

## Vorblatt

### Problem:

Die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 48/253/EWG des Rates (im Folgenden: „Abschlussprüfungs-RL“ oder „RL“), die von den Mitgliedstaaten bis 29. Juni 2008 umzusetzen ist, will die Pflichten des Abschlussprüfers deutlicher fassen und so das Vertrauen in seine Unabhängigkeit stärken.

Die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (im Folgenden: „Änderungs-RL“ oder „RL“), die von den Mitgliedstaaten bis 5. September 2008 umzusetzen ist, will das Vertrauen in die vorgelegten Jahres- und Konzernabschlüsse stärken.

Die Aufhebung der postrechtlichen Haftungsbestimmungen durch das Postgesetz 1997 (PostG – BGBl. I Nr. 18/1998) sowie des § 452 HGB durch das Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 (HaRÄG 2005 – BGBl. I Nr. 120/2005) hat im Bereich der innerstaatlichen Beförderung von Postsendungen auf der Straße und in der Luft zu Rechtsunsicherheit und möglicherweise zur Anwendbarkeit sachlich nicht passender Regelungen geführt. Weiters hat sich in der Praxis die Frage gestellt, ob § 38 UGB auch auf Pachtverträge anzuwenden ist.

Das Genossenschaftsgesetz (GenG) enthält – anders als das Aktiengesetz und das GmbH-Gesetz – keine Regelung zur inneren Ordnung des Aufsichtsrats. Auch wenn viele Satzungen von Genossenschaften ähnliche Regeln wie im Aktien- und GmbH-Recht enthalten, soll ein derart wichtiger Bereich der inneren Organisation einer Genossenschaft durch gesetzliche Bestimmungen strukturiert werden, zumal sich Genossenschaften unter den bedeutendsten Wirtschaftsunternehmen Österreichs finden. Daher wird vorgeschlagen, nun auch im GenG eine den aktienrechtlichen Bestimmungen vergleichbare Regelung der inneren Ordnung des Aufsichtsrats vorzusehen. Dies führt zu einer Stärkung des Aufsichtsrats und zu mehr Information und Transparenz für dessen Mitglieder. Außerdem soll der Vorstand von aufsichtsratspflichtigen Genossenschaften zu umfangreichen Berichtspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat und zur Einrichtung eines den Anforderungen des Unternehmens entsprechenden internen Kontrollsystems verpflichtet werden. Schließlich soll ausdrücklich klargestellt werden, dass die Satzung der Genossenschaft auch die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehen kann.

### Inhalt und Ziele:

Der vorliegende Gesetzentwurf setzt jene Teile der Abschlussprüfungs-RL um, die das Unternehmens-, das Gesellschafts- und das Genossenschaftsrevisionsrecht betreffen. Die Abschlussprüfungs-RL hat als Ziel, die Pflichten des Abschlussprüfers deutlicher und klarer zu fassen, die Anforderungen an seine Unabhängigkeit und seine Berufsethik zu stärken und eine Verpflichtung zur externen Qualitätssicherung sowie zur öffentlichen Aufsicht über den Beruf des Abschlussprüfers einzuführen. Damit soll auf die Bilanzskandale und Unternehmenszusammenbrüche in der Europäischen Union reagiert werden.

Mit dem vorliegenden Entwurf wird auch die Änderungs-RL umgesetzt, die das Vertrauen in die vorgelegten Jahres- und Konzernabschlüsse stärken soll. Diese Richtlinie sieht vor, dass Vorstandsmitglieder gemeinsam für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie wesentliche zusätzliche Informationen verantwortlich sind und die Geschäfte der Unternehmen mit nahestehenden Personen transparenter gestaltet werden. Darüber hinaus soll sichergestellt werden, dass alle Unternehmen vollständige Informationen über außerbilanzielle Vereinbarungen offenlegen und börsennotierte Gesellschaften eine jährliche Corporate Governance-Erklärung abgeben. Die Änderungs-RL ist Teil des Aktionsplans der Europäischen Kommission auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts, der im Mai 2003 veröffentlicht wurde.

Mit den vorgeschlagenen § 451 UGB und § 147 LuftfahrtG sollen die partiellen Besonderheiten der Postbeförderung berücksichtigt werden. Sie nehmen „Briefe und briefähnliche Sendungen“ vom Anwendungsbereich des sechsten Abschnitts des UGB über Frachtgeschäfte sowie des LuftfahrtG aus und legen fest, dass auf diese die allgemeinen zivil- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen anzuwenden sind.

In dem mit dem HaRÄG 2005 eingeführten § 38 UGB soll in einem neuen Abs. 5a klargestellt werden, dass Pachtverträge keinen Unternehmenserwerb im Sinn dieser Bestimmung darstellen.

Im GenG soll eine den aktienrechtlichen Bestimmungen vergleichbare Regelung der inneren Ordnung des Aufsichtsrats geschaffen werden. Außerdem soll der Vorstand von aufsichtsratspflichtigen Genossenschaften zu umfangreichen Berichtspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat und zur Einrichtung eines den Anforderungen des Unternehmens entsprechenden internen Kontrollsystems verpflichtet werden. Darüber hinaus soll ausdrücklich klargestellt werden, dass die Satzung der Genossenschaft auch die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehen kann.

Der Gesetzentwurf soll einerseits die Unternehmen entsprechend dem von der Bundesregierung initiierten Projekt „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ nur im unbedingt notwendigen Ausmaß belasten und andererseits die Forderungen des Regierungsprogramms der XXIII. Legislaturperiode umsetzen, wonach das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats und der Abschlussprüfer sein müsse.

**Kosten / Finanzielle Auswirkungen:**

Dem Bund und den Ländern werden keine zusätzlichen Kosten erwachsen.

**Auswirkungen auf die Verwaltungslasten für Unternehmen:**

Die massive Anhebung der Schwellenwerte (bis zu 32%) in den §§ 221 und 246 UGB sowie die Ausweitung der größenabhängigen Erleichterungen in § 242 UGB führen zu einer deutlichen Verminderung der Verwaltungslasten für Unternehmen in Höhe von rund 20 Millionen Euro. Im Übrigen werden keine wesentlichen Auswirkungen auf die Verwaltungslasten für Unternehmen verursacht.

**Alternativen:**

Soweit mit dem Entwurf die Abschlussprüfungs-RL und die Änderungs-RL umgesetzt werden, bestehen keine Alternativen.

**Kompetenz:**

Die Zuständigkeit des Bundes zur Gesetzgebung und Vollziehung beruht auf den Kompetenztatbeständen Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens (Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG), Börsenwesen (Art. 10 Abs. 1 Z 5 B-VG) und Vertragsversicherungswesen (Art. 10 Abs. 1 Z 11 B-VG).

**Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Österreich:**

Die Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL und Änderungs-RL soll das Vertrauen in die Jahres- und Konzernabschlüsse von wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen stärken und wird daher insgesamt positive Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Österreich haben. Dies gilt gleichermaßen für die Stärkung des Aufsichtsrats in der Genossenschaft und die Ausnahme der Pachtverträge von § 38 UGB. Die Anpassung der berufsrechtlichen Bestimmungen für Revisoren hat keine nennenswerten Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Österreich.

**Verhältnis zu den Rechtsvorschriften der Europäischen Union:**

Mit dem Entwurf werden die Abschlussprüfungs-RL und die Änderungs-RL umgesetzt.

**Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:**

Keine.

## Erläuterungen

### Allgemeiner Teil

#### 1. Abschlussprüfungs-RL

##### a) Grundsätzliches:

Die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates wurde am 9. Juni 2006 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht (ABl Nr. L 157 S. 87) und ist bis 29. Juni 2008 umzusetzen.

Durch die Abschlussprüfungs-RL sollen die Pflichten des Abschlussprüfers deutlicher und klarer gefasst, die Anforderungen an seine Unabhängigkeit und seine Berufsethik gestärkt und eine Verpflichtung zur externen Qualitätssicherung sowie zur öffentlichen Aufsicht über den Prüferberuf eingeführt werden. Weiteres Ziel ist es, für eine wirksame internationale Zusammenarbeit zwischen den Berufsaufsichtsstellen innerhalb der EU und mit den Aufsichtsgremien von Drittstaaten zu sorgen und damit der Globalisierung der Kapitalmärkte Rechnung zu tragen. Nicht zuletzt versucht die RL auf einige Bilanzskandale und Unternehmenszusammenbrüche in der EU adäquat zu reagieren.

Der überwiegende Teil der RL ist im – in die Zuständigkeit des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit (BMWA) fallenden – Berufs- bzw. Aufsichtsrecht (WTBG, A-QSG, usw.) umzusetzen. Die RL erfordert jedoch auch Anpassungen im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht. Dazu legte eine Arbeitsgruppe des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) einen Vorentwurf vor. Dieser war Diskussionsgrundlage für eine im BMJ eingerichtete Arbeitsgruppe.

Mit dem Entwurf soll jedoch nicht nur die Abschlussprüfungs-RL umgesetzt, sondern auch wesentliche Punkte des Regierungsprogramms für die XXIII. Legislaturperiode erfüllt werden. Danach muss das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers sein. Das soll durch eine Vernetzung mit dem internen Kontrollsystem (IKS), durch die Einbindung des Aufsichtsrats in die Wirtschaftsprüfung und die Bestellung des Prüfers sowie durch ein „Saubereits- und Kontrollpaket“ erreicht werden.

##### b) Unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Hauptgesichtspunkte des Entwurfs:

- Verantwortlichkeit des Konzernabschlussprüfers für einbezogene Einzelabschlüsse (§ 269 UGB):

Art. 27 lit. a der Abschlussprüfungs-RL fordert von den Mitgliedstaaten, dass bei der Prüfung eines Konzernabschlusses der Konzernabschlussprüfer die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk trägt. Die derzeitige Regelung des § 269 Abs. 2 UGB, wonach die Prüfpflicht des Konzernabschlussprüfers nicht für nach dem UGB geprüfte Jahresabschlüsse sowie unter bestimmten Voraussetzungen (ua. Gleichwertigkeit) auch nicht für die Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland gilt, kann daher nicht aufrechterhalten werden.

- Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Berücksichtigung des „Netzwerks“ des Abschlussprüfers (§§ 271, 271a, 271b UGB):

Die Unabhängigkeitsbestimmung des Art. 22 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL wird in den §§ 271, 271a und 271b UGB umgesetzt. § 271 Abs. 1 UGB statuiert einen allgemeinen Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, wonach ein Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung nicht durchführen darf, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Dieser allgemeine Tatbestand der Besorgnis der Befangenheit wird durch die konkreten Ausschlussgründe der §§ 271 Abs. 2 und 271a Abs. 1 UGB ergänzt. Sofern es sich um einen Sachverhalt nach § 271 Abs. 1 UGB handelt, kann der Abschlussprüfer Schutzmaßnahmen ergreifen, um der Besorgnis der Befangenheit entgegen zu wirken. Bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes gemäß §§ 271 Abs. 2 und 271a UGB können Schutzmaßnahmen nicht berücksichtigt werden. Dies entspricht dem Konzept der „Risks“ und „Safeguards“, das der Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer aus dem Jahr 2002 zu Grunde liegt. § 271 Abs. 1 UGB gilt für natürliche Personen, weshalb in § 271 Abs. 4 UGB eine ergänzende Regelung für die Befangenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften angeordnet wird. 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, nach § 271 Abs. 1 UGB befangen sind. Im Anwendungsbereich des § 271 Abs. 4 UGB wird unwiderlegbar vermutet, dass die Gesellschaft befangen ist, wenn eine der genannten Personen nach

§ 271 Abs. 1 UGB befangen ist. Schutzmaßnahmen können auf der Ebene der Gesellschaft dann nicht greifen. Gleiches gilt für die Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach den §§ 271 Abs. 4 und 271a Abs. 3 UGB.

Die Abschlussprüfungs-RL dehnt die Regelungen zur Unabhängigkeit auf die Mitglieder des Netzwerks des Abschlussprüfers aus. Netzwerkmitglieder können natürliche oder juristische Personen, aber auch Personengesellschaften sein. Sie definiert „Netzwerk“ als breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und die 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 ist. Der Netzwerkbegriff spielt im Rahmen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers eine Rolle. Dem UGB ist der Netzwerkbegriff bisher unbekannt. Der Begriff und die Reichweite des Netzwerks sind schwer zu fassen und zählen zu den Kernproblemen bei der Umsetzung der RL. Der Entwurf sieht in § 271b Abs. 1 UGB keine wortgetreue Übernahme des Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL vor, sondern eine allgemeine Formulierung, die sämtliche Kriterien bündeln soll. Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken. In § 271b Abs. 2 und 3 UGB werden die Befangenheit und die Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers sowie Konzernabschlussprüfers im Netzwerk geregelt. § 271b Abs. 2 erster Satz UGB betrifft die Befangenheit im Netzwerk. Bei der Besorgnis einer Befangenheit darf der Abschlussprüfer die Prüfung dennoch durchführen, wenn er durch Schutzmaßnahmen sicherstellt, dass das Netzwerkmitglied keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung nehmen kann. § 271b Abs. 2 zweiter Satz UGB behandelt die Ausgeschlossenheit im Netzwerk. Die Ausgeschlossenheit wirkt absolut und kann durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigt werden. § 271b Abs. 2 dritter Satz UGB regelt den Fall, dass das Netzwerkmitglied keine natürliche Person ist. Als wirksame und abschreckende Sanktionen im Sinn des Art. 30 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL sind für die Missachtung der §§ 271, 271a und 271b UGB der Honorarentfall und der Wegfall der Haftungsbeschränkung vorgesehen.

- Befristetes Tätigkeitsverbot des Prüfers (§ 271c UGB, § 95 AktG, § 30j GmbHG, § 24e GenG, § 63b BWG, § 82c VAG):

Der Abschlussprüfer darf nach der RL zwei Jahre nach Beendigung seiner Tätigkeit keine leitende Stellung in der geprüften Gesellschaft einnehmen (sogenannte Cooling-Off-Period). Damit soll verhindert werden, dass das Verhältnis zwischen geprüfter Gesellschaft und Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaft durch die Anstellung früherer Prüfer (Prüfungsleiter) besonders eng wird und „angenehme Prüfer“ mit einem hoch dotierten Anstellungsverhältnis belohnt werden. Diese Bestimmung gilt allerdings nur für Prüfer von „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ im Sinn des Art. 2 Z 13 der RL (zu diesem Begriff siehe die Ausführungen zum „Prüfungsausschuss“).

- Anwendung der Internationalen Prüfungsstandards (§ 269a UGB):

Sobald die Europäische Kommission im Komitologieverfahren die Internationalen Prüfungsstandards (International Standards on Auditing – ISA) übernommen und im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht hat, sind diese auf gesetzliche Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen anzuwenden.

- Bestellung des Abschlussprüfers (§ 270 UGB):

Der Aufsichtsrat soll bei Anbahnung und Abschluss des Vertrags mit dem Abschlussprüfer die Gesellschaft nicht nur vertreten, sondern auch im Innenverhältnis die maßgeblichen Entscheidungen über die einzelnen Vertragspunkte treffen. Dies bedeutet vor allem auch, dass die Ausschreibung der Prüfung (im Vorfeld des Vorschlags an die Hauptversammlung) und die Verhandlungen mit dem Prüfer durch den Aufsichtsrat selbst geführt werden sollen. Ein vom Vorstand ausgehandelter Prüfungsvertrag soll nicht nur vom Aufsichtsrat „abgesegnet“ werden.

- Honorar des Abschlussprüfers (§ 270 UGB):

Nach Art. 25 der Abschlussprüfungs-RL darf das Prüfungshonorar nicht durch zusätzliche Leistungen des Prüfers beeinflusst und an keinerlei Bedingungen geknüpft werden. Neben dieser Voraussetzung soll normiert werden, dass das Entgelt in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen hat. Ansonsten ist zu befürchten, dass im Fall von unangemessen geringen Prüfungshonoraren die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers gefährdet sein könnte, vor allem wenn die Prüfung mit lukrativen Beratungstätigkeiten verbunden wird. Ein der Art und dem Umfang der Prüfung entsprechendes Honorar soll diese Gefahr vermeiden.

- Prüfungsausschuss (§ 92 AktG, § 30g GmbHG, § 51 SEG, § 24c GenG):

Art. 41 der Abschlussprüfungs-RL sieht rechtsformunabhängig für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ die Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses vor. „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ gemäß Art. 2 Z 13 der Abschlussprüfungs-RL sind Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaates fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Z 18 der RL 2004/39/EG zugelassen sind, Kreditinstitute im Sinn des Art. 1 Z 1 der RL 2000/12/EG und Versicherungsunternehmen im Sinn des Art. 2 Abs. 1 der RL 91/674/EWG. Die Mitgliedstaaten können auch andere Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmen, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Anzahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind. Es wird vorgeschlagen, an die Merkmale des § 271a Abs. 1 UGB (kapitalmarktorientiertes oder das Fünffache einer großen Gesellschaft überschreitendes Unternehmen) anzuknüpfen, weil diese Merkmale am ehesten den bisherigen Intentionen des österreichischen Gesetzgebers sowie denen der RL entsprechen. Der Gesetzgeber hat mit § 271a Abs. 1 UGB schon zum Ausdruck gebracht, dass die dort genannten Unternehmen von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung sind (siehe RV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 14). Der Begutachtungsentwurf hat noch vorgesehen, dass auch der Prüfungsausschuss jeder Aktiengesellschaft, jeder Gesellschaft mit beschränkter Haftung und jeder Europäischen Aktiengesellschaft, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, den erweiterten Anforderungen der RL entsprechen muss. Auf Grund der überwiegend ablehnenden Stellungnahmen soll dieser Vorschlag nicht übernommen werden, zumal die Anzahl der Aufsichtsratsmitglieder ein eher willkürliches Merkmal wäre. Diese Vorgangsweise steht im Einklang mit der Abschlussprüfungs-RL und entspricht den Vorschlägen im Referentenentwurf für das (deutsche) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.

Der Gesetzgeber hat schon durch das GesRÄG 2005 die Aufgaben des Prüfungsausschusses konkretisiert. Diese erfahren durch die RL jedoch eine erhebliche Ausweitung. So soll dieser Ausschuss insbesondere für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems, der Abschlussprüfung und Konzernabschlussprüfung sowie für die Überprüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zuständig sein. Wegen des erweiterten Aufgabenkatalogs wird vorgeschlagen, dass jedem Prüfungsausschuss (nicht nur dem einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft) ein Finanzexperte angehören soll, zumal die Aufgaben des Prüfungsausschusses ein fundiertes Wissen über das Finanzwesen erfordern. Die Regelungen zum Prüfungsausschuss (Art. 41 der Abschlussprüfungs-RL) werden im AktG, im GmbHG, im SEG und im GenG umgesetzt.

Das BWG (§ 63a Abs. 4) und das VAG (§ 82b Abs. 4) wurden bereits durch die Bundesgesetze BGBl. I Nr. 108/2007 und BGBl. I Nr. 107/2007 an die Bestimmungen der Abschlussprüfungs-RL angepasst. Die Aufgaben des Prüfungsausschusses sind durch die Abschlussprüfungs-RL determiniert. Auch wenn die Bestimmungen im BWG und im VAG einerseits und jene im AktG, im GmbHG, im SEG und im GenG andererseits unterschiedlich formuliert sind, ist bei deren Interpretation der den Umsetzungsbestimmungen zu Grunde liegende Richtlinientext zu beachten. Insoweit erscheint eine gleichförmige Auslegung nach dem Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation gesichert.

### **c) Genossenschaftsrevision:**

In Artikel VI des Entwurfs wird neben ergänzenden Regelungen zur Unabhängigkeit des Revisors (vgl. Art. 22 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL) eine Anpassung der berufsrechtlichen Bestimmungen für Revisoren vorgeschlagen. Diese Änderungen im Genossenschaftsrevisionsgesetz wurden vom BMWA vorbereitet. Da aufgrund der Unabhängigkeitsbestimmungen der RL ohnehin das Genossenschaftsrevisionsgesetz zu ändern ist, erscheint eine gemeinsame Änderung zweckmäßig.

Die wesentlichen Inhalte sind:

- Determinierung der allgemeinen Voraussetzungen für die Bestellung als Revisor
- Übertragung der Abwicklung des Prüfungsverfahrens an die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände
- Anpassung der Prüfungsgegenstände an die Abschlussprüfungs-RL
- Übertragung der Kompetenz zur Erlassung der Prüfungsverordnung an die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände
- Übertragung des Zulassungsverfahrens als Revisor an die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände
- Übertragung der Kompetenz zur Erlassung der Verordnung über Berufsgrundsätze für Revisoren an die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände

- Regelung des Verfahrens zur Niederlassung von Revisoren aus der Europäischen Union, aber auch aus Drittstaaten.

## 2. Änderungs-RL

Die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (im Folgenden: „4. EG-RL“), 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss (im Folgenden: „7. EG-RL“), 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen wurde am 16. August 2006 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht (ABl Nr. L 224 S. 1) und ist bis 5. September 2008 umzusetzen.

Mit der Änderungs-RL soll das Vertrauen in Jahres- und Konzernabschlüsse gestärkt werden. Diese RL sieht vor, dass Vorstandsmitglieder gemeinsam für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie wesentliche „Nichtfinanzinformationen“ verantwortlich sind und dass die Geschäfte der Unternehmen mit nahestehenden Personen transparenter gestaltet werden. Darüber hinaus soll sichergestellt werden, dass die Unternehmen vollständige Informationen über außerbilanzielle Vereinbarungen offenlegen und börsennotierte Gesellschaften eine jährliche Corporate Governance-Erklärung abgeben. Diese RL ist Bestandteil des Aktionsplans der Europäischen Kommission auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts, der im Mai 2003 veröffentlicht wurde.

Auf der Fachtagung des IWP im Herbst 2006 haben Univ.-Prof. Dr. Nowotny und Univ.-Doz. Dr. Platzer zu Inhalt und Umsetzungsfragen der Änderungs-RL die Meinung vertreten, dass die RL-Bestimmungen teilweise unklar bzw. unbestimmt formuliert seien und bei der Umsetzung konkretisiert werden sollten (*Nowotny/Platzer/Auer*, Änderung der 4. und 7. EG-RL betreffend die gemeinsame Verantwortung des Vorstands, verstärkte Offenlegung von Geschäften, außerbilanziellen Geschäften und zur „Corporate Governance“ in *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch (2007) 217 ff.*). Die Arbeitsgruppe des BMJ teilte diese Auffassung. Deshalb sieht der Gesetzentwurf an verschiedenen Stellen Konkretisierungen der unbestimmten Begriffe vor; im Übrigen wird jedoch der RL-Text unter Anpassung an die österreichische Terminologie übernommen. Auch die Umsetzung der Änderungs-RL basiert auf den Vorschlägen einer Arbeitsgruppe des IWP sowie der im BMJ eingerichteten Arbeitsgruppe. Wie schon zur Abschlussprüfungs-RL ausgeführt, werden mit dem vorliegenden Gesetzentwurf auch wesentliche Punkte des Regierungsprogramms für die XXIII. Legislaturperiode umgesetzt.

Folgende wesentliche Punkte seien hervorgehoben:

- Anhebung der Schwellenwerte (§§ 221, 246 UGB):

Im Sinn der von der Bundesregierung und der EU verfolgten Projekte „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ und „Less and Better Regulation“ wird vorgeschlagen, die von der Änderungs-RL erlaubte Erhöhung der Schwellenwerte der §§ 221 und 246 UGB voll auszuschöpfen, damit eine möglichst große Anzahl von Unternehmen von den großenabhängigen Erleichterungen profitieren kann. Mit dieser Erhöhung der Schwellenwerte geht eine erhebliche Kostensenkung für davon betroffene Kapitalgesellschaften einher. So müssen etwa (vormals mittelgroße, nach dem Entwurf aber) kleine nicht aufsichtsratspflichtige GmbH den Jahresabschluss nicht durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen, (vormals große, nach dem Entwurf aber) mittelgroße Aktiengesellschaften etwa nicht den gesamten Jahresabschluss in der Wiener Zeitung veröffentlichen und (vormals große, nach dem Entwurf aber mittelgroße) Kapitalgesellschaften über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht berichten.

- Offenlegung von Geschäften mit nahestehenden Personen und von außerbilanziellen Geschäften (§§ 237, 266 UGB):

Für börsennotierte Gesellschaften bestehen im Rahmen der Internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) bereits Offenlegungsanforderungen für Geschäfte mit sämtlichen nahestehenden Unternehmen und Personen („related parties“) wie verbundenen Unternehmen, Familienmitgliedern oder Mitgliedern der Geschäftsleitung. Diese Anforderungen werden auf nicht börsennotierte Unternehmen ausgedehnt; allerdings gelten sie nur für bedeutende Geschäfte, die nicht zu üblichen Geschäftsbedingungen abgewickelt werden.

Bestimmte Finanzierungsinstrumente können sogenannte Special Purpose Entities (Zweckgesellschaften bzw. SPE) umfassen, die in Offshore-Ländern (das sind Länder ohne spezielle Investmentgesetzgebung, ohne Aufsichtsbestimmungen und meist mit steuerlichen Vorteilen) belegen sind. Diese Transaktionen werden in der Bilanz nicht ausgewiesen. So können Schulden und damit die tatsächliche Lage eines Unternehmens verschleiert werden. Die Unternehmen sollen daher grundsätzlich sämtliche außerbilanziellen Vereinbarungen einschließlich ihrer finanziellen Auswirkungen im Anhang zum Jahres- und Konzernabschluss offenlegen müssen.

- Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem (§ 243a UGB):

Kapitalmarktorientierte Gesellschaften müssen nach der Änderungs-RL die wichtigsten Merkmale des internen Kontrollsystems (IKS) und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess im Lagebericht anführen. § 82 AktG und § 22 GmbHG fordern schon jetzt, dass ein IKS eingerichtet werden muss, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Diese neue Angabe stellt eine erhebliche Erweiterung des Lageberichts dar, ist aber nicht mit den Berichts- und Prüfpflichten gemäß Section 404 des Sarbanes-Oxley Act (SOX oder SOA) vergleichbar, denn der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte nicht einen für die Unternehmen sehr kostspieligen „Euro-SOX“ schaffen (vgl. *Hörmann*, Interne Kontrollsysteme und Risikomanagement in Zeiten des Sarbanes-Oxley Act, RWZ 2007/17 [58]; zur Kritik an SOA auch *Gelter*, Die künftige EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Rechtspolitische Perspektiven und Umsetzung in Österreich, in *Gruber/Harrer*, Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung [2006] 15 ff [20] mwN). Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers muss eine Aussage darüber enthalten, ob die Beschreibung der wichtigsten Merkmale des IKS und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zutreffen. Außerdem ist der Prüfungsausschuss zur Überwachung der Wirksamkeit des IKS und des Risikomanagementsystems verpflichtet.

- Corporate Governance-Erklärung (§ 243b UGB):

Nach der Änderungs-RL müssen alle börsennotierten Gesellschaften in ihrem Lagebericht eine Corporate Governance-Erklärung abgeben. In dieser Erklärung sollen den Aktionären zumindest leicht zugängliche Schlüsselinformationen über die tatsächlich angewendeten Unternehmensführungspraktiken gegeben werden. Aus der Erklärung zur Corporate Governance soll hervorgehen, ob die Gesellschaft neben den Bestimmungen zur Unternehmensführung des innerstaatlichen Rechts weitere Corporate Governance Regeln anwendet, unabhängig davon, ob diese Regeln in einem für die Gesellschaft unmittelbar geltenden Unternehmensführungskodex enthalten sind oder Teil eines Kodex sind, zu dessen Einhaltung sie sich freiwillig verpflichtet hat.

- Sanktionen bei Verstößen gegen die Verpflichtungen der Änderungs-RL:

Art. 1 Z 10 (Art. 60a der 4. EG-RL) und Art. 2 Z 5 (Art. 48 der 7. EG-RL) der Änderungs-RL normieren, dass die Mitgliedstaaten Sanktionen für Verstöße gegen die aufgrund dieser RL erlassenen nationalen Vorschriften festlegen und alle zu ihrer Anwendung erforderlichen Maßnahmen treffen. Die vorgesehenen Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein. Nach Ansicht der Arbeitsgruppe sehen die §§ 271 Abs. 6, 271c, 275 Abs. 2 und 283 UGB, § 255 AktG sowie § 122 GmbHG wirksame und abschreckende Sanktionen vor.

- Kollektive Verantwortung der Organmitglieder:

Nach Art. 50b der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 8 der Änderungs-RL) sind die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane der Gesellschaft kollektiv verpflichtet sicherzustellen, dass der Jahresabschluss, der Lagebericht und, soweit sie gesondert vorgelegt wird, die Erklärung zur Unternehmensführung nach Art. 46a entsprechend den Anforderungen dieser RL und gegebenenfalls entsprechend den internationalen Rechnungslegungsstandards, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommen wurden, erstellt und veröffentlicht werden. Nach Art. 50c der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 8 der Änderungs-RL) stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass die Haftungsbestimmungen ihrer Rechts- und Verwaltungsvorschriften auf die Mitglieder der in Art. 50b dieser RL genannten Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, zumindest was deren Haftung gegenüber der Gesellschaft wegen Verletzung der in Art. 50b genannten Pflicht betrifft, Anwendung finden. Inhaltlich gleich lautende Regelungen finden sich auch in der 7. EG-RL (vgl. Art. 2 Z 2 der Änderungs-RL, der Art. 36a und 36b in die 7. EG-RL einfügt). Diese Verpflichtungen sind nach Ansicht der Arbeitsgruppe des BMJ und der Lehre (*Nowotny/Platzer/Auer*, aaO 235) bereits geltendes Recht und bedürfen keiner Umsetzung. Jedoch wird in § 222 Abs. 1 UGB klargestellt, dass der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie der Corporate Governance-Bericht von sämtlichen gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft unterzeichnet werden muss.

### 3. Ausnahme in § 451 UGB für Briefsendungen

Die Aufhebung der postrechtlichen Haftungsbestimmungen durch das Postgesetz 1997 (PostG – BGBl. I Nr. 18/1998) sowie des § 452 HGB durch das Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 (HaRÄG 2005 – BGBl. I Nr. 120/2005) hat im Bereich der innerstaatlichen Beförderung von Postsendungen auf der Straße und in der Luft zu Rechtsunsicherheit und möglicherweise zur Anwendbarkeit sachlich nicht passender Regelungen geführt. Mit den vorgeschlagenen § 451 UGB und § 147 Luftfahrtgesetz werden Briefe und briefähnliche Sendungen – unabhängig von der Aufgabe- und Zustellungsart sowie dem Beförderer – den allgemeinen zivil- und unternehmensrechtlichen Vorschriften, somit insb. auch dem KSchG, unterworfen.

Diese Bestimmungen sind allerdings nur insoweit anzuwenden, als die Beförderung von Briefen und briefähnlichen Sendungen nicht den einschlägigen internationalen Abkommen unterliegt.

#### **4. § 38 UGB – Unternehmensübergang**

Wie im Besonderen Teil zum neuen Abs. 5a des § 38 UGB näher ausgeführt wird, bestehen unterschiedliche Meinungen zur Frage, ob der Unternehmensübergang aufgrund eines Pachtvertrags in den Geltungsbereich des § 38 fällt. Diese Frage soll auf Grund ihrer praktischen wirtschaftlichen Bedeutung rasch gesetzlich klargestellt werden. Pachtverträge und ähnliche Verträge über die Nutzungsüberlassung an einem Unternehmen sollen keinen Unternehmenserwerb im Sinn des § 38 UGB darstellen.

#### **5. Reform des Genossenschaftsrechts – Stärkung des Aufsichtsrats:**

Das Genossenschaftsgesetz (GenG) enthält – anders als das AktG und das GmbHG – keine Regelung zur inneren Ordnung des Aufsichtsrats. Auch wenn viele Satzungen von Genossenschaften ähnliche Regeln wie im Aktien- und GmbH-Recht enthalten, soll ein derart wichtiger Bereich der inneren Organisation einer Genossenschaft durch gesetzliche Bestimmungen strukturiert werden, zumal sich Genossenschaften unter den bedeutendsten Wirtschaftsunternehmen Österreichs finden. Daher wird vorgeschlagen, auch im GenG eine den aktienrechtlichen Bestimmungen vergleichbare Regelung über die innere Ordnung des Aufsichtsrats vorzusehen. Die neuen §§ 24c bis e GenG enthalten Bestimmungen über diese innere Ordnung des Aufsichtsrats, dessen Einberufung sowie dessen Aufgaben, Rechte und Verantwortlichkeiten. Sie sind den aktienrechtlichen Bestimmungen mit der Maßgabe nachgebildet, dass genossenschaftsrechtliche Besonderheiten berücksichtigt werden. Hervorzuheben sind daraus § 24c Abs. 6 GenG (Prüfungsausschuss) und § 24e Abs. 3 GenG (zustimmungspflichtige Geschäfte).

Darüber hinaus soll die Zweckverfolgung nationaler Genossenschaften an die Zweckverfolgung solcher Genossenschaften angeglichen werden, die nach dem Statut der Europäischen Genossenschaft gegründet wurden. Schließlich wird in § 15 Abs. 1 GenG ausdrücklich klargestellt, dass die Satzung der Genossenschaft auch die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehen kann. Diese Änderung ist durch eine Entscheidung des OGH (6 Ob 92/07h) bedingt, wonach eine Satzungsregelung, die die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehe, unzulässig und nicht in das Firmenbuch einzutragen sei. Dabei hat der OGH ausdrücklich den Gesetzgeber angesprochen und ausgeführt, dass es nicht Aufgabe der Rechtsprechung sei, unbefriedigende Gesetzesbestimmungen im Wege der Rechtsfortbildung zu korrigieren.

