSv § 221 Abs 3 erster Satz ist, als auch auf jene, ob ein Größenmerkmal um das Fünffache überschritten wurde. Damit wird der zu prüfenden Gesellschaft und auch dem Abschlussprüfer ermöglicht, rechtzeitig auf eine absehbare Anwendbarkeit der verschärften Unabhängigkeitsanforderungen zu reagieren und diese ins Kalkül ziehen zu können. Im Fall einer Anpassung der Schwellen des § 221 ist davon auszugehen, dass bei einer Beurteilung zu einem bestimmten Stichtag die dann neuen Grenzwerte für sämtliche Beobachtungsjahre heranzuziehen sind (vgl § 906 Abs 18 fünfter Satz zur Änderung der Schwellenwerte durch das URÄG 2008, wonach die neuen Schwellenwerte auch für Beobachtungszeitraum vor In-Kraft-Treten des URÄG 2008 anzuwenden waren).

Für das Kriterium der Kapitalmarktorientierung ist keine zeitlich verzögerte Anwendung vorgesehen. Daher ist bei der Prüfung des Geschäftsjahres, in dem ein Wertpapier der zu prüfenden Gesellschaft zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen wird, bereits § 271a zu beachten. Entsprechendes gilt umgekehrt beim Delisting³⁸⁹). Erfolgt die Zulassung eines Wertpapiers nach Ende des zu prüfenden Geschäftsjahres aber vor Erteilung des Bestätigungsvermerks, also nach dem Abschlussstichtag aber vor Beendigung der laufenden Abschlussprüfung, so unterliegt die laufende Prüfung mE noch nicht den Anforderungen gemäß § 271a; erst für die Abschlussprüfung des nächsten (nun laufenden) Geschäftsjahres, in dem die Zulassung erfolgt ist, ist die Beachtung dieser Bestimmung erforderlich.

Zusätzlich zum Kreis der in § 271a Abs 1 erster Halbsatz genannten Gesellschaften wird die Anwendung von § 271a auf Kreditinstitute (§ 61 Abs 2 und § 62 Z 6a BWG), Versicherungsunternehmen (§ 82 Abs 2 VAG) und Pensionskassen (§ 31 Abs 1 PKG)

³⁸⁸) Nowotny in *Straube*, UGB § 221 Rz 25 (5. Lfg); *Wagenhofer/Groß* in *Zib/Dellinger*, UGB § 221 Rz 56 f; *Winkeljohann/Lawall* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 267 HGB Rz 14; vgl auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 7.

³⁸⁹) *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 4 f (12. Lfg); *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 1 (34. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 9.

ausgedehnt, und zwar unabhängig davon, ob diese kapitalmarktorientiert sind oder als fünffach große Gesellschaft iSv § 271a Abs 1 erster Halbsatz zu qualifizieren sind.

Mit dem erfassten Kreis an Gesellschaften wird Art 2 Z 13 RL 2006/43/EG entsprochen, der zu den „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ zumindest kapitalmarktorientierte Unternehmen (Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats iSv Art 4 Abs 1 Nr 14 RL 2004/39/EG zugelassen sind), Kreditinstitute iSv Art 1 Nr 1 RL 2000/12/EG und Versicherungsunternehmen iSv Art 2 Abs 1 RL 91/674/EWG zählt. Darüber hinaus gestattet die RL den Mitgliedstaaten, auch andere Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse zu qualifizieren, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind. Der österreichische Gesetzgeber hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

§ 271a Abs 1 erster Halbsatz stellt klar, dass neben den in weiterer Folge in § 271a aufgezählten Ausschlussgründen auch jene des § 271 Abs 2 zu beachten sind (vgl auch § 271a Abs 2 zur Sozietätsklausel, wo ebenso § 271 Abs 2 und 3 explizit einbezogen werden). Dasselbe ergibt sich aus § 271a Abs 3 für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, der seinerseits auf § 271 Abs 4 Bezug nimmt. Daraus folgt, dass zusätzlich zu den Anforderungen des § 271a sämtliche unternehmensrechtlichen und berufsrechtlichen Ausschlussgründe greifen.

Die Anwendung der Ausschlussstatbestände nach § 271a wird vielfach auf Sonderprüfungen sinngemäß (also soweit der Sache nach sinnvoll anwendbar) vorgesehen, so beispielsweise bei der Gründungsprüfung (§ 25 Abs 5 AktG), der Verschmelzungsprüfung (§ 220b Abs 3 AktG), der Spaltungsprüfung (§ 5 Abs 3 SpaltG), verschiedenen Sonderprüfungen (zB § 131 Abs 2 AktG; § 63a Abs 1 BWG; § 82b Abs 1 VAG), Fondprüfungen (Prüfung von Rechenschaftsberichten von OGAW, § 49 Abs 5 InvFG) oder der Prospektprüfung (§ 8 Abs 4 KMG). Ob diese Verweise nur auf die Tatbestände des § 271a bezogen sind oder ob auch auf die Voraussetzungen von § 271a Abs 1 erster Satzteil (Größenerfordernisse bzw Kapitalmarktorientierung) mit verwiesen wird, ist für jeden Verweis gesondert zu beurteilen. Etwa zum Gründungsprüfer (§ 25 AktG) wird der Verweis auf § 271a UGB nur als auf die Tatbestände bezogen ausgelegt, sodass es auf die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 271a Abs 1 erster Satzteil nicht

ankommt³⁹⁰). Ebenso deutet beispielsweise die Formulierung des § 8 Abs 4 KMG („Bei den Prospektkontrolloren dürfen keine Ausschließungsgründe vorliegen. Als Ausschließungsgründe gelten sinngemäß die in § 271 und § 271a UGB angeführten Tatbestände.“) darauf hin, dass bloß auf die jeweiligen Ausschlussstatbestände unabhängig von der Erfüllung weiterer Anforderungen verwiesen wird.

C. Besondere Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse

1. Umsatzabhängigkeit (§ 271a Abs 1 Z 1)

§ 271a Abs 1 Z 1 stellt eine Verschärfung des allgemein geltenden Tatbestandes gemäß § 271 Abs 2 Z 7 dar. Im Anwendungsbereich von § 271a ist ausgeschlossen, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15% der Gesamteinnahmen aus seiner 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. Abgesehen von der reduzierten Obergrenze von 15% (statt 30% gemäß § 271 Abs 2 Z 7) sind die beiden Bestimmungen wortgleich. Daher kann auf die Ausführungen zu § 271 Abs 2 Z 7 verwiesen werden (Abschnitt III.B.2.g); dortige Bezugnahmen auf die Schwelle von 30% der Gesamteinnahmen sind im Hinblick auf § 271a als Schwelle von 15% der Gesamteinnahmen zu lesen).

Die Schwelle von 15% gilt für den gesamten fünfjährigen Betrachtungszeitraum, unabhängig davon, ob die zu prüfende Gesellschaft im gesamten Zeitraum die Voraussetzungen gemäß § 271a Abs 1 erfüllt hat. Wenn die Gesellschaft im Beurteilungszeitpunkt in den Anwendungsbereich von § 271a fällt, gilt somit die 15% Schwelle für den gesamten fünfjährigen Betrachtungszeitraum.

³⁹⁰) Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008, 149; Heidinger/Schneider in Jabornegg/Strasser, AktG I⁵ § 25 Rz 15.

2. Rechts- und Steuerberatungsleistungen (§ 271a Abs 1 Z 2)

§ 271a Abs 1 Z 2 betrifft einen zentralen Bereich des Selbstprüfungsverbots. Ein Abschlussprüfer ist nach Abs 1 Z 2 dann ausgeschlossen, wenn er in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für die zu prüfende Gesellschaft Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Die ErläutRV zum GesRÄG 2005³⁹¹⁾ begründen die Einschränkung des strikten Verbotes von Rechts- und Steuerberatungsleistungen auf Unternehmen im Sinne von § 271a damit, dass bei den nicht von § 271a erfassten Gesellschaften dem Argument, dass die Trennung von Prüfung und Beratung zu Kostensteigerungen führen kann, höheres Gewicht beizumessen sei.

Erste Voraussetzung für die Schädlichkeit von Rechts- und Steuerberatungsleistungen ist, dass sie sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Die Beratung muss demnach Angelegenheiten betreffen, die sich dem Grunde nach auf den Jahresabschluss auswirken können. Und die Darstellung im Jahresabschluss und damit die Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage müssen vom Ergebnis der Beratung wesentlich beeinflusst sein. Das heißt, dass bei Nichtinanspruchnahme der Beratung eine andere Darstellung im Jahresabschluss gewählt worden bzw ein verändertes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Folge gewesen wäre. Wesentlichkeit ist dann anzunehmen, wenn die Darstellung im Jahresabschluss in einer Art und Weise beeinflusst wird, dass ein Bilanzleser zu einer anderen Einschätzung des Jahresabschlusses gelangt oder gar eine auf Basis des Jahresabschlusses getroffene Entscheidung (zB über eine Investition in vom Unternehmen emittierte Wertpapiere oder über eine Geschäftspartnerschaft etc) anders gefällt hätte³⁹²⁾. Zusammengefasst spricht Abs § 271a Abs 1 Z 2 Leistungen an, deren erwartete Auswirkungen auf den Jahresabschluss ein sachverständiger und informierter Dritter als wesentlich qualifizieren würde³⁹³⁾. Ab 1.1.2016 ist die mit dem RÄG 2014 eingefügte Definition in § 189a Z 10, wann eine Information als wesentlich anzusehen ist, zu beachten: Wesentlichkeit einer Information ist demnach dann gegeben, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder

³⁹¹⁾ ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 15.

³⁹²⁾ *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 7 (12. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 76 (3. Lfg); *Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 24 (4. Erg-Lfg).

³⁹³⁾ Vgl Anhang Pkt B.7.2.5 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG.

fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen; die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig; selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten. Steuer- oder Rechtsberatungsleistungen, die sich auf einzelne Sachverhalte beziehen, werden diesem Kriterium daher in vielen Fällen nicht gerecht werden und im Sinne dieses Tatbestandes unbedenklich sein.

Zweite Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes ist, dass die Beratung über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht. Dieses Kriterium ist Ausfluss des in Deutschland vom BGH in der sogenannten Allweiler-Entscheidung³⁹⁴⁾ etablierten Grundsatzes der funktionalen Entscheidungszuständigkeit. Schädlichkeit einer Beratung setzt den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprechend voraus, dass nicht nur mehrere Handlungsalternativen vorgeschlagen und deren Auswirkungen dargestellt werden, sondern dass von mehreren Möglichkeiten eine besonders nahegelegt bzw eine konkrete Vorgehensweise empfohlen wird³⁹⁵⁾. Die bloße Darstellung der Rechtslage und sich daraus ergebender Verpflichtungen oder Möglichkeiten erfüllt diesen Tatbestand nicht³⁹⁶⁾. Dasselbe gilt im Fall von Vorschlägen, für die keine anderen rechtlich zulässigen Alternativen bestehen³⁹⁷⁾. Nicht betroffen und damit ebenfalls zulässig ist die dem Einwirkungsgebot entspringende Einflussnahme im Rahmen der korrektiven Funktion der Abschlussprüfung³⁹⁸⁾. Zu verlangen ist evidenten maßen, dass mehrere sinnvolle Alternativen aufgezeigt werden und nicht nur Scheinalternativen neben einer einzigen

³⁹⁴⁾ BGH 21.4.1997, II ZR 317/95 BGHZ 135, 260 = DB 1997, 1394 (Thiele) = GmbHR 1997, 652 = ZIP 1997, 1385.

³⁹⁵⁾ ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 15; zur Textierung von § 271a Abs 1 Z 2 kritisch Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 6 f (12. Lfg). Zu weitgehend mE Hasenauer/Vcelouch-Kimeswenger, RWZ 2010, 61 (63), die es auch als zulässig erachten, wenn nur ein Gestaltungsvorschlag gemacht wird, solange der Beraten selbst in der Lage ist, den Vorschlag zu evaluieren, und dem Beraten die Alternative offensteht, dem Rat zu folgen oder nicht; ähnlich Bartos/Milla/Kuntner in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2011, 149 (175); die Möglichkeit, ein Beratungsergebnis keiner Umsetzung zuzuführen, wird idR keine ernst zu nehmende Alternative sein, speziell dort wo die strategische Entscheidung in der Sache schon gefallen ist und die Beratung nur das „Wie“ einer Maßnahme berührt (so auch Müller, WPg 2003, 741 [745] im Zusammenhang mit einem Verschmelzungsgutachten). Für Deutschland vgl auch Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 14; kritisch Bormann in MünchKomm BilR § 319a HGB Rz 21.

³⁹⁶⁾ ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 15; Bertl/Reiter in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 141 (154).

³⁹⁷⁾ Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 8 (34. Lfg); IWP/PE 19, Pkt 43.

³⁹⁸⁾ Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 7 (12. Lfg); Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 74 (3. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 20; Sultana/Willeke, StuB 2005, 212 (214).

plausiblen Variante³⁹⁹). Die Tauglichkeit des Kriteriums der funktionalen Entscheidungszuständigkeit im Unabhängigkeitskontext ist mE durchaus fragwürdig; auch eine Beratung, welche diese Voraussetzung nicht erfüllt, kann eine Unabhängigkeitsgefährdung nach sich ziehen, wenn sie vom Unternehmen aufgegriffen wurde, aber fehlerhaft war. Der Abschlussprüfer, welchem die fehlerhafte Beratung zuzurechnen ist, wird in der Aufdeckung des Fehlers bzw in der Fällung seines Prüfungsurteils kaum unbeeinflusst sein können⁴⁰⁰).

Als im Lichte von § 271a Abs 1 Z 2 idR zulässige Rechts- und Steuerberatungsleistungen⁴⁰¹) sind etwa die Erstellung von Steuererklärungen (Steuerdeklaration) oder die bloße Erteilung steuerrechtlicher Auskünfte zu geplanten Maßnahmen des Mandanten ohne Abgabe von Gestaltungsempfehlungen. Die Vertretung des Mandanten bei Betriebsprüfungen, vor Finanzbehörden oder dem Verwaltungsgerichtshof ist gemäß § 271a Abs 1 Z 2 idR ebenfalls unproblematisch; hierbei kann allerdings ein anderer Risikofaktor schlagend werden, indem sich bei einem Abschlussprüfer, der bestimmte Leistungen für ein Unternehmen erbringt, eine Identifikation mit dem und eine Parteilichkeit für das Unternehmen einstellen kann, wodurch die Objektivität im Rahmen der Prüfungsdurchführung in Gefahr gerät (dies wäre im Rahmen der Beurteilung der Befangenheit nach § 271 Abs 1 zu würdigen). Ganz generell ist zu beachten, dass Beratungsleistungen, die von § 271a Abs 1 Z 2 nicht erfasst und nach diesem Tatbestand daher zulässig sind, gegebenenfalls einen Tatbestand gemäß § 271 Abs 2 Z 4 oder eine Besorgnis der Befangenheit begründen können.

In zeitlicher Hinsicht ist dieser Ausschließungstatbestand grundsätzlich nur dann verwirklicht, wenn die Beratungsleistung im zu prüfenden Geschäftsjahr stattfindet. Dies ist problematisch, weil nicht mit der Erteilung der Beratung das Problem der Selbstprüfung entsteht, sondern mit der Umsetzung und dem Wirksamwerden des befolgten Ratschlages⁴⁰²). Wenn daher zB eine Rechtsberatungsleistung erst auf den Jahresabschluss

³⁹⁹) Vgl hierzu näher *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (37 f).

⁴⁰⁰) *Marx*, *Unabhängige Abschlussprüfung* 83 ff; *Gelter*, RdW 2003, 354 f; *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 20 (14. Lfg); *Veltins*, DB 2004, 445 (452); *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319a HGB Rz 19 f; vgl auch *Bormann* in *MünchKomm BilR* § 319a HGB Rz 21.

⁴⁰¹) Siehe hierzu die kasuistischen Darstellungen in: *IWP/PE* 19, Pkt 45 f; *Bartos/Milla/Kuntner* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2011, 149 (177 f); *Casey* in *Hirschler*, *Bilanzrecht* § 271a UGB Rz 24 ff; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 16; *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Kütting/Weber*, *Rechnungslegung*⁵ § 319a HGB Rz 27 (4. Erg-Lfg); *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319a HGB Rz 25; *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, *Praxiskommentar* 108 f; *Bertl/Reiter* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (158 und 160 f); *Petersen/Zwirner*, *WPg* 2009, 769 (772).

⁴⁰²) *Steinböck* in *Dellinger*, *BWG* § 62 Rz 77 (3. Lfg).

für das folgende Geschäftsjahr eine wesentliche Auswirkung zeitigt, so wäre nach dem Gesetzeswortlaut der Ratgeber nach § 271a Abs 1 Z 2 von der Prüfung des Jahresabschlusses des Folgejahres genauso wenig ausgeschlossen, wie wenn eine solche Beratungsleistung erst nach Ende des Geschäftsjahres (vor Erteilung des Bestätigungsvermerks) stattfindet; in solchen Fällen kann eine Besorgnis der Befangenheit bestehen⁴⁰³). Beratung, welche sich bereits in früheren Jahresabschlüssen niedergeschlagen hat, ist dann unproblematisch, wenn der frühere Jahresabschluss von einem anderen Abschlussprüfer zu prüfen und die betroffene Gestaltung zu würdigen war.

Im Unterschied zur deutschen Rechtslage sieht § 271a Abs 1 Z 2 nicht vor, dass sich die Rechts- oder Steuerberatungsleistungen unmittelbar auf den Jahresabschluss auswirken müssen. Daher ist davon auszugehen, dass entsprechende Beratungsleistungen bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen auch bei bloß mittelbarer Auswirkung auf den Jahresabschluss schädlich sind⁴⁰⁴). Demnach ist nicht erforderlich, dass die Auswirkungen auf die im Abschluss dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausdrücklich in die Gestaltung einbezogen wird und somit Beratungsgegenstand und nicht Folge der Beratung sind, um den Tatbestand zu erfüllen.

3. Rechnungslegungsinformationssysteme (§ 271a Abs 1 Z 3)

§ 271a Abs 1 Z 3 bezieht sich auf Nichtprüfungsleistungen, die von einem Abschlussprüfer im Zusammenhang mit Rechnungslegungsinformationssystemen erbracht werden. Demnach darf nicht Abschlussprüfer sein, wer in dem zu prüfenden Geschäftsjahr für die zu prüfende Gesellschaft bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat. Dies hat seinen Grund darin, dass Rechnungslegungsinformationssysteme zur Gewinnung von Informationen über den Jahresabschluss eingesetzt werden und vom Abschlussprüfer im Fall der genannten Tätigkeiten potentiell Darstellungen im Jahresabschluss beeinflusst werden können⁴⁰⁵). Außerdem sind die Rechnungslegungsinformationssysteme, insbesondere das IKS im

⁴⁰³) Bormann in MünchKomm BilR § 319a HGB Rz 24; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 77 (3. Lfg).

⁴⁰⁴) AA IWP/PE 19, Pkt 41.

⁴⁰⁵) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 15; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 78 (3. Lfg); vgl auch Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 22.

Rahmen der Rechnungswesenprozesse, Prüfungsgegenstand im Rahmen jeder Abschlussprüfung, sodass Selbstprüfungsgefahr besteht⁴⁰⁶).

Rechnungslegungsinformationssysteme (Finanzinformationssysteme) sind jegliche manuellen und automatisierten Verfahren und Systeme, mit denen Geschäftsfälle und buchungspflichtige Sachverhalte erfasst und verarbeitet werden. Dies umfasst beispielsweise Systeme der Finanz-, Anlagen- oder Gehaltsbuchhaltung sowie Kostenrechnungssysteme, Systeme zur Liquiditätssteuerung oder sonstige Managementunterstützungssysteme, soweit sie dem Rechnungswesen zuzurechnen sind bzw soweit mit solchen für den Jahresabschluss relevante Daten (Bewertungs- oder Bestandsdaten) verarbeitet oder generiert werden⁴⁰⁷).

Unzulässig ist jegliche Mitwirkung an der Entwicklung, Installation und Einführung von solchen Systemen; die Aufzählung ist alternativ zu verstehen, sodass Teilnahme im Rahmen eines Stadiums reicht⁴⁰⁸). Umfasst ist sowohl die völlige Neuimplementierung von Systemen als auch die Erweiterung bestehender Systeme um neue Komponenten⁴⁰⁹).

§ 271a Abs 1 Z 3 sieht (im Unterschied zur deutschen Parallelregelung, vgl § 319a Abs 1 Z 3 dHGB) kein Wesentlichkeitskriterium vor⁴¹⁰); daher sind sämtliche Tätigkeiten zum einen im Zusammenhang mit der theoretischen Konzeption von Systemen und zum anderen im Zuge der praktischen Implementierung⁴¹¹) erfasst. Die Einführung eines Systems umfasst zB auch vorbereitende technische und organisatorische Maßnahmen, wie Datenmigration oder die Einschulung der Mitarbeiter⁴¹²). Projektbegleitende Prüfungen über die Gesetzmäßigkeit des implementierten Systems und über die Ordnungsmäßigkeit

⁴⁰⁶) Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 8 f (12. Lfg); Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 11 (34. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 32; Loitz, DB 2013, 1249; Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 24 f; Ebke in MünchKomm HGB³ § 319a Rz 22; Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 29 (4. Erg-Lfg).