Nach der derzeitigen Rechtslage ist der Widerruf der Bestellung eines Vorstandsmitglieds an keine Begründung gebunden. Dies führt in Kombination mit den in der Praxis häufig vorkommenden Funktionsperioden für Vorstände wegen deren unsicherer Rechtsstellung zu Schwierigkeiten, geeignete Personen zu gewinnen. Deshalb soll der Genossenschaftsvertrag nach § 15 Abs. 3 GenG vorsehen können, dass der Aufsichtsrat die Bestellung von Vorstandsmitgliedern mit Funktionsperioden nur aus wichtigem Grund widerrufen kann, wobei der Vertrag auch bestimmte Gründe benennen kann, die den Widerruf der Bestellung rechtfertigen.

Der Vorstand einer aufsichtsratspflichtigen Genossenschaft soll mit dem Entwurf ausdrücklich verpflichtet werden, ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes internes Kontrollsystem einzurichten. Darüber hinaus wird dem Vorstand entsprechend § 81 AktG auferlegt mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik des Unternehmens zu berichten sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Ertrags- und (soweit vom Jahresabschluss umfasst) Finanzlage anhand einer Vorscheurechnung darzustellen, mindestens vierteljährlich über den Gang der Geschäfte und die Lage des Unternehmens im Vergleich zur Vorscheurechnung unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklungen zu berichten und bei besonderem Anlass dem Aufsichtsrat unverzüglich zu berichten. Damit wird eine umfassende Berichtspflicht des Vorstandes normiert, damit der Aufsichtsrat seine Kontrollfunktion auch tatsächlich wahrnehmen kann.

§ 22 Abs. 6 GenG sollte nach der Intention des historischen Gesetzgebers zu einer Gleichstellung der Genossenschaft mit der GmbH führen. Da Genossenschaften schon ab 40 Mitarbeitern aufsichtsratspflichtig sind, bei der GmbH eine Aufsichtsratspflicht aber erst ab 300 Arbeitnehmern eintritt, wird die Genossenschaft genau genommen nicht gleich, sondern strenger behandelt. Diese Regelung steht ferner systematisch nicht mit den Rechnungslegungspflichten im Einklang und sie führt für die Unternehmen zu höheren Kosten. Daher soll die Anknüpfung in § 22 Abs. 6 GenG an die Aufsichtsratspflicht gestrichen werden.

Insgesamt ist daher mit dem URÄG 2008 auch eine bedeutende Reform des Genossenschaftsrechts verbunden. Die Pflichten des Vorstands im Bereich des Rechnungswesens und seine Informationspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat werden deutlicher und strenger gefasst und die innere



Ordnung des Aufsichtsrats im Einklang mit genossenschaftsrechtlichen Prinzipien in Anlehnung an das Aktienrecht normiert. Dies führt zu einer Stärkung des Aufsichtsrats und zu mehr Information und Transparenz für dessen Mitglieder.

#### **6. Finanzielle Auswirkungen**

Die Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL und Änderungs-RL soll das Vertrauen in die Jahres- und Konzernabschlüsse von wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen stärken. Sie wird daher insgesamt positive Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Österreich haben. Dies gilt gleichermaßen für die Stärkung des Aufsichtsrats in der Genossenschaft und die Ausnahme der Pachtverträge von § 38 UGB. Die Durchführung der vorgeschlagenen Maßnahmen wird voraussichtlich keine nennenswerten Ausgaben oder Einnahmen sowie Kosten oder Erlöse für den Bund im laufenden Finanzjahr und in den nächsten drei Finanzjahren verursachen. Auch die Länder sind insoweit nicht betroffen.

Die massive Anhebung der Schwellenwerte (§§ 221 und 246 UGB) sowie die Ausweitung der größenabhängigen Erleichterungen in § 242 UGB führen zu einer Verminderung der Verwaltungslasten für Unternehmen um rund 20 Millionen Euro. Eine weitere Einsparung ergibt sich durch den Wegfall der Mitteilungspflichten gemäß § 38 UGB bei Pachtverträgen. Die größte Kostenreduktion bewirkt dabei die Anhebung der Schwellenwerte in § 221 UGB. Aufgrund der Daten der Statistik Österreich fallen rund 330 große GmbH und 40 große AG nun in die Kategorie der mittelgroßen Kapitalgesellschaften (Veränderung -35%) sowie rund 1100 mittelgroße GmbH und 60 mittelgroße AG in die Kategorie der kleinen Kapitalgesellschaften (Veränderung -32%). Im Übrigen sind die Auswirkungen überwiegend kostenneutral und nur zu einem vernachlässigbaren Teil kostenerhöhend, so dass unter Berücksichtigung der Bagatellgrenze keine wesentlichen Auswirkungen auf die Verwaltungslasten für Unternehmen verursacht werden. Diese Einschätzung entspricht auch den Ausführungen im Referentenentwurf des (deutschen) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, mit dem ebenfalls die Abschlussprüfungs-RL und die Änderungs-RL umgesetzt wurden.

#### **8. Kompetenzgrundlage**

Die Zuständigkeit des Bundes zur Gesetzgebung und Vollziehung beruht auf dem Kompetenztatbeständen Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens (Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG), Börsenwesen (Art. 10 Abs. 1 Z 5 B-VG) und Vertragsversicherungswesen (Art. 10 Abs. 1 Z 11 B-VG).

### **Besonderer Teil**

#### **Zu Artikel I (Änderung des Unternehmensgesetzbuchs):**

##### **Zu Z 1 (§ 38):**

Die bisher zu § 38 publizierte Literatur sowie die Anwendung des § 38 in der Praxis haben einige weitere Fragen aufgeworfen. Die meisten davon lassen sich unter Heranziehung des Normzwecks durch Auslegung lösen.

§ 38 soll die Übertragung von Unternehmen und unternehmensbezogenen Rechtsverhältnissen erleichtern, jedoch grundsätzlich nicht die Privatautonomie der Beteiligten einschränken. Bereits vor Inkrafttreten des § 38 nahm die Rechtsprechung bei Unternehmensübertragungen regelmäßig (vgl. wbl 1991, 141 = ÖBA 1991, 591) eine schlüssig vereinbarte Vertragsübernahme an. § 38 nimmt den Vertragsparteien nicht die Möglichkeit, in den Grenzen des allgemeinen Zivilrechts, ausdrücklich oder schlüssig, vor oder nach dem Unternehmensübergang, eine Übernahme des Vertrags zwischen Veräußerer und Dritten durch den Erwerber oder eine Zustimmung zu einer solchen zu vereinbaren. In gleicher Weise steht es den Vertragsparteien in den Grenzen des allgemeinen Zivilrechts frei, das Widerspruchsrecht, wiederum vor oder nach dem Unternehmensübergang, abweichend von der dispositiven Regelung des § 38 Abs. 2 zu regeln. Der Dritte kann daher, vor oder nach dem Unternehmensübergang, schlüssig oder ausdrücklich, auf das Widerspruchsrecht nach § 38 Abs. 2 auch verzichten oder einer Fristverkürzung zustimmen (vgl. zu allem: *Krejci*, § 38 UGB: Zurück ins Trockendock?, ÖJZ 2007/841; *C. Rechberger*, UGB: Gravierende Änderungen beim Unternehmensübergang, RdW 2007/87; *S. Bydlinski* in *Krejci*, UGB, § 38 Rz 27, 32; *Artmann*, Offene Fragen zum Unternehmensübergang nach §§ 38 f UGB, wbl 2007, 253). Ebenso kann auch das Widerspruchsrecht selbst nur im Rahmen des allgemeinen Zivilrechts ausgeübt werden und findet im Rechtsmissbrauch seine Grenzen (vgl. *C. Rechberger*, RdW 2007/87, 71). Eine rechtsmissbräuchliche Ausübung des Widerspruchsrechts liegt insbesondere vor, wenn der Dritte ausschließlich oder überwiegend nur deshalb widerspricht, um dem Veräußerer oder Erwerber zu schaden bzw. sich zu Lasten des Erwerbers oder Veräußerers einen sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil zu verschaffen.

Ob weitere bei der Anwendung des § 38 entstehende Fragen einer gesetzlichen Klarstellung bedürfen, kann erst aufgrund einer umfassenden Evaluierung nach ausreichend langer Geltung des § 38 entschieden werden.

#### **Zu Abs. 3:**

§ 38 Abs. 3 soll Dritte vor Nachteilen schützen, die ihnen aus der unterlassenen Verständigung im Zusammenhang mit dem Unternehmensübergang erwachsen können. Schon bisher nahm die Lehre einhellig an (S. *Bydlinski* in *Krejci*, UGB, § 38 Rz 34; *Krejci*, ÖJZ 2007/73; C. *Rechberger*, RdW 2007/87; *Artmann*, wbl 2007, 253), dass Abs. 3 auch dann anzuwenden und Dritte geschützt sind, wenn der Dritte von der Nichtübernahme eines Vertragsverhältnisses nicht verständigt wurde und sich aus diesem Grund an den Falschen wandte. Durch die vorgeschlagene Änderung wird dies auch im Wortlaut des § 38 Abs. 3 klarer zum Ausdruck gebracht.

#### **Zu Abs. 5a:**

§ 38 enthält keine ausdrückliche Regelung, ob er auch anzuwenden ist, wenn das Unternehmen nicht endgültig auf den Erwerber übertragen wird, sondern grundsätzlich sachenrechtlich weiterhin dem Veräußerer zugeordnet bleibt und im Regelfall nach einer bestimmten Zeit, sei es durch Zeitablauf oder Kündigung, wieder an ihn zurückfallen soll. Zu denken ist hier insbesondere an eine Unternehmensfortführung aufgrund einer Pacht, einer Leihe, eines Fruchtgenusses oder des Rechts des Gebrauchs sowie die Unternehmensfortführung nach Rückstellung des Unternehmens an den Veräußerer aufgrund der Beendigung eines dieser Verträge. Während die zu § 25 HGB ergangene Rechtsprechung, auf die sich auch die ErlRV zu § 38 beziehen, § 25 HGB auch bei Fortführung eines Unternehmens aufgrund eines Pacht- oder Fruchtgenussvertrags anwandte (vgl. *Schuhmacher* in *Straube*, HGB I<sup>3</sup>, § 25 Rz 5 mwN), haben sich Stimmen in der Literatur (*Filzmoser*, Haftet der Pächter für Schulden des Verpächters nach § 38 UGB?, *ecolex* 2006, 894; *Brauneis*, Pacht ist kein Unternehmenserwerb, Rechtspanorama der Presse vom 8. Jänner 2008) gegen die Anwendung der §§ 38 ff auf Pachtverträge ausgesprochen. Die Interessenlage der Beteiligten ist in diesem Fall tatsächlich nicht mit jener bei der endgültigen Übertragung des Unternehmens auf den Erwerber vergleichbar. Bei einer solchen Übertragung bleiben – anders als bei der dauerhaften Übertragung des Unternehmens etwa durch Kauf – die Eigentumsverhältnisse grundsätzlich unverändert, das Unternehmen grundsätzlich weiterhin dem Veräußerer zugeordnet, an den es nach Beendigung des Überlassungsvertrags auch wieder zurückfällt. Im Regelfall wird es daher auch nicht der typischen Interessenlage und Erwartungshaltung der Beteiligten entsprechen, dass der Erwerber in diesen Fällen nach § 38 Abs. 1 alle unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse und die Haftung für Altschulden nach Abs. 4 übernimmt (vgl. *Krejci*, ÖJZ 2007/841). Aus diesen Erwägungen soll daher hier eine solche Fortführung des Unternehmens ausdrücklich vom Anwendungsbereich des § 38 ausgenommen werden. Die jetzt vorgeschlagene Regelung soll und kann in diesem Zusammenhang jedoch keinen Rückschluss auf die bisherige Auslegung des § 38 geben. Vielmehr soll die offenbar unklare Rechtslage ausdrücklich geregelt werden.

Wenn demnach die besseren Gründe dafür sprechen, die Pacht und ähnliche Fälle der Unternehmensfortführung vom Anwendungsbereich des § 38 grundsätzlich auszunehmen, darf gleichwohl nicht übersehen werden, dass sich auch in diesen Konstellationen Probleme stellen können, wenn Dritte über den Wechsel des Unternehmers nicht (vollständig) informiert werden.

So kann es zunächst sein, dass ein Vertragspartner des ursprünglichen Unternehmers mangels Verständigung von der Verpachtung überhaupt nicht bemerkt, dass das Unternehmen tatsächlich bereits von einer anderen Person geführt wird. Leistet er in diesem Fall weiterhin an seinen Vertragspartner, so ist dies unproblematisch. Leistet er hingegen irrtümlich an den Pächter – etwa weil er fälschlicherweise glaubt, dass dieser lediglich ein Dienstnehmer seines Vertragspartners sei, der die Leistung für diesen entgegennimmt – hätte dies nach allgemeinen Regeln keine schuldbefreiende Wirkung.

Es ist aber auch denkbar, dass der Vertragspartner zwar erfährt, dass das Unternehmen nunmehr von einer anderen Person fortgeführt wird, ihm aber nicht bekannt ist, auf welcher rechtlichen Grundlage – insbesondere Kaufvertrag oder Pachtvertrag – die Unternehmensfortführung beruht (etwa wenn der ursprüngliche Unternehmer seinem Vertragspartner mitteilt, dass er sich altersbedingt zur Ruhe gesetzt und das Unternehmen daher dem neuen Unternehmer „übergeben“ habe). Würde der Vertragspartner in einem solchen Fall – in der Meinung, es habe ein Unternehmenserwerb im Sinn des Abs. 1 stattgefunden – an den neuen Unternehmer leisten, wäre diese Leistung ebenfalls nicht schuldbefreiend.

Diese beiden Fallgruppen sollen – ausgehend von der dem Abs. 3 zugrunde liegenden Ratio, dass die allfälligen Nachteile aus der Unterlassung einer Mitteilung über die Unternehmensfortführung nicht den Dritten, sondern diejenigen treffen sollen, die eine solche Mitteilung machen hätten können – durch den zweiten Satz des Abs. 5a einer sachgerechten Lösung zugeführt werden: Demnach hat der Dritte (bzw. Sicherheitenbesteller) auch gegenüber dem neuen Unternehmer die Möglichkeit zur Abgabe von

Erklärungen und zur Erfüllung von Verbindlichkeiten, solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht oder eines der anderen gemäß Abs. 5a erster Satz ausgenommenen Verträge nicht bekannt ist. Diese Formulierung umfasst sowohl die gänzliche Unkenntnis von der Unternehmensfortführung (arg. „solange ihm die Fortführung des Unternehmens ... nicht bekannt ist“), als auch die irriige Annahme eines Unternehmenserwerbs mangels Kenntnis des Rechtsgrundes (arg. „solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht etc. nicht bekannt ist“).

Anders als nach Abs. 3 erscheint es allerdings – zumal hier gerade kein Fall eines Unternehmenserwerbs nach Abs. 1 vorliegt – gerechtfertigt, von den Parteien des Pachtvertrags etc. keine nachweisliche Mitteilung des Dritten zu verlangen: Es soll vielmehr auch ausreichen, wenn der Dritte auf andere Weise Kenntnis von der Unternehmensfortführung und der dahinter stehenden rechtlichen Konstruktion erlangt, weil er ab diesem Zeitpunkt nicht mehr schutzwürdig erscheint. Zur Vermeidung von Unklarheiten (und in weiterer Folge Rechtsstreitigkeiten) über den Kenntnisstand des Dritten empfiehlt sich eine nachweisliche Mitteilung durch den Verpächter oder Pächter etc. freilich auch in diesen Fällen.

#### **Zu Z 2 (§ 221):**

Die Art. 11 und 27 der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 1 und Z 3 der Änderungs-RL) erlauben eine Anhebung der Schwellenwerte, die für die Einordnung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Im Sinn der von der Bundesregierung und der EU verfolgten Projekte „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ und „Less and Better Regulation“ wird vorgeschlagen, von dieser Möglichkeit in vollem Umfang Gebrauch zu machen und die Schwellenwerte des § 221 Abs. 1 und 2 anzuheben, damit eine deutlich größere Anzahl von Unternehmen von den größenabhängigen Erleichterungen profitieren kann. Wie im Referentenentwurf des (deutschen) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes soll die in Art. 12 Abs. 2 der 4. EG-RL eingeräumte Möglichkeit einer weiteren Erhöhung von 10% Gebrauch ausgenützt werden. Dieser Gleichklang mit dem deutschen Vorschlag soll auch Wettbewerbsnachteile österreichischer Unternehmen hintanhaltend. Mit dieser Erhöhung der Schwellenwerte geht eine erhebliche Kostensenkung für österreichische Kapitalgesellschaften einher. So müssen etwa kleine nicht aufsichtsratspflichtige GmbH den Jahresabschluss nicht durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen, mittelgroße Aktiengesellschaften müssen etwa nicht den gesamten Jahresabschluss in der Wiener Zeitung veröffentlichen.

#### **Zu Z 3 und 4 (§ 222):**

Der letzte Satz des § 222 Abs. 1 soll im Hinblick auf die in Art. 1 Z 8 (Einfügung eines Art. 50b in die 4. EG-RL) und Art. 2 Z 3 (Einfügung eines Art. 36a in die 7. EG-RL) der Änderungs-RL normierte kollektive Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für finanzielle und wesentliche nichtfinanzielle Informationen ausdrücklich klarstellen, dass der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie der Corporate Governance-Bericht (§ 243b) von sämtlichen gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft unterzeichnet werden muss (zum Jahresabschluss vgl. *Ch. Nowotny in Straube*, HGB II<sup>2</sup> Rz 9 zu § 194 mwN; *Fröhlich/Gelter*, Wer unterzeichnet den Jahresabschluss?, RdW 2002, 586; der OGH hat hingegen in der Entscheidung 6 Ob 224/01m, RdW 2002, 89, eine Unterzeichnung durch einen Geschäftsführer in gemischter Vertretung mit einem Prokuristen für zulässig erachtet). Es erscheint auch sachgerecht, dass bei verdeckten Kapitalgesellschaften alle Mitglieder der Komplementär-Kapitalgesellschaft den Jahresabschluss unterzeichnen müssen (so auch *Ch. Nowotny in Straube*, HGB II<sup>2</sup> Rz 8 zu § 194 mwN).

#### **Zu Z 5 (§ 237):**

##### **Zu § 237 Z 8:**

In § 237 Z 8 wird der Begriff „von Bedeutung“ durch den Begriff „wesentlich“ ersetzt und so terminologisch an die durch die Änderungs-RL eingefügten Z 8a und 8b angepasst. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

##### **Zu § 237 Z 8a:**

Art. 43 Abs. 1 Z 7a der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 6 der Änderungs-RL) sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Berichtspflicht für sogenannte „außerbilanzielle Geschäfte“ im Anhang zum Jahresabschluss vor. Der (geltende) § 237 Z 8 enthält zwar eine Berichtspflicht für nicht in der Bilanz enthaltene finanzielle Verpflichtungen, erfüllt aber die erweiterten Berichtspflichten der Änderungs-RL nicht. Deshalb wird die von der RL vorgesehene Verpflichtung zur Berichterstattung über außerbilanzielle Geschäfte („Off-balance Sheet-Geschäfte“) in einer neuen Z 8a geregelt.

Nach dem Erwägungsgrund 8 der Änderungs-RL können außerbilanzielle Geschäfte Unternehmen Risiken aussetzen, aber auch Vorteile bringen. Beides ist für eine Einschätzung der Finanzlage des Unternehmens bzw. der gesamten Unternehmensgruppe wesentlich. Diese Geschäfte scheinen nicht in der Bilanz auf, sollen aber bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 237 Z 8a im Anhang anzugeben sein. Außerbilanzielle Geschäfte können alle Transaktionen oder Vereinbarungen sein, die zwischen

Gesellschaften und anderen Unternehmen (auch nicht rechtsfähigen Gebilden) abgewickelt werden; sie können mit der Errichtung oder Nutzung von Zweckgesellschaften und mit Offshore-Geschäften verbunden sein, die unter anderem wirtschaftliche, rechtliche, steuerliche oder bilanzielle Ziele verfolgen. Damit spricht die Änderungs-RL ausdrücklich Special Purpose Entities (SPE bzw. Zweckgesellschaften) an. Durch diese wird oftmals versucht, Schulden in eine eigens dafür gegründete Zweckgesellschaft auszulagern und durch Vermeidung von ihrer Konsolidierung die tatsächliche Lage des Unternehmens zu verschleiern (siehe z. B. *Pellens/Gassen/Fülbier*, Internationale Rechnungslegung [2006] 139). Dies soll durch die Anhangangabe nach § 237 Z 8a in Zukunft verhindert werden.

Beispiele für unter Z 8a fallende Geschäfte finden sich im Erwägungsgrund 9 der RL: Genannt werden Risiko- und Gewinnteilungsvereinbarungen oder Verpflichtungen aus Verträgen, wie z. B. Factoring, Pensionsgeschäfte, Konsignationslagerevereinbarungen, Verträge mit unbedingter Zahlungsverpflichtung („Take or Pay“-Verträge), Forderungsverbriefungen über gesonderte Gesellschaften oder nicht rechtsfähige Einrichtungen, Verpfändungen von Aktiva, Leasingverträge, Auslagerung von Tätigkeiten uä.

Eine solche Pflicht zur Offenlegung der außerbilanziellen Geschäfte soll jedoch nur eingeschränkt bestehen: Außerbilanzielle Geschäfte sind nur zu veröffentlichen, wenn die Risiken und Vorteile aus solchen Geschäften wesentlich sind, und wenn die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Vorliegen von „wesentlichen Risiken“ auch für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens „notwendig“ ist. Die bisherigen Berichtspflichten nach UGB umfassen in der Regel nur eine betragsmäßige Angabe. Nach der neuen Z 8a sollen hingegen auch Art und Zweck der Geschäfte angeführt werden. Darüber hinaus ist nicht nur über Risiken, sondern auch über Chancen zu berichten. Soweit Risiken – allerdings getrennt und nicht kompensatorisch – in die Bilanz Eingang gefunden haben (etwa durch Abschreibungen oder Rückstellungen), entfällt die Berichtspflicht.

#### **Zu § 237 Z 8b:**

Art. 43 Abs. 1 Z 7b der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 6 der Änderungs-RL) sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Berichtspflicht für Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen im Anhang zum Jahresabschluss vor. Diese Berichtspflicht – die vor allem dem Schutz von Minderheitsaktionären dient – wird im vorgeschlagenen § 237 Z 8b umgesetzt. Danach müssen Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen unter bestimmten Voraussetzungen im Anhang angeführt werden. Die Begriffsfolge „nahe stehende Unternehmen und Personen“ („related parties“) ist im Sinn der von der Europäischen Gemeinschaft übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards zu verstehen (derzeit IAS 24 - Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen – siehe Verordnung (EG) Nr. 2238/2004). Sobald für die Gemeinschaft eine Änderung der Begriffsbestimmung in IAS 24 im Komitologieverfahren beschlossen wird, wird sich diese unmittelbar auch auf § 237 Z 8b auswirken (dynamische Verweisung).

Die Begriffsfolge „nahestehende Unternehmen oder Personen“ (Related Parties) ist weiter als der Begriff des „verbundenen Unternehmens“ gemäß § 228 Abs. 3. Während „verbundene Unternehmen“ nur Gesellschaften sein können, sind mit „nahestehenden Personen“ auch natürliche Personen gemeint, was der Erwägungsgrund 6 sowie IAS 24.9 deutlich machen (*Nowotny/Platzer/Auer*, aaO 220). Nach dem Erwägungsgrund 6 soll die Offenlegungspflicht erweitert werden, um auch andere Arten von nahestehenden Personen, wie Angehörige des Managements in Schlüsselpositionen oder Ehegatten von Organmitgliedern zu erfassen, allerdings nur, wenn es sich dabei um wesentliche, zu marktunüblichen Bedingungen durchgeführte Geschäfte handelt. Die Offenlegung wesentlicher, zu marktunüblichen Bedingungen durchgeführter Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen kann für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft bzw. der gesamten Unternehmensgruppe nützlich sein. Gruppeninterne Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen sollen bei der Erstellung des Konzernabschlusses jedoch außer Betracht bleiben.

Vom Verweis auf IAS 24 ist nur die Begriffsdefinition (das sind derzeit die §§ 9 bis 11 des IAS 24) erfasst. Ob, wie *Nowotny/Platzer/Auer* (aaO 221) vertreten, auch die Berichtselemente von IAS 24 als Orientierung herangezogen werden können, erscheint fraglich, weil sich der Gemeinschaftsgesetzgeber bezüglich des Inhalts der Berichterstattung bewusst von IAS 24 entfernt hat. Es könnte durch die Tatsache, dass die Offenlegung nach Art. 43 Abs. 1 Z 7b der 4. EG-RL einen anderen Umfang als jene nach IAS 24 hat, zu Widersprüchen kommen. Außerdem sind nach der Änderungs-RL Geschäfte nur offenzulegen, wenn sie wesentlich und zu unüblichen Marktbedingungen (also nicht „at arm's length“) geschlossen wurden. Die Einschränkung auf die Wesentlichkeit des Geschäfts deckt sich zwar mit den IAS/IFRS, die zweite Einschränkung auf „at arm's length“ geschlossene Geschäfte findet sich aber nicht in IAS 24 (vgl. die hM bei *Nowotny/Platzer/Auer*, aaO 223 mwN). Insofern besteht also auch ein

Unterschied zu den IAS/IFRS. Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 Abs. 3 sind ausgenommen, wenn die an den Geschäften beteiligten Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz ihres Mutterunternehmens stehen. Damit wird das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 43 Abs. 1 Z 7b Unterabs. 3 der 4. EG-RL in Anlehnung an die Regelung im Referentenentwurf für ein deutsches Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (§ 285 Z 21 dHGB) umgesetzt.

#### **Zu § 237 Z 14:**

Die Abschlussprüfungs-RL sieht in ihrem Art. 49 Abs. 1 auch eine Änderung der 4. EG-RL vor. In Erwägungsgrund 33 wird dazu ausgeführt, dass diese Änderung das Verhältnis zwischen Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft und geprüftem Unternehmen transparenter gestalten soll. Mit Art. 49 Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-RL wird eine neue Z 15 in Art. 43 Abs. 1 der 4. EG-RL eingefügt. Die Berichtspflichten des Art. 43 Abs. 1 Z 15 der 4. EG-RL sollen in § 237 Z 14 umgesetzt werden. Daher sollen nun im Anhang auch die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen angegeben werden. Der Begriff „Aufwendungen“ wird dabei dem Begriff Entgelt vorgezogen, um damit eine periodengerechte Zurechnung der Einkünfte des Abschlussprüfers zu ermöglichen. Unter „Aufwendungen“ sind aber nur die dem Abschlussprüfer zufließenden Leistungen zu verstehen, nicht aber interne Aufwendungen des Unternehmens für die Abschlussprüfung. Diese Angabe kann unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen ist, sofern eine derartige Information darin enthalten ist (vgl. Art. 43 Abs. 1 Z 15 Unterabs. 2 in der Fassung des Art. 49 Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-RL).

#### **Zu Z 6 (§ 242):**

Art. 27 der 4. EG-RL nimmt mittelgroße Kapitalgesellschaften (egal ob GmbH oder AG) von bestimmten Berichtspflichten aus. Der geltende § 242 Abs. 1 erster Satz sieht jedoch nur für kleine Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1) und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) Erleichterungen vor. Es wird daher im Sinn der von der Bundesregierung und der EU verfolgten Projekte „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ und „Less and Better Regulation“ vorgeschlagen, auch mittelgroße Aktiengesellschaften in § 242 Abs. 1 aufzunehmen und damit auch diese von bestimmten Berichtspflichten auszunehmen.

Darüber hinaus sollen in § 242 Abs. 1 sämtliche Erleichterungsmöglichkeiten des Art. 43 Abs. 1 Z 7a und 7b (in der Fassung des Art. 1 Z 6 der Änderungs-RL) sowie des Art. 44 Abs. 1 der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 49 Abschlussprüfungs-RL) umgesetzt werden. Daher müssen die Angaben nach § 237 Z 9 von kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1 und 2) sowie mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) nicht offengelegt werden. Die Angaben nach § 237 Z 8a können bei den genannten Gesellschaften auf Art und Zweck der Geschäfte beschränkt werden, jene nach § 237 Z 8b bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) und jene nach § 237 Z 14 bei kleinen Aktiengesellschaften unterbleiben. Im Übrigen können die Angaben nach § 237 Z 14 auch dann unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen ist, sofern eine derartige Information darin enthalten ist (vgl. § 237 Z 14 letzter Satz).

Bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1 und 2) können die Angaben nach § 237 Z 8b auf diejenigen Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt zwischen der Gesellschaft und ihren Hauptgesellschaftern oder der Gesellschaft und den Mitgliedern des Vorstands oder des Aufsichtsrats geschlossen werden.

Im letzten Satz des § 242 Abs. 1 wird der Begriff des Hauptgesellschafters definiert und damit den Forderungen der Lehre (*Nowotny/Platzer/Auer*, aaO 238) nach Konkretisierung unbestimmter RL-Bestimmungen entsprochen. Die dort vorgesehene Schwelle lehnt sich an die Bestimmung des § 243a Abs. 1 Z 3 UGB an, die im Kern die Anführung der (quasi) „Hauptgesellschafter“ im Lagebericht verlangt.

#### **Zu Z 7 (§ 243a):**

Art. 46a Abs. 1 lit. c der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) fordert im Lagebericht eine Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess. Art. 46a Abs. 1 lit. d wurde schon im Zuge der Umsetzung der Übernahme-RL (RL 2004/25/EG) in § 243a eingefügt. Dabei handelt es sich um die Angaben nach Art. 10 Abs. 1 lit. c, d, f, h und i der Übernahme-RL, die in § 243a Z 3, 4, 6 und 7 umgesetzt wurden, wobei sich die Angaben nach Art. 10 Abs. 1 lit. b, f und g der RL zusammengefasst in Z 2 finden (RV des ÜbRÄG 1334 BlgNR 22. GP 23).

§ 243a sieht derzeit eine Beschränkung der dort normierten Lageberichtsangaben auf börsennotierte Gesellschaften vor. Art. 46a der 4. EG-RL verlangt diese Angaben hingegen von Gesellschaften, deren Wertpapiere (nicht nur Aktien!) auf einem geregelten Markt im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Z 14 der RL 2004/39/EG (umgesetzt in § 1 Abs. 2 BörseG) zugelassen sind (kapitalmarktorientierte Gesellschaften). Art. 46a Abs. 3 der 4. EG-RL erlaubt bei diesen Lageberichtsangaben grundsätzlich keine Beschränkung auf börsennotierte Gesellschaften. Allerdings ist jene Bestimmung, die die Angaben nach der Übernahme-RL anordnet (Art. 46a Abs. 1 lit. d) sehr missverständlich formuliert. Dort ist von „gemäß Art. 10 Abs. 1 lit. c, d, f, h und i der Übernahme-RL geforderten Angaben die Rede, sofern das Unternehmen unter diese Richtlinie fällt. Unter die Übernahme-RL fallen aber nur börsennotierte Gesellschaften; außerdem sind diese Angaben ihrem Wesen nach nur für börsennotierte Gesellschaften passend. Wenn diese Lageberichtsangaben allerdings auf börsennotierte Aktiengesellschaften beschränkt werden sollten, hätte Art. 46a Abs. 1 lit. d der 4. EG-RL keinen Anwendungsbereich. Derartiges darf dem Gemeinschaftsgesetzgeber nicht unterstellt werden. Es wird daher vorgeschlagen, § 243a in zwei Absätze zu gliedern und die schon von der Übernahme-RL geforderte Verpflichtung zur Bekanntgabe bestimmter Angaben in einem Abs. 1 nicht nur für börsennotierte Aktiengesellschaften, sondern auch für Aktiengesellschaften vorzusehen, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem geregelten Markt emittiert haben und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem gehandelt werden. Damit wird einerseits der Bestimmung der 4. EG-RL ein Anwendungsbereich belassen und andererseits eine maßvolle Einschränkung vorgenommen. Die Angaben nach Art. 46 Abs. 1 lit. c der 4. EG-RL (Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess) müssen hingegen von allen kapitalmarktorientierten Gesellschaften erfüllt werden. Diese Verpflichtung wird in Abs. 2 umgesetzt. Diese Differenzierung bewirkt auch eine Folgeänderung in § 267 UGB (Konzernlagebericht).

Der vorgeschlagene § 243a Abs. 2 verlangt nun eine Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontrollsystems (IKS) und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess. Schon die geltenden Bestimmungen des § 82 AktG und § 22 GmbHG fordern, dass ein internes Kontrollsystem eingerichtet werden muss, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht und vom Aufsichtsrat (sofern einer vorhanden ist) geprüft werden muss. Die neu eingeführte Angabe stellt zwar eine erhebliche Erweiterung des Lageberichts dar. Diese ist aber nicht mit den Berichts- und Prüfpflichten gemäß Section 404 SOX vergleichbar. Der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte nämlich nicht einen für die Unternehmen sehr kostspieligen „Euro-SOX“ schaffen (vgl. *Hörmann*, Interne Kontrollsysteme und Risikomanagement in Zeiten des Sarbanes-Oxley Act, RWZ 2006/17 [58]; zur Kritik an SOX auch *Gelter*, aaO 20 mwN). Unter dem IKS sind sämtliche aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen zu verstehen, die dazu dienen, das Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen (RV 734 BlgNR 20. GP 34; ausführlich *Kalss*, Das interne Kontrollsystem (IKS) als Angelpunkt der Corporate Governance in Kapitalgesellschaften, in FS Krejci [2001] I 699 [702]; *Ch. Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Kommentar zum AktG, I Rz 2 zu § 82 mwN). Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu §§ 269, 274 und § 92 AktG verwiesen.