⁴⁰⁷) Vgl Anhang Pkt B.7.2.2 der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG; Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 9 (12. Lfg); Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 12 (34. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 33; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 79 (3. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 21; Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 28 (4. Erg-Lfg); Müller in KölnKomm RLR § 319a HGB Rz 28; Bormann in MünchKomm BilR § 319a HGB Rz 28; Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (773).

⁴⁰⁸) Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 14 (34. Lfg); zu den Phasen eines Einführungsprojektes ausführlich Loitz, DB 2013, 1249 (1255 ff). AA (kumulatives Verständnis der vergleichbaren Aufzählung in § 319a Abs 1 Z 3 dHGB) Müller in KölnKomm RLR § 319a HGB Rz 27.

⁴⁰⁹) Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (773).

⁴¹⁰) AA Steckel in U. Torggler, UGB § 271a Rz 11, der davon ausgeht, dass der Ausschlussgrund entfällt, wenn die Mitwirkung lediglich von untergeordnete Bedeutung war.

⁴¹¹) Vgl Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 9 (12. Lfg); siehe allgemein auch IWP/PE 19, Pkt 53 (insbesondere die Fälle 5c und 5d).

⁴¹²) Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 9 (12. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 23; Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 30 (4. Erg-Lfg); hinsichtlich Einschulung aA Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 13 (34. Lfg).

der Umsetzung erfüllen den Tatbestand nicht⁴¹³); davon zu unterscheiden sind aber Prüfungs- bzw Testtätigkeiten im Rahmen der Implementierung, da die ordnungsgemäße Durchführung von Tests im Laufe des Umsetzungsprojektes wiederum vom Abschlussprüfer zu würdigen ist⁴¹⁴). Unschädlich wäre im Lichte dieses Tatbestandes eine Beratung hinsichtlich handelsüblicher Standardsysteme, bei denen für den Abschlussprüfer keine Gestaltungsmöglichkeiten bestehen⁴¹⁵); in diesem Fall könnte aber etwa der Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit c schlagend werden.

Unerheblich ist mE, ob die Systeme in der zu prüfenden Gesellschaft oder in einem anderen Unternehmen, welches für das zu prüfende Unternehmen die jeweiligen Dienstleistungen erbringt (Outsourcing), betrieben werden. In zeitlicher Hinsicht bezieht sich der Tatbestand nur auf das zu prüfende Geschäftsjahr. Somit ist eine Mitwirkung in Vorperioden unschädlich, was damit zu begründen ist, dass diese Systeme dann idR bereits von einem anderen Abschlussprüfer zu würdigen waren⁴¹⁶). Ob in diesem Fall dennoch eine Besorgnis der Befangenheit besteht, ist im Einzelfall zu beurteilen.

4. Prüferrotation (§ 271a Abs 1 Z 4)

Die obligatorische Prüferrotation wurde ursprünglich mit dem FMAG (BGBl I 2001/97) als externe Rotationsverpflichtung eingeführt. Dieser Tatbestand der externen Prüferrotation sah sich breiter Kritik im Schrifttum⁴¹⁷) ausgesetzt. Schließlich wurde er, noch bevor er in der Fassung des FMAG erstmals zur Anwendung gelangen konnte, mit dem GesRÄG 2005 (BGBl I 2005/59) adaptiert und in der nunmehr vorliegenden Form in § 271a als interne, personenbezogene Rotationsverpflichtung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (iSv § 271a Abs 1 erster Satzteil) verankert.

Die normierte Rotationsverpflichtung hat im Fall von natürlichen Personen im Ergebnis weiterhin eine obligatorische externe Rotation zur Folge, sodass nach fünfmaliger

⁴¹³) *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 34; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 27; *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 33 (4. Erg-Lfg); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (773). Vgl zu den verschiedenen Phasen eines Einführungsprojektes ausführlich *Loitz*, DB 2013, 1249 (1255 ff), wobei zu beachten ist, dass nach deutschem Recht Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung nach § 319a Abs 1 Z 3 dHGB unschädlich sind.

⁴¹⁴) *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 30 (4. Erg-Lfg).

⁴¹⁵) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 15.

⁴¹⁶) *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 15 (34. Lfg).

⁴¹⁷) Vgl etwa *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325; *Gelter*, RWZ 2001, 331; *Bertl/Mayer*, RWZ 2001, 338; *Gaggl/Kind*, ÖJZ 2002, 481; *Reiter*, RWZ 2003, 118; *Haller/Reitbauer*, RWZ 2003, 147.

Zeichnung ein anderer Abschlussprüfer zu bestellen ist. Zu Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, bei denen demgegenüber eine interne Rotation möglich ist, vgl § 271a Abs 3 und dazu Abschnitt IV.D. Bei genossenschaftlichen Prüfungsverbänden angestellte Revisoren, die für Abschlussprüfungen bei Unternehmen gemäß § 271a bestellt werden, unterliegen der Rotationsverpflichtung gemäß § 271a Abs 1 Z 4, weil der Revisor selbst Träger der Revision ist und in eigenem Namen tätig wird. Weil Revisionsverbände nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einzustufen sind, findet bei Revisoren eine externe Rotation in der Person des Revisors statt⁴¹⁸⁾ und keine interne Rotation im Sinne von § 271a Abs 3 wie bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Im Fall eines Joint Audits ist die Rotationsverpflichtung für jeden Joint Audit Partner gesondert zu beurteilen⁴¹⁹⁾.

Die Verpflichtung zur Rotation gemäß § 271a Abs 1 Z 4 besagt für natürliche Personen als Abschlussprüfer, dass von der Prüfung einer Gesellschaft, die § 271a unterliegt, ausgeschlossen ist, wer einen Bestätigungsvermerk gemäß § 274 UGB über die Prüfung des Jahresabschlusses dieser Gesellschaft bereits in fünf Fällen gezeichnet hat. Entscheidend ist daher allein die Tatsache der Unterfertigung, nicht etwa die faktische Prüfungsverantwortung oder ähnliches.

Andere als die den Bestätigungsvermerk unterfertigende Personen, selbst wenn es sich um Personen mit leitender Funktion bei der Abschlussprüfung handelt⁴²⁰⁾, werden von § 271a Abs 1 Z 4 nicht angesprochen und unterliegen damit keiner Rotationsverpflichtung⁴²¹⁾. Daher wird für die Beurteilung der Ausgeschlossenheit in Folgejahren, in denen ein früherer wenn auch vormals leitender Prüfungsmitarbeiter als verantwortlicher Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk unterfertigt, die Zeiten als Mitarbeiter bei der Prüfung nicht betrachtet⁴²²⁾. Im Netzwerk spielt die Prüferrotation keine Rolle (vgl § 271b Abs 2, der auf § 271a Abs 1 Z 4 nicht Bezug nimmt).

Eine Tätigkeit als auftragsbegleitender Qualitätssicherer ist für die Beurteilung nach § 271a Abs 1 Z 4 nicht anzurechnen, solange keine Mitunterfertigung des Bestätigungsvermerks erfolgt⁴²³⁾; für den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer sind

⁴¹⁸⁾ Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 93 (3. Lfg).

⁴¹⁹⁾ Vgl bereits Nowotny/Gelter, RWZ 2001, 325 (328).

⁴²⁰⁾ Zu dieser Ungleichbehandlung im Vergleich zu Wirtschaftsprüfungsgesellschaften kritisch Nowotny/Gelter, RWZ 2001, 325 (329).

⁴²¹⁾ Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 9 (12. Lfg).

⁴²²⁾ Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 9 f (12. Lfg); Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 41.

⁴²³⁾ Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271a Rz 16 (34. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 33. Vgl auch IWP/PG 7, Pkt 122.

jedoch die berufsständischen Rotationsanforderungen zu beachten, welche eine Rotation als auftragsbegleitender Qualitätssicherer nach einem Zeitraum von maximal sieben Jahren verlangen und eine Teilnahme als Mitglied des Prüfungsteams erst nach Ablauf von zwei Jahren erlauben⁴²⁴).

Die personenbezogene Rotationsverpflichtung führt dazu, dass bei einem Wechsel eines Abschlussprüfers zu einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für die Beurteilung der Ausgeschlossenheit gemäß § 271a Abs 3 die Jahre der Zeichnung iSv § 271a Abs 1 Z 4 vor dem Wechsel zu berücksichtigen sind; dies gilt umgekehrt in gleicher Weise bei Ausscheiden aus einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft⁴²⁵).

Bei der Zählung ist die Prüfung eines Rumpfgeschäftsjahres einzubeziehen⁴²⁶). Bei Gesamtrechtsnachfolge sind Jahresabschlussprüfungen bei der übertragenden Gesellschaft in den Vorjahren zu berücksichtigen⁴²⁷). Relevant sind auch Zeiträume, die vor Eintritt der Anwendbarkeit von § 271a auf die zu prüfende Gesellschaft liegen⁴²⁸). Die Berücksichtigung freiwilliger Jahresabschlussprüfungen bei der Zählung ist umstritten⁴²⁹). ME sollten freiwillige Abschlussprüfungen, die zur Erteilung eines Bestätigungsvermerks iSv § 274 UGB führen und damit unter Beachtung sämtlicher Anforderungen an Pflichtprüfungen durchzuführen sind, in die Zählung einbezogen werden; denn das Einschleichen einer Betriebsblindheit, welcher durch die Prüferrotation entgegengewirkt werden soll⁴³⁰), kann durch freiwillige Jahresabschlussprüfungen, die nach Art von Pflichtprüfungen durchgeführt werden, genauso gefördert werden.

⁴²⁴) IWP/PG 7, Pkt 121; vgl auch ISQC 1.25 lit b und Code of Ethics 290.149 (2014 Edition). Siehe auch *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 41.

⁴²⁵) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 10 (12. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271a Rz 16 (34. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 94 (3. Lfg).

⁴²⁶) *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325 (328); *Robert Reiter in Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 111; *Bertl/Reiter* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (168); *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 10 (12. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 91 (3. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271a Rz 16 (34. Lfg); *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 40; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung⁶ § 319 dHGB Rz 213; *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁸ § 319a HGB Rz 33.

⁴²⁷) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 10 (12. Lfg); *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 91 (3. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271a Rz 18 (34. Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 33; *Strieder*, BB 2003, 2227 (2228).

⁴²⁸) *Robert Reiter in Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 110 f; *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 10 (12. Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 33; *Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB*⁵ § 319a Rz 24; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 25.

⁴²⁹) Für eine Berücksichtigung: *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 40; *Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 35 (4. Erg-Lfg), sofern es sich um eine „wirkliche Prüfungstätigkeit“ handelt; ausführlich *Jakob*, BB 2005, 2455 ff. Dagegen: *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325 (328 f); *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 10 (12. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271a Rz 18 (34. Lfg); *Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB*⁵ § 319a Rz 24.

⁴³⁰) *Ebke in MünchKomm HGB*³ § 319 Rz 25.

Ist der Einzelabschlussprüfer des Mutterunternehmens gleichzeitig Konzernabschlussprüfer, so ist die Rotationsverpflichtung für den Einzel- und für den Konzernabschluss voneinander getrennt zu beurteilen. Demnach kann ein Abschlussprüfer von der Prüfung des Konzernabschlusses aufgrund von § 271a Abs 4 iVm Abs 1 Z 4 ausgeschlossen sein, während er den Einzelabschluss, dessen Bestätigungsvermerk er noch nicht fünf Mal unterfertigt hat, weiterhin prüfen darf⁴³¹); umgekehrt ist zu beachten, dass eine Ausgeschlossenheit auf Einzelunternehmensebene gemäß § 271a Abs 1 Z 4 (bei einem § 271a unterliegenden Mutterunternehmen) oder gemäß § 271a Abs 4 zweiter Satz (bei einem Mutterunternehmen, welches als bedeutendes verbundenes Unternehmen zu qualifizieren ist⁴³²)) die Ausgeschlossenheit als Konzernabschlussprüfer nach sich zieht.

Nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit für zumindest zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre beginnt die Zählung von neuem zu laufen (cooling off). Ein Aussetzen in nur einem Geschäftsjahr ist nicht ausreichend.

Die Rotationsverpflichtung bezieht sich nach der Formulierung von § 271a Abs 1 Z 4 nur auf die Tätigkeit als (den Bestätigungsvermerk unterfertigender, verantwortlicher) Abschlussprüfer. Mangels Vorschrift, welche die Anwendung der Ausschlussstatbestände des § 271a Abs 1 auch auf Mitarbeiter bei der Prüfung ausdehnt, wäre es vom Gesetzeswortlaut her denkbar, dass eine nach § 271a Abs 1 Z 4 als Abschlussprüfer ausgeschlossene Person bloßes Mitglied des Prüfungsteams sein kann. Eine solche Auslegung ist jedoch aus zwei Gründen abzulehnen. Zum einen wäre es systematisch nicht begründbar, bei natürlichen Personen anders vorzugehen als bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, bei welchen § 271a Abs 3 eine Beschäftigung bei der Prüfung von nach § 271a Abs 1 Z 4 ausgeschlossenen Wirtschaftsprüfern und Prüfungsleitern untersagt. Zum anderen würde dies nicht den Anforderungen der Abschlussprüfungs-Richtlinie gerecht werden, die in Art 42 Abs 2 RL 2006/43/EG

⁴³¹) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 13; *Bertl/Reiter in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (171); *Habersack/Schürnbrand in Großkomm HGB*⁵ § 319a Rz 23; *Müller in KölnKomm RLR* § 319a HGB Rz 33; aA Teile der deutschen Lehre, vgl etwa *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 19, die Jahre, in denen aufeinanderfolgend nur entweder Jahres- oder Konzernabschluss geprüft wurden, für die Rotationspflicht sowohl bezüglich Jahres- als auch Konzernabschluss zusammenzählen (wobei die Unterfertigung von Jahres- und Konzernabschluss zum selben Stichtag nur als ein Fall gezählt wird) und in der Folge die Rotationspflicht für beide Abschlüsse als gegeben sehen. Für die österreichische Rechtslage ergibt sich die unterschiedliche Behandlung von Einzel- und Konzernabschluss insbesondere daraus, dass der Gesetzgeber für die Bestimmung gemäß § 271a Abs 4 zweiter Satz auch das Mutterunternehmen als bedeutendes verbundenes Unternehmen versteht (ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 24); dies ist aber nur dann notwendig, wenn kein Automatismus dahingehend besteht, dass die Unterfertigung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens für die Beurteilung auf Konzernebene relevant ist.

⁴³²) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 24.

vorsieht, dass ausgeschlossene Personen „zur Mitwirkung an der Prüfung des geprüften Unternehmens frühestens nach Ablauf von zwei Jahren wieder berechtigt sind“⁴³³). Unter „Mitwirkung an der Prüfung“ sind mE aber jegliche Form und jeglicher Umfang der Teilnahme an einer Abschlussprüfung zu verstehen. Die ausgeschlossene Person darf somit in richtlinienkonformer Interpretation von § 271a Abs 1 Z 4 keine Tätigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (Konzernabschlussprüfung) der betroffenen Gesellschaft erbringen, die über die Erteilung von Auskünften zu einzelnen Fragen des nachfolgenden Abschlussprüfers bzw des Prüfungsteams (etwa im Rahmen einer Mandatsübergabe) hinausgehen⁴³⁴). Der ausgeschlossene Abschlussprüfer steht nicht für Konsultationen zur Verfügung und das Beschäftigungsverbot wird sich auch auf Tätigkeiten als auftragsbegleitender Qualitätssicherer oder Berichtskritiker erstrecken⁴³⁵). Andere Tätigkeiten, wie Beratungsleistungen oder sonstige Nichtprüfungsleistungen, können gegenüber der Gesellschaft in der cooling off Phase erbracht werden.

5. Sozietätsklausel (§ 271a Abs 2)

§ 271a Abs 2 formuliert die Sozietätsklausel im Anwendungsbereich von § 271a. Ausgeschlossenheit ist auch dann gegeben, wenn ein Wirtschaftsprüfer, der als Abschlussprüfer einer in § 271a Abs 1 genannten Gesellschaft, seinen Beruf zusammen mit einer gemäß § 271a Abs 1 Z 2 oder 3 ausgeschlossenen Person ausübt oder gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des Tatbestandes nach § 271a Abs 1 Z 1 erfüllt (vgl zur Sozietätsklausel allgemein Abschnitt III.B.2.h)).

⁴³³) Die Formulierung von Art 42 Abs 2 RL 2006/43/EG, welche sich in der deutschen Fassung nur an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu richten scheint, ist auch auf natürliche Personen als Abschlussprüfer bezogen zu verstehen; diese Intention ergibt sich auch eindeutig aus der englischen Sprachfassung.

⁴³⁴) *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 17 (34. Lfg); *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 33; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, *BilMoG*, Abschn T Rz 28 und 43 ff; *Habersack/Schürnbrand* in *Großkomm HGB*⁵ § 319a Rz 22; *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319a HGB Rz 34; *Bormann* in *MünchKomm BilR* § 319a HGB Rz 44; vgl auch *Strieder*, BB 2003, 2227 (2228). Großzügiger *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (774 und 776) und *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, *Rechnungslegung*⁵ § 319a HGB Rz 30 (4. Erg-Lfg), die es nicht für schädlich erachten, wenn der ausgeschlossene Prüfer in der cooling off Phase weiterhin Teil des Prüfungsteams ist, solange er keine maßgeblich das Prüfungsergebnis beeinflussenden Entscheidungsbefugnisse hat; ähnlich *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, *Praxiskommentar* 111 und *Bertl/Reiter* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (168); dies ist jedoch mE mit den Anforderungen der RL 2006/43/EG nicht vereinbar.

⁴³⁵) *Strieder*, BB 2003, 2227 (2228); *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (240 und 248); *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319a HGB Rz 34; großzügiger *Sultana/Willeke*, *StuB* 2005, 212 (216).

Die Rotationsverpflichtung gemäß § 271a Abs 1 Z 4 ist entsprechend dem Konzept der personenbezogenen Rotation von der Sozietätsklausel nicht umfasst.

Zum Ausschließungsgrund der Umsatzabhängigkeit in Verbindung mit der Sozietätsklausel ist eine Divergenz zwischen § 271 und § 271a festzustellen. Denn während nach § 271 Abs 3 der Tatbestand der Umsatzabhängigkeit sowohl dann zur Ausgeschlossenheit führt, wenn ihn die andere Person alleine verwirklicht, als auch dann, wenn ihn der Prüfer und die andere Person gemeinsam erfüllen, führt im Rahmen von § 271a Abs 2 nur die gemeinsame Erfüllung dieses Tatbestandes zur Ausgeschlossenheit. Dies bedeutet, dass bei Anwendung des § 271a gemeinsam die Schwelle von 15% der Gesamteinnahmen des Prüfers relevant ist, für die andere Person alleine allerdings die Schwelle von 30% ihrer Gesamteinnahmen gemäß § 271 Abs 2 Z 7 iVm § 271 Abs 3⁴³⁶).

D. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 271a Abs 3)

§ 271a Abs 3 regelt aufbauend auf § 271 Abs 4 die Anwendung der Befangenheitsklausel und der Ausschlusstatbestände auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Fall der Abschlussprüfung von Gesellschaften iSv § 271a Abs 1. Zu diesem Zweck bestimmt § 271a Abs 3, dass eine WP-Gesellschaft von der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse neben den in § 271 Abs 4 genannten Gründen ausgeschlossen ist, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach § 271a Abs 1 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als 5% zumindest mittelbar beteiligt ist. Die Textierung entspricht abgesehen vom Verweis auf § 271 Abs 4 und der Bezugnahme auf die Ausschlussgründe nach § 271a Abs 1 wortgleich jener des § 271 Abs 4.

Die Befangenheit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterliegt im Rahmen von § 271a denselben Regelungen wie im Rahmen von § 271 (§ 271a Abs 3 verweist nur auf § 271 Abs 4 ohne weitergehende Regelungen); es ist auf die Ausführungen in Abschnitt III.D zu verweisen. Zur Frage, ob im Anwendungsbereich von § 271a entsprechend der gesetzlichen Grundwertung, in diesen Fällen ein strengeres Regime zu etablieren, auch bei

⁴³⁶) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 137 (3. Lfg).

der Beurteilung der Befangenheit ein strengerer Maßstab anzulegen ist, vgl bereits Abschnitt III.A.2.

Die Ausgeschlossenheit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 271a Abs 3 setzt ebenfalls auf § 271 Abs 4 auf. Es kommen zunächst sämtliche dort genannten Ausschlussgründe auch nach § 271a Abs 3 zum Tragen, die nach derselben Struktur wie in § 271 Abs 4 um jene im Sinne von § 271a Abs 1 ergänzt werden. Die Sozietätsklausel wird (wie in § 271 Abs 4) nicht für beachtlich erklärt. Zur näheren Auslegung von Abs 3 erster Satz vgl die Ausführungen zu § 271 Abs 4 zweiter Satz in Abschnitt III.D.3.

Zum Ausschlussstatbestand gemäß § 271a Abs 1 Z 4 (Prüferrotation) sieht § 271a Abs 3 zweiter Satz eine Einschränkung vor. Denn der Tatbestand soll bei WP-Gesellschaften mit der Maßgabe Anwendung finden, dass von der Prüfung der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer nach § 271a Abs 1 Z 4 ausgeschlossen ist; dies gilt sinngemäß für eine für den namhaft gemachten (und unterzeichnenden) Prüfer im Rahmen der betreffenden Prüfung tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt. Damit wird das Prinzip der internen personenbezogenen Rotation bei WP-Gesellschaften verankert. Es muss also nicht die WP-Gesellschaft als solche nach fünfjähriger Durchführung der Abschlussprüfung rotieren (externe Rotation), sondern nur der fünfmal unterfertigende Wirtschaftsprüfer (bzw sämtliche unterfertigenden Wirtschaftsprüfer) sowie die fünfmal als Prüfungsleiter tätige Person. In Einzelfällen ist die Praxis anzutreffen, dass als Zweitunterzeichner eine Person fungiert, welche keine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer aufweist; in diesem Fall trifft die Rotationsverpflichtung auch diese Person, wenngleich sich § 271a Abs 3 zweiter Satz rein begrifflich an den unterzeichnenden „Wirtschaftsprüfer“ richtet. Die Rotationsverpflichtung trifft die natürlichen Personen auch dann, wenn sie nach Ausscheiden aus einer WP-Gesellschaft bei der betroffenen Gesellschaft ad personam als Abschlussprüfer tätig werden sollen oder von einer anderen WP-Gesellschaft namhaft gemacht bzw als Prüfungsleiter eingesetzt werden (personenbezogene Rotation)⁴³⁷); dasselbe gilt, wenn ein Abschlussprüfer ad personam tätig war und nach fünf Jahren des Unterzeichnens von einer WP-Gesellschaft namhaft gemacht wird⁴³⁸).

Die genannten Personen dürfen mE in den cooling-off Jahren in keiner Funktion (also auch nicht als „bloße“ Mitarbeiter) im Rahmen der Prüfung der betroffenen Gesellschaft

⁴³⁷) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16.

⁴³⁸) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIb 12 (12. Lfg).*

operativ eingesetzt werden⁴³⁹), was auch von Art 42 Abs 2 RL 2006/43/EG gefordert wird (dort heißt es, dass ausgeschlossene Personen „zur Mitwirkung an der Prüfung des geprüften Unternehmens frühestens nach Ablauf von zwei Jahren wieder berechtigt sind“). Wird eine nach § 271a Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 zweiter Satz ausgeschlossene Person dennoch im Rahmen der Prüfung eingesetzt, ist die Ausgeschlossenheit der WP-Gesellschaft die Folge (Beschäftigung einer gemäß § 271a Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 zweiter Satz ausgeschlossenen Person bei der Prüfung). Es wird jedoch als zulässig zu erachten sein, dass diese Personen in den cooling-off Jahren den in dieser Zeit mit der Abschlussprüfung betrauten Personen Auskünfte zu einzelnen Fragen geben⁴⁴⁰).

Eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung kommt einer Person (Prüfungsleiter) zu, wenn sie an der Prüfungsplanung, an der Prüfungsdurchführung und an der Entscheidung über das Prüfungsurteil wesentlich beteiligt ist⁴⁴¹). Der Prüfungsleiter ist idR für die operative Durchführung einer Prüfung vor Ort (faktisch) verantwortlich; ihm obliegt – dem verantwortlichen (testierenden, vgl § 96 WTBG) Partner untergeordnet – die laufende Anleitung und Überwachung der Assistenten am Ort der Prüfung⁴⁴²). Es ist nicht erforderlich, dass die Person des Prüfungsleiters eine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer aufweist. Die Beurteilung, ob im Einzelfall eine Person als Prüfungsleiter zu qualifizieren ist, hängt auch von der Organisation des Prüfbetriebes ab⁴⁴³). Diese Funktion kann allenfalls auch vom unterfertigenden Wirtschaftsprüfer selbst ausgeübt werden, sodass im Einzelfall keine Person in maßgeblich leitender Funktion (neben dem unterfertigenden Wirtschaftsprüfer selbst) identifiziert werden kann⁴⁴⁴). Umgekehrt können auch mehrere Personen diese Voraussetzung erfüllen, wenn maßgeblich leitende Funktionen bei großen Mandaten zB nach wesentlichen Prüfgebieten auf mehrere Personen verteilt werden. Im Zweifel ist anhand der Dokumentation im Rahmen der Arbeitspapiere festzustellen, ob eine Person eine maßgebliche Leitungsfunktion ausgeübt hat; unerheblich für die Qualifikation als Prüfungsleiter ist die zivilrechtliche Grundlage der Tätigkeit für die WP-Gesellschaft⁴⁴⁵).

⁴³⁹) Vgl zur deutschen Rechtslage *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319a Rz 30 mwN; großzügiger *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 48 (4. Erg-Lfg).

⁴⁴⁰) So auch *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319a HGB Rz 49 (4. Erg-Lfg).

⁴⁴¹) Vgl ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16.

⁴⁴²) *Nowotny/Gelter*, RWZ 2001, 325 (329).

⁴⁴³) Vgl *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 112 f; *Bertl/Reiter* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (169 f); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 95 (3. Lfg).

⁴⁴⁴) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16.

⁴⁴⁵) *Robert Reiter* in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar 113.

E. Konzernabschlussprüfer (§ 271a Abs 4)

§ 271a Abs 4 ordnet die sinngemäße Anwendung der Abs 1 bis 3 auf den Konzernabschlussprüfer an. Ergänzend wird vorgesehen, dass auch Personen von der Konzernabschlussprüfung ausgeschlossen sind, die gemäß § 271a Abs 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind, sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gemäß § 271a Abs 3 in Verbindung mit § 271a Abs 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind. Zu grundlegenden Überlegungen betreffend die Unabhängigkeit bei der Konzernabschlussprüfung siehe Abschnitt III.E.

Konzerne unterliegen dann § 271a, wenn der konsolidierte Abschluss des Mutterunternehmens die Größenkriterien des § 271a Abs 1 erster Halbsatz überschreitet⁴⁴⁶), wobei von der Geltung des Beobachtungszeitraumes iSv § 221 Abs 4 auszugehen ist⁴⁴⁷). Es ist also nicht erforderlich, dass der Einzelabschluss des Mutterunternehmens die Größenkriterien erfüllt oder dass im Konzern ein Unternehmen einbezogen sein muss, welches diese Größenkriterien überschreitet. Zum Kriterium der Kapitalmarktorientierung ist davon auszugehen, dass diese ebenso beim Mutterunternehmen vorliegen muss⁴⁴⁸); umgekehrt wäre unbeachtlich, wenn ein Tochterunternehmen iSv § 221 Abs 3 zweiter Satz (Kapitalgesellschaft, deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einem geregelten Markt im Sinne des § 1 Abs 2 BörseG oder an einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind) im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen wird. In den meisten derartigen Fällen wird ohnehin das Größenkriterium auf konsolidierter Basis erfüllt sein. Kapitalmarktorientierte Tochterunternehmen haben gemäß § 245 Abs 5 zwingend einen (Teil-)Konzernabschluss zu erstellen, auf dessen Prüfung § 271a wiederum direkt anzuwenden ist.

Die Beurteilung der Unabhängigkeit hat für die Konzernabschlussprüfung und die Einzelabschlussprüfung beim Mutterunternehmen getrennt zu erfolgen⁴⁴⁹). Ausgeschlossenheit bzw Befangenheit im Rahmen der Konzernabschlussprüfung zieht

⁴⁴⁶) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16.

⁴⁴⁷) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 13 (12. Lfg).

⁴⁴⁸) *Gelter/Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 13 (12. Lfg); vgl auch *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 4 aE.

⁴⁴⁹) *Bertl/Reiter in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2006, 141 (171).

nicht notwendigerweise Ausgeschlossenheit oder Befangenheit für die Einzelabschlussprüfung beim Mutterunternehmen nach sich; umgekehrt gilt dies nicht – Ausgeschlossenheit im Rahmen der Einzelabschlussprüfung führt somit zur Ausgeschlossenheit auf Konzernebene. Ebenfalls getrennt vorzunehmen ist die Beurteilung, ob § 271a überhaupt anwendbar ist; überschreitet zwar der konsolidierte Abschluss die Größenmerkmale iSv § 271a Abs 1 nicht jedoch der Einzelabschluss des Mutterunternehmens, so ist § 271a nur auf die Prüfung des Konzernabschlusses anwendbar, nicht aber auf die Einzelabschlussprüfung⁴⁵⁰).

Ist § 271a auf Konzernebene anwendbar, so hat dies mE nicht zur Folge, dass die Unabhängigkeit des Konzernabschlussprüfers hinsichtlich Sachverhalten auf Ebene der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen unabhängig von deren Größe bzw Kapitalmarktorientierung anhand von § 271a zu prüfen ist; es kommt vielmehr darauf an, ob das Einzelunternehmen die Kriterien nach § 271a erfüllt oder nicht⁴⁵¹). Dies ergibt sich mE daraus, dass ansonsten § 271a Abs 4 zweiter Satz kein Anwendungsbereich verbliebe; denn eine Anwendung der Prüferrotation auf alle einbezogenen Unternehmen ohne Differenzierung, ob es sich um Unternehmen im Sinne von § 271a handelt, würde die Fälle des § 271a Abs 4 zweiter Satz bereits abdecken und noch darüber hinausgehen. Die vorzunehmende Beurteilung des Vorliegens von Ausschlussgründen ist auf Ebene der einbezogenen Unternehmen somit nur dann nach § 271a vorzunehmen, wenn das betroffene einbezogene Unternehmen selbst unter § 271a fällt.

Auf Konzernebene sind weiters die Tatbestände gemäß § 271a aus Konzernsicht zu würdigen. Während zur Prüferrotation diesbezüglich eine besondere Regelung besteht (§ 271a Abs 4 zweiter Satz), sind die Tatbestände gemäß § 271a Abs 1 Z 1 bis 3 sinngemäß auf die Konzernverhältnisse zu beziehen. Erbrachte Rechts- und Steuerberatungsleistungen (§ 271a Abs 1 Z 2), auch wenn sie gegenüber einem einbezogenen Unternehmen erbracht werden, welches selbst nicht § 271a unterliegt, sind auf Konzernebene daher daraufhin zu würdigen, ob sie sich (bei Vorliegen aller sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen) auf den Konzernabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Auf Einzelabschlussprüfer auf Tochterunternehmensebene strahlt die Anwendbarkeit von § 271a auf Konzernebene grundsätzlich nicht aus (vgl aber die Ausdehnung der Rotationsbestimmung hinsichtlich bedeutender verbundener Unternehmen gemäß § 271a Abs 4 zweiter Satz), sodass andere Einzelabschlussprüfer auf Ebene von

⁴⁵⁰) Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008, 102.

⁴⁵¹) AA für Deutschland wohl Ebke in MünchKomm HGB³ § 319a Rz 33.

Tochterunternehmen, welche die Kriterien nach § 271a Abs 1 erster Halbsatz nicht erfüllen, die Ausschlusstatbestände nach § 271a aus Sicht der Einzelabschlussprüfung nicht beachten müssen.

§ 271a Abs 4 zweiter Satz sieht vor, dass auch Personen ausgeschlossen sind, die gemäß § 271a Abs 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind, sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gemäß § 271a Abs 3 in Verbindung mit Abs 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind. Generell gilt, dass beim Konzernabschlussprüfer Inhabilität vorliegt, wenn ein Ausschlusstatbestand auf Ebene eines in den Konzernabschluss einbezogenen verbundenen Unternehmens auf Basis der auf dieses Unternehmen anwendbaren Unabhängigkeitsvorschriften besteht. Handelt es sich um Töchter, die ihrerseits die Kriterien gemäß § 271a erfüllen, so schlägt ein Rotationserfordernis auf Tochterunternehmensebene auf die Konzernebene durch und der auf Tochterunternehmensebene zur Rotation gezwungene Prüfer darf auch auf Konzernebene nicht bei der Prüfung mitwirken. Bei nicht § 271a unterliegenden Töchtern ist zu unterscheiden, ob es aus Konzernsicht als ein bedeutendes verbundenes Unternehmen zu qualifizieren ist. Bejahendenfalls ist § 271a Abs 4 zweiter Satz zu beachten. Demzufolge strahlt das Rotationsgebot auch auf deren verantwortlichen Abschlussprüfer insofern aus, als solche Abschlussprüfer von bedeutenden verbundenen Unternehmen, wenn sie einen Bestätigungsvermerk bereits in fünf Fällen gezeichnet haben, nicht als Konzernabschlussprüfer tauglich sind. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, welche sowohl Konzernabschlussprüfer als auch Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens sind, führt dies dazu, dass eine (interne) Rotation auf Ebene des bedeutenden verbundenen Unternehmens erforderlich ist, selbst wenn das verbundene Unternehmen nicht unter § 271a fällt.

Fraglich ist, ob das Rotationsgebot auch einen Prüfer der Handelsbilanz II oder des Reporting Packages trifft, der ausnahmsweise nicht gleichzeitig Abschlussprüfer der Tochter ist. Der Wortlaut von § 271a Abs 4 zweiter Satz iVm Abs 1 Z 4 bezieht sich allein auf den Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss. Daher erscheint eine Ausdehnung des Rotationsgebotes *de lege lata* problematisch⁴⁵²). Im Rahmen einer Beurteilung der Befangenheit kann eine oftmalige Bestätigung von Handelsbilanz II und Reporting

⁴⁵²) Vgl zur vergleichbaren deutschen Rechtslage *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (237 f); *Müller* in KölnKomm RLR § 319a HGB Rz 42; für eine Ausdehnung des Rotationsgebotes *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 73 ff; *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 38.

Packages, die maßgebliche Grundlage für die Einbeziehung in den Konzernabschluss sind, aber einen relevanten Aspekt darstellen.

Unklar ist, ob als Tochterunternehmen im Sinne von § 271a Abs 4 zweiter Satz nur Töchter mit Sitz in Österreich anzusehen oder ob auch ausländische Tochterunternehmen erfasst sind. Da eine Einschränkung bloß auf Tochterunternehmen mit Sitz im Inland weder der Formulierung in Abs 4 noch der europarechtlichen Grundlage in Art 2 Z 16 RL 2006/43/EG zu entnehmen ist, erscheint es vorzugswürdig, auch Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland einzubeziehen⁴⁵³). Die praktische Relevanz wird sich aber in Grenzen halten.

§ 271a Abs 4 lässt offen, wann ein gemäß § 228 Abs 3 (ab 2016: gemäß § 189a Z 8 idF RÄG 2014) verbundenes Unternehmen als bedeutend zu qualifizieren ist. Die Erläuterungen zum URÄG 2008 führen dazu aus, dass in „richtlinienkonformer Interpretation für das Kriterium der „Bedeutsamkeit“ auf die Bedeutung des Unternehmens im Konzernverbund abzustellen“ sei und dass der Ausschlussgrund des § 271a Abs 4 daher nur bei verbundenen Unternehmen vorliegt, die für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns (§ 250 Abs 2) von wesentlicher Bedeutung sind⁴⁵⁴). Wesentliche Bedeutung ist nicht gleichzusetzen mit nicht untergeordneter Bedeutung im Sinne von § 249 Abs 2, weil ansonsten sämtliche einbezogenen Unternehmen als bedeutende Unternehmen iSv § 271a Abs 4 gelten würden⁴⁵⁵). Üblicherweise wird von Bedeutsamkeit für den Konzern in diesem Sinne ausgegangen, wenn das betroffene Unternehmen zu Konzernbilanzsumme, Konzerneigenkapital oder dem Konzernumsatz einen Anteil von zumindest 20% beiträgt⁴⁵⁶). Insbesondere bei Kreditinstituten und Versicherungen sind in Bezug auf die umsatzbezogene Kennzahl diejenigen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung heranzuziehen, die den Umsatzerlösen eines Industrieunternehmens entsprechen⁴⁵⁷). Neben dieser quantitativen starren Betrachtung ist mE zusätzlich eine Beurteilung nach qualitativen Kriterien erforderlich, weil ein Tochterunternehmen auch

⁴⁵³) So auch *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319a Rz 37; *Müller* in KölnKomm RLR § 319a HGB Rz 40. Für eine Einschränkung auf österreichische Tochterunternehmen *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 101 aufgrund der Bezugnahme in Abs 1 Z 4 auf § 274, der nur für Bestätigungsvermerke nach österreichischem Recht relevant ist; für Deutschland entsprechend *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 70 im Anschluss an die Regierungsbegründung zum BilMoG, BT-Drucks 16/10067, 89.

⁴⁵⁴) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 24.

⁴⁵⁵) *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIb Erg 5 (14. Lfg).

⁴⁵⁶) *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 102; *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 25 (34. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 66; vgl auch *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (242).

⁴⁵⁷) Vgl näher *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (242).

unabhängig von bestimmten Kennzahlen eine bedeutsame Rolle im Rahmen eines Konzernverbundes spielen kann. So qualifiziert KFS/PG 12 ein Unternehmen unter anderem dann als bedeutend, wenn es aufgrund seiner spezifischen Merkmale oder Umstände bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss vermittelt⁴⁵⁸). ME ist daher eine Einzelfallbetrachtung und Berücksichtigung quantitativer Elemente (Anteil an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns) und qualitativer Faktoren (Geschäftstätigkeit der Tochter, Rolle im Konzern, Risiko etc) aus Sicht eines objektiven, sachverständigen Dritten vorzunehmen⁴⁵⁹).

Die Beurteilung der Bedeutsamkeit ist zu jedem Bilanzstichtag aufs Neue vorzunehmen. Strittig ist die Frage, ob Bedeutsamkeit des Tochterunternehmens im gesamten Beobachtungszeitraum gegeben sein muss, oder ob dies nur im Jahr der Beurteilung vorauszusetzen ist. Die hL setzt mE zu Recht voraus, dass Bedeutsamkeit für den Konzern im gesamten Zeitraum (in unmittelbarer Folge) vorgelegen haben muss, nicht nur im Jahr der Beurteilung⁴⁶⁰). Damit ist auch klargestellt, dass bei erstmaliger Einbeziehung in den Konzernabschluss die Fünfjahresbetrachtung zu laufen beginnt und Prüfungen in Jahren davor nicht relevant sind⁴⁶¹).

Für die Ermittlung der fünfmaligen Unterfertigung erfolgt mE keine Addition von Prüfungstätigkeiten auf Konzernebene, auf Ebene des Mutterunternehmens und auf Ebene der (bedeutenden) Tochterunternehmen. Die Verhältnisse auf Konzernebene und auf Ebene der Muttergesellschaft sind separat zu würdigen. Ebenso ist auf Ebene bedeutender Töchter keine Addition von Prüfungstätigkeiten etwa bei Schwestergesellschaften vorzunehmen⁴⁶²); es ist jedes bedeutende verbundene Unternehmen für sich zu beurteilen. Muss der Konzernabschlussprüfer rotieren, so darf er in der folgenden zweijährigen cooling-off Phase auf Konzernebene nicht an der Prüfung mitwirken. Es erscheint jedoch zulässig, dass er bei einem Tochterunternehmen (gleichgültig ob bedeutend oder

⁴⁵⁸) Vgl die Definition des „bedeutsamen einbezogenen Unternehmens“ gemäß KFS/PG 12, Anhang 1 (Glossar); dies entspricht dem Begriff der „significant component“ im Sinne der ISA.

⁴⁵⁹) In diese Richtung auch *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319a Rz 36; *Steckel* in *U. Torggler*, UGB § 271a Rz 17.

⁴⁶⁰) *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 84 f; *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319a HGB Rz 39; *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 27 (34. Lfg); *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (246); aA *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb Erg 6 (14. Lfg).

⁴⁶¹) AA *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 65, was jedoch mit ihrer Forderung (siehe dort Rz 84) in Widerspruch steht, dass das Tochterunternehmen während des gesamten Zeitraums bedeutend sein muss.

⁴⁶²) *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 27 (34. Lfg); *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 80.

unbedeutend) an der Prüfung teilnimmt bzw dort als verantwortlicher Prüfer agiert⁴⁶³). Ausgeschlossenheit aufgrund der Rotationsverpflichtung bei einem bedeutenden Tochterunternehmen stellt auch kein Hindernis für eine Tätigkeit bei einem anderen Tochterunternehmen dar.

§ 271a Abs 4 zweiter Satz berücksichtigt neben dem Fall einer natürlichen Person als Abschlussprüfer auch jenen einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer. Im zweiten Fall trifft die Rotationspflicht wie auch bei der Einzelabschlussprüfung nur die namhaft gemachte Person und alle den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Personen sowie Prüfungsleiter. Damit sollte der Anforderung der RL 2006/43/EG genüge getan sein, welche die Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner erfordert, worunter alle vorrangig verantwortlich bestimmten Abschlussprüfer oder alle Unterzeichner des Bestätigungsvermerks zu verstehen sind (Art 2 Z 16 RL 2006/43/EG).