#### **Zu Z 8 (§ 243b)**

Art. 46a Abs. 1 lit. a und b der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) verpflichtet bestimmte Unternehmen zur Abgabe einer Corporate Governance-Erklärung (Erklärung zur Unternehmensführung). Der vorgeschlagene § 243b regelt einen gesonderten, vom Lagebericht getrennten Corporate Governance-Bericht und setzt Art. 46a Abs. 1 lit. a, b, e und f der 4. EG-RL um. Dies hat den Vorteil, dass diese ausdrücklich nicht einer Einklangsprüfung durch den Abschlussprüfer unterliegenden Angaben nicht im Lagebericht (§§ 243 und 243a) selbst, sondern in einem gesonderten Bericht darzustellen sind.

Es erscheint zweifelhaft, ob die deutsche Textfassung der RL (Erklärung zur Unternehmensführung) eine gelungene Übersetzung des englischen Textes (Corporate Governance Statement) darstellt. Auch wenn es keine allgemein gültige und abschließende Definition des Begriffs „Corporate Governance“ gibt, ist der Begriff „Unternehmensführung“ jedenfalls zu eng. In der Präambel des vom Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance herausgegebenen Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) ist von einem „Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung des Unternehmens“ die Rede. Im Executive Summary einer Studie der Europäischen Kommission (Comparative Study of Corporate Governance Codes Relevant to the European Union and its Member States“) wird „Corporate Governance“ folgendermaßen umschrieben: „[...] Generally it involves mechanisms by which a business enterprise [...] is directed and controlled. It usually concerns mechanisms by which corporate managers are held accountable for corporate conduct and performance.“ Der Begriff „Corporate Governance“ hat

sich jedenfalls im deutschsprachigen Raum etabliert, was sich auch in der Bezeichnung der jeweiligen nationalen Kodices in Deutschland, Österreich und in der Schweiz zeigt. Ebenso hat sich dieser Begriff sowohl im juristischen wie im ökonomischen wissenschaftlichen Diskurs etabliert. Deshalb wird vorgeschlagen, den Bericht als „Corporate Governance-Bericht“ zu bezeichnen.

Um die Probleme aus einer dynamischen Verweisung auf ein von einer nichtstaatlichen Institution geschaffenes Regelwerk zu vermeiden, wird auf einen „in Österreich oder am jeweiligen Börseplatz allgemein anerkannten Corporate Governance Kodex“ verwiesen. Eine ähnliche Vorgangsweise wurde schon mit § 245a HGB in der Fassung des Konzernabschlussgesetzes, BGBl I. Nr. 49/1999, gewählt. Dort wurde auf „international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze“ verwiesen.

Österreichische Unternehmen, die an einer ausländischen Börse gelistet sind, werden in der Regel den Corporate Governance Kodex befolgen, der am jeweiligen Börseplatz anerkannt ist. Darauf nimmt § 243b Abs. 1 Z 1 auch Bedacht. Der Österreichische Corporate Governance Kodex (ÖCGK) ist in Österreich allgemein anerkannt. Wesentliche Kriterien für die Qualifikation als allgemein anerkannter Kodex werden in der Regel sein, dass die Kodexregeln von einem repräsentativ zusammengesetzten Gremium in einem transparenten Prozess entwickelt werden und breite Akzeptanz im Markt finden.

§ 243b Abs. 1 Z 3 gilt nur für jene Regeln des Corporate Governance Kodex, die im Sinn der österreichischen Terminologie „Comply or Explain (C)“ Charakter haben. Bei „Legal Requirements (L)“ und „Recommendations (R)“ ist Z 3 hingegen nicht anwendbar. Die rechtliche Qualität der Regeln (C, L oder R) richtet sich nach dem Corporate Governance-Kodex, den das Unternehmen anwendet.

Eine Begründung gemäß Z 4 hat dann zu erfolgen, wenn das Unternehmen den Corporate Governance Kodex in seiner Gesamtheit nicht anwendet.

Art. 46a Abs. 1 lit. e der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) bedarf in Österreich keiner Umsetzung, weil die Art und Weise der Durchführung der Hauptversammlung und deren wesentliche Befugnisse sowie eine Beschreibung der Aktionärsrechte und der Möglichkeiten ihrer Ausübung gesetzlich geregelt sind.

Die Umsetzung des Art. 46a Abs. 1 lit. f der 4. EG-RL (in der Fassung des von Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) erfolgt in § 243b Abs. 2. Demnach sind im Corporate Governance-Bericht auch die Zusammensetzung und Arbeitsweise des Vorstands und Aufsichtsrats sowie der Aufsichtsrats-Ausschüsse anzugeben. Diese Angabe soll nicht dazu führen, dass die gesamte Geschäftsordnung der Gesellschaft oder das gesamte nationale Aktienrecht dargestellt wird, sondern dass beispielsweise über die Kompetenzverteilung des Vorstands, über die Anzahl der Sitzungen des Aufsichtsrats oder über die Anzahl und Art der verschiedenen Ausschüsse (vgl. § 92 Abs. 4 und 4a AktG) sowie über deren Mitglieder berichtet wird. Die Berichtspflicht (Stichwort: „Arbeitsweise“) geht auch nicht so weit, dass die Geschäftsordnung des Vorstands oder andere organisatorische Interna davon umfasst wären. Als Leitlinie für die Berichterstattung kann jedenfalls der ÖCGK herangezogen werden. Sie erübrigt sich, soweit sich diese Informationen schon aus den Berichtsteilen nach Abs. 1 ergeben. Im deutschen Recht ist die Berichterstattung über die Zusammensetzung von Vorstand und Aufsichtsrat bereits als Anhangangabe nach § 285 Z 10 dHGB normiert (vgl. dazu *Ellrott* in *Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann*, Bilanz-Kommentar<sup>6</sup> [2006] Rz 200 ff zu § 285).

Mit dem Abs. 2 (vgl. Art. 46a Abs. 1 lit. f der RL) werden die Principal-Agent-Beziehungen zwischen Kapitalgeber, Kapitalverwender und Kontrollorgan besser erkennbar. Aufsichtsrats-Ausschüsse sind ein probates Mittel, um für eine bessere Informationsversorgung des Aufsichtsrats zu sorgen. Zusätzlich kann durch den informierten Betrachter nachvollzogen werden, in welchen Aufsichtsräten eine Person vertreten ist (*Gstraunthaler/Mildner/Steller*, Überlegungen zu den Änderungen des ÖCGK bezüglich des Aufsichtsrates, *ecolex* 2006, 835).

Die Erleichterungsmöglichkeiten des Art. 46a Abs. 3 der 4. EG-RL werden dadurch umgesetzt, dass von der Berichterstattung nach § 243b nur Aktiengesellschaften erfasst sind, deren Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder deren ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel auf einem solchen Markt zugelassen sind und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem im Sinn des § 1 Z 9 WAG 2007 (dort wurde Art. 4 Abs. 1 Z 15 der RL 2004/39/EG umgesetzt) gehandelt werden (Art. 46a Abs. 3 letzter Halbsatz). Ein Corporate Governance-Bericht ist daher zu erstellen, wenn die Aktiengesellschaft börsennotiert ist. Darüber hinaus ist er zu erstellen, wenn die Aktiengesellschaft andere Wertpapiere (z. B. Schuldverschreibungen) auf einem geregelten Markt ausgegeben hat und zugleich mit ihrem Wissen Aktien in einem multilateralen Handelssystem gehandelt werden. Die Bestimmung entspricht dem § 161 dAktG in der Fassung des Referentenentwurfs für ein (deutsches) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Mit dem vorgeschlagenen § 243b (aber auch den §§ 243a und 277) wird auch dem Regierungsprogramm für die XXIII. Legislaturperiode entsprochen.

**Zu Z 9 (§ 245a):**

Nach dem Erwägungsgrund 9 der Änderungs-RL sollen Gesellschaften, die in ihren Abschlüssen bereits Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gemäß den in der Europäischen Union übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) offen legen, nicht verpflichtet sein, zusätzliche Angaben offen zu legen, da die Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards bereits ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der betreffenden Gesellschaft gewährleistet. Dem ist zuzustimmen, weshalb die neue Z 2b des § 266 nicht in den § 245a Abs. 1 letzter Halbsatz aufgenommen wird. Anderes gilt jedoch für § 266 Z 2a. Nach dieser Ziffer anzugebende Finanzinstrumente können sogenannte Special Purpose Entities (SPE oder Zweckgesellschaften) umfassen, die in Offshore-Ländern (das sind Länder ohne spezielle Investmentgesetzgebung, in denen es keine Aufsichtsbestimmungen und Anlagevorschriften, aber meist steuerliche Vorteile gibt) belegen sind und in der (Konzern-)Bilanz nicht ausgewiesen werden. Diese müssen nun nach § 266 Z 2a im Konzernanhang angegeben werden. IAS 27, der grundsätzlich die Konsolidierungspflicht nach IAS/IFRS regelt, ist nicht speziell auf die genannten Konstruktionen ausgerichtet, so dass durch eine gezielte Ausgestaltung der Zweckgesellschaften deren Einbeziehung in den Konzernabschluss vermieden werden kann (*Nowotny/Platzer/Auer*, aaO 228). Deshalb erscheint eine Ergänzung des § 245a Abs. 1 um § 266 Z 2a angebracht. Darüber hinaus soll in § 245a Abs. 1 ein Verweis auf § 266 Z 11 aufgenommen werden; damit sind auch bei Konzernabschlüssen nach den IAS/IFRS diese Angaben zu machen, was zwar durch Art. 49 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL nicht vorgegeben, aber dennoch sinnvoll ist.

**Zu Z 10 (§ 246):**

Art. 6 Abs. 1 der 7. EG-RL sieht bei Nichtüberschreiten bestimmter Schwellenwerte eine Befreiung von der Konsolidierungspflicht vor. Die genannte RL-Bestimmung verweist dabei auf Art. 27 der 4. EG-RL. Art. 27 der 4. EG-RL in der Fassung des Art. 1 Z 3 der Änderungs-RL erlaubt eine Anhebung der Schwellenwerte. Daher können auch die Größenmerkmale des § 246 Abs. 1 Z 1 und 2 angehoben werden. Auch dies entspricht den von der Bundesregierung und der EU verfolgten Projekten „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ und „Less and Better Regulation“.

**Zu Z 11 (§ 266):****Zu § 266 Z 2:**

Zunächst wird in § 266 Z 2 der Begriff „von Bedeutung“ durch den Begriff „wesentlich“ ersetzt und so terminologisch an die durch die Änderungs-RL eingefügten Z 2a und 2b angepasst. Eine inhaltliche Änderung der Z 2 ist damit nicht verbunden.

**Zu § 266 Z 2a:**

Art. 34 Z 7a der 7. EG-RL (in der Fassung des Art. 2 Z 1 der Änderungs-RL) sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Berichtspflicht für sogenannte „außerbilanzielle Geschäfte“ im Anhang zum Konzernabschluss vor. Diese Berichtspflicht wird im vorgeschlagenen § 266 Z 2a umgesetzt. Danach sind Art und Zweck der nicht in der Konzernbilanz aufscheinenden oder nicht gemäß Z 2 oder § 251 Abs. 1 in Verbindung mit § 199 und § 237 Z 3 anzugebenden Geschäfte offenzulegen, vorausgesetzt, dass die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind, und sofern die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns erforderlich ist. Im Übrigen darf auf die Erläuterungen zu § 237 Z 8a verwiesen werden.

**Zu § 266 Z 2b:**

Art. 34 Z 7b der 7. EG-RL (in der Fassung des Art. 2 Z 1 der Änderungs-RL) sieht darüber hinaus unter bestimmten Voraussetzungen eine Berichtspflicht für Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen im Anhang zum Konzernabschluss vor. Diese Berichtspflicht wird im vorgeschlagenen § 266 Z 2b umgesetzt. Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 237 Z 8b verwiesen. Die Angabe nach § 266 Z 2b betrifft den Anhang zum Konzernabschluss, weshalb die Kriterien „für die Beurteilung der Finanzlage notwendig“ und „wesentliche Geschäfte“ aus Sicht des Konzernabschlusses zu beurteilen sind. Bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 244 Abs. 1 und 2 ist ein Konzernabschluss aufzustellen. Ausnahmen davon sind „die untergeordnete Bedeutung“ (§ 249 Abs. 2) bzw. „erhebliche und dauernde Beschränkungen“ (§ 249 Abs. 1 Z 1) sowie jene nach § 249 Abs. 1 Z 2 (die erforderlichen Angaben sind nur mit Verzögerungen und unverhältnismäßigen Kosten zu erlangen). Werden Gesellschaften auf Grund des § 249 Abs. 2 (untergeordneter Bedeutung) nicht in den Konzernabschluss einbezogen, so können auch keine offenzulegenden Geschäfte nach Z 2b vorliegen. Erfolgt eine Einbeziehung in den Konzernabschluss wegen § 249 Abs. 1 Z 1 nicht, so können trotzdem wesentliche Geschäfte, die für die Bedeutung der Finanzlage notwendig sind vorliegen, die – sofern sie marktunüblich sind – der Anhangsangabepflicht unterliegen; gleiches gilt für eine Nicht-Einbeziehung wegen § 249 Abs. 1 Z 2. Da



die Befreiungsvorschrift des § 237 Z 8b letzter Satz aus Art. 43 Z 7b der 4.EG-RL in der Fassung der RL 2006/46/EG stammt und in Art. 34 Z 7b der 7.EG-RL in der Fassung der RL 2006/46/EG nicht enthalten ist, kann diese auch nicht in § 266 Z 2b übernommen werden.

**Zu § 266 Z 11:**

Die Abschlussprüfungs-RL sieht in ihrem Art. 49 Abs. 2 eine Änderung der 7. EG-RL vor. Der Erwägungsgrund 33 führt dazu aus, dass diese Änderung das Verhältnis zwischen Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft und geprüftem Unternehmen transparenter gestalten soll. Mit dem Art. 49 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL ist eine neue Z 16 in den Art. 34 der 7. EG-RL eingefügt worden. Diese Berichtspflichten des Art. 34 Z 16 der 7. EG-RL sollen in § 266 Z 11 umgesetzt werden. Im Konzernanhang müssen auch die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Konzernabschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Konzernabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen, angegeben werden.

**Zu Z 12 (§ 267):**

Die Differenzierung in § 243a erfordert auch eine gegenüber dem Begutachtungsentwurf geänderte Regelung in § 267. Ebenso wie nach § 243a Abs. 1 muss nach § 267 Abs. 3a ein Mutterunternehmen, dessen Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder das ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem solchen Markt emittiert und dessen Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden, im Konzernlagebericht auch die aus der Übernahme-RL stammenden Angaben (§ 243 Abs. 1) anführen.

Art. 36 Abs. 2 lit. f der 7. EG-RL verlangt darüber hinaus im Konzernlagebericht von kapitalmarktorientierten Gesellschaften („Mutterunternehmen, dessen Aktien oder andere von ihm ausgegebene Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind“) eine Beschreibung der wesentlichen Merkmale des IKS und des Risikomanagementsystems. Die Umsetzung dieser RL-Bestimmung in § 267 Abs. 3b erfolgt durch einen Verweis auf § 243a Abs. 2. Der letzte Satz des § 267 Abs. 3b soll klarstellen, dass sich die Angaben nach § 243a Abs. 2 auf das IKS und das Risikomanagementsystem des Konzerns in Zusammenhang mit der Aufstellung des Konzernabschlusses beziehen müssen und nicht auf das IKS und das Risikomanagementsystem des Mutterunternehmens.

**Zu Z 13 (§ 268):**

§ 271 Abs. 1 wird in einen (neuen) § 268 Abs. 4 transferiert. Im Zuge dessen werden sämtliche Verweise auf Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften angesichts der WTBG-Novelle BGBl. I Nr. 84/2005 gestrichen.

**Zu Z 14 (§ 269):**

**Zu § 269 Abs. 1:**

Nach Art. 46a Abs. 2 der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) muss der Abschlussprüfer bei den Angaben nach Art. 46a Abs. 1 lit. a, b, e und f nur nachprüfen, ob diese aufgestellt wurden. Diese Angaben (Corporate Governance-Erklärung, Zusammensetzung und Arbeitsweise des Aufsichtsrats usw.) finden sich in § 243b. Nach § 269 Abs. 1 soll sich die Abschlussprüfung auch darauf erstrecken, ob der Bericht nach § 243b aufgestellt wurde. Dies betrifft selbstverständlich nur die Prüfung von Gesellschaften, die nach § 243b einen derartigen Bericht überhaupt aufstellen müssen.

Nach § 269 Abs. 1 darf der Lagebericht keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln. Nach § 273 Abs. 1 hat der Abschlussprüfer im Prüfbericht anzugeben, dass der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Durch die Bestimmung des § 243a Abs. 2 ist daher auch Gegenstand der Abschlussprüfung, ob die Beschreibung der wichtigsten Merkmale des IKS der Gesellschaft im Hinblick auf die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht (§ 273 Abs. 1). Anders als nach den Vorschriften des SOX muss der Abschlussprüfer aber keine durchgehende materielle Prüfung des gesamten IKS durchführen bzw. keine Aussage über die Effektivität des IKS treffen. Der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte bewusst keinen für die Unternehmen sehr kostspieligen „Euro-SOX“ schaffen (vgl. *Hörmann*, Interne Kontrollsysteme und Risikomanagement in Zeiten des Sarbanes-Oxley Act, RWZ 2006/17 [58]; zur Kritik an SOA auch *Gelter*, aaO 20 mwN). Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben stehen auch im Einklang mit ISA 700 Revised „The Auditors Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements“. Nach ISA 700.34 hat nämlich der Abschlussprüfer nur anzuführen, dass seine Risikoabschätzung unter Berücksichtigung des internen Kontrollsystems erfolgte; er hat aber nicht dessen Effektivität zu beurteilen (*Severus/Steller*, Das Urteil

des Abschlussprüfers – Ein Vergleich des § 274 UGB mit den entsprechenden International Standards on Auditing, RWZ 2007, 118). Der Schweizer Gesetzgeber hat im Zuge der Neuordnung der Revision (Gesetz vom 16.12.2005, BBl 2005, 7289 ff) die in der ersten Gesetzesvorlage noch enthaltene Formulierung der Existenz eines „funktionierenden“ IKS bewusst abgeändert, sodass nun dem Wortlaut nach nur die bloße Existenz des IKS bestätigt werden muss. Mit diesem Verzicht auf die Prüfung der Funktionsfähigkeit (Operational Effectiveness) sollten die Auswüchse des SOX vermieden werden (*Leibfried/Kleibold*, Sarbanes Oxley in der Schweiz? Neue Herausforderungen für Unternehmen und Prüfer, IRZ 2007, 129 [130]). Die Aussage des Prüfers im Prüfbericht, ob die Angaben nach § 243a Abs. 2 (Beschreibung der wichtigsten Merkmale des IKS im Hinblick auf die Rechnungslegung) den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, soll aber nicht zu einer übermäßig formalistischen Herangehensweise führen. Ein von der Gesellschaft und ihren Mitarbeitern „nicht gelebtes“ IKS ist als „nicht existent“ und daher auch als „nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechend“ anzusehen (vgl. *Leibfried/Kleibold*, aaO 132). Die Änderungen in § 269 sollen damit einerseits entsprechend dem von der Bundesregierung initiierten Projekt „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ die Unternehmen nur im unbedingt nötigen Ausmaß belasten und andererseits die Forderungen des Regierungsprogramms für die XXIII. Legislaturperiode umsetzen, wonach das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats und der Abschlussprüfer sein müsse.

#### **Zu § 269 Abs. 2:**

Mit dem § 269 Abs. 2 wird Art. 27 lit. a der Abschlussprüfungs-RL umgesetzt. Danach haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass bei der Abschlussprüfung eines Konzernabschlusses der Konzernabschlussprüfer die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk trägt. Die derzeitige Regelung des § 269 Abs. 2, wonach die Prüfung gemäß § 269 Abs. 2 Satz 1 nicht für Jahresabschlüsse gilt, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften nach diesem Abschnitt geprüft worden sind sowie gleichermaßen nicht für Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland, wenn der Jahresabschluss in einer den Anforderungen dieses Abschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist und der Abschlussprüfer eine den Anforderungen des österreichischen Rechts gleichwertige Befähigung hat, widerspricht der von der Abschlussprüfungs-RL geforderten vollen Verantwortung des Konzernabschlussprüfers. Nach dem Entwurf soll sohin der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zu den konsolidierten Abschlüssen tragen. Er hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse daraufhin zu prüfen, ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet wurden. Wenn in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen von anderen Abschlussprüfern geprüft werden, hat der Konzernabschlussprüfer deren Tätigkeit in geeigneter Weise zu überwachen, soweit dies für die Prüfung des Konzernabschlusses maßgeblich ist. Die Prüfung der in einem Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse darauf, „ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen“, zielt auf die Beachtung der für die Erstellung des Konzernabschlusses notwendigen Bilanzierungs- und Konsolidierungsmaßnahmen ab (z. B. die Überleitung auf die im Konzernabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze und konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Zusammenfassung der Abschlüsse der einbezogenen Unternehmen, die Durchführung von Konsolidierungsbuchungen).

#### **Zu Z 15 (§ 269a):**

In § 269a wird Art. 26 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL („Prüfungsstandards“) umgesetzt. In Erwägungsgrund 13 wird dazu ausgeführt, dass für alle nach Gemeinschaftsrecht vorgeschriebenen Abschlussprüfungen eine gleich bleibend hohe Qualität gewährleistet werden soll. Alle Abschlussprüfungen sollen deshalb nach internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden. Deshalb haben die Mitgliedstaaten Bestimmungen zu erlassen, wonach Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen unter Beachtung der von der Europäischen Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards (International Standards on Auditing, kurz: ISA) durchzuführen sind. Die Einführung eines internationalen Prüfungsstandards in der Gemeinschaft durch die Europäische Kommission setzt voraus, dass er international allgemein anerkannt ist und unter vollständiger Einbeziehung aller interessierten Kreise in einem offenen und transparenten Verfahren erstellt wurde, dass er die Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses erhöht und dass er dem europäischen Gemeinwohl dient. Die Mitgliedstaaten können nationale Prüfungsstandards so lange anwenden, wie die Europäische Kommission keine internationalen Prüfungsstandards, die für denselben Bereich gelten, angenommen hat. Ab dem Zeitpunkt der formellen Übernahme der ISA wird damit auch entgegenstehendem nationalen Recht derogiert, soweit es mit den übernommenen ISA in Widerspruch steht und es sich dabei um keine „zusätzlichen Anforderungen“ gemäß Art. 26 Abs. 3 und 4 der Abschlussprüfungs-RL handelt. Allerdings sieht Art. 26 Abs. 4 der RL vor, dass die Mitgliedstaaten

zusätzliche Anforderungen im Zusammenhang mit den Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen nur bis zum 29. Juni 2010 vorsehen dürfen. Der Zeitpunkt für den Beginn der Übernahme der ISA durch die Europäische Kommission ist fraglich. Derzeit läuft im International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) das Clarity Project, um die ISA strukturierter und verständlicher zu fassen. Dieser Prozess soll nicht vor Ende 2008 abgeschlossen sein. Außerdem hat die Europäische Kommission zwei Studien an externe Experten vergeben: Eine Studie beschäftigt sich mit den Kosten und Nutzen der Einführung der ISA in Europa und die andere Studie soll wesentliche Unterschiede zwischen ISA und US-Prüfungsstandards herausarbeiten (vgl. Speech/07/835 von Kommissar McCreevy). Erst im Anschluss an das Clarity Project und diese Studien wird mit dem „Endorsement-Verfahren“ zur Übernahme der ISA begonnen, sodass § 269a relevant werden kann. Auch die „zusätzlichen Anforderungen“ nach Art. 26. Abs. 3 und 4 der Abschlussprüfungs-RL werden erst relevant, wenn die ISA übernommen werden. Zu beachten ist weiters, dass durch den geänderten Komitologiebeschluss (2006/512/EG) die Abschlussprüfungs-RL einer Änderung unterzogen wird, so dass bei der Übernahme der ISA grundsätzlich das (neue) Regelungsverfahren mit Kontrolle zur Anwendung kommen wird. Deshalb wird auch im Gesetzestext der Verweis auf Art. 48 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL gestrichen.

#### **Zu Z 16 (§ 270):**

In § 270 werden neben der Anpassung an die Abschlussprüfungs-RL einige inhaltliche und terminologische Klarstellungen vorgenommen. Zudem soll der Bestimmung in einigen Punkten eine bessere Struktur gegeben werden.

Art. 42 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL verlangt bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 2 Z 13 – siehe die Ausführungen im Allgemeinen Teil der Erläuterungen), dass der Prüfer jährlich gegenüber dem Prüfungsausschuss seine Unabhängigkeit und Unbefangenheit erklärt. Ferner muss er die gegenüber dem geprüften Unternehmen erbrachten zusätzlichen Leistungen dokumentieren und sämtliche Schutzmaßnahmen zur Beseitigung der vorgenannten Risiken darlegen und erörtern. Diese Verpflichtung soll nicht nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse, sondern für alle Unternehmen gelten. Auch damit wird das Regierungsprogramm für die XXIII. Legislaturperiode umgesetzt. Zur Einbeziehung in ein Qualitätssicherungssystem und zur Vorlage einer Aufstellung der Gesamteinnahmen ist der Prüfer schon nach geltendem Recht verpflichtet. Hinsichtlich der Schutzmaßnahmen sei auf die Erläuterungen zu den §§ 271 und 271b sowie auf die Empfehlung der Europäischen Kommission vom 16. Mai 2002 – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (ABl. Nr. L 191 vom 19. 7. 2002, S. 2257) verwiesen.

Anlässlich der Anpassung an die Abschlussprüfungs-RL wird vorgeschlagen, die Berichterstattung des Prüfers gegenüber dem Aufsichtsrat oder – falls kein Aufsichtsrat besteht – gegenüber den Gesellschaftern vor Erstattung des Wahlvorschlags bzw. der Prüferwahl (bisher Abs. 1 zweiter Satz) in einen eigenen Abs. 1a auszugliedern, um den Abs. 1 leichter lesbar zu machen. Die auf Grund des Art. 42 der Abschlussprüfungs-RL notwendigen Ergänzungen der Berichterstattung werden dem Abs. 1a hinzugefügt. Ferner wird klargestellt, dass bei Bestehen eines Prüfungsausschusses diesem gegenüber (schriftlich) zu berichten ist. Ansonsten sind die Berichte weiterhin dem Aufsichtsrat bzw. den Gesellschaftern schriftlich zu übermitteln.

Art. 25 der Abschlussprüfungs-RL verlangt, dass das Prüfungshonorar nicht durch zusätzliche Leistungen des Prüfers beeinflusst und an keinerlei Bedingungen geknüpft ist. Diese Voraussetzung wird ausdrücklich in Abs. 1 festgeschrieben. Daneben wird – in Anlehnung an § 78 AktG – vorgesehen, dass das Entgelt in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen hat. Es besteht die Sorge, dass im Fall von unangemessen geringen Prüfungshonoraren die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers gefährdet sein könnten, vor allem wenn die Prüfung mit lukrativen Beratungstätigkeiten verbunden wird. Ein der Art und dem Umfang der Prüfung entsprechendes Honorar soll diesen Bedenken entgegen wirken und sicherstellen, dass nicht außerhalb des Prüfungsvertrags liegende Gründe auf die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung durchschlagen. Der vorgeschlagene Text soll ferner klarstellen, dass die Bestellung eines bestimmten Prüfers oder die Höhe des Honorars beispielsweise nicht von der Zustimmung zu einer bestimmten bilanziellen Vorgehensweise abhängig gemacht werden darf. Damit entspricht der Entwurf wiederum dem Regierungsprogramm für die XXIII. Legislaturperiode, wonach das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers sein muss.

Bei Vertragsabschluss vertritt der Aufsichtsrat die Gesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer und schließt mit diesem einen Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung, der von der herrschenden Meinung als Werkvertrag qualifiziert wird (*Gelter in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz*, 12. Lieferung 2006, C. III. S. 5 mwN; *Kastner/Doralt/Nowotny*,

Gesellschaftsrecht<sup>5</sup> 281 ua.). Daher wird die Ergänzung der Bestimmungen über Prüfungshonorare dazu genutzt, den missverständlichen Begriff des Prüfungsauftrags in den Abs. 1, 4, 6 und 7 durch den des Prüfungsvertrags zu ersetzen. Der Aufsichtsrat soll bei Anbahnung und Abschluss des Vertrags mit dem Abschlussprüfer die Gesellschaft nicht nur vertreten, sondern auch im Innenverhältnis die maßgeblichen Entscheidungen über die einzelnen Vertragspunkte treffen. Dies bedeutet vor allem auch, dass die Ausschreibung der Prüfung (im Vorfeld der Erteilung des Vorschlags) und die Verhandlungen mit dem Prüfer durch den Aufsichtsrat selbst durchgeführt werden sollen. Ein bloßes „Absegnen“ des vom Vorstand ausgehandelten Prüfungsvertrags durch den Aufsichtsrat entspricht nicht der Intention des Gesetzes. Der Vorstand selbst ist zum Abschluss des Prüfungsvertrags nicht vertretungsbefugt. Dieser Mangel kann vom Aufsichtsrat auch nicht durch nachträgliche Genehmigung saniert werden. Vielmehr wäre der Vertrag im Sinn des § 879 ABGB nichtig. Auch damit wird das Regierungsprogramm für die XXIII. Legislaturperiode umgesetzt, wonach der Aufsichtsrat stärker in die Abschlussprüfung und deren Bestellung einzubinden ist.

Ein in der Person des Abschlussprüfers liegender wichtiger Grund ist entweder ein Ausschlussgrund oder die Besorgnis der Befangenheit. In § 270 ist nun nur mehr von „Ausschlussgrund“ ohne Bezug auf die §§ 271 und 271a oder andere bundesgesetzliche Bestimmungen die Rede. Damit geht jedoch keine materielle Änderung einher. Der Begriff „Ausgeschlossenheit“ umfasst sämtliche Ausschlussgründe, egal in welchen bundesgesetzlichen Bestimmungen diese enthalten sind (z. B. WTBG, BWG usw.). Mit dem Begriff Befangenheit ist hingegen nur jene nach UGB gemeint.

Darüber hinaus wird ergänzt, dass auch wegen eines Verstoßes gegen § 271b weder eine Nichtigkeits- noch eine Anfechtungsklage erhoben werden kann. Wie schon in den Materialien zum GesRÄG 2005 (927 BlgNR 22. GP 12) ausgeführt, soll die Prüfung von Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers ausschließlich im außerstreitigen Ersetzungsverfahren möglich sein. Ohne Ersetzungsverfahren kann der Jahresabschluss jedenfalls festgestellt werden, eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses liegt dann nicht mehr vor, da § 202 Abs. 1 Z 4 (bzw. § 199 Abs. 1) AktG ausdrücklich auf § 268 verweist. Auch § 202 Abs. 1 Z 2 (bzw. § 199 Abs. 1 Z 3) AktG scheidet als Rechtsgrundlage für eine Nichtigkeit aus, wenn das Gesetz eine ausdrückliche Regelung durch den auf § 268 eingeschränkten Verweis vorsieht. Nur klarstellend sei erwähnt, dass auch eine Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage wegen der Prüferbestellung nicht zulässig ist.

Der bislang am Ende stehende Satz, wonach der Prüfungsvertrag nur im Fall der gerichtlichen Abberufung nach Abs. 3 widerrufen werden kann, entfällt; dafür sieht Abs. 6, der sich mit der Beendigung des Prüfungsvertrags befasst, vor, dass eine Kündigung des Prüfungsvertrags durch die geprüfte Gesellschaft unzulässig ist. Der letzte Satz der Regelung hat jene von Abs. 3 und 4 bisher nicht erfassten Fälle vor Augen, bei denen ein wichtiger Grund in der Person des Prüfers (abgesehen von Ausschluss- und Befangenheitsgründen) nachträglich eintritt. Auch in diesem Fall ist für eine Abberufung eine gerichtliche Entscheidung erforderlich.

#### **Zu Z 17 (§ 271):**

##### **Zu Abs. 1:**

Im Begutachtungsverfahren wurde angemerkt, dass im Referentenentwurf für ein (deutsches) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eine anderslautende Definition des Netzwerks gewählt worden sei und es zweckmäßig wäre, sich dieser Formulierung anzuschließen, weil sie einerseits dieselben Merkmale wie jene des Begutachtungsentwurfs (§ 269a Abs. 2) aufweise und andererseits eine gleichförmige Auslegung und Anwendung in Deutschland und Österreich sicherstelle. Dieser Kritik soll Rechnung getragen werden.

Die Übernahme des Netzwerkbegriffs in der deutschen Fassung bedingt auch gewisse Änderungen in § 271. Die Regelung in § 319b dHGB zur Ausgeschlossenheit im Netzwerk verweist nämlich auch auf § 319 Abs. 2 dHGB, der eine Generalklausel enthält und bisher im UGB kein Pendant hat. Nach § 319 Abs. 2 dHGB ist ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Diese Generalklausel soll in etwas abgewandelter Form mit Abs. 1 übernommen werden. Danach darf ein Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Diese Generalklausel normiert den Tatbestand der Befangenheit. Der Begriff der Ausgeschlossenheit bezeichnet hingegen die im Einzelnen konkret aufgezählten Tatbestände, bei deren Vorliegen der Abschlussprüfer die Prüfung nicht durchführen darf. Abs. 1 gilt nur für den Abschlussprüfer als natürliche Person. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist Abs. 4 maßgeblich.

Abs. 1 dient der Umsetzung des Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL über den allgemeinen Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Der Prüfer soll ein möglichst von Eigeninteresse freies, objektives Prüfungsurteil fällen und daher vor allem auch nicht in einem Naheverhältnis oder unter dem Einfluss von Personen stehen, die selbst ein Interesse an einem bestimmten Ergebnis des Jahresabschlusses haben. Relevant sein können hier etwa die finanziellen Verbindungen des Prüfers zur geprüften Gesellschaft einschließlich Beteiligungen, die personelle Verbindungen wie insbesondere Identität der handelnden Personen, das Eigeninteresse des Prüfers am Prüfungsergebnis, die Gefahr der Parteinahme durch den Prüfer, die zu große Vertrautheit mit den handelnden Personen in der geprüften Gesellschaft oder die Gefahr der Prüfung eigener Arbeit. Wenn es um die tatsächliche Unbeeinflusstheit des Prüfers geht, wird von „Independence in Fact“ gesprochen, daneben ist aber auch die „Independence in Appearance“ von maßgeblicher Bedeutung. Dabei geht es um jene Situationen, in denen der Prüfer zwar tatsächlich möglicherweise unabhängig ist, jedoch der Anschein der Befangenheit besteht. Mit der Begriffsfolge der Besorgnis der Befangenheit soll daher ausgedrückt werden, dass schon der Anschein einer Abhängigkeit genügt (*Gelter*, aaO 43).

Die Formulierung des Abs. 1 umschreibt Sachverhalte, aus denen sich die Besorgnis der Befangenheit ergeben kann. Faktoren bei der Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit sind 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 Gesellschaft. Diese Faktoren sind auch Grundlage der konkret definierten Ausschlussgründe. Ob die Besorgnis der Befangenheit im Einzelfall besteht, bestimmt sich aus der Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten und zwar nach Art und Umfang objektiver Gründe, die bei dem Dritten Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Wirtschaftsprüfers wecken können. Dabei kann es sich nur um Sachverhalte handeln, die nicht einen Ausschlussgrund nach § 271 Abs. 2 oder § 271a Abs. 1 darstellen. Der Anwendungsbereich des Abs. 1 umfasst damit insbesondere auch Sachverhalte, die entweder nicht in § 271 Abs. 2 oder § 271a Abs. 1 genannt sind oder die zwar vom Grund her erfasst sind, bei denen aber wegen des Nichterreichens der von in diesen Vorschriften festgelegten quantitativen Grenzen kein Ausschlussgrund vorliegt. Der Gesetzgeber hat diese quantitativen Merkmale bewusst gewählt, weshalb weitere Gefährdungsmomente hinzukommen müssen, um zusammen mit dem Ausgangssachverhalt eine Besorgnis der Befangenheit zu begründen. Eine Besorgnis der Befangenheit kann daher nur dann bestehen, wenn zusätzliche Umstände eine nicht unbedenkliche Gefährdung der Unabhängigkeit begründen (*Förschle/Schmidt* in *Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann*, Bilanz-Kommentar<sup>6</sup> Rz 21 bis 31 zu § 319 dHGB).

Nur wenn diese Umstände selbst für die Urteilsbildung offensichtlich wesentlich oder auch unter Berücksichtigung von Schutzmaßnahmen insgesamt bedeutend sind, kann eine Beeinträchtigung der Unbefangenheit gegeben sein. Bei den von § 271 Abs. 1 erfassten Sachverhalten kann der Abschlussprüfer Schutzmaßnahmen ergreifen, um der Besorgnis der Befangenheit entgegen zu wirken. In den Fällen der § 271 Abs. 2 bis 4 und § 271a können Schutzmaßnahmen dagegen nicht berücksichtigt werden. Dies entspricht dem Konzept der „Risks“ und „Safeguards“, das der Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer aus dem Jahr 2002 zu Grunde liegt. Schutzmaßnahmen sind von Maßnahmen zu unterscheiden, die den Grund für die Besorgnis der Befangenheit beseitigen (Vermeidungsmaßnahmen). Vermeidungsmaßnahmen verhindern die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Besorgnis der Befangenheit und können auch bei § 271 Abs. 2 bis 4 und § 271a zum Tragen kommen. (*Förschle/Schmidt* in *Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann*, Bilanz-Kommentar<sup>6</sup> Rz 21 bis 31 zu § 319 dHGB).

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 vor, so darf der Abschlussprüfer die Prüfung nicht durchführen, sofern er nicht durch Schutzmaßnahmen die Besorgnis der Befangenheit beseitigt. Mit Schutzmaßnahmen beschäftigt sich – wie erwähnt – die Empfehlung 2002/590/EG der Europäischen Kommission – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (ABl. Nr. L 191 vom 19.7.2002 S. 22). Eine Vorgangsweise, die dieser Empfehlung entspricht, wird auch der Bestimmung des Abs. 1 gerecht. Im vierten Abschnitt dieser Empfehlung (Schutzmaßnahmen) werden neben möglichen Schutzmaßnahmen des geprüften Unternehmens vor allem allgemeine Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers im Detail dargestellt, wobei insbesondere auf die das interne Sicherheitssystem eines Prüfungsbetriebs betreffenden Ausführungen hinzuweisen ist. Jeder Abschlussprüfer soll ein Sicherheitssystem in seinem Prüfungsbetrieb einrichten und unterhalten sowie die Funktionsweise eines solchen Systems dokumentieren, um es einer Qualitätskontrolle unterziehen zu können. Ein derartiges Sicherheitssystem umfasst zumindest eine schriftlich formulierte Unternehmenspolitik betreffend Unabhängigkeit und Unbefangenheit, die aktive und rechtzeitige Unterrichtung aller Partner,

Führungskräfte und Mitarbeiter in einem Prüfungsbetrieb über diese Maßnahmen, angemessene Verfahrensanweisungen, die Benennung erfahrener Fachkräfte (Partner), die für die Aktualisierung dieser Unternehmenspolitik und die Überwachung der ordnungsmäßigen Funktionsweise verantwortlich sind sowie eine ausreichende Dokumentationen der Bewertung von Risikofaktoren im Hinblick auf die Unabhängigkeit und Unbefangenheit. Diese Grundsätze der Einrichtung angemessener Schutzmaßnahmen sind insbesondere dort notwendig, wo ein Abschlussprüfer für einen Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen Leistungen erbringt, die nicht Pflichtprüfungsleistungen sind (Nichtprüfungsleistungen). In diesen Fällen sieht die Empfehlung ausdrücklich vor, dass ein entsprechendes Sicherheitssystem gewährleisten muss, dass derartige Fälle durch das interne Sicherheitssystem des Prüfungsbetriebs sofort erkannt sowie entsprechende Schutzmaßnahmen gesetzt werden. Dazu zählen etwa getrennte Verantwortlichkeiten bei der Durchführung spezieller „Nichtprüfungsaufträge“ oder eine externe Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer. In der genannten Empfehlung werden darüber hinaus in einem eigenen Abschnitt einzelne Fälle aufgezählt, die eine Befangenheit darstellen können und bei denen auch durch geeignete Schutzmaßnahmen die Besorgnis der Befangenheit nicht beseitigt werden kann (vgl. dazu auch die Ausführungen bei *Bertl/Reiter*, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung in WP-Jahrbuch (2006) 151). Nach der Empfehlung liegt eine absolute Unvereinbarkeit neben den Fällen des Anteilsbesitzes und der Organfunktion insbesondere bei der Mitwirkung an der Buchhaltung und Jahresabschlussstellung des geprüften Unternehmens, der Durchführung von Bewertungsleistungen, der Mitarbeit in der internen Revision, der Durchführung von versicherungsmathematischen Dienstleistungen und der Übernahme von Managementaufgaben vor. Für weitere Details sei auf Punkt 7.2. ff der Empfehlung verwiesen. Diese Fälle werden von § 271 Abs. 2 Z 4 erfasst und in der Terminologie des UGB als Ausschlussgründe bezeichnet. Die ordnungsgemäße Umsetzung der in der Empfehlung genannten Anforderungen und die dazu notwendigen Einrichtungen im Rahmen eines Prüfungsbetriebs sind auch Gegenstand der gesetzlichen Qualitätskontrolle nach dem Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG).

#### **Zu Abs. 2 und 3:**

In den Abs. 2 und 3 wurde eine terminologische Ungenauigkeit bereinigt. Die Abs. 2 und 3 beziehen sich nur auf natürliche Personen. Unter dem Begriff Abschlussprüfer fasst das UGB jedoch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammen. Daher wird in den Abs. 2 und 3 nun der Begriff des Wirtschaftsprüfers (als Abschlussprüfer) verwendet. Dies entspricht auch dem vergleichbaren § 319 dHGB.

Nach dem Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in das Treffen seiner Entscheidungen eingebunden sind. Dieser Bestimmung ist die Anforderung zu entnehmen, dass der Prüfer nicht Leitungsorgan sein oder eine leitende Stellung in der Gesellschaft einnehmen bzw. eingenommen haben darf. § 271 Abs. 2 Z 2 sieht vor, dass der Prüfer ausgeschlossen ist, wenn er 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 von Hundert der Anteile besitzt oder wenn er diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres erfüllt hat. Eine Einbindung in den Entscheidungsprozess könnte auch aus einem Anteilsbesitz an der zu prüfenden Gesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens resultieren. Dafür trifft § 271 Abs. 2 Z 1 und 5 Vorsorge. Schließlich normiert § 271 Abs. 2 Z 4 für den Prüfer verbotene Tätigkeiten, wie die Übernahme von Managementaufgaben oder die Beteiligung an der Entscheidung über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten. *Gelter* (aaO 44) geht davon aus, dass deshalb kein Umsetzungsbedarf im nationalen Recht besteht. Dennoch soll § 271 Abs. 2 Z 4 lit. c etwas weiter formuliert werden. Danach ist der Prüfer ausgeschlossen, wenn er bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende 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 beteiligt war. Darüber hinaus ist die Einbindung in den Entscheidungsprozess auch als „Beziehung geschäftlicher oder wirtschaftlicher Art“ anzusehen, sodass auch durch die allgemeine Unabhängigkeitsbestimmung des § 271a Abs. 1 zusätzlich Vorsorge getroffen wird.

Art. 29 der Abschlussprüfungs-RL verlangt, dass Abschlussprüfer einem Qualitätssicherungssystem unterliegen müssen. Dem trägt das österreichische Recht durch das A-QSG Rechnung. Es wird daher vorgeschlagen, dass das Fehlen der Qualitätssicherung einen weiteren Ausschlussgrund in § 271 Abs. 2 bildet. Dies wird dadurch erreicht, dass die bisherigen Z 2 und 3 zu einer neuen Z 2 zusammengefügt

werden und die fehlende Bescheinigung nach dem A-QSG als neuer Ausschlussgrund in Z 3 normiert wird. Die Verletzung dieser neuen Bestimmung ist mit denselben Rechtsfolgen verbunden wie die der übrigen Ausschlussgründe.

In § 271 Abs. 2 Z 5 wird im ersten Halbsatz die Bezugnahme auf „natürliche Personen“ gestrichen, weil diese Bestimmung ihrem Sinn und Zweck nach nur gesellschaftsrechtliche Konstruktionen bzw. Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens umfassen soll. Als Abschlussprüfer ist daher ausgeschlossen, wer gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf.

Gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 soll weiters ausgeschlossen sein, wer über keine Bescheinigung nach dem A-QSG verfügt.

Die Formulierung in Abs. 3 in der geltenden Fassung „oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzung der Z 7 des Abs. 2 erfüllt“ ist etwas missverständlich und darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern nur unter der Voraussetzung gemeinsamer Berufsausübung, was nun klargestellt werden soll.

#### **Zu Abs. 4:**

Da Abs. 1 nicht für die Befangenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlussprüfer gilt, muss in Abs. 4 eine entsprechende Regelung vorgesehen werden. Danach gilt eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als befangen, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, nach Abs. 1 befangen ist. Das Pendant in § 319 Abs. 4 dHGB sieht auf den ersten Blick eine weitergehende Regelung vor, die folgendermaßen lautet: „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sind von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ein verbundenes Unternehmen, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter oder eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann, nach Abs. 2 oder 3 ausgeschlossen sind.“ Dabei ist zunächst zu bemerken, dass die Generalklausel des § 319 Abs. 2 dHGB vom deutschen Gesetzgeber als „Ausgeschlossenheit“ bezeichnet wird, während nach dem Entwurf die (fast gleichlautende) Generalklausel nach § 271 Abs. 1 zur besseren Unterscheidbarkeit als Befangenheit bezeichnet wird. Nach der deutschen Regelung ist daher die Gesellschaft auch dann ausgeschlossen (im Sinn des UGB befangen), wenn etwa ein gesetzlicher Vertreter oder ein Gesellschafter mit einem Anteil von mehr als 20% nach § 319 Abs. 2 dHGB ausgeschlossen (im Sinn des UGB befangen) sind. Nach dem Entwurf soll hingegen die Prüfungsgesellschaft nur dann befangen (im Sinn des dHGB ausgeschlossen) sein, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder der Prüfungsleiter nach § 271 Abs. 1 befangen sind. Davon sind einerseits jene Fälle umfasst, in denen die genannten Personen unmittelbar befangen sind, wie etwa wenn der Prüfungsleiter mit dem Finanzvorstand der geprüften Gesellschaft verheiratet ist. Die Gesellschaft gilt aber auch dann als befangen, wenn die in Abs. 4 erster Satz genannten Personen nur mittelbar befangen sind, also wenn etwa eine gesetzliche Vertreterin der Prüfungsgesellschaft mit dem Finanzvorstand verheiratet ist und diese unerlaubten Druck auf den Prüfungsleiter ausübt, wodurch bei diesem eine Befangenheit entsteht. Auch eine nicht unbedeutende finanzielle Verflechtung der Prüfungsgesellschaft mit der geprüften Gesellschaft bewirkt wegen des Loyalitätskonflikts eine mittelbare Befangenheit des Wirtschaftsprüfers, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet. Der Grund für die Einschränkung auf die in Abs. 4 erster Satz genannten Personen liegt darin, dass nur diese entscheidenden Einfluss auf die Prüfung nehmen können. Deshalb kann die Befangenheit nach Abs. 4 (anders als jene nach Abs. 1 für natürliche Personen) auch nicht durch Schutzmaßnahmen auf der Ebene der Prüfungsgesellschaft beseitigt werden. Wenn die genannten Personen befangen sind, dann ist auch die Gesellschaft unwiderlegbar befangen. Zuletzt sei angemerkt, dass das dHGB keine vergleichbar strengen Sanktionen wie das UGB (§§ 271 Abs. 6 und 275 Abs. 2) kennt. Um zu vermeiden, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bei wörtlicher Interpretation bereits dann ausgeschlossen wäre, wenn ein einziger ihrer Gesellschafter über keine Qualitätssicherungsbescheinigung verfügt (etwa wenn ein Gesellschafter „nur“ Steuerberater ist), wird Abs. 4 entsprechend angepasst. Dasselbe Problem stellt sich bei Abs. 3 und soll ebenso gelöst werden.

#### **Zu Abs. 6:**

Bei Verletzung der §§ 271, 271a und 271b werden als wirksame und abschreckende Sanktionen (Art. 30 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL) der Honorarentfall und der Wegfall der Haftungsbeschränkung (§ 275 Abs. 2) vorgesehen. Die Sanktionen des Abs. 6 und des § 275 Abs. 2 greifen bei Vorliegen einer Befangenheit nach § 271 Abs. 1 und § 271b Abs. 2 erster Fall nur dann, wenn diese Befangenheit nicht

durch Schutzmaßnahmen beseitigt wurde. Der Begriff „Ausschlussgrund“ in Abs. 6 umfasst sowohl die Ausschlussgründe in §§ 271, 271a und 271b als auch jene in anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen (z. B. nach dem WTBG oder dem BWG). Mit dem Begriff Befangenheit ist hingegen nur jene nach UGB gemeint.

Anders als bei den konkret formulierten Ausschlussgründen – bei denen auch leicht fahrlässige Unkenntnis schadet – soll die Sanktion des Honorarentfalls bei einem Zuwiderhandeln gegen die Generalklausel des § 271 Abs. 1 nur dann zum Tragen kommen, wenn der Abschlussprüfer grob fahrlässig nicht weiß, dass eine Besorgnis der Befangenheit vorliegt. Bei den konkret formulierten Ausschlussgründen ist in der Regel davon auszugehen, dass der Prüfer weiß bzw. wissen muss, ob diese vorliegen. Bei der Generalklausel des § 271 Abs. 1 wird hingegen das Kriterium der Wissentlichkeit bzw. der grob fahrlässigen Unwissenheit eine größere Rolle spielen und zu einer handhabbaren Einschränkung der genannten Rechtsfolgen führen. Dies gilt gleichermaßen für § 271 Abs. 4 erster Fall und § 271b Abs. 2 erster Fall, welche Bestimmungen auf § 271 Abs. 1 verweisen.

#### **Zu Z 18 (§ 271a):**

##### **Zu Abs. 1:**

In Abs. 1 soll eine terminologische Ungenauigkeit bereinigt werden. Abs. 1 bezieht sich nur auf natürliche Personen. Unter dem Begriff Abschlussprüfer fasst das UGB jedoch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammen. Daher wird in Abs. 1 nun der Begriff des Wirtschaftsprüfers (als Abschlussprüfer) verwendet. Dies entspricht auch dem vergleichbaren § 319a dHGB. Die Z 1 wurde lediglich sprachlich verbessert.

##### **Zu Abs. 2:**

Zu dieser Änderung sei auf die Erläuterungen zu § 271 Abs. 3 verwiesen.

##### **Zu Abs. 4:**

Zunächst wurde im ersten Satz der Verweis auf § 271 Abs. 2 durch den Verweis auf § 271 Abs. 4 richtig gestellt. Nach dem Art. 42 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass der oder die für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortliche(n) Prüfungspartner spätestens nach sieben Jahren seit der Bestellung von diesem Prüfungsmandat abgezogen werden und zur Mitwirkung an der Prüfung des geprüften Unternehmens frühestens nach Ablauf von zwei Jahren wieder berechtigt sind. Die RL sieht daher verpflichtend lediglich die Einführung einer „internen Rotation“ vor. Die interne Rotation kann im Unterschied zur externen Rotation (die den Wechsel der Prüfungsgesellschaft verlangt) auch als personenbezogene Rotation bezeichnet werden. Der mit dem GesRÄG 2005 eingeführte § 271a Abs. 1 Z 4 steht daher in Einklang mit der RL. Da Art. 42 Abs. 3 Abschlussprüfungs-RL eine Mindestharmonisierung (vgl. Art. 52) darstellt, steht auch der (kürzere) Rotationszeitraum von fünf Jahren nicht in Widerspruch zur RL.

Nach dem Art. 2 Z 16 lit. b der Abschlussprüfungs-RL sind „verantwortlicher Prüfungspartner“ im Fall einer Konzernabschlussprüfung mindestens der Abschlussprüfer, der von einer Prüfungsgesellschaft als für die Durchführung der Abschlussprüfung auf Konzernebene vorrangig verantwortlich bestimmt ist, sowie der Abschlussprüfer, der auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften als vorrangig verantwortlich bestimmt ist. Diese Bestimmung macht in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 eine Ergänzung in § 271a Abs. 4 (Ausschlussgründe des Konzernabschlussprüfers) notwendig (so auch *Gelter*, aaO 42). Vorgeschlagen wird daher ein weiterer Ausschlussgrund für Personen, die gemäß § 271a Abs. 1 Z 4 von der Prüfung eines in den Konzernabschluss einbezogenen bedeutenden Unternehmens (dazu gehört auch das Mutterunternehmen) ausgeschlossen sind, sowie für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gemäß § 271a Abs. 3 in Verbindung mit § 271a Abs. 1 Z 4 von der Prüfung eines in den Konzernabschluss einbezogenen bedeutenden Unternehmens ausgeschlossen sind.

Der letzte Halbsatz des Abs. 4 regelt die Frage, ob eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Konzernabschlussprüfer ausgeschlossen ist, weil nur diese Gesellschaft und nicht einer ihrer Mitarbeiter zum Prüfer bestellt wurde. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist dann ausgeschlossen, wenn die natürliche Person, die für sie den Konzernabschluss unterschreibt oder bei der Prüfung maßgeblich leitend tätig ist, selbst als Einzelprüfer ausgeschlossen wäre. In richtlinienkonformer Interpretation ist für das Kriterium der „Bedeutsamkeit“ auf die Bedeutung des Unternehmens im Konzernverbund abzustellen. Der Ausschlussgrund des Abs. 4 liegt daher nur bei verbundenen Unternehmen vor, die für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns (§ 250 Abs. 2) von wesentlicher Bedeutung sind.

Schließlich wird vorgeschlagen, sämtliche Verweise auf Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften angesichts der WTBG-Novelle, BGBl. I Nr. 84/2005, zu streichen.



**Zu Z 19 (§ 271b und § 271c):****Zu § 271b:****Zu Abs. 1:**

Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL definiert das Netzwerk als breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und die 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 ist. Der Netzwerkbegriff der RL entspricht dem vom International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlichten Code of Ethics for Professional Accountants (Section 290 Independence – Assurance Engagements). Der Netzwerkbegriff spielt insbesondere im Rahmen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers eine Rolle.

Im Begutachtungsverfahren wurde angemerkt, dass im Referentenentwurf für ein (deutsches) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eine anderslautende Definition des Netzwerks gewählt worden sei und es zweckmäßig wäre, sich dieser Formulierung anzuschließen, weil sie einerseits dieselben Merkmale wie jene des Begutachtungsentwurfs (§ 269a Abs. 2) aufweise und andererseits eine gleichförmige Auslegung und Anwendung in Deutschland und Österreich sicherstelle. Dieser Kritik soll Rechnung getragen werden.

Der Entwurf sieht in § 271b Abs. 1 aber dennoch keine wortgetreue Übernahme des Art. 2 Z 7 vor, sondern eine allgemeine Formulierung, die sämtliche Kriterien bündeln soll. Nach dem Grundgedanken des Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL liegt ein Netzwerk vor, wenn dessen Mitglieder entweder zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen zusammenwirken oder im Außenverhältnis gemeinsam auftreten. Deshalb zählt die genannte RL-Bestimmung Kriterien auf, die die Annahme der Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen oder des gemeinsamen Auftretens rechtfertigen. Mitglied des Netzwerks kann jede natürliche oder juristische Personen sowie eine Personengesellschaft sein.

Die in Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL verwendeten Begriffe „breitere Struktur“ und „auf Kooperation ausgerichtet“ rechtfertigen es, das Vorliegen eines Netzwerks vom Zusammenwirken der Netzwerkmitglieder abhängig zu machen. Mit dem Begriff „Zusammenwirken“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es auf die rechtliche Ausgestaltung des Netzwerks – schon zur Vermeidung von Umgehungen – nicht ankommt, sondern jedes Zusammenwirken zur Begründung eines Netzwerks ausreichen kann. Darüber hinaus ist dem Begriff „Kooperation“ immanent, dass das Zusammenwirken für eine gewisse Dauer erfolgen muss. Ein einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenwirken genügt für die Annahme eines Netzwerks keinesfalls.

Eine Gesamtbetrachtung der in Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL aufgezählten Merkmale lässt den Schluss zu, dass das auf eine gewisse Dauer angelegte Zusammenwirken der Netzwerkmitglieder auf die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen ausgerichtet sein muss. Dies intendiert gleichzeitig auch, dass dieses Zusammenwirken bewusst und gewollt erfolgt. Gemeinsame wirtschaftliche Interessen sind zu bejahen, wenn die Netzwerkmitglieder mit ihrem Zusammenwirken eines der in Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL genannten Kriterien verfolgen. Bei einer Gewinn- und Kostenteilung ist regelmäßig von der Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen auszugehen. Das Gleiche gilt bei gemeinsamem Eigentum, gemeinsamer Kontrolle oder gemeinsamer Geschäftsführung, einer gemeinsamen Geschäftsstrategie sowie bei gemeinsamen Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren oder bei gemeinsamer Nutzung fachlicher Ressourcen. Ebenso ist das Vorliegen gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen bei der Verwendung einer gemeinsamen Marke anzunehmen. Gleichwohl ist nicht nur die Verwendung einer gemeinsamen Marke erfasst, sondern es kann sich auch um eine gemeinsame Firma oder eine andere gemeinsame Bezeichnung handeln. Der Begriff „gemeinsame Bezeichnung“ ist im funktionalen Sinn auszulegen. Es ist letztlich zu klären, ob die Personen umgangssprachlich in einer oder für eine „Firma“ („One Firm“) arbeiten. Dessen ungeachtet kann die Verwendung des Begriffs „Netzwerk“ oder „Network“ die Besorgnis der Befangenheit (§ 271 Abs. 1) hervorrufen, sofern diese Bezeichnung werbend im Geschäftsverkehr verwendet wird.

Gemeinsam zusammenwirken müssen Personen bei ihrer Berufsausübung. Der Begriff „Personen“ umfasst natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften. Dem Tatbestandsmerkmal „bei ihrer Berufsausübung“ kommt einschränkende Bedeutung zu. Gemeinsame wirtschaftliche Interessen müssen bei der Berufsausübung verfolgt werden. Damit fällt – umgekehrt – die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen ohne Zusammenhang mit der Berufsausübung nicht in die Netzwerkdefinition. Folglich werden Mitgliedschaften in Berufsverbänden oder ähnlichen

Vereinigungen, die zwar dauerhaft eingegangen werden, aber die Berufsausübung lediglich flankieren von der Vorschrift nicht erfasst, soweit sie nicht ohnedies mangels Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen aus der Netzwerkdefinition herausfallen..

Der Netzwerkbegriff wurde auch in einem von der Europäischen Kommission durchgeführten „Transposition Workshop“ erörtert. Einige Beispiele seien im Folgenden erwähnt: Der in einer Einzelpraxis tätige Wirtschaftsprüfer, der sich mit anderen Angehörigen freier Berufe (z. B. einem Steuerberater) zu einer Bürogemeinschaft zusammengeschlossen hat, ist grundsätzlich kein Mitglied eines Netzwerks. Die Bürogemeinschaft verfolgt allein mit der gemeinsamen Nutzung von Büroräumen und Infrastruktur keine gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen. Die Mitglieder sind nur an einer Senkung der eigenen Kostenquote interessiert. Auch fehlt es regelmäßig an einer Teilnahme am Rechtsverkehr unter einer gemeinsamen Bezeichnung, dem gemeinsamen Außenauftritt. Es können aber im Einzelfall weitere Umstände hinzutreten, welche die Bürogemeinschaft zu einem Netzwerk werden lassen. Ob Verbindungen von Abschlussprüfern unabhängig von ihrer Rechtsform und selbst wenn sie aus einem Zusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen bestehen, als Netzwerk einzustufen sind, ist anhand der Umstände jedes Einzelfalls zu prüfen. Soweit diese „Verbindungen“ im Außenverhältnis durch die gemeinsame Nutzung einer Marke und nationale oder internationale gemeinsame Einrichtungen (die durch die der Verbindung zugehörigen Unternehmen im Umlageverfahren bezahlt werden und für gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren und eine gemeinsame Geschäftsstrategie Sorge tragen) den Eindruck einer „One Firm“ vermitteln, muss vom Vorliegen eines Netzwerks ausgegangen werden. Umgekehrt kann regelmäßig nicht das Vorliegen eines Netzwerkes angenommen werden, wenn eine nationale oder internationale Verbindung nur auf den Austausch von Ideen, Informationen und Wissen ausgerichtet ist, um die Qualität der Arbeit und mittelbar die Profitabilität der zugehörigen Unternehmen zu steigern, auch wenn die dabei anfallenden Kosten einer zentralen Einheit auf die zugehörigen Unternehmen umgelegt werden, solange die Beteiligten gegenüber ihrem Mandanten nicht unter der Bezeichnung des Netzwerks auftreten.

#### **Zu Abs. 2:**

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist in Österreich bereits weitestgehend über Vorschriften im UGB (§§ 271, 271a), im WTBG sowie im BWG (für den Bankprüfer) sichergestellt. Mit § 271b Abs. 2 werden die Unabhängigkeitserfordernisse auf das Netzwerk des Abschlussprüfers ausgedehnt, soweit dies nicht bereits im Wege der §§ 271, 271a geschehen ist.

Der Entwurf geht von folgendem Konzept aus: § 271b Abs. 2 erster Satz normiert die Befangenheit im Netzwerk. Bei Vorliegen der Befangenheit darf der Abschlussprüfer die Prüfung dennoch durchführen, wenn er durch Schutzmaßnahmen sicherstellt, dass das Netzwerkmitglied keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung nehmen kann. § 271b Abs. 2 zweiter Satz normiert die Ausgeschlossenheit im Netzwerk. Die Ausgeschlossenheit wirkt absolut und kann durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigt werden.

Nach § 271b Abs. 2 erster Satz ist ein Abschlussprüfer befangen, wenn bei einem Mitglied seines Netzwerks die Voraussetzungen des § 271 Abs. 1, Abs. 2 Z 1, 2, 5 oder 6, oder des § 271a Abs. 1 Z 3 vorliegen, sofern nicht durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann. Auf die Sozietätsklausel des § 271 Abs. 3 muss nicht verwiesen werden. Eine gemeinsame Berufsausübung wird nach der Literatur dann angenommen, wenn eine Gleichrichtung wirtschaftlicher Interessen zwischen dem Abschlussprüfer und seinem Partner besteht (*Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar GesRÄG 2005 und A-QSG [2005] Rz 18 zu § 271 HGB). Daher ist es nicht vorstellbar, dass jemand, mit dem der Beruf gemeinsam ausgeübt wird, nicht dadurch zum Angehörigen des Netzwerks wird. Mitglieder des Netzwerks können natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften sein.

Dem Verzicht auf die Einbeziehung des § 271 Abs. 2 Z 7 liegen Praktikabilitätsabwägungen und die Einschätzung zugrunde, dass diese Vorschrift innerhalb eines Netzwerks nicht zu angemessenen Ergebnissen führt. Es wäre ansonsten vorzuschreiben, dass bei der Bemessung der Überschreitung der Umsatzgrenze von 30% die Gesamtumsätze des Netzwerkmitglieds und des Abschlussprüfers zu addieren und ins Verhältnis zu den mit der zu prüfenden Gesellschaft von dem Abschlussprüfer und dem Netzwerkmitglied erzielten Umsätzen zu setzen sind. Die Feststellung des Gesamtumsatzes des Netzwerkmitglieds und seines Umsatzes mit der zu prüfenden Gesellschaft dürfte dem Abschlussprüfer jedoch praktische Schwierigkeiten bereiten.

In den Fällen des § 271b Abs. 1 erster Satz hat der Abschlussprüfer noch die Möglichkeit sich zu entlasten. Wenn durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann, darf er die Prüfung dennoch durchführen. Die Einrichtung angemessener Schutzmaßnahmen ist nach der Empfehlung der Europäischen Kommission

vor allem dort notwendig, wo eine Verbindung von Gesellschaften (Netzwerk) für einen Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen Leistungen erbringt, die nicht Pflichtprüfungsleistungen sind (Nichtprüfungsleistungen). In diesen Fällen muss nach der Empfehlung ein entsprechendes Sicherheitssystem gewährleistet, dass derartige Fälle sofort erkannt sowie entsprechende Schutzmaßnahmen gesetzt werden. Dazu zählen etwa getrennte Verantwortlichkeiten bei der Durchführung spezieller „Nichtprüfungsaufträge“, die routinemäßige Unterrichtung der Personen, die im Netzwerk für den Schutz der Unabhängigkeit zuständig sind, 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 Abschlussprüfer. Es ist daher vom Abschlussprüfer darzulegen, dass aufgrund von Schutzmaßnahmen das Netzwerkmitglied keinen konkreten Einfluss auf das Prüfungsergebnis nehmen kann. Diese Differenzierung lässt der Erwägungsgrund 11 der Abschlussprüfungs-RL ausdrücklich zu. Danach kann bei den Unabhängigkeitsvorschriften zwischen dem Abschlussprüfer selbst und dem Netzwerkmitglied unterschieden werden.

In der genannten Empfehlung werden darüber hinaus in einem eigenen Abschnitt einzelne Fälle aufgezählt, die (im Sinn der Terminologie des UGB) eine Ausgeschlossenheit darstellen und bei denen daher Schutzmaßnahmen nicht berücksichtigt werden können (vgl. dazu auch die Ausführungen bei *Bertl/Reiter*, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung in WP-Jahrbuch [2006] 151). Nach der Empfehlung liegt eine absolute Unvereinbarkeit neben den Fällen des Anteilsbesitzes und der Organfunktion insbesondere bei der Mitwirkung an der Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung des geprüften Unternehmens, der Durchführung von Bewertungsleistungen, der Mitarbeit in der internen Revision, der Durchführung von versicherungsmathematischen Dienstleistungen und der Übernahme von Managementaufgaben vor. Diese Fälle werden von § 271b Abs. 2 zweiter Satz erfasst. Das Vorliegen der Ausschlussgründe nach § 271 Abs. 2 Z 4 und § 271a Abs. 1 Z 2 bei einem Netzwerkmitglied kann durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigt werden. Deshalb spricht der zweite Satz des § 271b Abs. 2 auch von Ausgeschlossenheit. Bei diesen Ausschlussgründen geht es um die Erbringung von Beratungs- oder Bewertungsleistungen, deren Ergebnis sich letztlich unabhängig von einem weiteren Zutun des Netzwerkmitglieds unmittelbar im Jahres- oder Konzernabschluss niederschlägt. In diesen Fällen wird ein objektiver, verständiger und informierter Dritter immer den Schluss ziehen, dass der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Leistung seines Netzwerkangehörigen nicht unabhängig ist. Demgemäß wirkt nach § 271b Abs. 2 Satz 2 die Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers in den Fällen des § 271 Abs. 2 Z 4 und § 271a Abs. 1 Z 2 absolut und kann nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden.