Art 2 Z 16 lit b RL 2006/43/EG dehnt für Zwecke der Beurteilung der Unabhängigkeit im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen den Begriff des „verantwortlichen Prüfungspartners“ auf all jene Abschlussprüfer aus, die auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften als für die Durchführung der Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt sind. Aufgrund dessen wurde in § 271a Abs 4 mit dem URÄG 2008 ergänzend der zweite Satz eingefügt. Dies hat allerdings nicht zur Folge, dass Abschlussprüfer von in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen im Rahmen der sinngemäßen Anwendung von § 271a Abs 3 als für den Konzernabschlussprüfer tätige Personen mit maßgeblich leitender Funktion gelten⁴⁶⁴). Dafür ist weiterhin ausschließlich relevant, ob eine Person für den Konzernabschlussprüfer konkret im Rahmen der Konzernabschlussprüfung tätig wird. Dies ist bei einem Einzelabschlussprüfer auf Tochterunternehmensebene nicht der Fall; daran ändert auch die Verpflichtung zur Einhaltung von Prüfungsanweisungen (audit instructions) des Konzernabschlussprüfers nichts.

⁴⁶³) *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 102; *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb Erg 4 (14. Lfg); *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271a Rz 26 (34. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271a UGB Rz 67. Strenger die deutsche hL *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 91; *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319a HGB Rz 39; *Seidler/Bischof/Pföhler*, WPg 2014, 236 (248).

⁴⁶⁴) *Gelter/Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIb 13 (12. Lfg).

F. Anpassungsbedarf aufgrund RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014 in Bezug auf die Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse

1. Allgemeines

Mit RL 2014/56/EU⁴⁶⁵) wurden die europarechtlichen Vorgaben für die Durchführung von Abschlussprüfungen mittels einer umfassenden Novellierung der RL 2006/43/EG weiterentwickelt. Gleichzeitig wurde die VO (EU) 537/2014⁴⁶⁶) erlassen, welche besondere Bestimmungen für (die Abschlussprüfung von) Unternehmen von öffentlichem Interesse iSv Art 2 Nr 13 RL 2006/43/EG enthält. Die Neuregelungen treten mit 17. Juni 2016 in Kraft; allfällige nationale Umsetzungs- und Durchführungsmaßnahmen sind bis zu diesem Datum zu erlassen.

Für § 271a ist auf Basis dessen eine umfassende Novellierung absehbar. Unternehmen von öffentlichem Interesse iSv Art 2 Z 13 RL 2006/43/EG nF unterliegen künftig der unmittelbaren Anwendung der VO (EU) 537/2014, sodass sich für diese abgesehen von der Wahrnehmung nationaler Wahlrechte eine gesonderte nationale Regelung erübrigt (zu den von der VO [EU] 537/2014 eingeräumten Wahlrechten der Mitgliedstaaten vgl unten im Rahmen der Darstellung der neuen Unabhängigkeitstatbestände). Im Folgenden sollen die mit den Unabhängigkeitstatbeständen im Zusammenhang stehenden Bestimmungen der VO (EU) 537/2014 und die Auswirkungen auf die bestehenden nationalen Regelungen besprochen werden; darüber hinaus gehende Inhalte der genannten AP-VO stehen an dieser Stelle nicht im Fokus.

2. Anwendungsbereich der VO (EU) 537/2014

Als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten (Art 2 Z 13 RL 2006/43/EG nF):

- Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats iSv Art 4 Abs 1 Nr 14 RL 2004/39/EG zugelassen sind,

⁴⁶⁵) Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl L 158 vom 27.5.2014 S 196.

⁴⁶⁶) Verordnung (EU) 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 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.

- Kreditinstitute iSv Art 3 Abs 1 Nr 1 RL 2013/36/EU außer den in Art 2 dieser RL genannten KI (CRR-Kreditinstitute⁴⁶⁷)),
- Versicherungsunternehmen iSv Art 2 Abs 1 RL 91/674/EWG,
- Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt werden, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.

Zu beachten ist, dass diese Umgrenzung von der Definition in § 189 Z 1 idF RÄG 2014 im Detail abweicht; letztere ordnet Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen nur dann dieser Kategorie zu, wenn es sich um Kapitalgesellschaften handelt. § 43 Abs 1a BWG idF Entwurf RÄ-BG 2015⁴⁶⁸) qualifiziert aber (für Zwecke der Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung) ergänzend wiederum sämtliche Kreditinstitute als Unternehmen von öffentlichem Interesse. Für Versicherungsunternehmen enthält § 136 VAG 2016 idF Entwurf RÄ-BG 2015 eine erweiterte Definition, wann Versicherungsunternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

Für diese Unternehmen und deren Abschlussprüfung werden die Anforderungen der VO (EU) 537/2014 somit unmittelbar anwendbar sein. Das Schicksal der vom österreichischen Gesetzgeber bisher als Unternehmen von öffentlichem Interesse eingestuft, von § 271a Abs 1 ebenfalls erfassten fünffach großen Gesellschaften liegt in der Hand des österreichischen Gesetzgebers; es ist davon auszugehen, dass dieser die bisherige Wertung beibehält, solche Unternehmen von besonderer gesamtwirtschaftlicher Bedeutung⁴⁶⁹) einem strengerem Regime und damit auch deren Abschlussprüfer verschärften Anforderungen an die Unabhängigkeit zu unterwerfen. Hierzu wäre es sinnvoll, die bisher fünffach großen Unternehmen für die Zwecke der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers explizit künftig als Unternehmen von öffentlichem Interesse einzustufen und sie damit dem diesbezüglichen Regime der VO (EU) 537/2014 vollinhaltlich zu unterwerfen. Die Alternative, für diese Unternehmen weiterhin in § 271a gesonderte verschärfte Anforderungen zu etablieren bzw die bisherigen Unabhängigkeitsanforderungen iSv § 271a beizubehalten, erscheint nicht vorzugswürdig. Wäre doch eine weitere Erhöhung der (ohnehin schon großen) Komplexität der Unabhängigkeitsbestimmungen die Folge,

⁴⁶⁷) Hingewiesen sei darauf, dass der nationale Kreditinstitutsbegriff nach BWG wesentlich weiter ist als der Begriff des CRR-KI.

⁴⁶⁸) Ministerialentwurf 89/ME (25. GP) zum Rechnungslegungsänderungs-Begleitgesetz 2015 (RÄ-BG 2015).

⁴⁶⁹) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 14 zum GesRÄG 2005.

würde eine weitere Ebene an verschärften Anforderungen eingezogen, die von der VO (EU) 537/2014 abweichende Vorschriften umfasst. Die Variante, die verschärften Anforderungen nur den von der AP-VO erfassten Unternehmen vorzubehalten und die fünffach großen Gesellschaften insofern zu entlasten, hätte allerdings den Vorteil, dass damit eine Angleichung an die deutsche Rechtslage erfolgen würde, wo tatsächlich nur die von der AP-VO als solche definierten Unternehmen in öffentlichem Interesse so behandelt werden.

Wichtig ist die Ausnahmebestimmung in Art 2 Abs 3 VO (EU) 537/2014⁴⁷⁰), welche den Mitgliedstaaten ermöglicht, Abschlussprüfungen bei Genossenschaften, Sparkassen und ähnlichen Unternehmen sowie deren Rechtsnachfolger, wenn sie Mitglied einer Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht sein müssen (können), vom Geltungsbereich der VO ganz oder teilweise auszunehmen⁴⁷¹). Und zwar unter der Voraussetzung, dass der Abschlussprüfer sowie alle Personen, die in der Lage sind, auf die Abschlussprüfung Einfluss zu nehmen, die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der RL 2006/43/EG einhalten. Dies steht in Ergänzung zu dem in Art 2 Abs 4 VO (EU) 537/2014 fortgeführten⁴⁷²) Bekenntnis zur Berücksichtigung der Besonderheiten bei Systemen gesetzlich zuständiger Prüfungseinrichtungen, wie es in Österreich bei Genossenschaften und Sparkassen besteht. Damit wird der Gesetzgeber in die Lage versetzt, erforderliche Anpassungen zur VO (EU) 537/2014 auch im Bereich der Unternehmen von öffentlichem Interesse vorzunehmen, die angesichts der besonderen Gegebenheiten und des Systems bei gesetzlich zuständigen Prüfungseinrichtungen erforderlich sind. So wäre eine Ausnahme von der externen Rotationsverpflichtung für den Sparkassen-Prüfungsverband erforderlich, um dessen Prüfungstätigkeit weiterhin (langfristig) zu ermöglichen⁴⁷³). Für den Bereich der Genossenschaftsrevision, im Rahmen welcher Revisionsverbände als gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen die Durchführung von Abschlussprüfungen/Revisionen zu besorgen haben, ist dies grundsätzlich nicht erforderlich, weil in diesem System die einzelnen Revisoren Träger der Revision sind und ein Revisorenwechsel insofern als ein Fall der externen Rotation zu verstehen ist.

⁴⁷⁰) Demgegenüber entfällt die bisher in Art 39 RL 2006/43/EG aF vorgesehene Möglichkeit für Mitgliedstaaten, nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen von den strengeren Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse auszunehmen (vgl. *Naumann/Herkendell*, WPg 2014, 177).

⁴⁷¹) Siehe dazu auch Erwägungsgrund 6 VO (EU) 537/2014.

⁴⁷²) Vgl. bisher Erwägungsgrund 11 RL 2006/43/EG aF.

⁴⁷³) Vgl. für Deutschland § 340k dHGB idF Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015).

3. Unabhängigkeitstatbestände der VO (EU) 537/2014

a) Entfall der bisherigen Tatbestände des § 271a UGB

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten künftig direkt die Tatbestände gemäß AP-VO. Die bestehenden Tatbestände können demnach entfallen. Zur Frage von Sonderregelungen von nach nationalem Recht als Unternehmen von öffentlichem Interesse eingestuften Einheiten vgl bereits die Ausführungen im vorigen Abschnitt; um ein unübersichtliches Nebeneinander von verschiedenen Unabhängigkeitsregimen zu verhindern, sollte ein Gleichlauf von Unabhängigkeitstatbeständen angestrebt werden, sofern eine Ausdehnung über die Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd AP-VO hinaus von Seiten des Gesetzgebers gewünscht ist. Zu bedenken wäre ein Entfall der Tatbestände vom Gesetzgeber im Zusammenhang mit sämtlichen anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen, welche für Zwecke der Umgrenzung von Unabhängigkeitsanforderungen auf § 271a verweisen.

b) Prüfungshonorare und Umsatzabhängigkeit (Art 4 VO [EU] 537/2014)

Art 4 Abs 1 VO (EU) 537/2014 verbietet, dass Prüfungshonorare ergebnisabhängig vereinbart werden. Ergebnisabhängigkeit wäre im Sinne dieser Bestimmung insbesondere dann gegeben, wenn das Honorar im Hinblick auf den Ausgang oder das Ergebnis einer Transaktion oder das Ergebnis der ausgeführten Arbeiten auf einer vorab festgelegten Basis berechnet wird. Honorare, die von einem Gericht oder einer zuständigen Behörde festgesetzt werden, sind nicht als ergebnisabhängig zu betrachten.

Art 4 Abs 2 VO (EU) 537/2014 stellt zunächst die Honorare für Nichtprüfungsleistungen und die Honorare für Abschlussprüfungen in Verhältnis. Die Gesamthonorare für Nichtprüfungsleistungen (außer solche gemäß Art 5 Abs 1 VO (EU) 537/2014 und solche, die nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind) gegenüber dem geprüften Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen dürfen für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe durchschnittlich

gezahlten Honorare betragen. Hierzu können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die zuständige Behörde auf Ersuchen des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft ausnahmsweise gestatten darf, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Bezug auf ein geprüfetes Unternehmen für einen Zeitraum von höchstens zwei Geschäftsjahren von diesen Anforderungen ausgenommen wird⁴⁷⁴).

Art 4 Abs 3 VO (EU) 537/2014 normiert sodann den bereits vom Grundsatz her bekannten Tatbestand der Umsatzabhängigkeit. Der Tatbestand wird im Vergleich zur bisherigen nationalen Regelung (§ 271a Abs 1 Z 1) insofern geändert, als er sozusagen in zwei Etappen wirkt. Die erste Stufe verlangt eine Reaktion nach einem Zeitraum von drei Jahren. Wenn nämlich die von einem Unternehmen von öffentlichem Interesse insgesamt gezahlten Honorare in jedem der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15% der von dem Abschlussprüfer (Prüfungsgesellschaft, Konzernabschlussprüfer) insgesamt vereinnahmten Honorare hinausgehen, muss der betreffende Abschlussprüfer (Prüfungsgesellschaft, Konzernabschlussprüfer) den Prüfungsausschuss darüber in Kenntnis setzen. Mit diesem sind die Gefahren für die Unabhängigkeit und die zur Verminderung dieser Gefahren eingeleiteten Schutzmaßnahmen zu beraten. Der Prüfungsausschuss erwägt, ob das Prüfungsmandat vor Erteilung des Bestätigungsvermerks einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft unterzogen werden sollte. Wenn die von einem solchen Unternehmen von öffentlichem Interesse gezahlten Honorare weiterhin über 15% der insgesamt von dem Abschlussprüfer (Prüfungsgesellschaft, Konzernabschlussprüfer) vereinnahmten Honorare hinausgehen, entscheidet der Prüfungsausschuss anhand objektiver (triftiger⁴⁷⁵) Gründe darüber, ob der Abschlussprüfer (Prüfungsgesellschaft, Konzernabschlussprüfer) bei diesem Unternehmen oder dieser Unternehmensgruppe die Abschlussprüfung für einen weiteren Zeitraum von maximal zwei Jahren durchführen darf. Nach fünfjähriger Überschreitung der Schwelle (zweite Stufe) liegt schließlich unwiderleglich Inhabilität des Abschlussprüfers vor.

Zwar lässt Art 4 Abs 4 VO (EU) 537/2014 zu, dass die Mitgliedstaaten strengere Anforderungen als in Art 4 VO (EU) 537/2014 vorgesehen anwenden können. Ein Anlass für eine über die dargestellten Tatbestände hinausgehende Verschärfung durch den

⁴⁷⁴) Im deutschen Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015) wird das Wahlrecht in Anspruch genommen (vgl dort § 319a Abs 1a dHGB im Entwurf).

⁴⁷⁵) Erwägungsgrund 7 VO (EU) 537/2014.

österreichischen Gesetzgeber scheint in diesem Zusammenhang mE jedoch nicht gegeben. Die bestehende Bestimmung in § 271a Abs 1 Z 1 kann daher mE ersatzlos entfallen⁴⁷⁶).

c) Nichtprüfungsleistungen (Art 5 VO [EU] 537/2014)

Die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ist (neben der externen Prüferrotation) einer der neuralgischen und in den letzten Jahren kontrovers diskutierten Punkte des gesamten Systems an Unabhängigkeitsvorschriften. Hieraus erklärt sich der große Detaillierungsgrad, dem man sich in der Befassung mit Art 5 VO (EU) 537/2014 gegenüber sieht.

Zunächst legt Art 5 Abs 1 VO (EU) 537/2014 Adressatenkreis und Zeitraum fest. So dürfen weder der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft eines Unternehmens von öffentlichem Interesse noch jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft angehört, direkt oder indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen in der Union verbotene Nichtprüfungsleistungen vom Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bis zum Zeitpunkt der Abgabe des Bestätigungsvermerks erbringen. Für juristische Leistungen im Zusammenhang mit allgemeiner Beratung, Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten wird der relevante Zeitraum sogar auf das dem zu prüfenden Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr ausgedehnt.

Folgende Tätigkeiten stellen in diesem Sinne verbotene Nichtprüfungsleistungen dar („black list“):

- a) die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Folgendem:
 - i) Erstellung von Steuererklärungen;
 - ii) Lohnsteuer;
 - iii) Zöllen;
 - iv) Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben;

⁴⁷⁶) So schlägt auch der deutsche Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015) die ersatzlose Streichung von § 319a Abs 1 Z 1 dHGB vor.

- v) Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei diesen Prüfungen ist gesetzlich vorgeschrieben;
- vi) Berechnung der direkten und indirekten Steuern sowie latenter Steuern;
- vii) Erbringung von Steuerberatungsleistungen⁴⁷⁷);
- b) Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist⁴⁷⁸);
- c) Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen;
- d) Lohn und Gehaltsabrechnung;
- e) Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen;
- f) Bewertungsleistungen, einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten;
- g) juristische Leistungen im Zusammenhang mit
 - i) allgemeiner Beratung,
 - ii) Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und
 - iii) Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten;
- h) Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens;
- i) Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens, ausgenommen die Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen,

⁴⁷⁷) Dieser Unterpunkt erscheint angesichts der gleichnamigen Rubrik (lit a: „Erbringung von Steuerberatungsleistungen ...“), welcher er zuzuordnen ist, redundant; *Klaas*, WPg 2014, 763 (764) geht (unter Beleuchtung der Ursache für die unglückliche Formulierung, welche in - zB im Vergleich zur englischen Terminologie - nicht so differenzierten Begrifflichkeiten liegt) daher davon aus, dass dieser Unterpunkt obsolet ist; mE könnte man dem Unterpunkt insofern Sinn verleihen, als man ihn als Auffangtatbestand im Sinne von „sonstigen“ (von den Unterpunkten i bis vi nicht erfassten) Steuerberatungsleistungen versteht.

⁴⁷⁸) Hierzu zählt Erwägungsgrund 8 VO (EU) 537/2014 zB die Verwaltung des Umlaufvermögens (Working Capital Management), die Bereitstellung von Finanzinformationen, die Optimierung von Geschäftsabläufen, die Finanzmittelverwaltung (Cash Management), die Verrechnungspreisgestaltung, die Herbeiführung von Effizienzgewinnen bei Lieferketten und Ähnliches.

einschließlich der Ausstellung von Prüfbescheinigungen (Comfort Letters) im Zusammenhang mit vom geprüften Unternehmen herausgegebenen Prospekten⁴⁷⁹);

j) Werbung für, Handel mit oder Zeichnung von Aktien des geprüften Unternehmens;

k) Personaldienstleistungen in Bezug auf

i) Mitglieder der Unternehmensleitung, die in der Position sind, erheblichen Einfluss auf die Vorbereitung der Rechnungslegungsunterlagen oder der Abschlüsse, die Gegenstand der Abschlussprüfung sind, auszuüben, wenn zu diesen Dienstleistungen Folgendes gehört:

- Suche nach oder Auswahl von Kandidaten für solche Positionen oder
- Überprüfung der Referenzen von Kandidaten für diese Positionen;

ii) Aufbau der Organisationsstruktur und

iii) Kostenkontrolle.

Die Mitgliedstaaten können gemäß Art 5 Abs 2 VO (EU) 537/2014 auch andere als die in der vorigen Aufzählung aufgeführten Leistungen verbieten, wenn diese ihrer Ansicht nach eine Gefährdung der Unabhängigkeit darstellen könnten. Der Umfang der vorgesehenen Liste ist aber schon sehr weit; individuelle Erweiterungen der Tatbestände durch den österreichischen Gesetzgeber würde zudem eine weitere Steigerung der Komplexität im Bereich der Unabhängigkeit bewirken⁴⁸⁰). Daher erschiene es sinnvoll, von einer Inanspruchnahme der Ausweitungsmöglichkeit abzusehen.

Eine interessante Erleichterungsmöglichkeit sieht allerdings Art 5 Abs 3 VO (EU) 537/2014 vor. Demzufolge steht es den Mitgliedstaaten frei, bestimmte Steuerberatungsleistungen (jene bei obiger Aufzählung in lit a Z i und iv bis vii) sowie Bewertungsleistungen (einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten) zuzulassen, sofern die Leistungen allein oder kumuliert keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben⁴⁸¹), die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art 11 VO (EU) 537/2014 umfassend dokumentiert und erläutert ist und der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die Grundsätze der

⁴⁷⁹) Ausgenommen sollten etwa auch Sorgfaltsprüfungen (Due-Diligence-Prüfungen) sein, vgl Erwägungsgrund 8 VO (EU) 537/2014.

⁴⁸⁰) So auch für Deutschland *Klaas*, WPg 2014, 763 (766).

⁴⁸¹) Erwägungsgrund 9 VO (EU) 537/2014 führt demonstrativ an, dass Leistungen, die aggressive Steuerplanung beinhalten, nicht als unwesentlich angesehen werden sollten; hierzu kritisch *Klaas*, WPg 2014, 763 (766).

Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG erfüllt⁴⁸²). Allein um einen wünschenswerten Gleichlauf mit der deutschen Rechtslage herzustellen, wäre eine Wahrnehmung der Erleichterungsbestimmung sinnvoll.