§ 271a Abs. 1 Z 1 wird aus denselben Gründen – nämlich aus Praktikabilitätserwägungen und unter Berücksichtigung der Einschätzung, dass eine Berücksichtigung innerhalb des Netzwerks nicht zu angemessenen Ergebnissen führt – nicht berücksichtigt, aus denen auf die Einbeziehung des § 271 Abs. 2 Z 7 verzichtet wird. Anders als nach deutschem Recht (§ 319b Abs. 1 Satz 2 dHGB) soll der Ausschlussgrund nach § 271a Abs. 1 Z 3 keine Ausgeschlossenheit im Netzwerk bilden. Wenn eine Netzwerkmitglied in dem zu prüfenden Geschäftsjahr für die zu prüfende Gesellschaft bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, ist der Abschlussprüfer nicht ausgeschlossen, sondern nur befangen und kann die Prüfung durchführen, wenn er durch geeignete Schutzmaßnahmen sicher stellt, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Prüfung keinen Einfluss nehmen kann. Der Ausschlussgrund nach § 271a Abs. 1 Z 2 wirkt hingegen auch im Netzwerk absolut. Dies deshalb, weil er ohnehin nur zu berücksichtigen ist, wenn das Netzwerkmitglied für eine unter § 271a Abs. 1 fallende Gesellschaft Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbringt, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen.

Wenn das Netzwerkmitglied keine natürliche Person ist, bezieht sich dessen Befangenheit (§ 271 Abs. 1) oder Ausgeschlossenheit (§ 271 Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5 oder 6 oder § 271a Abs. 1 Z 2, 3) nicht nur auf die Gesellschaft selbst, sondern auch etwa auf deren gesetzliche Vertreter oder Gesellschafter. Dies soll durch den letzten Satz des Abs. 2 klargestellt werden.

Mit dieser Konzeption des § 271b wird eine Lösung gewählt, die es mittelständischen Abschlussprüfern weiterhin ermöglicht, sich im Rahmen eines Netzwerks mit Spezialisten auf dem Gebiet der Unternehmensberatung zusammenzuschließen und so eine breite Produktpalette anzubieten. Einer weiteren Konzentration auf dem Markt für Abschlussprüfungsleistungen wird auf diese Weise entgegen gewirkt.

#### **Zu § 271c:**

Mit dem § 271c wird Art. 42 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL umgesetzt. Ergänzt wird das durch § 95 Abs. 5 Z 13 AktG, wonach ein Vertrag über die Einnahme einer leitenden Stellung in der Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer, durch

den Konzernabschlussprüfer, durch den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und durch den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt hat, der Zustimmungspflicht des Aufsichtsrats unterliegt (siehe auch die vergleichbaren Regelungen in § 30j GmbHG, § 24e GenG, § 63b BWG und § 82c VAG).

Diese RL-Bestimmung (auch Cooling-Off-Period genannt) geht auf den Sarbanes-Oxley Act zurück und ist eine Reaktion auf den kritischen Punkt des Enron-Falls und der sonstigen Bilanzskandale, bei welchen das Verhältnis zwischen geprüfter Gesellschaft und Prüfungsgesellschaft durch die Anstellung früherer Prüfungsmitarbeiter besonders eng wurde. Bedenklich erscheint insbesondere, „angenehme Prüfer“ mit einem hoch dotierten Anstellungsverhältnis zu belohnen (*Gelter*, aaO 51).

Vordergründig sieht lediglich Art. 42 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL und nicht auch dessen Abs. 2 und 3 eine Beschränkung auf Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Doch ergibt sich zweifelsfrei aus der Systematik der RL (Art. 42 befindet sich im Kapitel X, das die Überschrift „Besondere Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse“ trägt), dass auch die Abs. 2 und 3 nur für den genannten Unternehmenskreis gelten. Der Entwurf schlägt vor, hinsichtlich des Begriffs der „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ an die Merkmale des § 271a Abs. 1 (kapitalmarktorientierte oder das Fünffache einer großen Gesellschaft überschreitende Unternehmen) anzuknüpfen, weil diese Merkmale am ehesten den bisherigen Intentionen des österreichischen Gesetzgebers sowie denen der RL entsprechen. Der Gesetzgeber hat mit § 271a Abs. 1 schon zum Ausdruck gebracht, dass die dort genannten Unternehmen von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung sind (siehe RV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 14). Von einer fünffach großen Gesellschaft im Sinn des § 271a kann nur gesprochen werden, wenn die Gesellschaft groß gemäß § 221 Abs. 3 erster Satz ist und zusätzlich eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale um das Fünffache überschreitet.

Für die Fälle des Konzernabschlussprüfers und des Prüfers eines bedeutenden Tochterunternehmens ist auf die Größe des Mutterunternehmens abzustellen. Dieses muss die Größenmerkmale des § 271a Abs. 1 überschreiten. In richtlinienkonformer Interpretation ist für das Kriterium der „Bedeutsamkeit“ auf die Bedeutung des Unternehmens im Konzernverbund abzustellen, also ob es für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns (§ 250 Abs. 2) von wesentlicher Bedeutung ist.

Gemäß § 271c Abs. 1 dürfen in Gesellschaften nach § 271a Abs. 1 der Abschlussprüfer und der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung einnehmen. Da Art. 42 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL auch den Konzernabschlussprüfer sowie in Verbindung mit Art. 2 Z 16 lit. b der RL die Abschlussprüfer bedeutender Tochterunternehmen umfasst, ist § 271c dahingehend zu ergänzen. Außerdem umfasst § 271c auch in den Fällen des Konzernabschlussprüfers sowie des Abschlussprüfers bedeutender Tochterunternehmen den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer (arg. „der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende...“). Dabei ist zu beachten, dass eine Organstellung und leitende Position in der Gesellschaft nur eine natürliche Person einnehmen kann. Unter dem Begriff Abschlussprüfer werden zwar nach § 268 Abs. 4 auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstanden, von der Cooling-Off-Period betroffen sein kann aber nur der Abschlussprüfer (als Einzelunternehmer) oder – in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – diejenige Person, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat.

Für die nähere Bestimmung des Begriffs „leitender Angestellter“ kann auf § 80 AktG verwiesen werden, weil die Abschlussprüfungs-RL in Art. 42 Abs. 3 auf die „wichtige Führungsposition“ in dem geprüften Unternehmen abstellt. Der Leiter des Rechnungswesens bzw. des Konzernrechnungswesens wird regelmäßig leitender Angestellter im Sinn des § 80 AktG sein.

Ein Vertrag (wobei dessen rechtliche Qualifikation als Arbeitsvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag usw. unerheblich ist), der entgegen dem Verbot des § 271c Abs. 1 abgeschlossen wurde, ist nichtig. Beschlüsse, mit denen (vereinfacht ausgedrückt) ehemalige Abschlussprüfer zu Geschäftsführern, Vorständen (vgl. *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>4</sup> Rz 6 zu § 75), Verwaltungsratsmitgliedern (in Europäischen Gesellschaften) oder Aufsichtsratsmitgliedern bestellt werden, sind daher unwirksam. Diese Personen erlangen demnach nicht die Rechtsstellung eines Organmitglieds. Daraus darf aber nicht der Schluss gezogen werden, dass das (nicht bestellte) Organmitglied während seiner faktischen Tätigkeit nicht den organschaftlichen Pflichten unterliegen würde (z. B. §§ 84, 99 AktG; § 25 GmbHG). Außerdem kommt § 15 Abs. 3 zur Anwendung, sollte das (nicht bestellte) Organmitglied im Firmenbuch eingetragen sein.

Darüber hinaus wird angeordnet, dass der ehemalige Abschlussprüfer innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks seinen Entgeltanspruch für die (nachfolgende) Tätigkeit bei der geprüften Gesellschaft verliert bzw. zur Rückzahlung bereits erhaltenen Entgelts verpflichtet ist. Die

Rückabwicklung eines gegen ein Gesetz verstoßenden und daher nach § 879 Abs. 1 ABGB nichtigen Vertrags erfolgt prinzipiell nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen unter Berücksichtigung des Normzwecks. Entscheidend ist, ob die Vermögensverschiebung an sich oder nur der Zwang zur Erfüllung missbilligt wird. So gebührt etwa im Bereich des Arbeitsrechts für unzulässige Ausländerbeschäftigung dennoch Entlohnung (*Apathy/Riedler* in *Schwimmann*, ABGB<sup>3</sup> Rz 39 zu § 879). Im Anwendungsbereich des § 271c soll auch die Vermögensverschiebung (Zahlung und Behalten des Entgelts) missbilligt werden. Der ehemalige Abschlussprüfer soll daher nicht über den Umweg eines Bereicherungsanspruches gegen die Gesellschaft zu einer „Entlohnung“ für die unerlaubte Tätigkeit kommen.

In der Arbeitsgruppe des BMJ war § 271c umstritten. Insbesondere wurde kritisiert, dass die Sanktion des Verlusts des Entgeltanspruchs die falsche Person treffe. Vielmehr sollten Gesellschaft und Vorstand sanktioniert werden. Dagegen wurde aber eingewendet, dass diese Bestimmung vor allem eine abschreckende Wirkung haben soll. Jeder Abschlussprüfer muss sich bei einem Verstoß der schwerwiegenden Konsequenzen bewusst sein. Zwar sind Fälle von kollusivem Zusammenwirken von Vorstand und ehemaligem Abschlussprüfer nicht verhinderbar, jedoch droht dem ehemaligen Prüfer der Verlust des Entgeltanspruchs, wenn der Vorstand wechselt oder der Aufsichtsrat Kenntnis vom verpönten Verhalten erlangt.

Die Prüfungsgesellschaft, der der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer oder der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer angehört, ist bei einem Verstoß gegen § 271c nicht ausgeschlossen, weil dadurch dem Abschlussprüfer gegen die Prüfungsgesellschaft ein Druckmittel in die Hand gegeben wäre.

#### **Zu Z 20 (§ 273):**

Neben grammatikalischen Anpassungen wird die Trennung der Sonderberichterstattung gemäß URG vom Abschnitt über die Redepflicht vorgeschlagen, um den unterschiedlichen Charakter der Bestimmungen deutlich herauszuarbeiten, ohne dass damit inhaltliche Änderungen verbunden wären. Darüber hinaus wird in Abs. 1 klargestellt, dass im Prüfungsbericht zum Konzernabschluss auch festzustellen ist, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind (vgl. auch § 269 Abs. 2). Aufgrund der durch die Änderungs-RL (Art. 1 Z 7) bedingten Ergänzung in § 269 Abs. 1 ist auch § 273 Abs. 1 zu ergänzen. Nun muss der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht ebenfalls feststellen, ob ein Corporate Governance-Bericht (§ 243b) aufgestellt wurde. Dies selbstverständlich nur in Gesellschaften, die der Verpflichtung des § 243b unterliegen. Im Bericht muss nicht eigens festgehalten werden, dass ein Corporate Governance-Bericht nicht zu erstatten war, weil die Gesellschaft nicht in den Anwendungsbereich des § 243b UGB fällt.

In ihrem Bericht über die Umsetzung der OECD-Konvention über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr (BGBl. III Nr. 176/1999) vom 16.2.2006 („phase 2-evaluation“) empfahl die Arbeitsgruppe der OECD Österreich, den Abschlussprüfer in die Pflicht zu nehmen, alle Verdachtsfälle von Bestechung durch einen Angestellten oder Beauftragten des Unternehmens dem Vorstand und, soweit sachgerecht, dem Aufsichtsrat zu berichten, und zu überlegen, eine Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Meldung solcher Verdachtsfälle an Behörden vorzusehen (Rz 178 des Berichts). Die Bedeutung des Rechnungslegungsrechts für das Aufdecken verdächtiger Transaktionen wurde immer wieder betont. In Rz 45 setzt sich der Bericht mit § 273 Abs. 2 auseinander und bemängelt, dass nur Gesetzesverletzungen von gesetzlichen Vertretern berichtet werden müssen; Gesetzesverstöße von Angestellten aber nur insoweit, als sie den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen. Die vergleichbare Regelung des dHGB sieht in § 321 Abs. 1 letzter Satz eine Berichtspflicht bei Gesetzesverstößen auch von Arbeitnehmern vor. Die OECD-Empfehlung verwendet den Begriff „Agents“ („Beauftragte“, vgl. § 122 GmbHG, § 255 AktG), wohl um auch Personen, die für das Unternehmen handeln, aber nicht angestellt sind, zu erfassen. Der Entwurf folgt dennoch der Formulierung in § 321 dHGB. Der Begriff „Beauftragter“ wird schon in § 122 GmbHG sowie § 255 AktG verwendet und ist im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck dieser Strafbestimmungen, nämlich der Weitergabe von Informationen über die Gesellschaft (z. B. im Auftrag von Vorstand, Aufsichtsrat oder eines Abwicklers), zu sehen. In diesen Bestimmungen werden darunter Beiratsmitglieder, Angestellte oder auch Wirtschaftstreuhandler verstanden, die mit der Erstellung von Jahresabschlüssen, Bilanzen und Lageberichten oder der Emission von Geschäftsanteilen befasst sind. Eine Verwendung dieses Begriffs auch in Zusammenhang mit der sehr allgemein gehaltenen Redepflicht nach § 273 Abs. 2 würde die Erwartungshaltung in den Leistungsumfang einer Abschlussprüfung unangemessen erweitern. Im Unterschied zu den Strafbestimmungen der § 122 GmbHG sowie § 255 AktG würde eine Aufnahme des Beauftragten in die Redepflicht jede mögliche Form eines Vertragsverhältnisses (Lieferanten, Dienstleister jeder Art, etc) erfassen. Deshalb erscheint es angemessen – wie nach deutschem Recht – den Begriff des Arbeitnehmers als Anknüpfungspunkt zu wählen. Diesbezüglich sei auch auf Abschnitt 10 des Fachgutachtens der Kammer der Wirtschaftstreuhandler

(KWT) „KFS/PG 1“ zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Aufdeckung von beabsichtigten Fehlern (Verstößen) im Rahmen der Abschlussprüfung hingewiesen und zwar insbesondere auf die Abschnitte 10.3. „Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung von Verstößen durch Mitarbeiter des geprüften Unternehmens“ und 10.4. „Auswirkungen des Verdachts von Verstößen durch gesetzliche Vertreter“. In den Gesprächen in der OECD-Arbeitsgruppe wurde hervorgehoben, dass der Abschlussprüfer beim Überprüfen der Verträge solcher „Agents“ auftretende Verdachtsmomente der Bestechung jedenfalls unternehmensintern melden sollte. Eine generelle Meldepflicht der Abschlussprüfer auch an Strafverfolgungsbehörden, wie dies etwa beim Verdacht der Geldwäsche in Art. 2a Z 3 der Richtlinie 2001/97/EG vorgesehen ist, ist hingegen noch nicht Standard in Europa. Ein Alleingang Österreichs in diesem Punkt wäre daher verfrüht.

Eine weitere Ergänzung der Bestimmung betrifft die gesetzliche Festschreibung der herrschenden Lehre, wonach die Redepflicht auch den Konzernabschluss betrifft. Von einer Bestandsgefährdung des Konzerns ist mangels dessen Rechtspersönlichkeit und mangels Konzerninsolvenzrechts dann auszugehen, wenn die Muttergesellschaft bzw. eine wesentliche Tochtergesellschaft in ihrem Bestand gefährdet ist und dies für den Konzern in seiner Gesamtheit auch zu einer Bestandsgefährdung führen könnte. Gleiches gilt für die wesentliche Beeinträchtigung (C. Rechberger in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, III, § 273, 28). Dies entspricht auch der Rechtslage in Deutschland (vgl. § 321 Abs. 1 dHGB).

In § 273 Abs. 2 wird sowohl Art. 41 Abs. 4 der Abschlussprüfungs-RL umgesetzt als auch die Forderung des Regierungsprogramms für die XXIII. Legislaturperiode nach Verbesserung der Corporate Governance durch die verstärkte Einbindung des Aufsichtsrats in die Wirtschaftsprüfung. Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsrat schriftlich über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten. Dem Begriff der „wesentlichen Schwäche“ (Material Weakness) kommt dabei große Bedeutung zu. Derzeit wird dieser Begriff im „International Auditing and Assurance Standards Board“ (IAASB) erörtert, da er auch für die ISA von zentraler Bedeutung ist. Es wird versucht, die derzeit in den ISA eher allgemein gefasste Definition konkreter zu formulieren, um eine einheitliche Anwendbarkeit des ISA zu gewährleisten. Zunächst wurden auf europäischer Ebene (in der European Group of Auditors' Oversight Bodies beschäftigt sich die Subgroup ISA mit diesem Thema) und im IAASB drei Wege zur Lösung dieser Frage diskutiert. Erstens, die Übernahme der Definition des (amerikanischen) PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), zweitens, eine Definition der „Material Weakness“ in einer etwas weniger strikten und konkreten Form als in den Regelungen des PCAOB und drittens, die Ersetzung des Begriffs „Material Weakness“ in allen ISA durch den Begriff „Reportable Weakness“. Nun scheint es, als ob ein „vierter Weg“ eingeschlagen würde. Es soll der Begriff „Material Weakness“ durch den Begriff der „Significant Deficiency“ ersetzt werden. Da dieser Begriff in der Abschlussprüfungs-RL nicht verwendet wird, kann ein allfälliger vom IAASB veröffentlichter Standard wohl nicht als Interpretationshilfe herangezogen werden. Bei einer formellen Übernahme durch die Europäische Union wird sich die Frage stellen, welcher Begriff maßgeblich ist. Art. 41 Abs. 4 gilt nach der RL nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Der Entwurf schlägt hingegen eine Berichterstattung in sämtlichen prüfpflichtigen Gesellschaften vor (vgl. § 268 UGB), weil der dieser Regelung innewohnende Zweck und die Forderungen des Regierungsprogramms nicht auf große oder börsennotierte Gesellschaften beschränkt sind.

Im Begutachtungsentwurf wurde eine an § 321 dHGB angelehnte Lösung vorgeschlagen, wonach der Abschlussprüfer auch über sämtliche bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse und Beanstandungen zu berichten hat, soweit diese für die Überwachung der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens von Bedeutung sind. Diese Regelung stieß in der Begutachtung überwiegend auf Ablehnung. Es sei (nur) die Aufgabe der Abschlussprüfung, den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss auf seine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit zu prüfen. Mit der Abgabe des Bestätigungsvermerks sei kein Urteil über die Wirtschaftlichkeit bzw. über die Qualität der Geschäftsführung verbunden. Eine Prüfung der Zweckmäßigkeit oder Wirtschaftlichkeit der vom Vorstand veranlassten Transaktionen sei nicht Aufgabe der Abschlussprüfung, sondern gehöre unter anderem zu den Aufgaben des Aufsichtsrats, der eine eigenständige Prüfung des Abschlusses vorzunehmen habe. Da diese Anforderungen durch eine Abschlussprüfung somit nicht erfüllt werden könnten, würde durch die Neuregelung die Erwartungslücke an die Aufgaben des Abschlussprüfers in unzumutbarer Weise vergrößert werden. Außerdem müssten bei der Finanzbehörde gemäß § 41 Abs. 3 EStG vorliegende Treuhandberichte (also auch der Prüfbericht nach § 273) mit den Steuererklärungen eingereicht werden. Die Vorlage solcher Berichte erfolge im allgemein auch an Banken aufgrund der Allgemeinen Bedingungen der Kreditinstitute bei Kreditgewährung sowie in Befolgung des § 27 Abs. 8 BWG. Auch sollte die Berichtspflicht auf prüfpflichtige Gesellschaften, die verpflichtend einen Prüfungsausschuss einzurichten haben, eingeschränkt werden.

Dieser Kritik wird dadurch Rechnung getragen, dass nur noch über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten ist. Diese Berichterstattung hat unverzüglich und schriftlich zu erfolgen. Damit wird einerseits den Bestimmungen der Abschlussprüfungs-RL (Art. 41 Abs. 4) entsprochen und andererseits – weil es sich um keine Aussage über die Zweckmäßigkeit oder Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung handelt – auch den gesetzlichen Aufgaben des Abschlussprüfers Rechnung getragen. Eine Beschränkung der Berichtspflicht auf prüfpflichtige Gesellschaften, die verpflichtend einen Prüfungsausschuss einzurichten haben, wird jedoch nicht für sinnvoll erachtet. Über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses sollte der Aufsichtsrat unabhängig von der Größe der Gesellschaft informiert werden. Zuletzt sei auf § 92 Abs. 4a AktG verwiesen, der – anders als der Ministerialentwurf – eine erweiterte Berichtspflicht und ein Rederecht des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss vorsieht.

#### **Zu Z 21 (§ 274):**

Art. 46a Abs. 2 letzter Satz der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) sieht vor, dass der Abschlussprüfer nachzuprüfen hat, ob die Erklärung zur Unternehmensführung erstellt wurde. Dieser Verpflichtung muss der Abschlussprüfer durch die Ergänzung des § 269 Abs. 1 in Hinkunft nachkommen. Die in § 274 Abs. 5 des Ministerialentwurfs vorgeschlagene Aussage des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk, ob der Corporate Governance-Bericht aufgestellt wurde, ist von der Änderungs-RL nicht zwingend vorgegeben. Um den Bestätigungsvermerk nicht mit zu vielen (nationalen) Berichtsbestandteilen zu versehen, wird daher vorgeschlagen, von dieser Änderung abzusehen. Sollte der Corporate Governance-Bericht von der Gesellschaft nicht aufgestellt worden sein, hat dies der Abschlussprüfer aber jedenfalls im Prüfungsbericht (§ 273 Abs. 1) festzuhalten.

Jedoch muss der Abschlussprüfer nun im Bestätigungsvermerk auch eine Aussage darüber machen, ob die Angaben nach § 243a zutreffend sind. Dies hat folgenden Hintergrund:

Die „Erklärung zur Unternehmensführung“ (Corporate Governance-Erklärung) gemäß Art. 46a der 4. EG-RL (in der Fassung des Art. 1 Z 7 der Änderungs-RL) besteht aus zwei Teilen. Einerseits den Angaben nach Art. 46a Abs. 1 lit. a, b, e und f und andererseits den Angaben nach Art. 46a Abs. 1 lit. c (Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontrollsystems [IKS] und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess) und lit. d (Angaben im Zusammenhang mit Übernahmeangeboten). Art. 46a Abs. 2 der 4. EG-RL sieht vor, dass auf die letztgenannten Angaben Art. 51 Abs. 1 Unterabs. 2 anzuwenden ist, wonach die gesetzlichen Abschlussprüfer auch ein Urteil darüber abzugeben haben, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss des betreffenden Geschäftsjahrs in Einklang steht oder nicht. Dieser Verweis erscheint verunglückt, weil weder die Angaben im Zusammenhang mit Übernahmeangeboten noch die Beschreibung des IKS bzw. des Risikomanagementsystems in Bezug auf den Einklang mit dem Jahresabschluss beurteilt werden können, weil kein derartiger Zusammenhang besteht. Eine wörtliche Auslegung der RL ist wenig zweckmäßig, die Absicht dieses Verweises erscheint hingegen klar. Der Abschlussprüfer soll im Bestätigungsvermerk Stellung nehmen, ob die Gesellschaft diese Anforderungen erfüllt. Der Bestätigungsvermerk soll daher nun auch eine Aussage darüber enthalten, ob die Angaben nach § 243a zutreffen; naturgemäß betrifft diese Pflicht des Abschlussprüfers nur Bestätigungsvermerke jener Gesellschaften, die dem § 243a unterliegen. Die Angabe nach § 243a Abs. 2 (Beschreibung der wichtigsten Merkmale des IKS im Hinblick auf die Rechnungslegung) stellt eine erhebliche Erweiterung des Bestätigungsvermerks dar, ist aber nicht mit den Berichts- und Prüfpflichten gemäß Section 404 SOX vergleichbar. Die Aussage des Prüfers im Bestätigungsvermerk, ob die Angaben nach § 243a Abs. 2 zutreffen, soll aber auch nicht zu einer übermäßig formalistischen Herangehensweise führen. Ein von der Gesellschaft und ihren Mitarbeitern „nicht gelebtes“ IKS ist als „nicht existent“ und daher auch als „nicht zutreffend“ anzusehen (vgl. *Leibfried/Kleibold*, aaO 132). Im Übrigen sei auch auf die Erläuterungen zu § 269 Abs. 1 verwiesen.

Schließlich wird in § 274 Abs. 5 aus sprachlichen Gründen der Begriff „ein Urteil“ durch den Begriff „die Aussage“ geändert, ohne dass damit eine inhaltliche Änderung verbunden wäre.

#### **Zu Z 22 (§ 275):**

##### **Zu Abs. 1:**

Gemäß Art. 23 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL muss ein durch einen anderen ersetzter Abschlussprüfer bzw. eine ersetzte Prüfungsgesellschaft dem neuen Abschlussprüfer bzw. der neuen Prüfungsgesellschaft Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen gewähren. Es wird vorgeschlagen, die Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem unterjährig nachfolgenden Abschlussprüfer generell aufzuheben. Dieser unterliegt hinsichtlich der auf diesem Wege erhaltenen Informationen selbstverständlich auch der Verschwiegenheitspflicht. Der Vorschlag (§ 275 Abs. 1 letzter Satz) geht

davon aus, dass die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht nur bei unterjährigem Wechsel maßgeblich ist. Man könnte die RL aber auch so verstehen, dass die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht in jedem Fall eines Wechsels des Prüfers erfolgen muss und nicht nur bei Unterjährigkeit (unklar nach *Gelter*, aaO 32). Der Text des Art. 23 Abs. 2 der RL ist mehrdeutig, spricht aber eher für den Vorschlag des Entwurfs (arg „ersetzt“ bzw. „replaced“).

#### **Zu Abs. 2:**

Für die Verletzung der §§ 271, 271a und 271b werden als wirksame und abschreckende Sanktionen (Art. 30 Abs. 2 Abschlussprüfungs-RL) der Honorarentfall und der Wegfall der Haftungsbeschränkung (§ 275 Abs. 2) vorgesehen. Bei den konkret formulierten Ausschlussgründen der §§ 271, 271a ist davon auszugehen, dass der Prüfer weiß oder grob fahrlässig nicht weiß, ob diese vorliegen. Bei der Generalklausel des § 271 Abs. 1 sowie bei § 271 Abs. 4 erster Satz und § 271b Abs. 2 erster Satz (die auf § 271 Abs. 1 verweisen) wird hingegen das Kriterium der Wissentlichkeit bzw. der grob fahrlässigen Unwissenheit eine größere Rolle spielen und zu einer handhabbaren Einschränkung der genannten Rechtsfolgen führen. Im Unterschied zur Sanktion des Honorarentfalls nach § 271 Abs. 6 – die bereits bei leicht fahrlässiger Unkenntnis der Ausgeschlossenheit eingreift – entfällt die Haftungsbeschränkung aber nur bei grob fahrlässiger Unkenntnis der Ausgeschlossenheit. Der Begriff Ausgeschlossenheit in Abs. 2 umfasst sowohl die Ausschlussgründe in den §§ 271, 271a und 271b als auch jene in anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen (z. B. WTBG, BWG). Mit dem Begriff Befangenheit ist hingegen nur jene nach UGB gemeint.

#### **Zu Z 23 (§ 277):**

Die Offenlegungsbestimmung des § 277 Abs. 1 wird um den Corporate Governance-Bericht ergänzt. Durch das Wort „gegebenenfalls“ wird klargestellt, dass die Regelungen über den Corporate Governance-Bericht nur für Gesellschaften im Sinn des § 243b Abs. 1 gelten. Da § 243b auf börsennotierte Gesellschaften beschränkt ist, wurde in der Arbeitsgruppe des BMJ die Ansicht vertreten, dass der Bericht nicht im Firmenbuch, sondern im „IssuerInformationCenter Austria“ der Kontrollbank veröffentlicht werden sollte. Dort müssen Emittenten Jahres- und Halbjahresberichte, Zwischenmitteilungen, Ad-hoc-Meldungen, den Jahresabschluss und den Lagebericht usw. veröffentlichen. Die Finanzmarktaufsicht (FMA) ist zur Prüfung und Sanktionierung dieser Veröffentlichungspflichten berufen. Der Entwurf schlägt dennoch eine Offenlegungspflicht im Firmenbuch vor, da die Verpflichtung zur Erstellung des Corporate Governance-Berichts und dessen Inhalt im UGB normiert ist. Auch § 243a in der geltenden Fassung enthält lediglich Berichtspflichten für börsennotierte Gesellschaften; dennoch muss der diese Angaben enthaltende Lagebericht (auch) dem Firmenbuch vorgelegt werden. Durch § 277 Abs. 1 entsteht den börsennotierten Gesellschaften auch nur ein geringer zusätzlicher Aufwand, da der Jahresabschluss samt Lagebericht ohnehin vorgelegt werden muss. Im Übrigen sieht die RL (vgl. Art. 46a Abs. 1 letzter Satz) die Corporate Governance-Erklärung grundsätzlich als gesonderten Abschnitt im Lagebericht an.

#### **Zu Z 24 (Überschrift nach § 450):**

Die Bestimmung des siebenten Abschnitts wurde mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 aufgehoben; daher ist auch die Überschrift selbst aufzuheben.

#### **Zu Z 25 (§ 451):**

Das Postgesetz 1997 hat die Sonderhaftungsbestimmungen für Postbeförderungsverträge (im Sinn des § 1317 ABGB) aufgehoben. Diese schränkten die Haftung für Verlust, Beschädigung und Verzögerungen (§§ 31, 32 PostG) auf bescheinigte Sendungen und Höchstbeträge erheblich ein (vgl. dazu: OGH 1 Ob 20/77 SZ 50/125; RIS-Justiz RS0029549). Nach dem – ebenfalls mit dem PostG 1997 eingeführten (und unverändert geltenden) – § 24 PostG richtet sich die Haftung bei der Erbringung des Postdiensts (vgl. zum Begriff: § 2 Z 3 PostG) nach den „allgemeinen geltenden gesetzlichen Vorschriften“. Der mit dem HaRÄG 2005 aufgehobene § 452 HGB legte fest, dass „auf die Beförderung von Gütern durch die Postverwaltungen des Reichs und der Bundesstaaten (jetzt: Postverwaltung des Bundes)“ die Vorschriften des sechsten Abschnittes über das Frachtgeschäft keine Anwendung finden. Einer Übernahme des Art. 1 Z 4 lit. a CMR (der eine Ausnahme für Postbeförderungen, die internationalen Postübereinkommen unterliegen, vom Anwendungsbereich der CMR normiert) bzw. einer vergleichbaren Ausnahme für innerstaatliche Postbeförderungen bedurfte es daher bei der Verabschiedung des Binnen-Güterbeförderungsgesetzes (BGBl. Nr. 459/1990), mit der die CMR in § 439a HGB im Wesentlichen auch auf den innerstaatlichen Straßengütertransport für anwendbar erklärt wurden, nicht (vgl. RV 1234 BlgNR GP 17).

Der Post AG kommt nach der schrittweisen Liberalisierung des Postwesens (mit Ausnahmen) nur mehr für Briefsendungen bis 50 Gramm Monopolstellung zu („reservierter Postdienst“: §§ 6, 15 PostG).



Postbeförderungsverträge sind Frachtverträge (*Krejci*, Handelsrecht<sup>3</sup>, 393). Die Aufhebung des § 452 HGB könnte zur Anwendung des § 439a UGB und somit der zwingenden CMR (vgl. Art. 41 CMR) auf innerstaatliche, nicht in den Anwendungsbereich des Weltpostvertrags (BGBl. I Nr. 62/2002) fallende Postbeförderungsverträge führen. Die Beförderung von Briefsendungen und briefähnlichen Sendungen unterscheidet sich jedoch erheblich von der Beförderung anderer Güter: Sie erfolgt regelmäßig im Massenverkehr, weder die Auf- noch Abgabe der Sendungen wird erfasst oder kontrolliert. Es steht nicht – wie bei Paketen – die Übermittlung einer bestimmten, im Regelfall werthaltigen Sache im Vordergrund, sondern die Übermittlung der in der Sendung enthaltenen Information. Der Betreiber des Universaldienstes (§ 4 PostG) und reservierten Postdienstes (derzeit nach § 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 PostG jeweils die Österreichische Post AG) unterliegt zahlreichen Ausübungsbeschränkungen, um eine flächendeckende und günstige Versorgung mit Postdiensten zu gewährleisten (vgl. §§ 4 Abs. 2, 8, 10 und 12 PostG). Dementsprechend nehmen auch eine Reihe internationaler Transportübereinkommen Postbeförderungsverträge (teilweise) von ihrem Anwendungsbereich aus (z. B. Art. 1 Z 4 lit. a CMR; Art 2 Abs. 2 und 3 Montrealer Übereinkommen; Art. 2 Abs. 2 Warschauer Übereinkommen; auch der Weltpostvertrag weicht erheblich von anderen Transportübereinkommen ab).

Diese Besonderheiten des Postbeförderungsvertrags könnten auf nationaler Ebene auf unterschiedliche Weise berücksichtigt werden: Eine Übernahme der bei der Anwendung internationaler Übereinkommen (Weltpostvertrag; vgl. § 7a PostG; Art. 2 Abs. 2 und 3 Montrealer Übereinkommen) teilweise getroffenen Unterscheidung zwischen einzelnen Postanbietern ist im Hinblick auf die laufende Entwicklung und Liberalisierung im Bereich des Postwesens und auf eine unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes möglichst alle Anbieter umfassende und daher nachhaltige Bestimmung, keine Lösung. Bei Wertsendungen (§ 2 Z 10 PostG) und Einschreibbriefen (§ 2 Z 9 PostG) wird zwar die Auf- und Abgabe erfasst, sie sind jedoch ebenfalls Teil des Universaldienstes (§ 4 Abs. 1 Z 3 PostG) und dienen, anders als Pakete, die bis zu einem bestimmten Gewicht (§ 4 Abs. 1 Z 2 PostG) ebenfalls Teil des Universaldienstes sind – wie auch normale Briefe – primär der Übermittlung von Information. Eine Übernahme der Bestimmungen des Weltpostvertrags, dessen weitgehende und von den CMR abweichende Haftungsbeschränkungen und -ausschlüsse durch die Besonderheiten des internationalen Postverkehrs bedingt und gerechtfertigt sind und die in Österreich (§ 7a PostG) auf andere Postanbieter im internationalen Postverkehr nicht anwendbar sind, wäre ebenfalls nicht sachgerecht.

Es werden daher Briefe (vgl. § 2 Z 5 PostG) und briefähnliche Sendungen (vgl. § 449 Abs. 2 dHGB; weder das deutsche noch das österreichische PostG definieren diesen Begriff näher) unabhängig von der Aufgabe- und Zustellungsart (etwa auch Einschreib- oder Wertsendungen) und dem Beförderer (Erbringer des Universal- bzw. reservierten Postdienstes oder anderer Anbieter) vom Anwendungsbereich des sechsten Abschnitts des UGB ausgenommen. „Briefähnliche Sendungen“ sind Informationsträger, die nicht von der Definition des Briefs erfasst werden, wie dieser aber primär der Übermittlung von Informationen dienen. Darunter können etwa Werbung, Infopost, Postwurfsendungen, Zeitungen oder Zeitschriften fallen. Die Beförderung von Paketen unterscheidet sich hingegen nicht wesentlich von jener anderer Güter, sie soll den allgemeinen transportrechtlichen Bestimmungen unterfallen. Auf Verträge zur Beförderung von „Briefen und briefähnlichen Sendungen“ sind daher, soweit sie nicht in den Anwendungsbereich einschlägiger internationaler Abkommen fallen, die allgemeinen zivil- und unternehmensrechtlichen Vorschriften, somit insbesondere auch das KSchG, anwendbar.

#### **Zu Z 26 (§ 906):**

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen mit 1. Juni 2008 in Kraft treten. Die Änderungen des § 38 erfolgen aus verfassungsrechtlichen Gründen weder mit ausdrücklicher Rückwirkung, noch durch eine rückwirkende authentische Interpretation. Die Anwendung des § 38 auf die in § 38 Abs. 5a genannten Verträge war bisher umstritten; Rechtsprechung liegt dazu, soweit ersichtlich, noch nicht vor. Aus der nunmehr in Abs. 5a aufgenommenen ausdrücklichen Ausnahme dieser Verträge vom Anwendungsbereich des § 38 kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass diese Verträge nach dem Willen des Gesetzgebers nach der bisherigen Rechtslage jedenfalls § 38 unterfielen. Wenn auch die ErlRV zu § 38 dafür sprechen, dass der Gesetzgeber, der herrschende Meinung zu § 25 HGB folgend, auch die Verpachtung als Fall des Unternehmensübergangs verstand, so erscheint dennoch eine restriktive teleologische Auslegung des gesetzlichen Tatbestands oder seine teleologische Reduktion im Sinne einer Ausklammerung der Verpachtung und die Einräumung von ihr gleichzuhaltenden Nutzungsrechten am Unternehmen als gleichfalls vertretbare Rechtsmeinung.

Die §§ 222, 237, 242, 243a, 243b, 245a, 266, 267 und 277 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen und die §§ 268, 269, 270, 271, 271a, 273, 274, 275 und 275a sind auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Der Zeitpunkt 31. Dezember 2008 wurde deshalb gewählt, weil die für die Prüfung verantwortlichen (natürlichen) Personen nach § 88 Abs. 7 WTBG für das Geschäftsjahr 2008 im

Regelfall bereits dem Aufsichtsrat genannt wurden. Andernfalls wäre eine Änderung der namhaft gemachten Personen notwendig gewesen. Die §§ 221 und 246 sind schon auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, um eine möglichst frühzeitige Wirkung der Schwellenwertanpassung für die betroffenen Unternehmen zu erreichen. Für den Eintritt der Rechtsfolgen der §§ 221 Abs. 1 und 2, sowie 246 Abs. 1 sind die geänderten Größenmerkmale auch für Beobachtungszeiträume nach §§ 221 Abs. 4 und 246 Abs. 2 anzuwenden, die vor diesem Zeitpunkt liegen.

Die Übergangsbestimmung zu § 271 Abs. 2 Z 3 (Bescheinigung nach dem A-QSG) wurde in Anlehnung an die Regelung im BWG (§ 103e Abs. 15a BWG) gestaltet. Nach dieser Übergangsvorschrift müssen sich „Abschlussprüfer“ nach § 4 Abs. 2 A-QSG in einem Abstand von jeweils sechs Jahren einer externen Qualitätsprüfung unterziehen. Das A-QSG geht von einem anderen Begriffsverständnis als das UGB aus. Es bezeichnet nur natürliche Personen als „Abschlussprüfer“ und unterscheidet diese von Prüfungsgesellschaften. Demgegenüber ist hier der Begriff „Abschlussprüfer“ im Sinn des § 268 Abs. 4 zu verstehen.

#### **Zu Z 27 (Überschrift zu § 907):**

Die neue Überschrift stellt klar, dass sich in § 907 die umfangreichen Übergangsbestimmungen zum HaRÄG finden.

#### **Zu Artikel II (Änderung des Aktiengesetzes):**

##### **Zu Z 1 (§ 25):**

Wie in § 268 Abs. 4 UGB werden sämtliche Verweise auf Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften angesichts der WTBG-Novelle BGBl. I Nr. 84/2005 gestrichen. In Abs. 5 wird nun auf § 271 und § 271a UGB verwiesen und damit im Wesentlichen ein Gleichklang der Unabhängigkeitsbestimmungen von Gründungsprüfer und Abschlussprüfer hergestellt. Auf § 271b UGB wird dagegen nicht verwiesen, weil eine Ausgeschlossenheit oder Befangenheit im Netzwerk für Gründungsprüfer überschießend wäre und § 271 UGB ohnehin um eine allgemeine Befangenheitsklausel erweitert wird. Die Unabhängigkeitsbestimmungen gelten aber nur insoweit, als dass sie auch der Sache nach auf den Gründungsprüfer angewendet werden können (arg. sinngemäß). Die Änderung des § 25 Abs. 5 wirkt auf alle Normen, die auf diese Bestimmung verweisen (§§ 45 Abs. 3, 150 Abs. 3, 161 Abs. 3, 172 Abs. 3, 247 AktG; § 17 Z 3 SpaltG).

##### **Zu Z 2 (§ 92):**

Art. 41 der Abschlussprüfungs-RL sieht für Unternehmen von öffentlichem Interesse die verpflichtende Einrichtung eines Prüfungsausschusses vor. Nach dem Erwägungsgrund 24 der RL tragen Prüfungsausschüsse und ein wirksames internes Kontroll- und Risikomanagementsystem dazu bei, finanzielle und betriebliche Risiken sowie das Risiko von Regelverstößen auf ein Mindestmaß zu begrenzen und die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern. Im genannten Erwägungsgrund wird auch auf die Empfehlung der Europäischen Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren oder Aufsichtsratsmitgliedern börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs- oder Aufsichtsrats (ABl. Nr. L 52 vom 25. 2. 2005, S. 51) verwiesen, die darlegt, wie Prüfungsausschüsse gebildet werden und arbeiten sollten. Außerdem sei auf den Österreichischen Corporate Governance Kodex in der Fassung vom Juni 2007 (ÖCGK) verwiesen, der in den Regeln 44 ff und Anhang 2 Ausführungen zu Aufsichtsrats-Ausschüssen enthält.

„Unternehmen von öffentlichem Interesse“ gemäß Art. 2 Z 13 der Abschlussprüfungs-RL sind Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaates fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Z 18 der RL 2004/39/EG zugelassen sind, Kreditinstitute im Sinn des Art. 1 Z 1 der RL 2000/12/EG über die Aufnahme und Ausübung der Tätigkeit der Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen im Sinn von Art. 2 Abs. 1 der RL 91/674/EWG. Die Mitgliedstaaten können auch andere Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse benennen, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind. Um die unter diese Definition fallenden Unternehmen (abgesehen von Bank- und Versicherungsunternehmen) zu erfassen, wird auf § 271a Abs. 1 UGB (kapitalmarktorientiertes oder das Fünffache einer großen Gesellschaft überschreitendes Unternehmen) verwiesen. Die dortigen Merkmale entsprechen am ehesten den Intentionen der RL. Außerdem hat der Gesetzgeber mit den Größenmerkmalen des § 271a UGB zum Ausdruck gebracht, dass die dort genannten Unternehmen von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung sind (siehe RV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 14). Von einer fünffach großen Gesellschaft im Sinn des § 271a UGB kann nur gesprochen werden, wenn die

Gesellschaft groß gemäß § 221 Abs. 3 erster Satz UGB ist und zusätzlich eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale um das Fünffache überschreitet.

Der Begutachtungsentwurf hat noch vorgesehen, dass auch der Prüfungsausschuss jeder Aktiengesellschaft, jeder Gesellschaft mit beschränkter Haftung und jeder Europäischen Aktiengesellschaft, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, den erweiterten Anforderungen der RL zu entsprechen hat. Dieser Vorschlag wird auf Grund der Ergebnisse des Begutachtungsverfahrens nicht übernommen.

Mit dem zweiten Satz des § 92 Abs. 4a wird das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 41 Abs. 6 lit. a Abschlussprüfungs-RL mit der Maßgabe ausgeübt, dass ein in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehendes Unternehmen keinen Prüfungsausschuss bestellen muss, sofern das Mutterunternehmen einen solchen bestellt hat. Es kann davon ausgegangen werden, dass innerhalb des Konzerns der Prüfungsausschuss des Mutterunternehmens seine Aufsichts- und Kontrollaufgaben hinreichend wahrnimmt. Allerdings sollen durch die Rechnungslegung und die Tätigkeit des Aufsichtsrats (bzw. Prüfungsausschusses) gerade auch Minderheitsaktionäre auf der Ebene der Tochtergesellschaft geschützt werden, weshalb die Befreiung nur für in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehende Unternehmen gilt. Unerheblich ist, ob die Beteiligung unmittelbar oder mittelbar gehalten wird. Diese Befreiungsbestimmung gilt für Mutterunternehmen mit Sitz im Inland oder im Ausland. Eine Beschränkung auf Mutterunternehmen mit Sitz im Inland wäre gemeinschaftswidrig. Die Befreiungsbestimmung gilt aber nur, wenn der Prüfungsausschuss den Anforderungen des § 92 Abs. 4a entspricht und daher vor allem dessen Kompetenzen hat sowie mit einem unabhängigen Finanzexperten ausgestattet ist (arg. einen solchen).

Gegenüber dem Begutachtungsentwurf wird – auch wenn es wohl selbstverständlich ist – ergänzend vorgesehen, dass zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten sind, der Abschlussprüfer den Sitzungen des Prüfungsausschusses, die sich mit der Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) und dessen Prüfung beschäftigen, zuzuziehen ist und über die Abschlussprüfung zu berichten hat. Damit wird das von der Interessenvertretung der Wirtschaftsprüfer geforderte „Rederecht“ des Abschlussprüfers verankert. Von der Berichtspflicht sind insbesondere wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses umfasst.

Art. 41 Abs. 2 der RL sieht einen Aufgabenkatalog für den Prüfungsausschuss vor. Daher wird § 92 Abs. 4a um jene Aufgaben ergänzt, die bisher noch nicht ausdrücklich gesetzlich angeordnet waren. Sinn und Zweck der verpflichtenden Einsetzung eines Ausschusses ist es, durch konkrete Aufgabenstellung und Spezialisierung zu einer besonders gründlichen Erfüllung der Aufsichtsratsfunktion beizutragen. In Gesellschaften ohne Prüfungsausschuss hat der gesamte Aufsichtsrat – freilich in Abhängigkeit von der Größe der Gesellschaft und der Komplexität ihrer Geschäftstätigkeit – die Aufgaben nach § 92 Abs. 4a wahrzunehmen. Allerdings kann der gesamte Aufsichtsrat diese Aufgaben nicht mit der gleichen Intensität wie ein spezialisierter Prüfungsausschuss erfüllen, seine Kontrollpflichten sind stets an den Anforderungen des konkreten Unternehmens zu messen.

Eine der vom Prüfungsausschuss wahrzunehmenden Agenden (§ 92 Abs. 4a Z 2) ist die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (IKS), gegebenenfalls des internen Revisionsystems, und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft. Schon § 82 AktG und § 22 GmbHG fordern, dass ein IKS eingerichtet werden muss, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht und – falls ein solcher besteht – vom Aufsichtsrat geprüft werden muss. Unter dem IKS sind sämtliche aufeinander abgestimmte Methoden und Maßnahmen, die dazu dienen, das Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen, zu verstehen (RV 734 BlgNR 20. GP 34; ausführlich *Kalss*, Das interne Kontrollsystem [IKS] als Angelpunkt der Corporate Governance in Kapitalgesellschaften, in FS Krejci [2001] I 699 [702]; *Ch. Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Kommentar zum AktG, I Rz 2 zu § 82 mwN). Der Ministerialentwurf ist noch davon ausgegangen, dass mit dem Begriff IKS im Sinn der österreichischen Terminologie auch die Begriffe „internes Revisionsystem“ und „Risikomanagementsystem“ umfasst sind. Im Begutachtungsverfahren ist dagegen eingewendet worden, bei der Formulierung dieser Regelung sei auch auf den Umstand Rücksicht zu nehmen, dass im Rahmen des sogenannten Integrated Framework des COSO ERM, einem international anerkannten Rahmenkonzept zur Ausgestaltung von Risikomanagementsystemen, das IKS (Internal Control) als ein Bestandteil des Risikomanagementsystems (Risk Management) angesehen werde. Außerdem werde in Erwägungsgrund 24 der Abschlussprüfungs-RL ausdrücklich von finanziellen und betrieblichen Risiken, sowie dem Risiko von Vorschriftenverstößen gesprochen, womit eindeutig der internationalen Definition im oben dargestellten Sinn gefolgt werde. Um Unklarheiten hinsichtlich des Begriffsverständnisses zu vermeiden, wird daher Art. 41 Abs. 2 lit. b der Abschlussprüfungs-RL wörtlich übernommen. Mit der internen Revision ist eine eigenständige Abteilung oder eine dritte Person gemeint, die zu prüfen hat, ob

das Unternehmen – vereinfacht gesagt – ordnungsgemäß funktioniert, also ob etwa die von der Unternehmensführung aufgestellten Richtlinien eingehalten werden. Diese ist nur bei Kreditinstituten verpflichtend, gehört aber bei sehr großen Unternehmen zum Standard.

Im Begutachtungsentwurf ist zu Abs. 4a Z 1 noch von der „Überwachung der Rechnungslegung“ die Rede gewesen. Diese Formulierung wurde dahingehend missverstanden, dass damit eine im Vergleich zu den Anforderungen der Abschlussprüfungs-RL erweiterte Überwachungsverpflichtung für den Prüfungsausschuss gemeint sei. Aufgrund des Wortlauts sei abzuleiten, dass in ähnlicher Weise wie in den Vereinigten Staaten aufgrund des „Sarbanes-Oxley Act“ vom Prüfungsausschuss verlangt werde, die Rechnungslegung bis ins Detail zu überwachen und nicht nur die im Unternehmen vom Vorstand eingerichteten Prozesse für Rechnungslegung und Berichterstattung. Um Missverständnisse zu vermeiden, soll nun Art. 41 Abs. 2 lit. a der Abschlussprüfungs-RL wörtlich übernommen werden. Zu Z 3 sei ebenfalls klargestellt, dass es auch bei der Überwachung der Abschlussprüfung bzw. der Konzernabschlussprüfung auf eine „Prozesskontrolle“ ankommt.

Bei der Überwachung der Wirksamkeit des IKS, gegebenenfalls des internen Revisionsystems, und des Risikomanagementsystems hat der Ausschuss zu prüfen, ob derartige Systeme in der Gesellschaft eingerichtet sind und ob diese Systeme grundsätzlich als wirksam angesehen werden können. Es geht aber nicht darum, diese Systeme im Einzelnen und bis ins kleinste Detail einer Prüfung zu unterziehen. Dafür spricht auch der Text der englischen Fassung der Abschlussprüfungs-RL, der von „monitor the effectiveness of the company's internal control, internal audit where applicable, and risk managementsystems“ spricht. Es wird hier nur der Begriff „monitor“ und nicht der Begriff „review“ (Art. 41 Abs. 2 lit. d der Abschlussprüfungs-RL) verwendet.

Der Prüfungsausschuss hat seine Aufgaben (insbesondere die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sowie der Wirksamkeit des IKS, gegebenenfalls des internen Revisionsystems, und des Risikomanagementsystems) eigenständig wahrzunehmen. Die Ergebnisse der Abschlussprüfung berücksichtigen Teilaspekte dieser Aufgaben (z. B. durch Aussagen zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem, soweit es für die Durchführung der Abschlussprüfung relevant war); die Überwachungsaufgaben des Prüfungsausschusses werden mit der Durchführung einer Abschlussprüfung jedoch keinesfalls abschließend erfüllt.

Um Bedenken zu den Anforderungen an den Finanzexperten Rechnung zu tragen, wird nun nicht mehr verlangt, dass er über „besondere“, sondern über „den Anforderungen des Unternehmens entsprechende“ Kenntnisse im Finanz- und Rechnungswesen sowie in der Berichterstattung verfügen muss. Aufgrund des erweiterten Aufgabenkatalogs wird aber vorgeschlagen, dass dem Prüfungsausschuss jeder Gesellschaft (nicht nur einer kapitalmarktorientierten) ein Finanzexperte angehören muss. Alle Prüfungsausschüsse sollen einen Finanzexperten in ihren Reihen haben, weil die Aufgaben des Abs. 4a ein fundiertes Wissen über das Finanzwesen erfordern.

Art. 41 Abs. 1 letzter Satz der Abschlussprüfungs-RL verlangt, dass mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses unabhängig sein und über Sachverstand in Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss. Nach geltendem Recht darf nicht Vorsitzender des Prüfungsausschusses und Finanzexperte sein, wer in den letzten drei Jahren Vorstandsmitglied oder leitender Angestellter oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat. Diese Formulierung des § 92 Abs. 4a ist im Vergleich zur RL-Bestimmung (arg. unabhängig) zu eng. Insbesondere umfasst sie keine persönlichen Abhängigkeiten (Befangenheit). Deshalb wird § 92 Abs. 4a dahingehend ergänzt, dass Vorsitzender des Prüfungsausschusses und Finanzexperte auch nicht sein darf, wer aus anderen Gründen nicht unabhängig oder unbefangen ist (z. B. Ehegatte eines Vorstandsmitglieds). Zur Auslegung dieser Begriffe kann auf die erwähnte Empfehlung der Kommission vom 25. 2. 2005 (Abschnitt III Ziffer 13.1) verwiesen werden, weiters kann Regel 53 des ÖCGK herangezogen werden. Danach ist ein Aufsichtsratsmitglied als unabhängig anzusehen, wenn es in keiner geschäftlichen oder persönlichen Beziehung zu der Gesellschaft oder deren Vorstand steht, die einen materiellen Interessenkonflikt begründet und daher geeignet ist, das Verhalten des Mitglieds zu beeinflussen. Zur Begriffsbestimmung des leitenden Angestellten kann auf § 80 verwiesen werden.

Eine ähnliche Bestimmung findet sich auch in § 63a Abs. 4 BWG. In dessen Anwendungsbereich sind die speziell auf Banken zugeschnittenen Kriterien des § 63a Abs. 4 BWG maßgeblich und nicht jene des § 92 Abs. 4a. Der Unterschied liegt darin, dass das BWG neben der gleichlautenden Anknüpfung an die Notierung auf einem geregelten Markt alternativ ausschließlich auf die Bilanzsumme von 1 Mrd. € abstellt und nicht auf die für Banken unpassenden Größenkriterien des § 221 UGB. Derselbe Vorrang des § 63a Abs. 4 BWG gilt gegenüber den Parallelregelungen im GmbHG, im SEG und im GenG. Die Aufgaben des Prüfungsausschusses sind allerdings durch die Abschlussprüfungs-RL determiniert. Auch wenn die Bestimmungen im BWG (und im VAG) einerseits und jene im AktG, im GmbHG, im SEG und

im GenG andererseits unterschiedlich formuliert sind, ist bei deren Interpretation der den Umsetzungsbestimmungen zu Grunde liegende Richtlinientext zu beachten. Insoweit erscheint eine gleichförmige Auslegung nach dem Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation gesichert.

Mit dieser Ergänzung des § 92 wird schließlich auch das Regierungsprogramm der XXIII. Legislaturperiode umgesetzt, wonach das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers sein muss.

**Zu Z 3 (§ 95):**

In die Z 2 wird der Vorbehalt „soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört“, eingefügt, um sicherzustellen, dass bei Aktiengesellschaften, bei denen der Erwerb, die Veräußerung oder die Belastung von Liegenschaften zum „Tagesgeschäft“ gehören, eine Befassung des Aufsichtsrats nicht erforderlich ist. Dazu zählen vor allem Unternehmen, deren Unternehmensgegenstand den Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaften umfasst, aber beispielsweise auch Kreditinstitute, bei denen der Erwerb von Liegenschaften im Zuge einer allenfalls notwendigen Sicherheitenverwertung (z. B. Hypothekarkreditgeschäft) in die Kompetenz des Vorstands (der Geschäftsleiter) fällt.

In Ergänzung zu § 271c UGB wird in einer neuen Z 13 vorgesehen, dass ein Vertrag über die Einnahme einer leitenden Stellung in der geprüften Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer, durch den Konzernabschlussprüfer, durch den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und durch den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt hat, der Zustimmung des Aufsichtsrats bedarf. Anders als § 271c UGB gilt diese Bestimmung einerseits für alle Aktiengesellschaften und nicht nur für jene, die die Größenmerkmale des § 271a Abs. 1 UGB erreichen und andererseits auch für Personen, die eine maßgebliche leitende Funktion bei der Prüfung ausüben und für den den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Abschlussprüfer tätig sind. Abgesehen von diesen Erweiterungen des § 95 Abs. 5 Z 13 gegenüber § 271c UGB gibt es in sehr großen Gesellschaften (§ 271a Abs. 1 UGB) keinen Raum für die Zustimmungspflicht des Aufsichtsrats, weil das Geschäft ohnehin nach § 271c UGB nichtig ist (dies wird durch den letzten Halbsatz der Z 13 klargestellt). Der Vorstand sollte bei Zweifelsfragen jedenfalls den Aufsichtsrat befassen. Zur Begriffsfolge „bedeutendes verbundenes Unternehmen“ sei auf die Erläuterungen zu § 271c UGB verwiesen.

Mit dieser Ergänzung des § 95 wird ebenfalls das Regierungsprogramm für die XXIII. Legislaturperiode umgesetzt, wonach das Ziel von Reformüberlegungen die Stärkung des Aufsichtsrats sein muss.

**Zu Z 4, 6, 7, 8 und Z 10 (§§ 96, 127, 211, 221a):**

Die §§ 96 Abs. 1 und 2, 127 Abs. 1 und 2, 211 Abs. 1 sowie § 221a Abs. 2 Z 2 sind um den Corporate Governance-Bericht zu ergänzen, damit die Verantwortlichkeit für die Aufstellung, die Aufstellungsfrist und diverse Vorlageverpflichtungen klargestellt werden. Mit dem Wort „gegebenenfalls“ soll berücksichtigt werden, dass die Regelungen über den Corporate Governance-Bericht nur für Aktiengesellschaften gelten, deren Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien emittiert haben und deren Aktien über ein multilaterales Handelssystem im Sinn des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden. Darüber hinaus soll in der Überschrift vor § 125 auch auf den Corporate Governance-Bericht hingewiesen werden. In § 255 wird der Corporate Governance-Bericht zwar nicht ausdrücklich erwähnt, jedoch handelt es sich dabei zweifelsohne um einen an die Öffentlichkeit gerichteten Bericht, so dass sich derjenige, der die Verhältnisse der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsfälle betreffen, unrichtig wiedergibt, verschleiern oder verschweigt, strafbar macht.

**Zu Z 5 (§ 119):**

Wie in § 268 Abs. 4 UGB werden sämtliche Verweise auf Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften angesichts der WTBG-Novelle BGBl. I Nr. 84/2005 gestrichen. Außerdem wird der Verweis auf die Unabhängigkeitsbestimmungen der §§ 271 und 271a UGB erweitert.

**Zu Z 9 und Z 11 (§§ 220b, 225f):**

Wie in § 25 Abs. 5 wird nun auch in § 220b Abs. 3 und 225f Abs. 3 zusätzlich auf § 271a UGB (nicht aber auf § 271b UGB) verwiesen, um einen Gleichklang der Unabhängigkeitsbestimmungen von Verschmelzungsprüfer (§ 220b) bzw. „gemeinsamen Vertreter“ (§ 225f) und Gründungsprüfer herzustellen. Die Unabhängigkeitsbestimmungen gelten aber nur insoweit, als sie auch der Sache nach anwendbar sind („sinngemäß“). Im Übrigen vgl. die Erläuterungen zu § 25 Abs. 5.

**Zu Z 12 (§ 262):**

Im Begutachtungsverfahren wurde eingewendet, dass die Übergangsvorschrift des § 92 Abs. 4a nicht RL-konform sei, weil es damit bis zu fünf Jahre dauern könnte, bis der § 92 Abs. 4a in der geltenden Fassung anzuwenden wäre. Dem ist zu folgen, jedoch ist den Unternehmen eine gewisse Umstellungsfrist zuzubilligen. § 92 Abs. 4a soll auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Diese Ausführungen gelten gleichermaßen für das GmbHG, das SEG und das GenG.

**Zu Artikel III (Änderung des GmbH-Gesetzes):****Zu Z 1 (§ 6a):**

Anstelle des Verweises auf § 271 Abs. 2 und 4 UGB wird auch bei der Gründungsprüfung der GmbH (§ 6a GmbHG) auf § 25 Abs. 5 AktG verwiesen. Im Übrigen vgl. die Erläuterungen zu § 25 Abs. 5 AktG.

**Zu Z 2 (§ 30g):**

Vorweg darf auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil der Erläuterungen und auf die Erläuterungen zu § 92 AktG verwiesen werden. Nach dem Entwurf muss jede aufsichtsratspflichtige (§ 29) GmbH, die die Größenmerkmale des § 271a Abs. 1 UGB erfüllt (kapitalmarktorientiert oder das Fünffache einer großen Gesellschaft überschreitend) einen Prüfungsausschuss bestellen. In der Begutachtung ist zutreffend auf die Möglichkeit hingewiesen worden, dass eine GmbH zwar die Merkmale des § 271a UGB erfüllt, jedoch nicht aufsichtsratspflichtig (§ 29) ist. In diesem Fall kommt eine Berichterstattung gegenüber dem Prüfungsausschuss nicht in Frage. Deshalb soll nun im Einleitungssatz des § 30g auch an die Aufsichtsratspflicht angeknüpft werden. Anders als bei der AG obliegt in der GmbH der Generalversammlung und nicht dem Aufsichtsrat die Feststellung des Jahresabschlusses. Deshalb soll die Z 5 modifiziert werden. Gleiches gilt für die Genossenschaft (§ 24c Abs. 6 GenG). Wegen des erweiterten Aufgabenkatalogs wird vorgeschlagen, dass dem Prüfungsausschuss ein unabhängiger Finanzexperte angehören muss, weil die Aufgaben des Abs. 4a ein fundiertes Wissen über das Finanzwesen erfordern.

**Zu Z 3 (§ 30j):**

In die Z 2 wird wie in § 95 Abs. 5 Z 2 AktG der Vorbehalt „soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört“ eingefügt. Außerdem muss entsprechend dem § 95 Abs. 5 Z 13 AktG der Aufsichtsrat zustimmen, wenn der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks eine leitende Stellung in der Gesellschaft einnehmen sollen. Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 95 AktG verwiesen.

**Zu Artikel IV (Änderung des SE-Gesetzes):****Zu Z 1 (§ 7):**

Wie in den §§ 25, 220b und 225f AktG wird nun auch in § 7 Abs. 2 zusätzlich auf § 271a UGB verwiesen, jedoch nicht auf § 271b UGB. Dazu sei auf die Erläuterungen zu § 25 AktG verwiesen.

**Zu Z 2 und Z 3 (§ 37 und § 40):**

Die §§ 37 und 40 SEG enthalten einen Verweis auf die einer Zustimmungspflicht des Aufsichtsrats unterliegenden Geschäfte nach § 95 Abs. 5 AktG. Für die dualistisch organisierte SE wird in § 37, für die monistisch organisierte SE (dort erfüllt die Funktion des Aufsichtsrats der Verwaltungsrat als Gesamtorgan) in § 40 Abs. 2 der Verweis um § 95 Abs. 5 Z 13 AktG ergänzt. Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 95 AktG verwiesen.

**Zu Z 4 (§ 51):**

Art. 41 der Abschlussprüfungs-RL sieht für Unternehmen von öffentlichem Interesse (vgl. hiezu den Allgemeinen Teil der Erläuterungen) die Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses vor. Da diese Bestimmung rechtsformunabhängig formuliert ist, muss auch für die SE eine entsprechende Regelung vorgesehen werden. Im monistischen System erfüllt der Verwaltungsrat als Gesamtorgan („Plenum“) die Funktion von Vorstand und Aufsichtsrat. Daher bestehen die Pflichten gemäß Abs. 3a Z 1 bis 7 diesem gegenüber. Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 92 AktG verwiesen.

**Zu Artikel V (Änderung des Genossenschaftsgesetzes):****Zu Z 1 (§ 1):****Zu Abs. 1:**

Das GenG definiert Genossenschaften in § 1 Abs. 1 bisher als „Vereine von nicht geschlossener Mitgliedertzahl, ...“. Der Begriff „Vereine“ wird dabei (wie vor dem HaRÄG in § 6 Abs. 2 HGB bei der

Regelung der Formkaufmannseigenschaft) als gesellschaftsrechtlicher Strukturbegriff im Sinn von Personenvereinigungen oder Körperschaften verwendet (vgl. *Dellinger* in *Dellinger*, GenG § 1 Rz 3; *Frotz*, ZfgG 1977, 53 [57 ff]). In der Praxis führt diese Begriffsverwendung allerdings immer wieder zu Missverständnissen und Verwechslungen mit Vereinen nach dem Vereinsgesetz 2002. Um solche Missverständnisse künftig zu vermeiden und weil der Begriff Verein als Strukturbegriff auch im UGB nicht mehr verwendet wird, soll er im GenG durch den heute üblichen Begriff Personenvereinigung mit Rechtspersönlichkeit ersetzt werden.

**Zu Abs. 3:**

Diese Bestimmung soll die Zweckverfolgung nationaler Genossenschaften jener von Genossenschaften angleichen, die nach dem Statut der Europäischen Genossenschaft gegründet wurden.

**Zu Z 2 (§ 15):**

**Zu Abs. 1:**

Nach § 15 hat die Generalversammlung den Vorstand zu wählen. Die ältere Literatur ist von einer zwingenden Zuständigkeit der Generalversammlung ausgegangen, während *Kastner* und die jüngere Literatur angenommen haben, die Satzung könne auch die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehen (vgl. dazu *Strommer* in *Dellinger*, GenG § 15 Rz 7 mwN). Dem ist bisher die Firmenbuchpraxis gefolgt, sodass in Österreichs Genossenschaften zahlreiche Vorstandsmitglieder tätig sind, die – aufgrund einer entsprechenden Satzungsbestimmung – vom Aufsichtsrat bestellt wurden. Nunmehr hat jedoch der OGH in seiner Entscheidung vom 25.5.2007, 6 Ob 92/07h, ausgesprochen, dass eine Satzungsregelung, welche die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vorsehe, unzulässig und nicht in das Firmenbuch einzutragen sei. Der OGH hat zu den möglichen Konsequenzen seiner Ansicht für andere Fälle nur bemerkt, es wäre Sache des Gesetzgebers hier Abhilfe zu schaffen und es sei nicht Aufgabe der Rechtsprechung, unbefriedigende Gesetzesbestimmungen im Wege der Rechtsfortbildung zu korrigieren.