Selbst die Erbringung an sich erlaubter Nichtprüfungsleistungen wird an bestimmte Voraussetzungen geknüpft (Art 5 Abs 4 VO [EU] 537/2014). Ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw die eine Abschlussprüfung bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt, und jedes Mitglied seines/ihres Netzwerks darf für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die verbotenen Nichtprüfungsleistungen nur dann erbringen, wenn der Prüfungsausschuss dies nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen (vgl Art 22b RL 2006/43/EG nF) zuvor billigt⁴⁸³). Die Mitgliedstaaten können wiederum strengere Vorschriften für die Voraussetzungen festlegen, unter denen ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder ein Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft angehört, für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die verbotenen prüfungsfremden Leistungen erbringen darf⁴⁸⁴). Ob eine weitere Verschärfung für zulässige Nichtprüfungsleistungen einen Mehrwert bringen kann, erscheint zweifelhaft. ME kann mit den vorgesehenen Anforderungen das Auslangen gefunden werden, sodass eine Wahrnehmung des Mitgliedstaatenwahlrechts eher kritisch zu sehen wäre⁴⁸⁵). Die Erbringung solcher Leistungen ist ohnehin an der Generalklausel zur Besorgnis der Befangenheit nach den allgemeinen Grundsätzen zu messen.

Art 5 Abs 5 VO (EU) 537/2014 behandelt schließlich den Fall, dass ein Netzwerkmitglied bei einem vom geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse beherrschten Unternehmen mit Sitz in einem Drittland verbotene Nichtprüfungsleistungen erbringt. Es sind Schutzmaßnahmen erforderlich, welche eine Beeinträchtigung der fachlichen Einschätzung und des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers verhindern. Allerdings

⁴⁸²) Für Deutschland wird eine Wahrnehmung des Wahlrechts stark befürwortet *Klaas*, WPg 2014, 763 (765 f) und findet sich auch im Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015) wieder, in welchem eine entsprechende Änderung in § 319a Abs 1 dHGB vorgeschlagen wird.

⁴⁸³) Der Prüfungsausschuss ist außerdem dazu angehalten, in Bezug auf die in Art 5 Abs 3 VO (EU) 537/2014 (vgl dazu die vorige Rz) genannten Leistungen - sofern sie von den Mitgliedstaaten zugelassen werden - Leitlinien zu erlassen.

⁴⁸⁴) Mit *Klaas*, WPg 2014, 763 (766) ist anzunehmen, dass sich dies nicht auf die vom Mitgliedstaat gemäß Art 5 Abs 3 VO (EU) 537/2014 zugelassenen Nichtprüfungsleistungen bezieht, weil Art 5 Abs 3 VO (EU) 537/2014 bereits die Voraussetzungen nennt, unter denen eine Mitgliedstaat die Zulassung aussprechen darf.

⁴⁸⁵) Ähnlich für Deutschland *Klaas*, WPg 2014, 763 (767).

listet Art 5 Abs 5 dritter Unterabs VO (EU) 537/2014 bestimmte Nichtprüfungsleistungen auf, deren Erbringung im Sinne dieses Absatzes nicht durch Schutzmaßnahmen saniert werden kann.

Aus der Liste verbotener Nichtprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse kann mE nicht der Rückschluss gezogen werden, dass die genannten Tätigkeiten für alle anderen Unternehmen zulässig sind. Die für diese auf Basis der Vorgaben und Prinzipien der RL 2006/43/EG zu definierenden Tatbestände (Ausschlussgründe) können (und müssen) viele der in Art 5 VO (EU) 537/2014 genannten Sachverhalte umfassen.

d) Laufzeit von Mandaten und Prüferrotation (Art 17 VO [EU] 537/2014)

Die Laufzeit des ersten Mandats für eine Abschlussprüfung hat mindestens ein Jahr zu betragen und kann verlängert werden. Den Mitgliedstaaten wird freigestellt, zu verlangen, dass das erste Mandat eine Laufzeit von mehr als einem Jahr haben muss (Art 17 Abs 1 erster Unterabs und Abs 2 lit a VO [EU] 537/2014).

Weder das erste Mandat eines bestimmten Abschlussprüfers oder einer bestimmten Prüfungsgesellschaft⁴⁸⁶) noch dieses Mandat in Kombination mit erneuerten Mandaten darf die Höchstlaufzeit von zehn Jahren überschreiten; gemeint dürfte damit sein, dass die Abschlussprüfung höchstens über zehn Geschäftsjahre durchgeführt werden darf⁴⁸⁷). Die Mitgliedstaaten können eine Höchstlaufzeit von weniger als zehn Jahren festlegen (Art 17 Abs 1 erster Unterabs und Abs 2 lit a VO [EU] 537/2014). Innerhalb des folgenden Vierjahreszeitraums darf weder der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft noch gegebenenfalls Mitglieder des Netzwerks innerhalb der Union nach Ablauf der Höchstlaufzeiten der Mandate die Abschlussprüfung bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen. Wiederum wird dies so zu verstehen sein, dass die Abschlussprüfung über die folgenden vier Geschäftsjahre nicht durchgeführt werden darf. Damit wird die (umstrittene) Grundregel für die im Anwendungsbereich der VO (EU)

⁴⁸⁶) Für die Zwecke von Art 17 VO (EU) 537/2014 umfasst der Begriff der „Prüfungsgesellschaft“ auch andere Gesellschaften, die von ihr erworben wurden oder sich mit ihr zusammengeschlossen haben.

⁴⁸⁷) Die Dauer des Prüfungsmandats wird vom ersten Geschäftsjahr an berechnet, das in dem Auftragsschreiben erfasst ist, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erstmals für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse bestellt wurde.

537/2014 einzuhaltende externe Rotation geschaffen⁴⁸⁸). Auf die Übergangsbestimmungen in Art 41 VO (EU) 537/2014 sei hingewiesen.

Art 17 Abs 4 VO (EU) 537/2014 gestattet den Mitgliedstaaten, in Ausnahmefällen eine Verlängerung der Höchstlaufzeit vorzusehen. In Deutschland wird die Inanspruchnahme des Wahlrechtes vorgeschlagen⁴⁸⁹) und sollte auch in Österreich entsprechend wahrgenommen werden. Zulässig ist eine Verlängerung auf 20 Jahre bei Durchführung eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens (vgl dazu Art 16 VO [EU] 537/2014), welches nach Ablauf der regulären Höchstlaufzeit wirksam wird, oder eine Verlängerung auf 24 Jahre, wenn nach Ablauf der regulären Höchstlaufzeit mehr als ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft gleichzeitig beauftragt werden, sofern die Abschlussprüfung zur Vorlage eines gemeinsamen Bestätigungsvermerks führt (Joint Audit). Eine Durchführung der Prüfung in Form eines Joint Audits wird in jedem einzelnen Geschäftsjahr ab dem elften Geschäftsjahr erforderlich sein, andernfalls kann von der Erleichterungsbestimmung kein Gebrauch gemacht werden⁴⁹⁰). Sofern ein Mitgliedstaat von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, ist im Einzelfall eine Verlängerung des Mandats über die reguläre Höchstlaufzeit hinaus aber nur dann möglich, wenn das Verwaltungs- oder das Aufsichtsorgan auf Empfehlung des Prüfungsausschusses der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung im Einklang mit dem nationalen Recht vorschlägt, das Mandat zu verlängern, und wenn dieser Vorschlag angenommen wird (Art 17 Abs 5 VO [EU] 537/2014). Eine Verlängerung der regulären Höchstlaufzeit in Ausnahmefällen für maximal zwei weitere Jahre ermöglicht Art 17 Abs 6 VO (EU) 537/2014.

Neben der skizzierten neu etablierten externen Rotationsverpflichtung bleibt die bisherige Pflicht zur internen Rotation weiter bestehen. Art 17 Abs 7 VO (EU) 537/2014 gibt dazu vor, dass die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung beenden. Die Mitgliedstaaten können eine kürzere Frist festlegen. Die verantwortlichen Prüfungspartner können

⁴⁸⁸) Die Einführung einer externen Rotationsverpflichtung ist auf vielfache Kritik gestoßen, vgl stellvertretend *Lenz*, RWZ 2011, 198 (202 f); siehe auch die einhellig kritische Literatur zur (später revidierten) Einführung einer externen Rotation in Österreich durch das FMAG im Jahr 2001 in FN 417.

⁴⁸⁹) § 318 Abs 1a dHGB idF Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015).

⁴⁹⁰) Referentenentwurf zum AReG (Stand 27.3.2015) S 24 (Erläuterungen zu § 318 Abs 1a dHGB).

frühestens drei Jahre nach der Beendigung ihrer Teilnahme wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken.

Im Zusammenhang mit der internen Rotation stellt die VO bestimmte organisatorische Anforderungen auf. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft muss nämlich ein angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal einführen, das zumindest die als Abschlussprüfer geführten Personen erfasst. Diese graduelle Rotation erfolgt gestaffelt und betrifft einzelne Personen und nicht das gesamte Prüfungsteam. Sie steht in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der Tätigkeiten des Abschlussprüfers bzw der Prüfungsgesellschaft. Der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft muss in der Lage sein, der zuständigen Behörde gegenüber darzulegen, dass dieses System wirksam angewandt wird und dem Umfang und der Komplexität seiner bzw ihrer Tätigkeiten angemessen ist.

4. Sonstiges

Weitere Bestimmungen der VO (EU) 537/2014 befassen sich mit organisatorischen Fragen, die in Zusammenhang mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stehen. Erwähnenswert sind hierbei Art 6 Abs 2 (Erklärung gegenüber dem Prüfungsausschuss und Erörterung von Gefahren für die Unabhängigkeit sowie der ergriffenen Schutzmaßnahmen mit dem Prüfungsausschuss), Art 11 Abs 2 lit a (Angaben zur Unabhängigkeit im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss), Art 13 Abs 1 lit g (Angaben zur Unabhängigkeit im Transparenzbericht) und Art 10 Abs 2 lit f (Erklärung zur Unabhängigkeit im Rahmen des Bestätigungsvermerks). Darauf soll jedoch im Rahmen dieser Abhandlung, welche sich primär mit den Unabhängigkeitstatbeständen beschäftigt, nicht näher eingegangen werden.

V. Unabhängigkeit im Netzwerk (§ 271b UGB)

A. Allgemeines

§ 271b wurde mit dem URÄG 2008 (BGBl I 2008/70) eingeführt und war erstmals auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben (§ 906 Abs 18). Diese Bestimmung dehnt die Beachtlichkeit unabhängigkeitsgefährdender Umstände auf das gesamte Netzwerk aus, dem ein Abschlussprüfer angehört.

Es wird damit Art 22 Abs 2 RL 2006/43/EG Rechnung getragen, welcher dezidiert auch Beziehungen zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Netzwerk des Abschlussprüfers anspricht. Der Netzwerkbegriff wird in Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG definiert. Die deutsche Parallelbestimmung findet sich in § 319b dHGB.

§ 271b ergänzt die §§ 271 und 271a und ist je nach geprüftem Unternehmen zusätzlich zu den Anforderungen gemäß § 271 und, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von § 271a Abs 1, zusätzlich zu den Anforderungen gemäß § 271a zu beachten. In Sonderbestimmungen über die Abschlussprüfung bei bestimmten Unternehmen wird § 271b ebenfalls ausdrücklich für anwendbar erklärt (vgl § 61 Abs 2 BWG zur Bankprüfung, § 82b Abs 1 VAG zur Prüfung von Versicherungsunternehmen; vgl aber § 31 Abs 1 PKG, wo nur auf §§ 271 und 271a UGB Bezug genommen wird und § 271b keine Erwähnung findet).

Zur netzwerkweiten Erfassung von möglichen Ausschluss- und Befangenheitstatbeständen wird insbesondere in größeren und grenzüberschreitenden (globalen) Netzwerken die Einrichtung einer zentralen Stelle bzw Plattform, wo alle relevanten Umstände bekanntzugeben sind, notwendig sein, über welche verlässliche Informationen hinsichtlich etwaiger relevanter Tatbestände, die bei einem Netzwerkmitglied gesetzt wurden, eingeholt werden können⁴⁹¹).

Die Zugehörigkeit zu einem Netzwerk im Sinne von § 271b Abs 1 ist im Fall von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im öffentlichen Register gemäß § 23 A-QSG anzugeben

⁴⁹¹) Bei international agierenden Netzwerken bestehen bereits vielfach entsprechende Plattformen bzw Informationssysteme aufgrund der insoweit schon bisher strengen SEC-Bestimmungen. Vgl *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319b HGB Rz 5; *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271b Rz 16 (34. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 144 (3. Lfg); *Petersen/Zwirner/Boecker*, WPg 2010, 464 (465); vgl auch *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 21.

(§ 23 Abs 4 Z 4 A-QSG). Eine Beschreibung des Netzwerks einschließlich seiner rechtlichen und sonstigen Struktur ist gemäß § 24 Abs 1 Z 3 A-QSG im Transparenzbericht vorgesehen.

Vorab festzuhalten ist, dass im Einzelfall unter Umständen eine Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 bestehen kann, wenn die Anwendung von § 271b aufgrund der Nichterfüllung eines Tatbestandsmerkmals gemäß Abs 1 oder Abs 2 scheitert.

B. Netzwerkbegriff (§ 271b Abs 1)

Nach § 271b Abs 1 liegt ein Netzwerk dann vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken⁴⁹²). Mit dieser Umschreibung wird die Netzwerkdefinition nach Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG umgesetzt; diese versteht unter einem Netzwerk die breitere Struktur, die erstens auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört und die zweitens eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist⁴⁹³). Diese Definition wurde nicht wortgetreu übernommen, sondern es wurde in Anlehnung an die deutsche Umsetzung in § 319b Abs 1 dritter Satz dHGB eine allgemeinere Formulierung gewählt, die sämtliche Kriterien bündeln soll, ohne die Begriffsbestimmung der RL inhaltlich zu modifizieren⁴⁹⁴). Die offene Formulierung und die in der Praxis vielgestaltigen Strukturen werden eine große Herausforderung für die Beurteilung von konkreten Konstellationen im Lichte dieser Bestimmung darstellen⁴⁹⁵).

Netzwerkmitglieder können sowohl natürliche als auch juristische Personen und Personengesellschaften sein⁴⁹⁶) sowie vergleichbare nach anderen Rechtsordnungen rechtsfähige Subjekte⁴⁹⁷). Vorauszusetzen ist dabei nicht, dass es sich bei

⁴⁹²) Zur Entwicklung des Netzwerkbegriffs siehe näher *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (886).

⁴⁹³) Diese Definition entspricht auch jener des IESBA Code of Ethics, vgl dort Abschnitt 290.13 ff (2014 Edition).

⁴⁹⁴) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25.

⁴⁹⁵) *Petersen/Zwirner/Boecker*, WPg 2010, 464 (465); *Gahleithner*, *ecolex* 2008, 536 (538).

⁴⁹⁶) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25.

⁴⁹⁷) *Schmidt* in Beck Bil-Komm⁹ § 319b HGB Rz 7; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 130.

Netzwerkmitgliedern zwingend um Wirtschaftstreuhänder bzw Wirtschaftstreuhandunternehmen handelt. Auch Personen anderer Professionen bzw Unternehmen mit anderem Unternehmensgegenstand können grundsätzlich als Netzwerkmitglieder zu qualifizieren sein (zB Consulting-Unternehmen, Rechtsanwälte etc)⁴⁹⁸). Da jedoch ein Zusammenwirken nur dann netzwerkbe gründend ist, wenn es in Verbindung mit der Berufsausübung erfolgt, ergeben sich gewisse Eingrenzungen des potentiellen Personen- bzw Unternehmenskreises⁴⁹⁹).

Das Zusammenwirken muss im Rahmen der Berufsausübung erfolgen. Die gemeinsame Verfolgung wirtschaftlicher Interessen ohne Bezug zur beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder bleibt daher folgenlos. Mitgliedschaften etwa in Berufsverbänden (zB KWT, IWP, AFRAC) sind von der Regelung nicht erfasst⁵⁰⁰).

Zur Etablierung eines Netzwerks müssen die Personen in irgendeiner Weise zusammenwirken. Auf welcher Grundlage das Zusammenwirken erfolgt, ist nicht entscheidend; vielmehr sind – allein um Umgehungsstrukturen zu erfassen - die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die rechtliche Ausgestaltung der Kooperation maßgeblich⁵⁰¹). So kann auch eine bloß faktische Zusammenarbeit bei sämtlichen Mandaten oder ein faktischer laufender wechselseitiger Tausch der Funktionen als Abschlussprüfer und Steuerberater bzw Jahresabschlussersteller allenfalls auch unter Abgabe gegenseitiger Empfehlung gegenüber Klienten netzwerkbe gründend wirken⁵⁰²). Das Zusammenwirken muss bewusst und gewollt erfolgen, was einer zielorientierten Kooperation immanent ist⁵⁰³).

Zentrale Voraussetzung zur Etablierung eines Netzwerks ist die Intention der Netzwerkmitglieder, gemeinsame wirtschaftliche Interessen zu verfolgen. Im Sinne des Netzwerkbegriffs gemäß Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG kann dies etwa durch Gewinn- oder

⁴⁹⁸) *Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 4 (14. Lfg); *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271b Rz 4 (34. Lfg); *Steckel* in *U. Torggler*, UGB § 271b Rz 6.

⁴⁹⁹) Die deutsche hL geht davon aus, dass überhaupt nur Betätigungen relevant sind, welche mit der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer berufsrechtlich vereinbar sind (vgl. *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319b HGB Rz 8; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 136).

⁵⁰⁰) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25 f; vgl. auch *Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 5 f (14. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 10.

⁵⁰¹) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25; ausführlich *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 125 ff.

⁵⁰²) *Reiter*, RWZ 2011, 212 (214); *Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 6 (14. Lfg).

⁵⁰³) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25; *Kroiss/Nowotny/Reiffenstahl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (32); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 141 (3. Lfg); *Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 6 (14. Lfg); *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, 967 (970); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (777); *Petersen/Zwirner/Boecker*, WPg 2010, 464 (465); *Ebke* in *MünchKomm HGB*³ § 319b Rz 16 f; *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Kütting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319b HGB Rz 5 (4. Erg-Lfg); aA offenbar *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271b Rz 2 aE (34. Lfg).

Kostenteilung oder durch eine Verbindung durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke (Firma, Bezeichnung, etc) oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen bewirkt werden⁵⁰⁴). Eine Kooperation zwischen Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und die Qualifikation als Netzwerk iSd § 271b ist folglich auf die Eignung des organisierten Zusammenwirkens zur Förderung der wirtschaftlichen Interessen und damit zur Steigerung des wirtschaftlichen Erfolges der partizipierenden Personen zu beurteilen⁵⁰⁵). Den genannten Kriterien kommt insofern Indizwirkung zu. Das Vorliegen und die Bedeutung der oben angeführten möglichen Elemente von Kooperation, wie sie in Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG (demonstrativ) genannt werden, sind in einer Gesamtbetrachtung in richtlinienkonformer Weise aus Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten zu würdigen⁵⁰⁶). Auch nur mittelbare oder nicht quantifizierbare wirtschaftliche Vorteile können in diesem Zusammenhang relevant sein und sind daher ins Kalkül zu ziehen⁵⁰⁷).

Ein Netzwerk wird idR dann vorliegen, wenn die Kooperation durch auf Dauer angelegte, wechselseitige und institutionalisierte Verpflichtungen gekennzeichnet ist⁵⁰⁸). Wesentlicher Faktor ist weiters der Außenauftritt⁵⁰⁹). Der Auftritt unter einer gemeinsamen Marke bzw Firma hat üblicherweise die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen zum Ziel und begründet folglich ein Netzwerk⁵¹⁰). Dies gilt idR auch, wenn die Beteiligten im Geschäftsverkehr zB unter der Bezeichnung „Netzwerk“ auftreten⁵¹¹); wenn

⁵⁰⁴) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25.

⁵⁰⁵) Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 139 (3. Lfg).

⁵⁰⁶) Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (886); Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008, 116 f; Steinböck in Dellinger, BWG § 62 Rz 139 (3. Lfg); Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319b HGB Rz 9; vgl auch Erwägungsgrund 11 aE RL 2006/43/EG; ausführlich zur Auslegung von Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG und letztlich für Gesamtbetrachtung Ebke in MünchKomm HGB³ § 319b Rz 4 ff und 21 f. Für das Ausreichen der Erfüllung bloß eines genannten Kriteriums offenbar Völkl/Hirschböck in Straube, UGB § 271b Rz 10 (34. Lfg).

⁵⁰⁷) Reiter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIc 7 (14. Lfg).

⁵⁰⁸) Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008, 116 f; Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009, 25 (33).

⁵⁰⁹) Müller in KölnKomm RLR § 319b HGB Rz 8 f.

⁵¹⁰) IWP/PE 19, Pkt 58; Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009, 25 (32); vgl Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319b HGB Rz 10; Petersen/Zwirner/Boecker, WPg 2010, 464 (466); Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung⁵ § 319b HGB Rz 7 (4. Erg-Lfg); differenzierend Ebke in MünchKomm HGB³ § 319b Rz 22.

⁵¹¹) Schmidt in Beck Bil-Komm⁹ § 319b HGB Rz 10.

in einem solchen Fall ausnahmsweise die Netzwerkdefinition nicht erfüllt sein sollte, kann hierin dennoch Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 gründen⁵¹²).