Vor diesem Hintergrund soll die vorgeschlagene Regelung klarstellen, dass die Satzung die Bestellung und Abberufung durch den Aufsichtsrat vorsehen kann. Dabei kann an frühere Reformentwürfe (z. B. § 14 „Boltzmann-Entwurf“ [vgl. *Dellinger/Oberhammer*, Entwurf eines Genossenschaftsgesetzes 101 ff; „Diskussionsentwurf 2000“]) angeknüpft werden. Der bisherige zweite Satz des § 15 kann entfallen, weil sein Inhalt in § 17 Abs. 1 ohnehin wiederholt wird. Dadurch entsteht Raum für die vorgeschlagene Neuregelung, die zugleich klarstellt, dass auch vertretungsbefugte Organmitglieder juristischer Personen oder rechtsfähiger Personengesellschaften in den Vorstand einer Genossenschaft gewählt werden können, ohne dass diese vertretungsbefugten Organmitglieder auch persönlich Mitglied in der Genossenschaft werden müssen (ähnlich schon der Diskussionsentwurf 2000 und de lege lata *Zehetner* in *Dellinger*, GenG § 24 Rz 41). Dabei ist nicht intendiert, den juristischen Personen ein Entsendungsrecht einzuräumen oder diesen selbst eine Organmitgliedschaft zu ermöglichen. Vielmehr geht es um eine behutsame Erweiterung des Kreises wählbarer Personen. Die persönliche Verantwortung der gewählten natürlichen Person bleibt unverändert bestehen.

Die Vorstandsfunktion soll – entsprechend der Rechtslage bei natürlichen Personen (dazu *Strommer* in *Dellinger*, GenG § 15 Rz 31) – erlöschen, wenn die Mitgliedschaft der juristischen Person oder der rechtsfähigen Personengesellschaft, deren Organmitglied das Vorstandsmitglied ist, in der Genossenschaft endet. Der die Wählbarkeit herstellende Konnex zur Mitgliedschaft ist entfallen. Dasselbe muss gelten, wenn die von dem gewählten Vorstandsmitglied in der juristischen Person oder Personengesellschaft übernommene Organfunktion endet, es sei denn, bei der juristischen Person handelt es sich um eine Genossenschaft und das Organmitglied ist dort auch nach Beendigung seiner Organfunktion noch zumindest einfaches Mitglied und daher als solches mittelbar förderbar und damit auch wählbar (vgl. dazu schon *Frotz*, GesRZ 1973, 30; *Zehetner* in *Dellinger*, GenG § 24 Rz 42 mwN).

**Zu Abs. 2:**

Die in Abs. 2 angesprochene Anzahl der Vorstandsmitglieder muss gesetzlich nicht präzisiert werden, weil die Satzung ohnehin die Zusammensetzung des Vorstands näher zu regeln hat und dabei eine bestimmte Anzahl, eine Mindest- oder Höchstanzahl, aber auch Kombinationen beider Anzahlen festlegen kann (*Strommer* in *Dellinger*, GenG § 15 Rz 1 mwN). Zum dem in Abs. 2 vorgesehenen Widerruf der Bestellung ist anzumerken, dass daraus nicht der Schluss gezogen werden kann, eine Rücktrittserklärung könne wirksam jeweils nur gegenüber dem gesamten Bestellungsorgan abgegeben werden (vgl. dazu *Strommer* in *Dellinger*, GenG § 15 Rz 27 ff).

**Zu Abs. 3:**

Der Widerruf der Bestellung in Abs. 2 ist an keine Begründung gebunden. Gleichzeitig sind in der Praxis Funktionsperioden üblich. Diese Kombination kann vor allem bei Bestellung und Abberufung durch den

Aufsichtsrat dazu führen, dass geeignete Personen die Vorstandsfunktion wegen der unsicheren Rechtsstellung nicht anstreben. Deshalb soll der Genossenschaftsvertrag nach Abs. 3 vorsehen können, dass der Aufsichtsrat die Bestellung von Vorstandsmitgliedern bei gleichzeitiger Geltung von Funktionsperioden nur aus wichtigem Grund widerrufen kann, wobei der Vertrag auch bestimmte Gründe benennen kann, die den Widerruf der Bestellung rechtfertigen. Für den Streitfall soll wie im Kapitalgesellschaftsrecht (vgl. § 16 Abs. 3 GmbHG und § 75 Abs. 4 vierter Satz AktG) gelten, dass der Widerruf vorläufig gültig ist. Durch eine solche Absicherung soll aber umgekehrt der Generalversammlung nicht die Möglichkeit genommen werden, ein Vorstandsmitglied – aus welchen Gründen auch immer – abzuberufen. Schließlich ist die Generalversammlung bei der Genossenschaft als Selbsthilfevereinigung das oberste Organ und bedarf keiner Rechtfertigung für einen Vertrauensentzug (zumal der Vertrauensverlust selbst bei der Aktiengesellschaft, bei der die Stellung der Hauptversammlung wesentlich schwächer ist, grundsätzlich einen wichtigen Grund für die Abberufung der Vorstandsmitglieder bildet – vgl. § 75 Abs. 4 AktG).

### **Zu Z 3 (§ 22):**

#### **Zu Abs. 1:**

Nach § 24c Abs. 6 Z 2 des Entwurfs hat auch der genossenschaftliche Prüfungsausschuss – bedingt durch die Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL – die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu überwachen. Aus diesem Grund und in Anpassung an § 82 AktG und § 22 Abs. 1 GmbHG wird daher vorgesehen, dass der Vorstand dafür zu sorgen hat, dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem (IKS) geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen. Da von einem IKS im eigentlichen Sinn erst ab einer gewissen Unternehmensgröße gesprochen werden kann, erscheint es zweckmäßig, diese Anforderung nur für aufsichtsratspflichtige Genossenschaften vorzusehen. Der wesentliche Unterschied zur GmbH – die in jedem Fall ein IKS einzurichten hat – liegt darin, dass der Revisor bei der Prüfung der Genossenschaft die Frage der Notwendigkeit und Angemessenheit eines internen Kontrollsystems inhaltlich zu beurteilen hat. Bei Kleingenossenschaften ist eine solche inhaltliche Beurteilung aber nicht möglich. Daher soll die Einrichtung eines IKS an die Aufsichtsratspflicht geknüpft werden. Genossenschaften mit mindestens 40 Arbeitnehmern müssen jedenfalls über ein entsprechendes IKS verfügen. Unter dem IKS sind sämtliche aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen zu verstehen, die dazu dienen, das Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen (RV 734 BlgNR 20. GP 34; ausführlich *Kalss*, Das interne Kontrollsystem [IKS] als Angelpunkt der Corporate Governance in Kapitalgesellschaften, in FS Krejci [2001] I 699 [702]; *Ch. Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Kommentar zum AktG, I Rz 2 zu § 82 mwN).

#### **Zu Abs. 3:**

Vorbild für § 22 Abs. 3 sind die Bestimmungen des § 81 Abs. 1 und Abs. 2 erster Satz AktG. Im Sinne einer „Good Governance“ hat der Vorstand dem Aufsichtsrat mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik des Unternehmens zu berichten sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Ertrags- und – sofern vom Jahresabschluss umfasst – Finanzlage anhand einer Vorscheurechnung darzustellen. Da bei nicht mittelgroßen Genossenschaften nicht einmal die aktuelle Finanzlage zum Stichtag des Jahresabschlusses zu ermitteln ist, kann umso weniger eine Vorschau auf die künftige Finanzlage erforderlich sein. Darüber hinaus hat der Vorstand dem Aufsichtsrat regelmäßig, mindestens vierteljährlich, über den Gang der Geschäfte und die Lage des Unternehmens im Vergleich zur Vorscheurechnung unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zu berichten. Bei wichtigem Anlass ist dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats unverzüglich zu berichten; ferner ist über Umstände, die für die Rentabilität oder Liquidität der Gesellschaft von erheblicher Bedeutung sind, dem Aufsichtsrat unverzüglich zu berichten (Sonderbericht). Die Quartalsberichterstattung kann auch mündlich in der Aufsichtsratssitzung erfolgen, während der Jahresbericht und der Sonderbericht schriftlich zu erstatten sind.

Mit dieser Informationspflicht soll die Kontrolle über die Geschäftsführung des Vorstands durch den Aufsichtsrat unterstützt werden. Dies erscheint aber nur dann zweckmäßig, wenn nach § 24 Abs. 1 gesetzlich zwingend ein Aufsichtsrat eingerichtet werden muss. Ansonsten könnten diese Berichtspflichten dazu führen, dass Genossenschaften, die freiwillig einen Aufsichtsrat eingerichtet haben, diesen abschaffen. Dies würde aber der Intention des Entwurfs, den genossenschaftlichen Aufsichtsrat zu stärken, zuwiderlaufen.

Die erweiterten Pflichten des Vorstands werden jeweils an die Aufsichtsratspflicht der Genossenschaft angeknüpft. Das erscheint grundsätzlich sachgerecht. Anders als im AktG kann aber eine Darstellung der künftigen Entwicklung der „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ anhand einer Vorscheurechnung nicht



verlangt werden, weil nicht jede aufsichtsratspflichtige Genossenschaft einen nach den §§ 221 ff UGB erweiterten Jahresabschluss aufstellen muss. Handelt es sich um eine Genossenschaft mit 40 Arbeitnehmern, die aber nicht mittelgroß im Sinn des § 221 UGB ist, dann gelten die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften der §§ 221 ff UGB für diese Genossenschaft gemäß § 22 Abs. 4 nicht. Der gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschluss einer solchen Genossenschaft besteht gemäß § 193 Abs. 4 UGB nur aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Er hat gemäß § 195 UGB nur ein möglichst getreues Bild der „Vermögens- und Ertragslage“ zu bieten, nicht aber der „Finanzlage“. Deshalb soll über die Finanzlage nur dann berichtet werden, wenn auch der Jahresabschluss diese umfasst.

In einem Kreditinstitut wird der Vorstand die Geschäftsleiter – die das operative Geschäft führen und über sämtliche Informationen verfügen – dazu anhalten, diesen Berichtspflichten zu entsprechen.

#### **Zu Abs. 6:**

Die Anwendung der für eine mittelgroße Genossenschaft geltenden Rechnungslegungsbestimmungen auch für die aufsichtsratspflichtige Genossenschaft wurde durch das GenRevRAG 1997 im Sinn einer Gleichstellung der Genossenschaft mit der GmbH eingeführt. Die GmbH ist gemäß § 268 Abs. 1 UGB prüfpflichtig, wenn sie mittelgroß (§ 221 Abs. 1 UGB) oder aufsichtsratspflichtig ist. Bei der GmbH tritt die Aufsichtsratspflicht im Regelfall allerdings erst ab mehr als 300 Arbeitnehmern ein (vgl. § 29 Abs. 1 Z 2 GmbHG), was in jenen Fällen, in denen die GmbH zwar aufsichtsratspflichtig, aber nicht mittelgroß ist, einen entsprechenden Ausgleich für die nicht erfüllten Größenkriterien einer mittelgroßen Gesellschaft darstellt. Demgegenüber besteht die Aufsichtsratspflicht bei der Genossenschaft schon ab 40 Arbeitnehmern (§ 24 Abs. 1). Die Regelung führt daher entgegen der Intention des Gesetzgebers nicht zu einer Gleichstellung der Genossenschaft mit der GmbH, sondern zu einer strengeren Behandlung. Außerdem ist sie systematisch nicht auf die Voraussetzungen der Rechnungslegungspflicht nach § 22 Abs. 4 abgestimmt, weil eine Prüfpflicht besteht (§ 22 Abs. 6), obwohl die ergänzenden Bestimmungen über Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden sind (§ 22 Abs. 4). Für die Unternehmen führt diese Regelung zu höheren Prüfkosten, weil ein Bestätigungsvermerk nach § 274 UGB erteilt werden muss und die im Vergleich zur Genossenschaftsrevision höheren Haftungsgrenzen des § 275 UGB anzuwenden sind, was die Versicherungskosten erhöht. Daher soll die Regelung entfallen. Anzumerken ist dabei, dass sich durch diese Streichung nichts am jährlichen Prüfungsrhythmus für aufsichtsratspflichtige Genossenschaften ändern soll, weil § 1 Abs. 1 GenRevG unverändert bleibt. Dadurch ist sichergestellt, dass sich die Aufsichtsratsmitglieder bei der Erfüllung ihrer Kontrollfunktion auf das Urteil eines Sachverständigen stützen können.

#### **Zu Z 4 (§ 24):**

Der unübersichtlich gewordene § 24 GenG wird auf mehrere Bestimmungen (§§ 24c bis e) aufgeteilt und erhält eine Überschrift. Die Änderung in § 24 Abs. 1 folgt dem Muster des § 15 Abs. 1 und stellt klar, dass Organmitglieder von Mitgliedern direkt in den Aufsichtsrat der Genossenschaft gewählt werden können, ohne persönlich die Mitgliedschaft erwerben zu müssen. Im Unterschied zu § 15 Abs. 1 findet sich in § 24 Abs. 1 aber keine Einschränkung auf „vertretungsbefugte“ Organmitglieder; auch Aufsichtsratsmitglieder oder Beiräte sind Organmitglieder im Sinn des § 24 Abs. 1 und nach der neuen Regelung wählbar.

#### **Zu Z 5 (§§ 24c bis e):**

##### **Zu § 24c:**

##### **Zu Abs. 1:**

Die in Abs. 1 ausdrücklich zugelassene Wahl des Aufsichtsratsvorsitzenden und seines Stellvertreters durch die Generalversammlung ist in der Praxis weit verbreitet und soll weiter möglich bleiben.

##### **Zu Abs. 2 und 3:**

Abs. 2 entspricht § 92 Abs. 2 AktG; Abs. 3 erfasst mit der Regelung für eine Beschlussfassung außerhalb von Sitzungen vor allem schriftliche Umlaufbeschlüsse, aber auch z. B. fernmündliche Beschlüsse, bei denen eine allgemeine Diskussion nicht stattfindet.

##### **Zu Abs. 4 und 5:**

Abs. 4 vermeidet anders als § 92 Abs. 5 AktG eine Mindestanzahl von Aufsichtsratsmitgliedern, denn ein fakultativer Aufsichtsrat kann bei der Genossenschaft auch aus weniger als drei Mitgliedern bestehen (vgl. OGH 17.2.2005, 6 Ob 3/05t; *Zehetner in Dellinger*, GenG § 24 Rz 33 f mwN). Ein etwaiges höheres Anwesenheitsquorum können nicht nur der Genossenschaftsvertrag oder die Generalversammlung, sondern auch der Aufsichtsrat beispielsweise in einer Geschäftsordnung festlegen, die nähere Regeln über die Rechte und Pflichten der Mitglieder enthält.

Abs. 5 stellt im Gegensatz zu § 92 Abs. 4 AktG die auch im Aktienrecht anerkannte Möglichkeit zur Einrichtung entscheidungsbefugter Ausschüsse klar.

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 setzt Art. 41 der Abschlussprüfungs-RL für das Genossenschaftsrecht um. Dieser sieht für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 2 Z 13 der RL) die Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses vor. Da diese Bestimmung rechtsformunabhängig formuliert ist, muss auch für Genossenschaften eine entsprechende Regelung vorgesehen werden. Um die unter die Definition nach Art. 2 Z 13 fallenden Unternehmen zu erfassen, wird auf § 271a Abs. 1 UGB (kapitalmarktorientiert oder das Fünffache einer großen Gesellschaft überschreitend) verwiesen. Der Gesetzgeber hat mit diesem Größenkriterium zum Ausdruck gebracht, dass es sich dabei um Unternehmen von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung handelt (siehe RV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 14). Von einer fünffach großen Genossenschaft (§ 271a UGB) kann nur gesprochen werden, wenn die Genossenschaft groß im Sinn des § 221 Abs. 3 erster Satz UGB ist und zusätzlich eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale um das Fünffache überschreitet.

Von dem den Mitgliedstaaten in Art. 41 Abs. 6 lit. a Abschlussprüfungs-RL eingeräumten Wahlrecht, das bei den Kapitalgesellschaften mit der Maßgabe umgesetzt wird, dass nur ein in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehendes Tochterunternehmen keinen Prüfungsausschuss bestellen muss, sofern das Mutterunternehmen einen solchen bestellt hat, muss bei Genossenschaften nicht Gebrauch gemacht werden: Denn eine Genossenschaft in hundertprozentigem Anteilsbesitz wäre keine Selbsthilfeorganisation mehr und nach herrschender Meinung aufzulösen oder automatisch aufgelöst (vgl. näher *Dellinger*, Rechtsfähige Personengesellschaften in der Liquidation 29 mwN; *Siebenböck* in *Dellinger*, GenG § 36 Rz 26).

Gegenüber dem Begutachtungsentwurf wird – wie in §§ 92 Abs. 4a AktG, 30g Abs. 4a GmbHG und 51 Abs. 3a SEG – zusätzlich vorgesehen, dass der Prüfungsausschuss – auch wenn es wohl selbstverständlich ist – zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten hat und der Abschlussprüfer (Revisor) den Sitzungen, die sich mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, zuzuziehen ist, wo er über die Abschlussprüfung (Revision) zu berichten hat. Auch damit wird das von der Interessenvertretung der Wirtschaftsprüfer geforderte „Rederecht“ des Abschlussprüfers verankert. Von dieser Berichtspflicht sind insbesondere wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses umfasst.

Eine dem § 92 Abs. 4a Z 4 AktG entsprechende Regelung ist entsprechend dem § 63a Abs. 4 BWG nicht erforderlich, weil die Überwachung der Unabhängigkeit des vom Revisionsverband bestellten Abschlussprüfers auf Grund der Bestellungshoheit dem Revisionsverband obliegt.

In prüfpflichtigen Genossenschaften obliegen dem Revisor (auch) die Aufgaben des Abschlussprüfers. Dies soll durch die Klammerausdrücke in Abs. 6 klargestellt werden.

Um gewissen Bedenken der Rechtspraxis betreffend die Anforderungen an den Finanzexperten Rechnung zu tragen, verlangt das Gesetz nun nicht mehr, dass er über „besondere“, sondern über „den Anforderungen des Unternehmens entsprechende“ Kenntnisse im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügen muss.

Gemäß § 24 Abs. 1 müssen Aufsichtsratsmitglieder Mitglied der Genossenschaft sein. Von dieser Regel soll für den Finanzexperten eine Ausnahme gemacht werden, da in manchen Genossenschaften die Besetzung dieser Funktion mit einem Mitglied praktisch unmöglich wäre.

Bei den Erfordernissen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses sowie des Finanzexperten ist zu bedenken, dass Aufsichtsratsmitglieder gemäß § 24 Abs. 1 Mitglieder der Genossenschaft sein müssen und auch mit der Genossenschaft in Geschäftsbeziehung stehen sollen, damit sie selbst unmittelbar wahrnehmen können, wie es um die Fördertätigkeit der Genossenschaft bestellt ist. Daher kann weder die Mitgliedschaft in der Genossenschaft noch eine Geschäftsbeziehung zur Genossenschaft (z. B. Kreditaufnahme) das Aufsichtsratsmitglied in dem Sinn „abhängig“ oder „befangen“ machen, dass es nicht mehr die Funktion des unabhängigen Finanzexperten oder Vorsitzenden ausüben darf.

Eine Ergänzung des SCE-G ist im Hinblick auf den Prüfungsausschuss nicht erforderlich, da nach der SCE-Verordnung (Art. 8 Abs. 1 lit. c ii) bei einem dualistischen Organisationsmodell das nationale Genossenschaftsrecht ergänzend zur Anwendung kommt und im monistischen System gemäß § 24 Abs. 1 SCE-G die Bestimmungen für den Vorstand und den Aufsichtsrat sinngemäß auch für den Verwaltungsrat gelten.

Art. 41 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL (vgl. § 92 Abs. 4a Z 7 AktG) soll aus folgenden Erwägungen im GenG nicht umgesetzt werden: Im Hinblick auf § 22 Abs. 6 letzter Satz und § 60 Abs. 2 BWG ist

davon auszugehen, dass Abschlussprüfer bzw. Bankprüfer einer Genossenschaft die nach den genossenschaftsrechtlichen Regeln bestellten Revisoren sind. Dies gilt nach § 60 Abs. 2 letzter Satz BWG darüber hinaus nicht nur für Genossenschaften, sondern auch für Banken in der Rechtsform von Aktiengesellschaften, in die der Bankbetrieb oder der bankgeschäftliche Teilbetrieb einer Genossenschaft gemäß § 92 Abs. 7 BWG eingebracht wurde. Im Hinblick auf diese Bestimmungen ist davon auszugehen, dass die Bestellung des Abschlussprüfers bei testatspflichtigen Genossenschaften und Bank-Aktiengesellschaften im Sinn des § 60 Abs. 2 letzter Satz BWG keiner formellen Bestellung oder Wahl durch den Aufsichtsrat der Genossenschaft oder Aktiengesellschaft bedarf, sondern durch die Mitgliedschaft beim Revisionsverband vorgegeben ist, dass die Entsendung des Abschlussprüfers - in der Person eines Revisors - dem Prüfungsverband obliegt. Im Lichte dieser Rechtslage kann daher § 270 UGB über die Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers auf Genossenschaften nicht anwendbar sein: Es bedarf keines Vertragsabschlusses zwischen der Genossenschaft oder Bank-Aktiengesellschaft über die Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers, da die Bestellungskompetenz sich unmittelbar aus dem GenRevG und BWG ergibt.

Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 92 Abs. 4a AktG verwiesen.

#### **Zu Abs. 7:**

Abs. 7 übernimmt die Vertretungsregelung des § 95 Abs. 7 AktG. Dabei sei ausdrücklich auf den Grundsatz hingewiesen, dass die Aufsichtsratsmitglieder ihre Pflichten nicht durch andere ausüben lassen können. Die persönliche Anwesenheit ist der vom Gesetz vorgegebene Regelfall; nur in ganz berücksichtigungswürdigen Ausnahmefällen soll eine Vertretung erfolgen.

#### **Zu § 24d:**

Die Regelung entspricht dem § 94 AktG mit der formalen Abweichung, dass in Abs. 3 auf die gesonderte Anordnung von vier Sitzungen verzichtet wurde, weil sich diese Mindestzahl schon aus der vierteljährlichen Abhaltung von Sitzungen ergibt. Entsprechend der Regelung des § 22 Abs. 2 über die Quartalsberichterstattung ist die vierteljährliche Abhaltung einer Sitzung nur in gemäß § 24 Abs. 1 aufsichtsratspflichtigen Genossenschaften vorgesehen.

#### **Zu § 24e:**

##### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 entspricht dem bisherigen § 24 Abs. 4.

##### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 24 Abs. 4a. Nur die Prokuraerteilung wird herausgelöst und in Abs. 3 Z 10 geregelt. Außerdem wird die Formulierung als Folgeänderung zu der in § 15 vorgeschlagenen Klarstellung der möglichen satzungsmäßigen Bestellungs- und Abberufungskompetenz des Aufsichtsrats im Verhältnis zum Vorstand angepasst.

##### **Zu Abs. 3:**

Der erste Satz überlässt es der Satzung, der Generalversammlung oder dem Aufsichtsrat selbst, bestimmte Geschäfte an seine Zustimmung zu binden. Nicht übernommen wird sohin der erste Satz des § 24 Abs. 4b des geltenden Rechts, der dem § 95 Abs. 5 erster Satz AktG entspricht. Der Entwurf folgt nun dem Beispiel des Rechts der GmbH, das angesichts der Weisungsbefugnis der Generalversammlung geeigneter erscheint als die aktienrechtliche Regelung. Allerdings übernimmt Abs. 3 den größten Teil des aktienrechtlichen Katalogs zustimmungspflichtiger Maßnahmen gemäß § 95 Abs. 5 AktG. In die Z 2 wird der Vorbehalt „soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört“, eingefügt, um klarzustellen, dass der etwa bei Kreditgenossenschaften häufig vorkommende Erwerb von Liegenschaften im Zuge einer Sicherheitenverwertung nicht der Befassung des Aufsichtsrats bedarf. Nicht übernommen wird auch § 95 Abs. 5 Z 10 AktG über Aktienoptionen.

Dagegen soll die Geschäftsleiterbestellung in diesem Zusammenhang angeführt werden, weil es schwer nachvollziehbar ist, warum die Prokuraerteilung von Gesetzes wegen der Zustimmung des Aufsichtsrats bedarf, nicht aber die bedeutsamere Geschäftsleiterbestellung, wenn diese satzungsgemäß durch den (ehrenamtlichen) Vorstand erfolgt (vgl. dazu *Dellinger/Oberhammer*, Entwurf eines Genossenschaftsgesetzes [1996] 145).

In der Z 12 wird auf das genossenschaftliche Zweckgeschäft Bedacht genommen. Die Genossenschaft ist auf einen fördernden Geschäftsverkehr mit ihren Mitgliedern hin angelegt, sodass die entsprechenden Geschäfte genossenschaftsrechtlich nicht an sich bedenklich sein können. Unberührt bleiben selbstverständlich sonstige Spezialregeln wie z. B. § 28 BWG (Genehmigungserfordernis des Aufsichtsrats für Organgeschäfte).

Zu Z 13 sei auf die Erläuterungen zu § 95 Abs. 5 Z 13 AktG verwiesen.

Die Abs. 4, 5 und 6 entsprechen wörtlich den bisherigen Abs. 5, 6 und 7 des § 24.

**Zu Z 6 (§ 94e):**

Die §§ 1 und 15 Abs. 1 treten mit dem auf die Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag in Kraft, weil es einerseits (§ 1) keiner Übergangsregelung bedarf und andererseits (§ 15 Abs. 1) die Regelung besonders dringlich ist. Letztere soll aus Gründen der Rechtssicherheit auch für bereits erfolgte Vorstandsbestellungen gelten, weil viele Satzungen eine Kompetenz des Aufsichtsrats zur Vorstandsbestellung schon derzeit vorsehen. Im Übrigen sollen die neuen Bestimmungen zur Stärkung des Aufsichtsrats mit 1. Oktober 2008 in Kraft treten, damit ausreichend Zeit bleibt, allfällige Vorkehrungen zu treffen.

**Zu Artikel VI (Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes):**

**Zu Z 1 (§ 3):**

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 wird im Hinblick auf die Änderungen in den §§ 271 und 271b UGB umformuliert.

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 stellt in Anlehnung an den Erwägungsgrund 11 der Abschlussprüfungs-RL klar, dass das System der mitgliederschaftlichen Prüfung als solches keinen Anlass bietet, an der Unabhängigkeit und Unbefangenheit der Revisoren zu zweifeln. Die Bestellung des Revisors durch den Revisionsverband kann im Vergleich zur Bestellung des Abschlussprüfers durch das zu prüfende Unternehmen selbst und das wirtschaftliche Interesse am Prüfungsmandat sogar positive Auswirkungen auf die Unabhängigkeit des Revisors haben. Der Revisor hat keinen Anlass, in seinem Prüfverhalten auf eigene ökonomische Interessen an einer neuerlichen Auftragserteilung durch das geprüfte Unternehmen Rücksicht zu nehmen, weil es derartige Interessen systembedingt gar nicht erst gibt. Die im erwähnten Erwägungsgrund 11 aufgestellten Voraussetzungen für die Unbedenklichkeit eines mitgliederschaftlich organisierten Prüfungssystems sind im österreichischen Recht allesamt erfüllt und brauchen daher nicht eigens angeführt zu werden. Dass die Prüfungsorganisation grundsätzlich keine „Gewinnerzielungsabsicht“ hat, ist schon durch die für Revisionsverbände in § 19 vorgeschriebene Rechtsform Verein oder Genossenschaft hinreichend gewährleistet, denn diese Rechtsformen haben kraft Gesetzes einen anderen Hauptzweck. Hinzu kommt regelmäßig ein statutarischer Ausschluss der Ausschüttung allfällig doch erzielter Überschüsse. Dass der „Abschlussprüfer“ (der Revisor) unabhängig ist, wird gleichfalls gesetzlich und statutarisch sichergestellt (vgl. § 19 Abs. 2 Z 3 und Abs. 5). Die weitere im Erwägungsgrund 11 genannte Voraussetzung, dass die Grundsätze der Unabhängigkeit auch auf jene Personen angewandt werden, die „gegebenenfalls“ in der Lage sind, Einfluss auf die Abschlussprüfung zu nehmen, geht angesichts der gesetzlich und statutarisch gewährleisteten Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit der Revisoren weitgehend ins Leere. Hinzu kommt, dass insbesondere Repräsentanten der Mitgliedergenossenschaften eines Revisionsverbands in der Praxis auch dadurch abgehalten werden, in irgendeiner Weise indirekt Einfluss auf die Abschlussprüfung auszuüben, dass die Revisionsabteilungen der Revisionsverbände ihrerseits organisatorisch verselbständigt und gegenüber dem allenfalls mit solchen Repräsentanten besetzten Vorstand weisungsfrei und unabhängig sind.

Darüber hinaus erfolgt eine Klarstellung, die aufgrund der Netzwerkdefinition in Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL (§ 271b Abs. 1 UGB) erforderlich erscheint. Der Netzwerkbegriff als solcher ist nicht auf Revisoren bzw. genossenschaftliche Revisionsverbände nach österreichischem Recht zugeschnitten. Revisoren sind ad personam Träger der Revision. Sie werden im eigenen Namen tätig, verwenden also nicht die in der Netzwerkdefinition angesprochene gemeinsame Bezeichnung. Sie haften persönlich für ihre Tätigkeit, wobei es daneben eine ausfallbürgschaftsartige Mithaftung des bestellenden Revisionsverbands gibt (§ 10 Abs. 3). Der Revisionsverband ist auch keine Kooperation der Revisoren; diese sind insbesondere nicht Eigentümer oder Mitglieder des Revisionsverbands. Vielmehr ist der Revisionsverband eine Selbsthilfeorganisation der zu prüfenden Mitglieder. Er organisiert die Revisionsdurchführung für seine Mitglieder in nicht gewinnorientierter Weise und sichert deren Qualität. Kein Revisor profitiert direkt oder indirekt davon, wenn ein anderer Revisor mit einer Revision betraut wird. Es gibt insbesondere keine Gewinngemeinschaft und kein gemeinsames wirtschaftliches Risiko der Revisoren. Aus diesen Gründen und in Übereinstimmung mit dem vorerwähnten Erwägungsgrund 11 der Abschlussprüfungs-RL sind die Besonderheiten des Verbandsprüfungssystems im Rahmen dieser und sonstiger Aufgaben des Revisionsverbands bei der Beurteilung der Befangenheit oder Ausgeschlossenheit des Revisors zu berücksichtigen. Daher kann man auch im Anwendungsbereich der §§ 271 Abs. 3 (jetzt Abs. 2) und 271a Abs. 2 UGB davon ausgehen, dass Revisoren ihren Beruf nicht gemeinsam mit anderen bei demselben Revisionsverband angestellten Revisoren ausüben. Mit dem System der Verbandsrevision

wären eine Ausschließung sämtlicher angestellter Revisoren bei Ausschluss eines Organmitglieds oder eines Mitarbeiters eines Revisionsverbands und damit wirtschaftlich eine Sperre des ganzen Verbands auch gar nicht vereinbar. Dem Wortlaut nach könnte man aber unter Umständen annehmen, dass der Netzwerkbegriff doch auf Organmitglieder oder Mitarbeiter eines Revisionsverbands oder gar auf die Mitarbeiter (insbesondere Revisoren) verschiedener Revisionsverbände anwendbar ist (zu denken ist etwa an gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen des Revisionsverbands nach § 2 Abs. 2 A-QSG, an die Firma des Verbands, die man allenfalls auch als „gemeinsame Bezeichnung“ der erbrachten Dienstleistungen im Sinn der Netzwerkdefinition der Abschlussprüfungs-RL ansehen könnte und an den gemeinsamen Firmenbestandteil „Raiffeisen“ bei den Revisionsverbänden dieses Sektors).

Vor diesem Hintergrund sieht Abs. 3 vor, dass die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit eines Organmitglieds oder 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 ist oder von diesem Revisionsverband bestellt wurde, befangen oder ausgeschlossen wäre, es sei denn, dass der Mitarbeiter oder das Organmitglied auf das Ergebnis der Prüfung Einfluss nehmen kann. Ohne eine vergleichbare Regelung müsste beispielsweise in ganz Österreich evident gehalten werden, wenn ein Revisor bei einer zu prüfenden (Raiffeisen-)Genossenschaft Mitglied ist. Nicht nur er selbst könnte diese Genossenschaft dann nicht prüfen, sondern auch sämtliche anderen Revisoren desselben Verbands und aller anderen Raiffeisen-Revisionsverbände wären erst nach gesonderter Prüfung der Angemessenheit von Schutzmaßnahmen allenfalls zur Vornahme der Revision berechtigt. Dies würde einen unnötigen Verwaltungsaufwand verursachen.

#### **Zu Z 2 (§ 13):**

Mit dieser Bestimmung werden die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisor festgelegt. Auch wenn mit der WTBG-Novelle BGBl. I Nr. 84/2005 die prüfenden Wirtschaftstreuhandberufe Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer zusammengeführt und deshalb im UGB und AktG sämtliche Verweise darauf gestrichen werden, wird in § 13 der Buchprüfer weiterhin genannt, weil die praktische Tätigkeit als Zulassungsvoraussetzung auch länger zurückliegen und bei einem Buchprüfer absolviert worden sein kann. Die Abs. 3 und 4 bringen im Anschluss an das WTBG eine Verkürzung der Praxiszeit für Personen, die bereits die Fachprüfung als Steuerberater absolviert haben (vgl. § 16 Abs. 1 Z 2 lit. b WTBG) und eine Anrechnungsbestimmung für andere Praxiszeiten (vgl. § 15 Abs. 3 WTBG).