Ein Zusammenwirken mit dem ausschließlichen Ziel der Kostensenkung ohne sonstige wechselseitige Verpflichtungen stellt für sich allein wohl noch kein ausreichendes gemeinsames wirtschaftliches Interesse dar, welches zwingend zur Begründung eines Netzwerks ausreicht. Keine Netzwerke im Sinne dieser Bestimmung bilden folglich bloße Bürogemeinschaften, die allein zum Zweck der Kostensenkung eingegangen werden, oder beispielsweise Kooperationen ohne gemeinsamen Marktauftritt rechtlich selbständiger Wirtschaftsprüfer, die ausschließlich der Entwicklung einer Software oder Prüfungsgrundlagen dienen oder einen Austausch auf fachlicher Ebene von Informationen, Ideen oder Wissen bezwecken⁵¹³). Ebenso wird die gemeinsame Organisation von Schulungs- und Fortbildungsveranstaltungen für die Mitarbeiter zweier oder mehrerer ansonsten nicht kooperierender WP-Gesellschaften zum Zweck der Kostenreduktion bzw um überhaupt entsprechende Veranstaltungen für den Eigenbedarf organisieren oder Informationsmaterial produzieren zu können kein Netzwerk begründen. Die mehrfache vorübergehende Überlassung von Personal zu marktüblichen Konditionen zwischen zwei WP-Gesellschaften für die Unterstützung bei der Durchführung einzelner Prüfungsaufträge stellt kein Netzwerk zwischen den WP-Gesellschaften her. Die Durchführung von Joint-Audits mit derselben WP-Gesellschaft bei einem Klienten über mehrere Jahre hinweg führt nicht zur Erfüllung des Netzwerkstatbestandes⁵¹⁴). Als unproblematisch wird es auch angesehen, wenn eine wiederholte gegenseitige Vermittlung von Mandaten erfolgt, die aus bestimmten (fachlichen, geographischen etc) Gründen nicht selbst übernommen werden können, solange keine weiteren netzwerkbe gründenden Umstände hinzutreten, wie zB ein gemeinsamer Außenauftritt⁵¹⁵).

Es muss sich um eine Verbindung handeln, die auf eine gewisse Dauer angelegt ist. Bloß einmalige oder nur gelegentliche Zusammenarbeit begründet noch kein Netzwerk⁵¹⁶).

⁵¹²) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 25; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB³⁶ § 319b Rz 9.

⁵¹³) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 26; vgl auch *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 117; *Kroiss/Nowotny/Reiffenstahl/Schiemer* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2009, 25 (32 f); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 140 (3. Lfg); strenger womöglich *Müller* in *KölnKomm RLR* § 319b HGB Rz 11.

⁵¹⁴) Zu alledem *Reiter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 8 (14. Lfg); *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 140 (3. Lfg); vgl auch die illustrierenden Beispiele in IWP/PE 19, Pkt 59, Code of Ethics 290.16 ff (2014 Edition) und bei *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 14 sowie bei *Bartos/Milla/Kuntner* in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch* 2011, 149 (180 f).

⁵¹⁵) *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 143.

⁵¹⁶) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 139 (3. Lfg); *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 12; *Habersack/Schürnbrand* in *Großkomm HGB*⁵ § 319b Rz 9; *Petersen/Zwirner*, WPg

Vorauszusetzen ist daher, dass ein Dauerzustand hergestellt wird (zB Verwendung einer gemeinsamen Marke über einen längeren Zeitraum) oder dass bestimmte Handlungen, die ein Zusammenwirken zur Verfolgung gemeinsamer Interessen darstellen, wiederholt gesetzt werden (sollen)⁵¹⁷).

Bei einem Prüfungsverband angestellte Revisoren bilden kein Netzwerk. Denn sie verfolgen als Angestellte eines Prüfungsverbandes keine gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen bei ihrer Berufsausübung⁵¹⁸). Noch uneinsichtiger wäre es, wenn eine Ausgeschlossenheit oder Befangenheit eines bei einem Prüfungsverband angestellten Revisors Auswirkungen auf Revisoren bei anderen Prüfungsverbänden, die teilweise dieselben Bezeichnungselemente verwenden, hätte. Dementsprechend sieht § 3 Abs 3 zweiter Satz GenRevG für den Bereich der Genossenschaftsrevision vor, dass eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit eines Mitarbeiters eines Revisionsverbands nicht den Schluss begründen kann, dass auch eine andere Person, die bei diesem Revisionsverband oder einem anderen unter derselben Bezeichnung agierenden Revisionsverband angestellt oder von diesem Revisionsverband bestellt worden ist, befangen oder ausgeschlossen wäre, außer die ausgeschlossene Person kann auf das Ergebnis der Prüfung Einfluss nehmen⁵¹⁹).

In Anwendung von § 271b auf natürliche Personen sind Konstellationen denkbar, in denen sich der Netzwerkstatbestand mit dem Tatbestand der gemeinsamen Berufsausübung (Sozietätsklausel) überschneidet. Im Fall der gleichzeitigen Anwendbarkeit der Sozietätsklausel und des § 271b ist davon auszugehen, dass die Sozietätsklausel als speziellere (und strengere: keine Befangenheit, sondern in jedem Fall Ausgeschlossenheit des Prüfers) Norm vorgeht⁵²⁰). Bei Sozietäten iSv § 271 Abs 3 bzw § 271a Abs 2, die in der Regel auch als Netzwerk zu qualifizieren sind⁵²¹), ist der Netzwerkstatbestand insbesondere hinsichtlich Umständen zu beachten, die nicht von der Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3 und § 271a Abs 2) umfasst sind; de lege lata trifft dies auf die Generalklausel zur Befangenheit (§ 271 Abs 1) zu.

2008, 967 (970).

⁵¹⁷) Vgl *Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, CIIIc 8 (14. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271b Rz 12 (34. Lfg).

⁵¹⁸) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 44.

⁵¹⁹) *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 146 (3. Lfg). Vgl dazu auch ausführlich ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 44 f.

⁵²⁰) *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 142 (3. Lfg); *Schmidt in Beck Bil-Komm*⁹ § 319b HGB Rz 4; *Ebke in MünchKomm HGB*³ § 319b Rz 2; so auch *Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 7 (14. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271b Rz 13 (34. Lfg).

⁵²¹) IWP/PE 19, Pkt 67; *Steckel in U. Torggler*, UGB § 271b Rz 4; *Müller in KölnKomm RLR* § 319b HGB Rz 3.

Die Reichweite eines Netzwerks ergibt sich daraus, zwischen welchen Personen die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Netzwerkbeziehung vorliegen. Bei Zusammenwirken unter einer gemeinsamen Marke/Bezeichnung/Firma bringt die Verwendung derselben zum Ausdruck, Mitglied des Netzwerkes all jener sein zu wollen, die ebenfalls diese Marke/Bezeichnung/Firma verwenden. Ist ein netzwerkzugehöriger Abschlussprüfer mit anderen WP-Gesellschaften gesellschaftsrechtlich verbunden, so wird idR davon auszugehen sein, dass eine Zugehörigkeit des ganzen Unternehmensverbundes zum Netzwerk gewollt ist⁵²²). Bestehen aber zB zwei Netzwerke nebeneinander, denen bis auf ein gemeinsames Mitglied verschiedene Personen angehören (erstes Netzwerk mit WP A, B und C und zweites Netzwerk mit WP C, D und E), so führt die Überschneidung bloß in einem Netzwerkmitglied mE nicht automatisch zur Verbindung der beiden Netzwerke zu einem einzigen Netzwerk, sofern es zwischen den anderen Mitgliedern der beiden Netzwerke nicht auch ein Zusammenwirken iSd Netzbegriffs gemäß § 271b Abs 1 gibt. (Theoretisch nicht ausgeschlossene) „Netzwerkketten“, bei denen zwischen Wirtschaftsprüfern eindimensional Netzwerke geschaffen werden (WP A bildet ein Netzwerk mit WP B, dieser zusätzlich mit WP C, dieser zusätzlich mit WP D usw, wobei jeweils unterschiedliche Kooperationsgrundlagen vorliegen und nicht etwa eine allen gemeinsame Marke) und bei denen eine Verbindung nur indirekt über dazwischen liegende „Kettenglieder“ vermittelt wird, begründen ebenfalls nicht automatisch ein Netzwerk zwischen allen indirekt verknüpften Personen⁵²³). Auch dann, wenn bei Verwendung einer gemeinsamen Marke ein Netzwerkmitglied eines globalen Netzwerkes darüber hinaus mit einer anderen (lokalen) WP-Gesellschaft, die selbst nicht diese Marke trägt, ein Netzwerk auf anderer Grundlage eingeht, ist mE eine Zugehörigkeit dieser anderen Gesellschaft zum durch die gemeinsame Marke geknüpften Netzwerk zu verneinen⁵²⁴).

⁵²²) Insofern richtig *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 133.

⁵²³) *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 141 (3. Lfg).

⁵²⁴) Siehe *Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 62 Rz 141 (3. Lfg); *Reiter*, RWZ 2011, 212 (214 f); aA aber *Völkl/Hirschböck* in *Straube*, UGB § 271b Rz 4 (34. Lfg), die damit zentrale Tatbestandselemente, welche zur Begründung eines Netzwerks zwischen zwei Personen erfüllt sein müssen, offenbar nicht mehr voraussetzen; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 133 letzter Satz.

C. Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk (§ 271b Abs 2)

1. Allgemeines

Ist ein Netzwerk im Sinne von § 271b Abs 1 gegeben, so führt dies dazu, dass die Verwirklichung einer Besorgnis der Befangenheit oder bestimmter Ausschlussstatbestände durch einen Netzwerkpartner unter Umständen auf den ebenfalls netzwerkzugehörigen Abschlussprüfer durchschlägt. Die mangelnde Unabhängigkeit eines Netzwerkmitglieds wird somit dem Abschlussprüfer zugerechnet und zieht die Befangenheit bzw Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers nach sich. § 271b Abs 2 listet hierzu jene Umstände auf, welche bei Erfüllung durch ein Netzwerkmitglied entweder Befangenheit (Abs 2 erster Satz) oder Ausgeschlossenheit (Abs 2 zweiter Satz) des Abschlussprüfers bewirken. Im Fall der Befangenheitsvermutung nach § 271b Abs 2 erster Satz besteht allerdings die Möglichkeit der Ergreifung von Schutzmaßnahmen zur Beseitigung der Befangenheitsvermutung, sofern dadurch sichergestellt wird, dass das Netzwerkmitglied keinen Einfluss auf das Ergebnis der Abschlussprüfung nehmen kann. § 271b Abs 2 dritter Satz sieht schließlich die sinngemäße Anwendung vor, falls es sich beim Netzwerkmitglied, welches den Befangenheits- bzw Ausschlussgrund gesetzt hat, um eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft handelt.

Ist ein Netzwerkmitglied ausgeschlossen oder befangen, so schadet die Mitgliedschaft zum Netzwerk in jedem Stadium der Prüfung. § 271b ist ab dem Zeitpunkt zu beachten, zu welchem das Zusammenwirken beginnt und damit die Etablierung des Netzwerks erfolgt. Tritt ein Abschlussprüfer während laufender Abschlussprüfung einem Netzwerk bei, so zieht die mangelnde Unabhängigkeit eines Netzwerkmitglieds gegenüber dem geprüften Unternehmen die Beachtlichkeit des Netzwerkstatbestandes für die laufende Prüfung nach sich⁵²⁵).

2. Befangenheit

§ 271b Abs 2 erster Satz führt diejenigen Umstände an, die, wenn ein Netzwerkmitglied sie verwirklicht, eine Befangenheit des ebenfalls netzwerkzugehörigen Abschlussprüfers

⁵²⁵) Müller in KölnKomm RLR § 319b HGB Rz 9; Ebke in MünchKomm HGB³ § 319b Rz 23.

vermuten lassen. Im Einzelnen sind folgende Tatbestände im Netzwerk befangenheitsbegründend:

- § 271 Abs 1 (Generalklausel zur Besorgnis der Befangenheit)
- § 271 Abs 2 Z 1 (Anteilsbesitz)
- § 271 Abs 2 Z 2 (Organfunktion, Mitarbeiter)
- § 271 Abs 2 Z 5 (Organ oder Mitarbeiter einer Person, welche gemäß § 271 Abs 2 Z 4 selbst nicht Abschlussprüfer sein darf)
- § 271 Abs 2 Z 6 (Beschäftigung eines Mitarbeiters, der gemäß § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4 oder 5 selbst nicht Abschlussprüfer sein darf)
- § 271a Abs 1 Z 3 (Mitwirkung an der Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen)

Der angeführte Tatbestand gemäß § 271a Abs 1 Z 3 kommt nur dann zum Tragen, wenn es sich beim zu prüfenden Unternehmen um eines im Sinne von § 271a Abs 1 handelt⁵²⁶).

Die Erfüllung eines Ausschlussstatbestandes durch einen bei der Prüfung beschäftigten Mitarbeiter (§ 271 Abs 2 Z 6) eines Netzwerkmitgliedes ist im Rahmen von Einzelabschlussprüfungen idR unbeachtlich, weil die einschränkende Voraussetzung „bei der Prüfung beschäftigt“ praktisch zur Gegenstandslosigkeit führt bzw eine direkte Anwendbarkeit von § 271 Abs 2 Z 6 zur Folge hätte. Im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen kann dieser Tatbestand jedoch dann relevant sein, wenn das Netzwerkmitglied Abschlussprüfer eines in den Konzern einbezogenen Unternehmens ist⁵²⁷). ME deckt § 271b iVm § 271 Abs 2 Z 6 auch jene Fälle ab, in denen die bei der Prüfung beschäftigte Person gemäß § 271 Abs 2 Z 4 ausgeschlossen wäre, obwohl § 271b Abs 2 erster Satz seinerseits nicht auf § 271 Abs 2 Z 4 verweist⁵²⁸). Andernfalls wäre eine solche Konstellation gänzlich unbeachtlich. Das würde nicht dem Anliegen des Gesetzgebers entsprechen, gerade die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss auswirken, zu erfassen und zum Teil sogar strenger zu behandeln.

Der Ausschlussgrund der Umsatzabhängigkeit (vgl § 271 Abs 2 Z 7 und § 271a Abs 1 Z 1) wurde aus „Praktikabilitätsgründen“ nicht in den Katalog des § 271b Abs 2

⁵²⁶) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27; *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319b HGB Rz 15 (4. Erg-Lfg).

⁵²⁷) *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319b HGB Rz 17 (Tabelle); vgl auch *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 163 ff.

⁵²⁸) So auch für Deutschland *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, BilMoG, Abschn T Rz 167; aA offenbar *Schmidt* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 319b HGB Rz 17 (Tabelle).

aufgenommen⁵²⁹). Auf eine Einbeziehung der Sozietätsklausel (§ 271 Abs 3 bzw § 271a Abs 2) wurde verzichtet, weil der Gesetzgeber zu Recht davon ausgeht, dass im Falle gemeinsamer Berufsausübung alle Sozii die entsprechenden Voraussetzungen gemäß § 271b Abs 1 erfüllen werden und daher ihrerseits geschlossen Mitglieder des Netzwerks sind⁵³⁰).

Das Vorliegen der genannten Tatbestände ist nach österreichischem Recht zu beurteilen, auch wenn es sich um ausländische Netzwerkmitglieder handelt. Liegt ein Tatbestand beim Netzwerkmitglied vor, so ist in weiterer Folge keine Beurteilung aus Sicht eines vernünftigen, sachverständigen und informierten Dritten hinsichtlich des Abschlussprüfers mehr vorzunehmen; die Befangenheitsvermutung greift zunächst ein.

Die Vermutung der Befangenheit kann jedoch zerstreut werden, wenn durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann (Escape-Klausel⁵³¹)). Einflussnahme kann etwa dadurch erfolgen, dass bestimmte Weisungsrechte zugunsten des anderen Netzwerkmitglieds oder andere Möglichkeiten, Druck auf den Abschlussprüfer auszuüben, bestehen. Als weitere Beispiele werden andere Einflussnahmemöglichkeiten, die sich aus Leitungsbefugnissen in einer Holdingstruktur, aus zentraler Qualitätskontrolle, zentraler Prüfungsorganisation etc ergeben, angeführt⁵³²). Die bloße Möglichkeit der Einflussnahme reicht aus, auch wenn faktisch keine erfolgt⁵³³). Eine sonstige direkte Einflussnahme auf das Ergebnis der Abschlussprüfung dadurch, dass das Netzwerkmitglied im Rahmen der Prüfung selbst tätig wird, würde im Rahmen der Einzelabschlussprüfung bereits den Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs 2 Z 6 bedeuten. Bei der Konzernabschlussprüfung ist jedoch denkbar, dass das Netzwerkmitglied als Abschlussprüfer eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens fungiert; insofern besteht eine Möglichkeit zur Einflussnahme auf das Prüfungsergebnis. In diesem Fall hat der Konzernabschlussprüfer grundsätzlich zu würdigen, ob die Leistungen des seinerseits von der Prüfung eines Tochterunternehmens ausgeschlossenen Abschlussprüfers verwendbar sind bzw welche Maßnahmen in einem solchen Fall gesetzt werden müssen.

⁵²⁹) Dazu ausführlich ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 26.

⁵³⁰) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 26.

⁵³¹) *Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber, Rechnungslegung*⁵ § 319b HGB Rz 13 (4. Erg-Lfg).

⁵³²) *Müller in KölnKomm RLR* § 319b HGB Rz 15.

⁵³³) *Gelhausen/Fey/Kämpfer, BilMoG, Abschn T Rz 194; Bormann in MünchKomm BilR* § 319b HGB Rz 21.

Die ergriffenen Schutzmaßnahmen müssen geeignet sein, aus Sicht eines vernünftigen, sachverständigen und informierten Dritten jegliche potentielle Einflussnahme auszuschließen. Welche Schutzmaßnahmen im konkreten Fall geeignet sind, hängt von den jeweiligen Umständen ab. Denkbar wären etwa getrennte Verantwortlichkeiten bei der Durchführung spezieller Nichtprüfungsaufträge, eine Nachschau bei der Pflichtprüfung durch einen Prüfungspartner, der weder für den Prüfungsmandanten noch für eines seiner verbundenen Unternehmen Leistungen gleichgültig welcher Art erbringt, oder eine externe Nachschau durch einen anderen (nicht befangenen) Abschlussprüfer⁵³⁴). Für die ordnungsgemäße Steuerung der Unabhängigkeit im Netzwerk ist ein entsprechendes Sicherheitssystem besonders wichtig, mittels welchem aus Unabhängigkeitssicht problematische Sachverhalte sofort erkannt sowie entsprechende Schutzmaßnahmen gesetzt werden können. Hierzu zählt insbesondere die routinemäßige Unterrichtung der Personen bzw Information der Stellen, die im Netzwerk für den Schutz der Unabhängigkeit zuständig sind⁵³⁵). Schutzmaßnahmen können sowohl auf Ebene des die Befangenheit vermittelnden Netzwerkmitglieds als auch beim prüfenden Netzwerkmitglied gesetzt werden⁵³⁶).

Die Ergreifung von Schutzmaßnahmen und deren Eignung ist vom Prüfer nachzuweisen. Zu diesem Zweck sind die befangenheitsbegründenden Umstände und die dagegen ergriffenen Schutzmaßnahmen sowie deren Eignung zur Beseitigung einer Einflussnahme durch das andere Netzwerkmitglied detailliert in den Arbeitspapieren des Abschlussprüfers zu dokumentieren⁵³⁷). Dem Aufsichtsrat bzw dem Prüfungsausschuss des zu prüfenden Unternehmens ist gemäß § 270 Abs 1a hierüber zu berichten.

3. Ausgeschlossenheit

Für bestimmte Fälle ordnet § 271b Abs 2 zweiter Satz an, dass die Erfüllung von Ausschlussstatbeständen durch ein Netzwerkmitglied nicht bloß Befangenheit des netzwerkzugehörigen Abschlussprüfers nach sich zieht, sondern Ausgeschlossenheit im

⁵³⁴) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27; *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 145 (3. Lfg); *Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 12 f (14. Lfg); *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 21 f; *Auer/Maresch*, RWZ 2007, 324 (325).

⁵³⁵) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27.

⁵³⁶) *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 145 (3. Lfg); *Reiter in Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIc 12 (14. Lfg); *Völkl/Hirschböck in Straube*, UGB § 271b Rz 18 (34. Lfg).

⁵³⁷) *Petersen/Zwirner/Boecker in Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319b HGB Rz 32 f (4. Erg-Lfg); ausführlich *Petersen/Zwirner/Boecker*, WPg 2010, 464 (471).

Sinne der den §§ 271 ff inne liegenden Systematik. Diese wirkt absolut und ist unwiderlegbar; eine Zerstreuung derselben durch Schutzmaßnahmen ist dann nicht möglich.

Vorgesehen ist dies in jenen Fällen, in denen das Netzwerkmitglied bestimmte Nichtprüfungsleistungen erbringt und damit einen Tatbestand gemäß

- § 271 Abs 2 Z 4 (Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses; Mitwirkung an der internen Revision; Übernahme von Managementaufgaben und Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen; Erbringung von Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematischen Dienstleistungen) oder gemäß
- § 271a Abs 1 Z 2 (Erbringung von bestimmten Rechts- und Steuerberatungsleistungen)

erfüllt. Der Tatbestand gemäß § 271a Abs 1 Z 2 kommt nur dann zum Tragen, wenn es sich beim zu prüfenden Unternehmen um eines im Sinne von § 271a Abs 1 handelt⁵³⁸).

Der Grund für die strengere Behandlung im Fall der angeführten Tatbestände ist darin zu suchen, dass sich die Tätigkeiten des Netzwerkmitglieds idR auf den zu prüfenden Jahresabschluss auswirken. Die daraus resultierende Gefahr der Selbstprüfung aufgrund der durch das Netzwerk erbrachten Beratungs- und Prüfungsleistungen erscheint zu groß, als dass eine Möglichkeit zur Widerlegung der Abhängigkeitsvermutung angebracht wäre⁵³⁹).

Ist gleichzeitig ein Tatbestand gemäß § 271b Abs 2 erster Satz und ein Tatbestand gemäß § 271b Abs 2 zweiter Satz erfüllt, etwa indem ein Netzwerkmitglied eine Organfunktion beim zu prüfenden Unternehmen ausübt (§ 271 Abs 2 Z 2, was gemäß Abs 2 erster Satz zerstreubare Befangenheit des Abschlussprüfers nach sich zieht) und damit auch Managementaufgaben übernimmt (§ 271 Abs 2 Z 4 lit c, was gemäß Abs 2 zweiter Satz absolute Ausgeschlossenheit zur Folge hat), so ist davon auszugehen, dass die strengere Rechtsfolge greift. In der dargestellten Konstellation würde demnach Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers im Sinne von § 271b Abs 2 zweiter Satz bestehen⁵⁴⁰).

⁵³⁸) Vgl *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 113; *Ebke* in MünchKomm HGB³ § 319b Rz 28.

⁵³⁹) Vgl ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27; *Petersen/Zwirner/Boecker* in *Küting/Weber*, Rechnungslegung⁵ § 319b HGB Rz 15 (4. Erg-Lfg).

⁵⁴⁰) IWP/PE 19, Pkt 63; unklar *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 271b UGB Rz 24.

4. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Handelt es sich beim Netzwerkmitglied nicht um eine natürliche Person sondern um eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, so sieht § 271b Abs 2 dritter Satz vor, dass § 271 Abs 4 zweiter Satz und – falls es sich beim zu prüfenden Unternehmen um eines im Sinne von § 271a Abs 1 handelt - § 271a Abs 3 sinngemäß anzuwenden sind.

Dies stellt klar, dass ein Netzwerkmitglied auch dann ausgeschlossen ist und damit die Befangenheit bzw Ausgeschlossenheit aller anderen Netzwerkmitglieder bewirkt, wenn eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst, einer ihrer Gesellschafter oder ein gesetzlicher Vertreter einen Ausschlussgrund verwirklicht. Zu beachten wären weiters Konstellationen, wonach ein mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbundenes Unternehmen ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als 5% zumindest mittelbar beteiligt ist (vgl § 271 Abs 4 zweiter Satz und § 271a Abs 3 erster Satz). Insbesondere bei globalen Netzwerken ist beispielsweise eine Befangenheit (sämtlicher Netzwerkmitglieder) leicht denkbar im Hinblick auf börsennotierte Unternehmen, falls beispielsweise auch nur ein gesetzlicher Vertreter eines Netzwerkmitglieds Aktien einer zu prüfenden AG besitzt.

§ 271b Abs 2 dritter Satz ist ausnahmslos in Verbindung mit § 271b Abs 2 erster und zweiter Satz zu lesen. Eine Einbeziehung des von § 271 Abs 4 zweiter Satz auch umfassten § 271 Abs 2 Z 7⁵⁴¹⁾, der in § 271b Abs 2 erster und zweiter Satz bewusst⁵⁴²⁾ nicht genannt wird, ist mit dem Verweis auf § 271 Abs 4 zweiter Satz⁵⁴³⁾, der nur den relevanten Personenkreis zur Feststellung der Ausgeschlossenheit einer WP-Gesellschaft und nicht die relevanten Ausschlussstatbestände darstellen will⁵⁴⁴⁾, mE daher nicht verbunden⁵⁴⁵⁾. Dasselbe gilt im Anwendungsbereich von § 271a Abs 3 für den Tatbestand gemäß § 271a Abs 1 Z 4 (Prüferrotation), wodurch § 271a Abs 3 zweiter Satz für die Zwecke des § 271b überhaupt gegenstandslos wird⁵⁴⁶⁾.

Unklar erscheint die Relevanz der Generalklausel gemäß § 271 Abs 1 im Fall von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Netzwerkmitglieder. Während die

⁵⁴¹⁾ Vgl entsprechend § 271a Abs 3 iVm § 271a Abs 1 Z 1.

⁵⁴²⁾ ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 26 (für § 271 Abs 2 Z 7) und 27 (für § 271a Abs 1 Z 1).

⁵⁴³⁾ Bzw auf § 271a Abs 3.

⁵⁴⁴⁾ Dies ergibt sich aus den ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27.

⁵⁴⁵⁾ *Steinböck in Dellinger*, BWG § 62 Rz 143 (3. Lfg).

⁵⁴⁶⁾ Vgl IWP/PE 19, Pkt 61.

Gesetzesmaterialien von einer Anwendbarkeit auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auszugehen scheinen⁵⁴⁷), spricht der Wortlaut von § 271b Abs 2 letzter Satz gegen die Beachtlichkeit der Generalklausel der Besorgnis der Befangenheit. Die eindeutige Bezugnahme auf § 271 Abs 4 zweiter Satz⁵⁴⁸), wo nur die Frage der Ausgeschlossenheit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft adressiert wird, verhindert mE die Anwendung der Generalklausel gemäß § 271 Abs 1 auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Netzwerkkontext; dafür wäre eine Ausdehnung des Verweises auch auf § 271 Abs 4 erster Satz erforderlich. Ebenso wenig ist mE mit der sinngemäßen Anwendung von § 271a Abs 3, der seinerseits global auf § 271 Abs 4 (also inklusive § 271 Abs 4 erster Satz zur Befangenheit einer WP-Gesellschaft und § 271 Abs 4 dritter Satz zur Bescheinigung gemäß A-QSG) verweist, ein Erfordernis zur Beachtung der Bestimmungen in § 271 Abs 4 erster und dritter Satz im Netzwerk bei der Prüfung von Unternehmen gemäß § 271a Abs 1 verbunden; die daraus andernfalls resultierende Ungleichbehandlung von Unternehmen, welche § 271a unterliegen, und allen anderen Unternehmen ist sachlich nicht begründbar.

D. Konzernabschlussprüfung (§ 271b Abs 3)

§ 271b Abs 3 dehnt den Anwendungsbereich des Netzwerkstatbestandes auf den Konzernabschlussprüfer aus. § 271b Abs 2 ist demnach sinngemäß auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden. Daher sind bei der Konzernabschlussprüfung die in § 271b Abs 2 angeführten Tatbestände auch hinsichtlich der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen für das gesamte Netzwerk des Konzernabschlussprüfers zu beachten. Siehe zur Anwendung der Ausschlussstatbestände und der Generalklausel zur Besorgnis der Befangenheit im Rahmen der Konzernabschlussprüfung allgemein Abschnitt III.E.

⁵⁴⁷) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 27.

⁵⁴⁸) Im Unterschied zum deutschen Recht, wo die Generalklausel auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfasst ist (§ 319b Abs 1 erster Satz iVm § 319 Abs 4 dHGB).

E. Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014

Die Netzwerkdefinition (Art 2 Z 7 RL 2006/43/EG) wurde durch RL 2014/56/EU nicht geändert; ein Anpassungsbedarf bei der Formulierung und dem Verständnis des Netzwerkbegriffs gemäß § 271b Abs 1 stellt sich daher nicht.

Hinsichtlich der relevanten Tatbestände (§ 271b Abs 2) schlagen die (erforderlichen) Anpassungen in den §§ 271 und 271a bzw die unmittelbare Anwendbarkeit der VO (EU) 537/2014 auf § 271b durch. Die Erweiterung der Ausschlussstatbestände, die sich in § 271 und bei Unternehmen von öffentlichem Interesse abzeichnen, wird sich in weiterer Folge somit auch im Netzwerktatbestand niederschlagen. In § 271b Abs 2 werden entsprechende Verweisanpassungen erforderlich sein. Die Tatbestände gemäß VO (EU) 537/2014 stellen zum Teil ausdrücklich den Netzwerkbezug her. So ist zB festzustellen, dass Art 5 VO (EU) 537/2014 seines Zeichens die Relevanz von verbotenen Nichtprüfungsleistungen für das ganze Netzwerk explizit vorsieht. Die Verpflichtung zur externen Rotation wird ebenfalls auf das Netzwerk des Abschlussprüfers ausgedehnt (Art 17 VO [EU] 537/2014).

Unabhängig von Anpassungserfordernissen aufgrund der geänderten europarechtlichen Grundlagen erscheint eine Ergänzung in § 271b Abs 2 letzter Satz zur Erfassung des Befangenheitstatbestandes bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften angebracht.

VI. Rechtsfolgen

A. Honorarverlust (§ 271 Abs 6)

Ein Abschlussprüfer, der von seiner Ausgeschlossenheit oder Befangenheit weiß, verliert für dennoch erbrachte Leistungen den Anspruch auf Entgelt; dasselbe gilt, wenn er seine Ausgeschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig seine Befangenheit nicht erkannt hat. Die Erläuternden Bemerkungen zum URÄG 2008 stellen klar, dass hierbei auch Ausschlussstatbestände nach anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen zu beachten sind⁵⁴⁹). Die unterschiedliche Behandlung von Ausgeschlossenheit und Befangenheit erscheint deshalb gerechtfertigt, weil Fälle von Ausgeschlossenheit vom betroffenen Prüfer leichter als solche erkannt werden können als Fälle von Befangenheit. Bei letzteren kann im Einzelfall die Beurteilung schwierig sein, ob von Befangenheit auszugehen ist oder nicht. Deshalb wäre es unbillig, in Fällen, in denen nur minderes Verschulden hinsichtlich der Unkenntnis der Befangenheit anzulasten ist, den Verlust des Entgeltanspruches vorzusehen⁵⁵⁰). Bei der Beurteilung des Verschuldensgrades ist aufgrund der im Einzelfall oft diffizilen Einschätzung der Befangenheit kein strenger Maßstab anzulegen⁵⁵¹).

Klargestellt wurde mit dem GesRÄG 2005, dass der ausgeschlossene bzw befangene Abschlussprüfer seinen Vergütungsanspruch nicht bereicherungsrechtlich durchsetzen kann⁵⁵²). Ob der Abschlussprüfer im Rahmen eines Ersetzungsverfahrens gemäß § 270 Abs 3 enthoben wurde, ist für die Anwendung von Abs 6 unerheblich⁵⁵³). Tritt Ausgeschlossenheit oder Befangenheit erst nachträglich ein oder werden die betreffenden Umstände erst nachträglich erkennbar, so gebührt erst ab diesem Zeitpunkt kein Entgelt mehr⁵⁵⁴).

⁵⁴⁹) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 24.

⁵⁵⁰) *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 66 (3. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 10 (30. Lfg).

⁵⁵¹) *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 66 (3. Lfg).

⁵⁵²) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 14; *Hasenauer/Birkner*, Aufsichtsrat aktuell 2/2006, 10 (11 f).

⁵⁵³) Siehe dazu ausführlich *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 43 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 12 (30. Lfg).

⁵⁵⁴) ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 14; *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 61 Rz 66 (3. Lfg); *Gelter* in *Bertl/Mandl*, RLG, C.IIIa 44 (14. Lfg); *Völkl/Lehner* in *Straube*, UGB § 271 Rz 11 (30. Lfg).

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben sich das (Nicht-)Wissen der Mitglieder der Geschäftsführung zurechnen zu lassen. Zudem sind sie zur Vermeidung einer fahrlässigen Vorgehensweise angehalten, Maßnahmen zur Identifizierung von verfänglichen Umständen bei sämtlichen Mitarbeitern zu setzen⁵⁵⁵), was idR durch Umsetzung der gemäß IWP/PG 7 bzw gemäß ISQC 1 definierten Qualitätssicherungsanforderungen zu bewerkstelligen ist.

Mit dem Begriff „Abschlussprüfer“ spricht das UGB terminologisch idR sowohl den Prüfer des Einzelabschlusses als auch jenen des Konzernabschlusses an (vgl nur § 268 Abs 3, § 273, § 274). Daher betrifft die Sanktion des Honorarverlustes den Konzernabschlussprüfer in gleicher Weise wie Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses⁵⁵⁶). Daran ändert auch die Formulierung von § 271 Abs 5, wonach (nur) die Abs 1 bis 4 sinngemäß auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden sind, nichts, weil mE der wesentliche Inhalt von § 271 Abs 5 die Anordnung der sinngemäßen Anwendung der Ausschlussstatbestände auf Konzernabschlussprüfer ist.

B. Entfall der Haftungsbeschränkung (§ 275 Abs 2 letzter Satz)

§ 275 Abs 2 letzter Satz versagt die Begrenzung der Ersatzpflicht (Haftungsprivileg) eines Abschlussprüfers, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Befangenheit oder Ausgeschlossenheit gehandelt hat. Im Unterschied zur Rechtsfolge des Honorarverlustes wird keine Differenzierung zwischen Ausgeschlossenheit und Befangenheit vorgenommen, sodass in beiden Fällen Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit den Entfall der Haftungshöchstgrenzen nach sich zieht. Wiederum greift diese Sanktion auch bei Vorliegen von Ausschlussstatbeständen nach anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen⁵⁵⁷). Sie ist für Konzernabschlussprüfer in gleicher Weise relevant wie für Einzelabschlussprüfer⁵⁵⁸).

⁵⁵⁵) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 44 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 13 (30. Lfg); Steckel in U. Torggler, UGB § 271 Rz 35.

⁵⁵⁶) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 46 (14. Lfg).

⁵⁵⁷) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 32.

⁵⁵⁸) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 46 (14. Lfg).

C. Weitere Rechtsfolgen

Prüferbestellung: Liegt Besorgnis der Befangenheit oder ein Ausschlussgrund vor, so besteht die Möglichkeit, den Abschlussprüfer mittels eines Verfahrens gemäß § 270 Abs 3 ersetzen zu lassen (Ersetzungsverfahren). Wenn eine Ersetzung des Abschlussprüfers nach diesem Verfahren erfolgt, kann ein vom ersetzten Abschlussprüfer testierter Jahresabschluss nicht mehr festgestellt werden⁵⁵⁹). Mangels Ersetzung gemäß § 270 Abs 3 bleibt die Prüfung jedoch weiterhin gültig (§ 268 Abs 1); eine Nichtigkeits- oder Anfechtungsklage kann in diesem Fall wegen Verletzung der §§ 271 bis 271b nicht erhoben werden (§ 270 Abs 3 letzter Satz).

Das Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit oder eines Ausschlussgrundes ist weiters als wichtiger Grund im Sinne von § 270 Abs 6 (bzw gemäß § 88 Abs 4 WTBG⁵⁶⁰)) zu qualifizieren, der einen Abschlussprüfer in die Lage versetzt, den Prüfungsvertrag kündigen zu können.

Bei Genossenschaftsrevisoren, die von einem Revisionsverband oder vom Gericht bestellt werden, ist § 2 Abs 3 bis 5 GenRevG zu beachten⁵⁶¹).

Berufsrecht Wirtschaftsprüfer: § 120 Z 7 WTBG definiert unter anderem als Berufsvergehen, wenn ein Wirtschaftsprüfer seinen Verpflichtungen gemäß § 88 Abs 1 oder 2 WTBG nicht nachkommt. Hierunter fallen Verstöße gegen die Unabhängigkeitsvorschriften des WTBG, die nach § 119 WTBG mit einer Verwarnung oder mit einer Geldbuße bis zu € 14.536,- zu ahnden sind.

Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz: Verstößt ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft vorsätzlich oder fahrlässig gegen § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4, 5, 6, 7 oder Abs 3 oder Abs 4 erster oder zweiter Satz oder Abs 5 bzw gegen § 271a oder § 271b und hat dies zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt, so ist dem Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaft die Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsüberprüfung zu entziehen (§ 18a A-QSG).

⁵⁵⁹) Gelter in Bertl/Mandl, RLG, C.IIIa 40 (14. Lfg); Völkl/Lehner in Straube, UGB § 271 Rz 8 (30. Lfg)

⁵⁶⁰) Vgl Milla/Sterl/Gedlicka in Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2003, 23 (43).

⁵⁶¹) Siehe dazu näher Perkounigg/Kessler in Dellinger, GenG² § 2 GenRevG Rz 14 ff.

D. Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014

Die neuen europarechtlichen Grundlagen enthalten in den Art 30 bis 30f RL 2006/43/EG, ausführliche Vorgaben an die Mitgliedstaaten, wie Verstöße gegen diese RL und gegen die VO (EU) 537/2014 zu ahnden sind. So sind die Mitgliedstaaten gemäß Art 30 Abs 2 RL 2006/43/EG dazu angehalten, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (bis hin zum Entzug der Zulassung) vorzusehen, die sich bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nicht an die Vorschriften halten, die zur Umsetzung dieser RL und gegebenenfalls der AP-VO angenommen wurden.

In Sachen Sanktionsbefugnisse haben die Mitgliedstaaten entsprechend Art 30a Abs 1 RL 2006/43/EG vorzusehen, dass die zuständigen Behörden (iSv Art 2 Nr 10 RL 2006/43/EG nF) befugt sind, bei Verstößen gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie und gegebenenfalls der VO (EU) 537/2014 zumindest folgende verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen:

- eine Mitteilung, wonach die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen hat;
- eine öffentliche Erklärung, in der die verantwortliche Person und die Art des Verstoßes genannt werden und die auf der Website der zuständigen Behörden veröffentlicht wird;
- ein dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Prüfungspartner auferlegtes vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen und/oder der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren;
- eine Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk nicht die Anforderungen des Art 28 RL 2006/43/EG oder gegebenenfalls des Art 10 VO (EU) 537/2014 erfüllt;
- ein vorübergehendes Verbot der Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften oder Unternehmen von öffentlichem Interesse für die Dauer von bis zu drei Jahren, das gegen Mitglieder einer Prüfungsgesellschaft oder eines Verwaltungs- oder Leitungsorgans eines Unternehmens von öffentlichem Interesse ausgesprochen wird;

- Verhängung von verwaltungsrechtlichen finanziellen Sanktionen gegen natürliche oder juristische Personen⁵⁶²).

Grundsätzlich sind die bisher verankerten Rechtsfolgen des Honorarverlustes und des Entfalls der Haftungshöchstgrenzen als abschreckend und wirksam einzustufen. An diesen Regelungen ist daher mE kein Anpassungsbedarf ersichtlich. Zu den in Art 30a RL 2006/43/EG genannten Sanktionen sind im Einzelnen die entsprechenden Mechanismen zu schaffen, die sodann auch für die Frage der Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften relevant sein werden.

⁵⁶²) Vgl hierzu auch Erwägungsgrund 16 RL 2006/43/EG, der die abschreckende Wirkung der Sanktionsmöglichkeiten näher thematisiert. Demnach sollen die zuständigen Behörden „verwaltungsrechtliche finanzielle Sanktionen verhängen können, die tatsächlich abschreckend wirken, beispielsweise in Höhe von bis zu 1 Mio EUR oder mehr im Falle von natürlichen Personen und bis zu einem bestimmten Prozentsatz des jährlichen Gesamtumsatzes des vorangegangenen Geschäftsjahres im Falle von juristischen Personen oder sonstigen Unternehmen. Dieses Ziel lässt sich leichter erreichen, wenn die finanzielle Sanktion an die finanzielle Situation der den Verstoß begehenden Person geknüpft ist. Unbeschadet der Möglichkeit, den betreffenden Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften ihre Zulassung zu entziehen, sollten andere Arten von Sanktionen mit angemessener abschreckender Wirkung in Betracht gezogen werden. Die Mitgliedstaaten sollten bei der Festlegung der zu verhängenden Sanktion in jedem Fall identische Kriterien zugrunde legen.“

VII. Befristetes Tätigkeitsverbot (Cooling Off; § 271c UGB)

A. Allgemeines

Die Regelung des § 271c UGB zum befristeten Tätigkeitsverbot wurde mit dem URÄG 2008 eingefügt, ist mit 1. Juni 2008 in Kraft getreten und ist auf nach dem 31. Mai 2008 abgeschlossene Verträge anzuwenden. Diese Bestimmung ergänzt als flankierende Maßnahmen die Unabhängigkeitsanforderungen der §§ 271 bis 271b und basiert auf Art 42 Abs 3 RL 2006/43/EG aF. Parallelbestimmungen finden sich in § 63b BWG und § 82c VAG. Da es sich um keinen Unabhängigkeitstatbestand „im engeren Sinn“ handelt, wird die Bestimmung der Vollständigkeit halber nur im Überblick dargestellt.

Die Bestimmung sieht in ihrem Abs 1 vor, dass in Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs 1 der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer innerhalb von zwei Jahren (Cooling off Periode) nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung (§ 80 AktG) einnehmen dürfen. Wenn eine der in § 271c Abs 1 genannten Personen trotzdem eine Organfunktion einnimmt, gilt sie gemäß § 271c Abs 2 als nicht bestellt. Ihr gebührt für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt; das gilt auch für die Einnahme einer leitenden Stellung. Damit soll verhindert werden, dass durch eine in Aussicht gestellte (hochdotierte) künftige Funktion in dem geprüften Unternehmen der Prüfer in seiner Prüfungstätigkeit zu einer allzu wohlwollenden Haltung getrieben wird.

Im Unterschied zu den Unabhängigkeitstatbeständen „im engeren Sinn“ handelt es sich hierbei nicht um Umstände, die vor bzw während der Prüfungsdurchführung aufzugreifen sind, sondern um Konstellationen, die erst nach abgeschlossener Abschlussprüfung eintreten. Würde eine Organfunktion oder eine leitende Stellung in einem zu prüfenden Unternehmen noch vor Beendigung der Abschlussprüfung eingenommen, wären Tatbestände gemäß § 271 erfüllt.

B. Tatbestand

Das befristete Tätigkeitsverbot ist nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse iSv § 271a vorgesehen. Dessen Abschlussprüfer, Konzernabschlussprüfer oder der Prüfer eines

bedeutenden verbundenen Unternehmens, und zwar jeweils der bzw die den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Personen, dürfen in dem Unternehmen von öffentlichem Interesse keine genannte Position innerhalb der Zweijahresfrist bekleiden. Andere bei der Prüfung beschäftigte Personen, darunter auch solche mit maßgeblich leitender Funktion, erfasst die Bestimmung nicht⁵⁶³).

Die Zweijahresfrist beginnt mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zu laufen. Als entscheidend für die Bemessung wird der Tag der tatsächlichen Aufnahme der Tätigkeit anzusehen sein⁵⁶⁴).

Verpönt sind die Übernahme einer Organfunktion bzw einer leitenden Stellung iSv § 80 AktG. Organfunktion ist jede Tätigkeit in einem Leitungs- oder Kontrollorgan des Unternehmens von öffentlichem Interesse (Vorstand, Aufsichtsrat, Geschäftsführung etc, je nachdem um welche Gesellschaftsform es sich beim betreffenden Unternehmen handelt). Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass auch das jeweilige Willensbildungsorgan (Haupt- bzw Generalversammlung) gemeint ist⁵⁶⁵); dagegen spricht auch die Rechtsfolgenanordnung in § 271c, die zum Einen Nichtigkeit der „Bestellung“ vorsieht (ein Aktionär oder ein Genossenschaftsmitglied wird jedoch nicht „bestellt“) und zum Anderen den Verlust des Entgeltanspruchs (auch ein solcher steht idR einem Mitglied des Willensbildungsorgans nicht zu).

Leitende Stellung iSv § 80 AktG: Darunter fallen die Geschäftsführer und Betriebsleiter, die zur selbständigen Einstellung oder Entlassung der übrigen im Betrieb oder in der Betriebsabteilung Beschäftigten berechtigt sind (Personalkompetenz) oder denen Prokura oder Generalvollmacht erteilt ist. Für Zwecke des § 271c erscheint dieser Personenkreis zu eng, da Art 42 Abs 3 RL 2006/43/EG die Bekleidung „wichtiger Führungspositionen“ verhindern möchte. Insbesondere die für den Wechsel eines Prüfers in ein geprüftes Unternehmen wohl relevanteste Position des Leiters des Rechnungswesens kann diese Voraussetzung kaum erfüllen⁵⁶⁶).

⁵⁶³) Völkl/Hirschböck in *Straube*, UGB § 271c Rz 3 (34. Lfg).

⁵⁶⁴) Ausführlich *Dellinger/Told* in *Dellinger*, BWG § 63b Rz 20 (4. Lfg).

⁵⁶⁵) *Dellinger/Told* in *Dellinger*, BWG § 63b Rz 22 (4. Lfg).

⁵⁶⁶) So zwar ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 28; zu Recht kritisch aber zB Völkl/Hirschböck in *Straube*, UGB § 271c Rz 7 (34. Lfg); *Dellinger/Told* in *Dellinger*, BWG § 63b Rz 20 (4. Lfg).

C. Rechtsfolgen

Wird entgegen § 271c Abs 1 eine erfasste Position im geprüften Unternehmen innerhalb der Zweijahresfrist eingenommen, so gilt die Person als nicht bestellt. Die vertraglichen Grundlagen (Arbeitsvertrag, Werkvertrag etc) sind nichtig und die gesellschaftsrechtlichen Bestellungsbeschlüsse unwirksam⁵⁶⁷).

Zweite Rechtsfolge ist der Verlust des Entgeltanspruchs für dennoch erbrachte Leistungen. Allfällige dennoch geleistete Beträge sind nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen rückabzuwickeln.

Die anderen für die Missachtung von Unabhängigkeitsvorschriften vorgesehenen Rechtsfolgen (vgl Abschnitt VI) kommen bei einer Verletzung von § 271c nicht zur Anwendung.

D. Anpassungsbedarf aufgrund von RL 2014/56/EU und VO (EU) 537/2014

Das befristete Tätigkeitsverbot regelt RL 2006/43/EG nF in ihrem neuen Art 22a. Im Unterschied zu bisher werden auch Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, in die Pflicht genommen.

Allgemein gilt, dass ein Abschlussprüfer oder ein verantwortlicher Prüfungspartner, der eine Abschlussprüfung im Auftrag einer Prüfungsgesellschaft durchführt, vor Ablauf von mindestens einem Jahr, nachdem er die Tätigkeit als Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag eingestellt hat,

- keine zentrale Führungsposition in dem geprüften Unternehmen übernimmt,
- gegebenenfalls bei dem geprüften Unternehmen nicht Mitglied des Prüfungsausschusses wird bzw (sollte es keinen solchen Ausschuss geben) nicht Mitglied des Gremiums wird, das die Funktionen des Prüfungsausschusses ausübt,
- nicht geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder Mitglied des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens wird.

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wird eine Cooling off Periode von mindestens zwei Jahren vorgesehen.

⁵⁶⁷) ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 28.

§ 271c in der geltenden Fassung muss somit auf sämtliche geprüften Unternehmen ausgedehnt und eine einjährige Cooling off Phase verankert werden. Die Zweijahresfrist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist beizubehalten. Der detaillierter als bisher vorgegebenen Abgrenzung der verpönten Tätigkeiten im geprüften Unternehmen wird von § 271c im Wesentlichen Rechnung getragen, indem Organfunktionen und leitende Stellungen generell untersagt sind. Die Novellierung von § 271c sollte jedoch dazu genutzt werden, die unglückliche Verwendung des Begriffs der leitenden Angestellten iSv § 80 AktG zu überdenken und durch eine passendere Begriffsbildung zu ersetzen, welche zB auch eine Position als Leiter des Rechnungswesens und dergleichen unstrittig abdeckt.

Art 22a Abs 2 RL 2006/43/EG nF sieht zudem vor, dass die Mitarbeiter und Partner eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, der bzw die eine Abschlussprüfung durchführt, sowie alle anderen natürlichen Personen, deren Leistungen dieser Abschlussprüfer bzw diese Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder kontrollieren kann, für den Fall, dass sie selbst zugelassene Abschlussprüfer sind, mindestens ein Jahr nach ihrer unmittelbaren Beteiligung an dem Prüfungsauftrag keine der oben genannten Aufgaben beim geprüften Unternehmen übernehmen. Diese für sämtliche Unternehmen formulierte Bestimmung dehnt den erfassten Personenkreis weiter aus als bisher. Eine diesbezügliche Ergänzung von § 271c ist erforderlich.

VIII. Zusammenfassung

Eine Vielzahl von Tätigkeiten und Funktionen erfordert unabhängige Akteure, die ihre Aufgabe frei von sachfremden Motiven, objektiv und unbeeinflusst erfüllen. In wichtigen Fällen wird die Anforderung der Unabhängigkeit der handelnden Personen explizit vom Gesetzgeber vorgeschrieben und definiert. Der Gesetzgeber bedient sich hierzu entweder einer unbestimmten Generalklausel, konkret formulierten Tatbestandskatalogen oder einer Kombination aus beidem. Eines der umfangreichsten gesetzlich verankerten Systeme von Unabhängigkeitsbestimmungen findet sich im UGB und bezieht sich auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers.

Der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers widmet das Unternehmensgesetzbuch seine §§ 271 bis 271c. Die in Umsetzung und auf Basis der Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG konzipierten Bestimmungen bestehen aus einer allgemein formulierten Generalklausel zur Befangenheit (§ 271 Abs 1 UGB), einem allgemeinen Tatbestandskatalog, der bei sämtlichen Abschlussprüfungen zu beachten ist (§ 271 Abs 2 und 3 UGB), und einem weiteren Katalog an Ausschlussgründen, die verschärfte Anforderungen im Rahmen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aufstellen (§ 271a Abs 1 und 2). Die in den genannten Bestimmungen für natürliche Personen als Abschlussprüfer definierten Tatbestände werden in geeigneter Weise auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und auf das Netzwerk von Abschlussprüfern sowie auf den Fall der Konzernabschlussprüfung ausgedehnt. Ein befristetes Tätigkeitsverbot (Cooling-off; § 271c UGB) rundet das Unabhängigkeitssystem ab.

Die ausführliche Analyse der bestehenden Regelungen lässt ein umfassendes Regelwerk erkennen, welches im Sinne der europarechtlichen Vorgaben ein komplexes Regime etabliert. Unbestimmte Formulierungen stellen den Rechtsunterworfenen im Einzelfall oft vor schwierige Auslegungsfragen, ermöglichen aber eine flexible Anwendung der Bestimmungen im Sinne der erklärten Grundsätze. Manche Tatbestände können insbesondere aus systematischen Gesichtspunkten nur schwer einer scharfen Abgrenzung zugeführt werden; so stößt zB die Auslegung einiger allgemein relevanter Tatbestände gemäß § 271 Abs 2 Z 4 UGB unter Betrachtung des qualifizierten Tatbestandes nach § 271a Abs 1 Z 2 UGB auf Schwierigkeiten, die ein uneinheitliches Verständnis der Tatbestände zur Folge haben (können).

Mit der Richtlinie 2014/56/EU wurde die bestehende RL 2006/43/EG novelliert und ergänzend dazu die unmittelbar anwendbare Abschlussprüfungs-Verordnung VO (EU)

537/2014 mit Sonderbestimmungen bezüglich Unternehmen von öffentlichem Interesse auf europäischer Ebene erlassen. Die neuen europarechtlichen Vorgaben sehen unter anderem Verschärfungen in den Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer vor. Dem ist im nationalen Recht Rechnung zu tragen. Bis 17. Juni 2016 sind die nationalen Bestimmungen an den geänderten europäischen Rechtsrahmen anzupassen.

Die Analyse zeigt, dass das bestehende Regime des UGB den allgemeinen Anforderungen der geänderten RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU über weite Strecken entspricht. Nachschärfungen erscheinen in § 271 UGB im Wesentlichen dahingehend erforderlich, dass der erfasste Personenkreis im Sinne der insofern erweiterten Anforderungen der RL 2006/43/EG auszudehnen sein wird und dass Vorkehrungen zum Halten von Finanzinstrumenten mit Bezug zu geprüften Unternehmen getroffen werden.

Durch die direkte Geltung und die unmittelbare Anwendbarkeit der VO (EU) 537/2014 im Bereich der Unternehmen von öffentlichem Interesse wird § 271a UGB größtenteils obsolet. Der österreichische Gesetzgeber ist insoweit gefordert, als diejenigen Unternehmen, welche zwar nicht im europarechtlichen Sinne als solche von öffentlichem Interesse gelten, aber nach nationalem Recht bisher wie solche behandelt wurden (fünffach große Gesellschaften iSv § 271a Abs 1), einer geeigneten Regelung zuzuführen sind. Sofern weiterhin für diese Unternehmen verschärfte Anforderungen gewünscht sind, wäre eine Anknüpfung an den Rahmen der VO (EU) 537/2014 sinnvoll; damit würde verhindert, dass letztlich ein System mit mehreren Ebenen unterschiedlicher Unabhängigkeitsanforderungen etabliert wird, welches nur schwer überblick- und für die Abschlussprüfer administrierbar wäre. Die Wahlrechte und Erleichterungsmöglichkeiten, welche die VO (EU) 537/2014 eröffnet, sollten im Gleichklang mit der deutschen Parallelregelung größtmöglich ausgeschöpft werden.

Das befristete Tätigkeitsverbot kann künftig nicht nur auf Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkt bleiben, sondern muss (zumindest mit einer Cooling-off Periode von einem Jahr) ganz allgemein auf geprüfte Unternehmen ausgedehnt werden. Der Kreis der dem Tätigkeitsverbot unterliegenden Personen wird von der RL 2006/43/EG idF RL 2014/56/EU ebenfalls weiter gezogen als derzeit von § 271c vorgesehen.

Lebenslauf

MMag. Georg Steinböck

Geburtsdatum und Geburtsort: 26.07.1978 in Wien

Staatsbürgerschaft: Österreich

Familienstand: in Lebensgemeinschaft, 2 Kinder

Ausbildung:

- 1984 bis 1988 Volksschule in Amstetten
- 1988 bis 1996 Bundesgymnasium Amstetten (AHS, neusprachlicher Zweig mit Englisch, Französisch und Latein)
- Juni 1996 Matura mit ausgezeichnetem Erfolg
- Oktober 1996 bis März 2002 Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien
- Oktober 1996 bis September 2007 Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschaftsuniversität Wien
- November 2007 bis Oktober 2009 Ausbildung zum und Erwerb der Berufsberechtigung als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Beeidigung November 2009)
- IFRS Zertifikat (September 2008)
- Erwerb der Berufsberechtigung als Genossenschaftsrevisor (Eintragung in die Liste der zugelassenen Revisoren per 15. Oktober 2012)

Stipendien:

- Leistungsstipendium aus den Mitteln der Stiftung und Sondervermögen der Universität Wien (2001) vom 16.04.2002
- Leistungsstipendium der Rechtswissenschaftlichen Fakultät Wien vom 14.01.2003

Sonstige relevante Aktivitäten:

- Dezember 2002 bis Juni 2004 Teilnahme am Center of Excellence der WU Wien

Gerichtspraxis: 01.10.2002 bis 23.02.2003: BG Meidling
24.02.2003 bis 30.03.2003: ASG Wien
01.12.2003 bis 29.02.2004: ASG Wien

Grundwehrdienst: abgeleistet von 31.03.2003 bis 28.11.2003 (eingesetzt von 19.05.2003 bis 28.11.2003 als „Jurist und Kraftfahrer“ in der Gruppe Präsidium der Zentralsektion des Bundesministeriums für Landesverteidigung)

Beruflicher Werdegang:

- Seit September 2004 bis laufend Mitarbeiter im Prüfungsbetrieb des Österreichischen Raiffeisenverbandes
- Parallel dazu von September 2004 bis Sommer 2009 juristischer Mitarbeiter von Univ.-Prof. Dr. Markus Dellinger in der Abteilung für Betriebswirtschaft, Rechts- und Steuerberatung beim Österreichischen Raiffeisenverband
- seit Sommer 2009 ausschließliche Tätigkeit im Prüfungsbetrieb des ÖRV; zuständig im Besonderen für Fragen der bankaufsichtsrechtlichen Prüfung und für Rechtsfragen des Prüfungsbetriebes

Beruflich relevante Mitgliedschaften:

- Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Mitglied des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision

- Center of Excellence WU Wien

Publikationen:

- Kommentierungen:
 - §§ 3 bis 14 GenG (gemeinsam mit Heinz Astl und Hermann Pfalz) in Dellinger (Hrsg), Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen (2005), Verlag Lexis Nexis; 2. Auflage (2014) (gemeinsam mit Heinz Astl)
 - §§ 53 bis 60 GenG (gemeinsam mit Markus Dellinger) in Dellinger (Hrsg), Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen (2005), Verlag Lexis Nexis; 2. Auflage (2014)
 - § 24c GenG (gemeinsam mit Markus Dellinger) in Dellinger (Hrsg), Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen (2. Auflage, 2014), Verlag Lexis Nexis
 - §§ 61, 63a, 82 und 86 BWG (gemeinsam mit Markus Dellinger) in Dellinger (Hrsg), Bankwesengesetz (2007), Verlag Lexis Nexis
 - §§ 62, 81 bis 81m, 83 bis 85 und 87 bis 91 BWG sowie §§ 1 bis 35 SolvaV in Dellinger (Hrsg), Bankwesengesetz (2007), Verlag Lexis Nexis
- Aufsätze:
 - Großer Verein – welche Anhangangaben sind erforderlich? GeS 2006, 216 (gemeinsam mit Markus Dellinger), Verlag Österreich
 - Zum Umgang österreichischer Genossenschaften mit IAS 32 und 39, IRU-Courier 2/09, 18 (gemeinsam mit Michael Laminger)

Fremdsprachenkenntnisse:

- Englisch fließend in Schrift und Wort
- Französisch sehr gut (über Maturaniveau hinausgehend)

Interessen:

- Familie
- Astronomie
- Klavierspielen
- Sport (Tennis, Squash, Tischtennis, Skifahren,...)
- Reisen

Abstract (Deutsch)

Eine Vielzahl von Tätigkeiten und Funktionen erfordert unabhängige Akteure, die ihre Aufgabe frei von sachfremden Motiven, objektiv und unbeeinflusst erfüllen. In wichtigen Fällen wird die Anforderung der Unabhängigkeit der handelnden Personen explizit vom Gesetzgeber vorgeschrieben und definiert. Eines der umfangreichsten gesetzlich verankerten Systeme von Unabhängigkeitsbestimmungen findet sich in den §§ 271 bis 271c UGB und bezieht sich auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers.

Diese in Umsetzung und auf Basis der Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG konzipierten Bestimmungen bestehen aus einer allgemein formulierten Generalklausel zur Befangenheit, einem allgemeinen Tatbestandskatalog, der bei sämtlichen Abschlussprüfungen zu beachten ist, und einem weiteren Katalog an Ausschlussgründen, die verschärfte Anforderungen im Rahmen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aufstellen. Die in den genannten Bestimmungen für natürliche Personen als Abschlussprüfer definierten Tatbestände werden in bestimmter Weise auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und auf das Netzwerk von Abschlussprüfern sowie auf den Fall der Konzernabschlussprüfung ausgedehnt. Ein befristetes Tätigkeitsverbot (Cooling-off) rundet das Unabhängigkeitssystem ab. Die Analyse der im UGB vorgesehenen Tatbestände bildet den Hauptteil der vorliegenden Abhandlung.

Mit der Richtlinie 2014/56/EU wurde die bestehende RL 2006/43/EG novelliert und ergänzend dazu die unmittelbar anwendbare Abschlussprüfungs-Verordnung VO (EU) 537/2014 mit Sonderbestimmungen bezüglich Unternehmen von öffentlichem Interesse auf europäischer Ebene erlassen. Die neuen europarechtlichen Vorgaben sehen unter anderem Verschärfungen in den Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer vor. Dem ist im nationalen Recht Rechnung zu tragen. Bis 17. Juni 2016 sind die nationalen Bestimmungen an den geänderten europäischen Rechtsrahmen anzupassen. Die Auswirkungen der geänderten europarechtlichen Vorgaben und allfälliger Anpassungsbedarf der bestehenden nationalen Regelungen (der allgemeinen Bestimmungen und insbesondere jener für den Fall von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) stellen den zweiten Schwerpunkt der Abhandlung dar.

Abstract (Englisch)

A variety of activities and functions requires independent actors who do their job free of extraneous motives, objectively and without external influence. In important cases, the requirement of independence of the people involved is explicitly required by law. One of the most comprehensive systems of statutory independence provisions can be found in §§ 271 to 271c UGB and refers to the activity of the statutory auditor.

These provisions were conceived in implementation and on the basis of the Auditing-Directive 2006/43/EC. They comply a generically formulated general clause for bias, a catalogue of threats to independence, that are to be respected in any audit, and another catalogue of reasons for exclusion establishing more stringent requirements for statutory audits of public interest entities. In addition these reasons for exclusion, that are defined for natural persons being auditors, are extended to the situation of audit firms and the network of auditors as well as for the case of the audit of consolidated financial statements. A temporary disqualification (cooling off) completes the independence system of the UGB. The analysis of the threats to independence provided in the UGB forms the main part of this paper.

In 2014 directive 2006/43/EC was amended by directive 2014/56/EU; in addition the directly applicable Auditing-Regulation (EU) 537/2014 laying down special provisions for public interest entities was issued at European level. The new European legal framework shall, inter alia, provide for more stringent independence requirements for auditors. By 17 June 2016 national provisions must be adapted to the changed European legal framework. The impact of changes in European law and any need for adjustment of existing national provisions (the general provisions and in particular those for the case of statutory audits of public interest entities) represent the second focus of the paper.