#### **Zu Z 3 (§ 13a und § 13b):**

Mit diesen Bestimmungen wird die allgemeine Voraussetzung „Besondere Vertrauenswürdigkeit“ für die Zulassung als Revisor näher determiniert. Hier wird genau festgelegt, unter welchen Umständen die allgemeine Voraussetzung „Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse“ für die Bestellung als Revisor nicht vorliegt.

#### **Zu Z 4 (§ 14):**

Nach geltendem Recht erfolgte die Zulassung zur Fachprüfung für Revisoren durch die Revisionsverbände. Mittlerweile haben sich die Revisionsverbände zur Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände zusammengeschlossen. Dem Postulat der Verwaltungsökonomie folgend, soll die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände auch jene Aufgaben übernehmen, die behördlichen Charakter haben.

#### **Zu Z 5 (§ 15):**

Entsprechend den Ausführungen zu Z 4 (§ 14) wird bei der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände eine einheitliche Prüfungskommission eingerichtet.

#### **Zu Z 6 (§ 16):**

Mit dieser Änderung werden die zu prüfenden Sachgebiete an die Neufassung der Abschlussprüfungs-RL unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Genossenschaftsrevision angepasst. Wegen des Prüfungsumfanges wird eine dritte Klausurarbeit eingeführt und die Themenbereiche der Klausurarbeiten festgelegt. Die in Abs. 3 letzter Satz enthaltene Regelung des Fragenumfanges und der Dauer der Klausur lehnt sich an das Vorbild des § 34 Abs. 7 WTBG an.

#### **Zu Z 7 (§ 17):**

Entsprechend den Ausführungen zu Z 4 (§ 14) und im Hinblick auf die besondere Sachnähe zu den sonstigen, von der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände zu besorgenden Angelegenheiten und zu dem von den Verordnungen betroffenen Personenkreis wird die Kompetenz zur Erlassung der Prüfungsverordnung auf die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände übertragen und die Art und Weise der Kundmachung festgelegt. Bei der Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 2 letzter Satz ist

etwa an einen Kurs zu den Themen Prüfung des genossenschaftlichen Förderungsauftrages und Gebarungsprüfung zu denken.

**Zu Z 8 (§ 17a und § 17b):**

Entsprechend den Ausführungen zu Z 4 (§ 14) wird auch die Zulassung als Revisor der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände übertragen. Das Erfordernis zur Regelung von Berufsgrundsätzen ergibt sich aus dem Art. 21 der Abschlussprüfungs-RL. Auch hier wird im Hinblick auf die besondere Sachnähe zu den sonstigen, von der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände zu besorgenden Angelegenheiten und zu dem von den Verordnungen betroffenen Personenkreis die inhaltliche Ausgestaltung der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände übertragen. Durch die Wortfolge „in die Liste gemäß Abs. 2 einzutragen“ soll klargestellt werden, dass der positive Bescheid im Sinn der herrschenden Lehre durch faktische Entsprechung ersetzt werden kann.

**Zu Z 9 (§ 18):**

Hier entfällt lediglich ein nicht mehr erforderlicher Klammerausdruck.

**Zu Z 10 (§ 18a):**

Mit dieser Bestimmung werden die Art. 14 und 44 der Abschlussprüfungs-RL umgesetzt und insbesondere die Gegenstände der Eignungsprüfung festgelegt.

**Zu Z 11 (§ 19):**

Diese Ergänzung der Kündigungsgründe (Z 3 bis 6) hat lediglich klarstellenden Charakter, da man regelmäßig zum Ergebnis gelangen würde, dass ein wichtiger Grund für die Auflösung des Dienstverhältnisses vorliegt. Dennoch ist die Ergänzung im Sinn der Streitvermeidung zweckmäßig und hat auch positive Präventivwirkung. Die Z 6 bezieht sich z. B. auf die Ausschließungsgründe gemäß § 62 Z 15 und Z 17 BWG. Selbst im Falle einer Sperre nach § 62 Z 17 BWG wird dann kein wichtiger Grund vorliegen, wenn der Revisor den Verband von einem seines Erachtens möglicherweise nach § 63 Abs. 3 BWG berichtspflichtigen Umstand ordnungsgemäß verständigt hat, aber Revisor und informierter Verband einvernehmlich zu der (von der FMA später nicht geteilten) Ansicht gelangt sind, dass die Berichterstattung nicht erforderlich sei.

**Zu Z 12 (§ 23):**

Hier erfolgt lediglich eine Anpassung des Klammerausdrucks an den vorliegenden Entwurf.

**Zu Z 13 (§ 32):**

Die Übergangsbestimmungen sind aus Gründen der Rechtssicherheit auf Grund der mit diesem Entwurf vorgenommenen Änderungen erforderlich.

**Zu Artikel VII (Änderung des Spaltungsgesetzes):**

**Zu Z 1 (§ 5):**

In Abs. 3 wird nun zusätzlich auf § 271a UGB verwiesen und damit im Wesentlichen ein Gleichklang der Unabhängigkeitsbestimmungen von Spaltungsprüfer und Abschlussprüfer hergestellt. Auf § 271b UGB wird aber nicht verwiesen, weil eine Ausgeschlossenheit oder Befangenheit im Netzwerk für Spaltungsprüfer überschießend wäre, zumal § 271 UGB ohnehin um eine allgemeine Befangenheitsklausel erweitert wird. Die Unabhängigkeitsbestimmungen gelten aber nur insoweit, als sie auch der Sache nach auf den Spaltungsprüfer angewendet werden können („sinngemäß“).

**Zu Artikel VIII (Änderung des Luftfahrtgesetzes):**

**Zu Z 1 (§ 147)**

§ 147 bestimmt bisher, dass die Haftung für Sendungen, die bei der Post aufgegeben worden sind und in einem Luftfahrzeug befördert werden „ausschließlich nach den postrechtlichen Vorschriften“ richtet. Diese Bestimmungen wurden jedoch mit dem Postgesetz 1997 (PostG – BGBl. I Nr. 18/1998) ersatzlos aufgehoben. Nach dem - ebenfalls mit dem PostG 1997 eingeführten (und unverändert geltenden) - § 24 PostG richtet sich die Haftung bei der Erbringung des Postdienstes (vgl. zum Begriff: § 2 Z 3 PostG) nach den „allgemeinen geltenden gesetzlichen Vorschriften“ (vgl. die Erläuterungen zu § 451 UGB). Es ist daher nach der bisher geltenden Rechtslage unklar, ob und in welchem Ausmaß (für alle Postanbieter oder nur den Betreiber des Universaldienstes und reservierten Postdienstes) und für welche Sendungen (alle oder nur die vom Universaldienst und/oder reservierten Postdienst erfassten) das Luftfahrtgesetz, analog die §§ 425 ff UGB (vgl. *Schütz in Straube*, HGB I<sup>3</sup>, § 425 Anh. II Vorbem. Rz 2) oder die allgemeinen zivilrechtlichen Bestimmungen anwendbar sind. Im Sinn einer möglichst kohärenten Lösung soll aus den bereits bei § 451 UGB genannten Gründen auch für den Anwendungsbereich des Luftfahrtgesetzes eine Ausnahme für „Briefe und briefähnliche Sendungen“ und die Anwendung der

allgemeinen zivil- und unternehmensrechtlichen Vorschriften, somit insbesondere auch des KSchG, statuiert werden. Alle anderen Postsendungen, insbesondere Pakete, unterliegen den allgemeinen Bestimmungen dieses Gesetzes, insbesondere etwa dem § 158.

**Zu Artikel IX (Änderung des Bankwesengesetzes):**

**Zu Z 1 (§ 21d Abs. 7):**

Die Änderungen in Abs. 7 präzisieren die Umsetzung von Anhang X, Teil 3, Nummern 30 und 31 der Richtlinie 2006/48/EG, die – zusammen mit Art. 105 Abs. 4 – bereits im Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 141/2006 erfolgt ist. Es wird klargestellt, dass dem Antrag auf Bewilligung einer einheitlichen Anwendung des fortgeschrittenen Messansatzes für das operationelle Risiko auch die in den Z 1 und 2 genannten Angaben bzw. Unterlagen anzuschließen sind.

**Zu Z 2 (§ 61):**

In § 61 Abs. 2 wird lediglich ein Zitat richtig gestellt.

**Zu Z 3 (§ 63b Abs. 1 und 2):**

Diese Bestimmung hat ihr Vorbild in § 271c UGB und dient damit ebenso der Umsetzung von Art. 42 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL. Es wird damit eine Cooling-Off-Period für den Bankprüfer geschaffen, die im Gegensatz zur korrespondierenden UGB-Bestimmung keine Größenkriterien als Einschränkung für das befristete Tätigkeitsgebot enthält.

Dabei ist zu beachten, dass eine Organstellung und leitende Position in der Gesellschaft nur eine natürliche Person einnehmen kann. Unter dem Begriff Bankprüfer und Abschlussprüfer werden zwar auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstanden, von der Cooling-Off-Period betroffen sein kann aber nur der Abschlussprüfer (als Einzelunternehmer) oder – in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – diejenige Person, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat.

Der Grund, weshalb im BWG eine eigene Bestimmung geschaffen wird, liegt formell gesehen darin, dass Banken jedenfalls größenunabhängig „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ im Sinn des Art. 2 Z 13 der Abschlussprüfungs-RL darstellen. Das erklärt sich aus der spezifisch bankwirtschaftlichen Tätigkeit, die wegen der Bedeutung großer Finanztransaktionen für den Kapitalmarkt und der im allgemeinen besonders sensiblen finanziellen Verflochtenheit mit den restlichen Teilen der Wirtschaft eine Sonderstellung innerhalb der „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ aufweist, weshalb strengere Bestimmungen auch materiell als gerechtfertigt erscheinen.

Für die Fälle des Konzernabschlusses in einer Kreditinstitutgruppe ist daher ebenfalls nicht auf ein Größenkriterium des Mutterunternehmens abzustellen. Für den Fall des Abschlussprüfers eines verbundenen Unternehmens (§ 228 Abs. 3 UGB) wird jedoch das Erfordernis der Bedeutsamkeit beibehalten. Dieses ist ebenso anhand der in § 250 Abs. 2 UGB genannten Kriterien zu ermitteln. Der Kreis der nicht unproblematischen Tätigkeitsverbote soll nicht in sachlich ungerechtfertigter Weise zu weit ausufern. Das Gebot, Abschlussprüfer von bedeutenden verbundenen Unternehmen zu erfassen, ergibt sich aus Art. 42 Abs. 3 in Verbindung mit dem Art. 2 Z 16 lit. b der Abschlussprüfungs-RL.

Im Übrigen und insbesondere zu der Auslegung des Begriffs „leitende Stellung“ sowie zu den möglichen zivilrechtlichen Rechtsfolgen, falls entgegen Abs. 1 dennoch ein Vertragsverhältnis eingegangen wird, sei auf die Erläuterungen zu § 271c UGB verwiesen.

**Zu Z 3 (§ 107 Abs. 59):**

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen mit 1. Juni 2008 in Kraft treten.

**Zu Artikel X (Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes):**

**Zu Z 1 (§ 82c):**

Mit dieser Bestimmung wird ebenso wie mit § 63b BWG und § 271b UGB eine Cooling-Off-Period für Abschlussprüfer eingeführt. Die Regelung dient damit der Umsetzung von Art. 42 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 2 Z 13 und Art. 39 der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüfungs-RL). Der Begriff „verbundenes Unternehmen“ ist in § 228 Abs. 3 UGB definiert. Für das in der vorliegenden Bestimmung vorgesehene zusätzliche Kriterium der „Bedeutsamkeit“ ist auf die Bedeutung des Unternehmens im Konzernverbund abzustellen, also ob es für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von wesentlicher Bedeutung ist. Im Übrigen wird auf die Erläuterungen zu § 63b BWG und zu § 271c UGB verwiesen.

**Zu Z 2 (§ 119j Abs. 3):**

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen mit 1. Juni 2008 in Kraft treten.

**Zu Artikel XI (Hinweis auf Umsetzung):**

Siehe Punkt 6. des Allgemeinen Teils der Erläuterungen.

### Übersicht über die Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL

<b>Abschlussprüfungs-Richtlinie:</b>	<b>Regelung im nationalen Recht (neu: kursiv)</b>
Art. 1	Nicht umzusetzen
Art. 2 Z 7	§ 271b Abs. 1 UGB
Art. 3 Abs. 1	§ 268 Abs. 4 UGB
Art. 3 bis 21	Zuständigkeit des BMWA
Art. 22 Abs. 1	§ 271 UGB
Art. 22 Abs. 2	§§ 271, 271a, 271b UGB, § 3 GenRevG
Art. 22 Abs. 3	Zuständigkeit des BMWA
Art. 22 Abs. 4	Nicht umzusetzen
Art. 23 Abs. 1, 2 und 4	Zuständigkeit des BMWA
Art. 23 Abs. 3	§ 275 Abs. 1 UGB
Art. 24	§ 271 UGB
Art. 25	§ 270 Abs. 1 UGB
Art. 26	§ 269a UGB
Art. 27	§ 269 Abs. 2 UGB
Art. 28	Zuständigkeit des BMWA und § 274 UGB
Art. 29	Zuständigkeit des BMWA
Art. 30 Abs. 1 und 3	Zuständigkeit des BMWA
Art. 30 Abs. 2	§§ 271 Abs. 6, 275 Abs. 2, 271c UGB
Art. 31	Nicht umzusetzen
Art. 32 bis 36	Zuständigkeit des BMWA
Art. 37	§ 270 Abs. 1 und 3 UGB
Art. 38 Abs. 1	§ 270 Abs. 6 UGB
Art. 38 Abs. 2	Zuständigkeit des BMWA
Art. 39	Wahlrecht
Art. 40	Zuständigkeit des BMWA
Art. 41	§ 92 Abs. 4a AktG, § 30g Abs. 4a GmbHG, § 51 Abs. 3a SEG, § 24c Abs. 6 GenG, § 273 Abs. 2 UGB
Art. 42 Abs. 1	§ 270 Abs. 1a UGB
Art. 42 Abs. 2	§ 271a Abs. 1 Z 4 und Abs. 4 UGB
Art. 42 Abs. 3	§ 271c UGB, § 95 Abs. 5 Z 13 AktG, § 30j Abs. 5 Z 11 GmbHG, §§ 37, 40 SEG, § 24e Abs. 3 GenG, § 63b BWG, § 82c VAG
Art. 44 bis 47	Zuständigkeit des BMWA
Art. 48	Nicht umzusetzen
Art. 49 Abs. 1	§ 237 Z 14, § 242 UGB
Art. 49 Abs. 2	§ 266 Z 11, § 245a Abs. 1 UGB
Art. 50 bis 55 Schlussbestimmungen	Nicht umzusetzen

### Übersicht über die Umsetzung der Änderungs-RL

<b>Änderungs-Richtlinie:</b>	<b>Regelung im nationalen Recht (neu: kursiv)</b>
Art. 1 Z 1 (Art. 11 der 4. EG-RL)	§ 221 Abs. 1 UGB
Art. 1 Z 2 (Art. 11 der 4. EG-RL)	Nicht umzusetzen
Art. 1 Z 3 (Art. 27 der 4. EG-RL)	§§ 221 Abs. 2, 246 Abs. 1 UGB
Art. 1 Z 4 (Art. 27 der 4. EG-RL)	Nicht umzusetzen
Art. 1 Z 5 (Art. 42a der 4. EG-RL)	Keine Umsetzung erforderlich
Art. 1 Z 6 (Art. 43 der 4. EG-RL)	§ 237 Z 8a und Z 8b, § 242 UGB
Art. 1 Z 7 (Art. 46a der 4. EG-RL)	§§ 243a, 243b, 269 Abs. 1, 274 Abs. 5, 277 UGB, §§ 96, 127, 211, 221a AktG



Art. 1 Z 8 (Art. 50b und 50c der 4. EG-RL)	Keine Umsetzung erforderlich (vgl. AT der Erl.)
Art. 1 Z 9 (Art. 53a der 4. EG-RL)	Nicht umzusetzen
Art. 1 Z 10 (Art. 60 der 4. EG-RL)	Keine Umsetzung erforderlich (vgl. AT der Erl.)
Art. 1 Z 11 (Art. 61a der 4. EG-RL)	Nicht umzusetzen
Art. 2 Z 1 (Art. 34 der 7. EG-RL)	§ 266 Z 2a und 2b, § 245a Abs. 1 UGB
Art. 2 Z 2 (Art. 36 der 7. EG-RL)	§ 267 Abs. 3a UGB
Art. 2 Z 3 (Art. 36a und 36b der 7. EG-RL)	Keine Umsetzung erforderlich (vgl. AT der Erl.)
Art. 2 Z 4 (Art. 41 der 7. EG-RL)	§ 266 Z 2b UGB
Art. 2 Z 5 (Art. 48 der 7. EG-RL)	Keine Umsetzung erforderlich (vgl. AT der Erl.)
Art. 3	Zuständigkeit des BMF
Art. 4	Zuständigkeit des BMF
Art. 5, 6 und 7	Schlussbestimmungen
	Nicht umzusetzen

**Textgegenüberstellung****Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung****Artikel I****Änderung des Unternehmensgesetzbuchs****Vierter Abschnitt****Vierter Abschnitt****Unternehmensübergang****Unternehmensübergang****Übernahme der Rechtsverhältnisse des Veräußerers durch den Erwerber,  
Haftung von Veräußerer und Erwerber****Übernahme der Rechtsverhältnisse des Veräußerers durch den Erwerber,  
Haftung von Veräußerer und Erwerber****§ 38. (1) bis (2) ...****§ 38. (1) bis (2) unverändert**

(3) Wurde dem Dritten nicht nachweislich mitgeteilt, dass das Vertragsverhältnis vom Erwerber übernommen wurde, oder kann dieser Übernahme noch widersprochen werden, so kann er sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber auf das Vertragsverhältnis bezogene Erklärungen abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit.

(3) Wurde dem Dritten nicht nachweislich mitgeteilt, ob das Vertragsverhältnis vom Erwerber übernommen wurde, oder kann dieser Übernahme noch widersprochen werden, so kann er sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber auf das Vertragsverhältnis bezogene Erklärungen abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit.

**(4) bis (5) ...****(4) bis (5) unverändert****(6) ...**

(5a) Nicht als Erwerb eines Unternehmens im Sinn des Abs. 1 gilt die Fortführung im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs und der Beendigung dieser Verträge. Auch in diesen Fällen kann jedoch ein Dritter oder ein Sicherheitsbesteller gegenüber dem neuen Unternehmer Erklärungen in Bezug auf ein zum früheren Unternehmer bestehendes, unternehmensbezogenes und nicht höchstpersönliches Vertragsverhältnis abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen, solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs oder der Beendigung dieser Verträge nicht bekannt ist.

**(6) ...****(6) unverändert****§ 221. (1) ...****§ 221. (1) unverändert**

1. 3,65 Millionen Euro Bilanzsumme;

1. 4,84 Millionen Euro Bilanzsumme;

**Geltende Fassung**

2. 7,3 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag;
3. ...
- (2) ...
1. 14,6 Millionen Euro Bilanzsumme;
2. 29,2 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag;
3. ...
- (3) bis (7) ...

**ZWEITER TITEL****Allgemeine Vorschriften über den Jahresabschluß und den Lagebericht****Inhalt des Jahresabschlusses**

§ 222. (1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluß sowie einen Lagebericht aufzustellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.

(2) ...

§ 237. 1. bis 7. ...

8. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz ausgewiesen und auch nicht gemäß § 199 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist, davon sind gesondert auszuweisen

a) bis b) ...

**Vorgeschlagene Fassung**

2. 9,68 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag;
3. unverändert
- (2) unverändert
1. 19,25 Millionen Euro Bilanzsumme;
2. 38,5 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag;
3. unverändert
- (3) bis (7) unverändert

**ZWEITER TITEL****Allgemeine Vorschriften über den Jahresabschluss, den Lagebericht sowie den Corporate Governance-Bericht****Inhalt des Jahresabschlusses**

§ 222. (1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, einen Lagebericht sowie gegebenenfalls (§ 243b) einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie der Corporate Governance-Bericht sind von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen.

(2) unverändert

§ 237. 1. bis 7. unverändert

8. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz ausgewiesen und auch nicht gemäß § 199 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage wesentlich ist, davon sind gesondert auszuweisen

a) bis b) unverändert

8a. Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 8 oder § 199 anzugebenden Geschäfte, sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist;

8b. Geschäfte der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards, einschließlich Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind. Angaben über Einzelgeschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern für die Beurteilung der Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage der Gesellschaft keine getrennten Angaben benötigt werden. Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 Abs. 3 sind ausgenommen, wenn die an den Geschäften beteiligten Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz ihres Mutterunternehmens stehen;

9. bis 12. ...

13. die im Posten § 231 Abs. 2 Z 6 lit. c enthaltenen Aufwendungen für Abfertigungen oder ein Hinweis, dass der Posten nur mehr aus Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorkassen besteht.

9. bis 12. unverändert

13. die im Posten § 231 Abs. 2 Z 6 lit. c enthaltenen Aufwendungen für Abfertigungen oder ein Hinweis, dass der Posten nur mehr aus Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorkassen besteht;

14. die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen. Diese Angabe kann unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist.

**§ 242.** (1) § 237 Z 9 braucht von kleinen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1) und mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) nicht angewendet zu werden.

**§ 242.** (1) Die Angaben nach § 237 Z 9 können bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1 und 2) sowie mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) unterbleiben. Die Angaben nach § 237 Z 8a können bei den genannten Gesellschaften auf Art und Zweck der Geschäfte beschränkt werden, jene nach § 237 Z 8b bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 2) und jene nach § 237 Z 14 bei kleinen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1) unterbleiben. Bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften (§ 221 Abs. 1 und 2) können die Angaben nach § 237 Z 8b auf diejenigen Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt zwischen der Gesellschaft und ihren Hauptgesellschaftern oder der Gesellschaft und den

### Geltende Fassung

(2) ...

**§ 243a.** Im Lagebericht von Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind, ist überdies offenzulegen:

1. bis 9. ...

### Vorgeschlagene Fassung

Mitgliedern des Vorstands oder des Aufsichtsrats geschlossen werden. Als Hauptgesellschafter gilt, wer direkt oder indirekt in Höhe von zumindest 10 von Hundert am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist.

(2) unverändert

**§ 243a.** (1) Eine Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem solchen Markt emittiert und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden, hat im Lagebericht überdies anzugeben:

1. bis 9. unverändert

(2) Eine Gesellschaft, deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind, hat im Lagebericht darüber hinaus die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

### Corporate Governance-Bericht

**§ 243b.** (1) Eine Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem solchen Markt emittiert und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden, hat einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen, der zumindest die folgenden Angaben enthält:

1. die Nennung eines in Österreich oder am jeweiligen Börseplatz allgemein anerkannten Corporate Governance Kodex;
2. die Angabe, wo dieser öffentlich zugänglich ist;
3. soweit sie von diesem abweicht, eine Erklärung, in welchen Punkten und aus welchen Gründen diese Abweichung erfolgt;
4. wenn sie beschließt, keinem Kodex im Sinne der Z 1 zu entsprechen, eine Begründung hierfür.

(2) In diesem Bericht sind auch die Zusammensetzung und die Arbeitsweise des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie seiner Ausschüsse anzugeben.

### Geltende Fassung

**§ 245a.** (1) Ein Mutterunternehmen, das nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl. Nr. L 243 vom 11.9.2002 S.1, dazu verpflichtet ist, den Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, die nach Art. 3 der Verordnung übernommen wurden, hat dabei die §§ 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz und 194 sowie von den Vorschriften des zweiten bis neunten Titels die §§ 247 Abs. 3, 265 Abs. 2 bis 4, 266 Z 4, 5 und 7 und 267 anzuwenden.

(2) bis (3) ...

**§ 246.** (1) ...

1. ....

a) Die Bilanzsummen in den Bilanzen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären, übersteigen insgesamt nicht 17,52 Millionen Euro.

b) Die Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären, übersteigen in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag insgesamt nicht 35,04 Millionen Euro.

c) ...

2. ...

a) Die Bilanzsumme übersteigt nicht 14,6 Millionen Euro.

b) Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen nicht 29,2 Millionen Euro.

c) ...

(2) bis (4) ...

**§ 266.** ...

1. ....

2. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Konzernbilanz aufscheinen oder nicht gemäß § 251 Abs. 1 in Verbindung mit § 199 und § 237 Z 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns von Bedeutung ist, davon sind gesondert anzugeben

### Vorgeschlagene Fassung

**§ 245a.** (1) Ein Mutterunternehmen, das nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards dazu verpflichtet ist, den Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, die nach Art. 3 der Verordnung übernommen wurden, hat dabei § 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz und § 194 sowie von den Vorschriften des zweiten bis neunten Titels § 247 Abs. 3, § 265 Abs. 2 bis 4, § 266 Z 2a, 4, 5, 7 und 11 sowie § 267 anzuwenden.

(2) bis (3) unverändert

**§ 246.** (1) unverändert

1. unverändert

a) Die Bilanzsummen in den Bilanzen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären, übersteigen insgesamt nicht 21 Millionen Euro.

b) Die Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären, übersteigen in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag insgesamt nicht 42 Millionen Euro.

c) unverändert

2. unverändert

a) Die Bilanzsumme übersteigt nicht 17,5 Millionen Euro.

b) Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen nicht 35 Millionen Euro.

c) unverändert

(2) bis (4) unverändert

**§ 266.** unverändert

1. unverändert

2. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Konzernbilanz aufscheinen oder nicht gemäß § 251 Abs. 1 in Verbindung mit § 199 und § 237 Z 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns wesentlich ist, davon sind gesondert anzugeben

**Geltende Fassung**

a) bis b) ...

**Vorgeschlagene Fassung**

a) bis b) unverändert

2a. Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Konzernbilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 2 oder § 251 Abs. 1 in Verbindung mit § 199 und § 237 Z 3 anzugebenden Geschäfte, sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig ist;

2b. nicht konsolidierte Geschäfte des Mutterunternehmens oder anderer in den Konzernabschluss einbezogener Unternehmen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards, einschließlich Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind. Angaben über Einzelgeschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern für die Beurteilung der Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage des Konzerns keine getrennten Angaben benötigt werden;

3. bis 9. ...

10. unverändert

a) unverändert

b) die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

3. bis 9. unverändert

10. unverändert

a) unverändert

b) die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist;

11. die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Konzernabschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Konzernabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen.

§ 267. (1) bis (3) ...

(3a) Bei einem Mutterunternehmen, dessen Aktien zum Handel auf einem Markt zugelassen sind, der in das Verzeichnis der geregelten Märkte gemäß Art. 16 der Richtlinie 93/22/EWG eingetragen ist, hat der Konzernlagebericht auch die Angaben nach § 243a zu enthalten.

§ 267. (1) bis (3) unverändert

(3a) Bei einem Mutterunternehmen, dessen Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörsenG zugelassen sind oder das ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem solchen Markt emittiert und dessen Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales

## Geltende Fassung

## Vorgeschlagene Fassung

Handelssystem im Sinne des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden, hat der Konzernlagebericht auch die Angaben nach § 243a Abs. 1 zu enthalten.

(3b) Bei einem Mutterunternehmen, dessen Aktien oder andere von ihm ausgegebene Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind, hat der Konzernlagebericht auch die Angaben nach § 243a Abs. 2 zu enthalten. Diese haben sich auf das interne Kontroll- und das Risikomanagementsystem des Konzerns im Zusammenhang mit der Aufstellung des Konzernabschlusses zu beziehen.

(4) unverändert

(4) ...  
§ 268. (1) bis (3) ...

§ 268. (1) bis (3) unverändert

(4) Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) können Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

§ 269. (1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss in Einklang stehen und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens und im Konzernlagebericht von der Lage des Konzerns erwecken.

§ 269. (1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss in Einklang stehen und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens und im Konzernlagebericht von der Lage des Konzerns erwecken. Gegenstand der Abschlussprüfung ist auch, ob der Corporate Governance-Bericht (§ 243b) aufgestellt worden ist.

(2) Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluss zusammengefaßten Jahresabschlüsse daraufhin zu prüfen, ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. Dies gilt nicht für die Jahresabschlüsse, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften nach diesem Abschnitt oder die ohne gesetzliche Verpflichtung nach den Grundsätzen dieses Abschnitts geprüft worden sind. Dies ist entsprechend auf die Jahresabschlüsse von den in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland anzuwenden, wenn der Jahresabschluss in einer den Anforderungen dieses Abschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist und der Abschlussprüfer eine den Anforderungen des österreichischen Rechts gleichwertige Befähigung hat.

(2) Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses trägt die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss. Er hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse daraufhin zu prüfen, ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. Wenn in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen von anderen Abschlussprüfern geprüft werden, hat der Konzernabschlussprüfer deren Tätigkeit in geeigneter Weise zu überwachen, soweit dies für die Prüfung des Konzernabschlusses maßgeblich ist.



### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung Internationale Prüfungsstandards

**§ 269a.** Wenn und soweit die Europäische Kommission internationale Prüfungsstandards übernommen hat, sind Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen unter Beachtung dieser Grundsätze durchzuführen.

**§ 270.** (1) Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses wird von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, so hat dieser einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers zu erstatten. Vor Erstattung dieses Vorschlags sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter hat der Abschlussprüfer eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten sowie alle Umstände darzulegen, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten. Die Aufsichtsratsmitglieder sind zur Teilnahme an der Hauptversammlung (Generalversammlung), die über die Bestellung des Abschlussprüfers zu entscheiden hat, einzuladen. Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Der Aufsichtsrat hat unverzüglich nach der Wahl den Prüfungsauftrag zu erteilen und das Entgelt zu vereinbaren. Falls kein Aufsichtsrat besteht, erteilt der Vorstand den Prüfungsauftrag und vereinbart das Entgelt. Der Prüfungsauftrag kann nur widerrufen werden, wenn gemäß Abs. 3 ein anderer Prüfer bestellt worden ist.

**§ 270.** (1) Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses wird von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, hat dieser einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers zu erstatten. Die Aufsichtsratsmitglieder sind zur Teilnahme an der Hauptversammlung (Generalversammlung), die über die Bestellung des Abschlussprüfers zu entscheiden hat, einzuladen. Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Der Aufsichtsrat hat unverzüglich nach der Wahl mit dem gewählten Prüfer den Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung abzuschließen und das Entgelt zu vereinbaren. Falls kein Aufsichtsrat besteht, wird die Gesellschaft durch ihre gesetzlichen Vertreter vertreten. Das Entgelt hat in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen. Der Prüfungsvertrag und die Höhe des vereinbarten Entgelts dürfen an keinerlei Voraussetzungen oder Bedingungen geknüpft werden und nicht davon abhängen, ob der Prüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt.

(1a) Ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der oder die in einen Wahlvorschlag aufgenommen werden soll, hat vor Erstattung dieses Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat beziehungsweise vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltene Entgelt vorzulegen und über seine (ihre) Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten. Darüber hinaus hat er (sie) alle Umstände darzulegen und zu dokumentieren, die seiner (ihre) Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten sowie jene Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen. Sofern aufgrund gesetzlicher Verpflichtung ein Prüfungsausschuss besteht, ist diesem schriftlich zu berichten.

### Geltende Fassung

(2) ...

(3) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, deren Anteile zusammen den zwanzigsten Teil des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 350 000 Euro erreichen, hat der zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelsachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden wichtigen Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach § 271 Abs. 2 bis 5, § 271a oder anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen vorliegt oder sonst die Besorgnis einer Befangtheit besteht. Der Antrag ist binnen einem Monat nach dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen; Gesellschafter können den Antrag nur stellen, wenn sie gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt haben, wenn sie gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt haben. Wird ein Ausschluss- oder Befangtheitsgrund erst nach der Wahl bekannt oder tritt er erst nach der Wahl ein, ist der Antrag binnen einem Monat nach dem Tag zu stellen, an dem der Antragsberechtigte Kenntnis davon erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen können. Stellen Aktionäre den Antrag, so hätte erlangen können. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tag der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind. Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Erklärung vor einem Notar. Unterliegt die Gesellschaft einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde den Antrag stellen. Der Antrag kann nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, im Fall einer Nachtragsprüfung nach § 268 Abs. 3 nach Ergänzung des Bestätigungsvermerks, nicht mehr gestellt werden. Wegen eines Verstoßes gegen § 271 Abs. 2 bis 5 oder 271a kann weder eine Nichtigkeits- noch eine Anfechtungsklage erhoben werden.

(4) Ist der Abschlussprüfer bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs nicht gewählt worden, so hat der für den Sitz des Mutterunternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelsachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, mindestens zweier Mitglieder des Aufsichtsrats oder eines Gesellschafters den Abschlussprüfer zu bestellen. Gleiches gilt, wenn ein gewählter Abschlussprüfer die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert ist und ein anderer Abschlussprüfer nicht gewählt worden ist. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den Antrag zu stellen. Die Bestellung

### Vorgeschlagene Fassung

(2) unverändert

(3) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, deren Anteile zusammen den zwanzigsten Teil des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 350 000 Euro erreichen, hat der zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelsachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden wichtigen Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund vorliegt oder sonst die Besorgnis einer Befangtheit besteht. Der Antrag ist binnen einem Monat nach dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen; Gesellschafter können den Antrag nur stellen, wenn sie gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt haben. Wird ein Ausschluss- oder Befangtheitsgrund erst nach der Wahl bekannt oder tritt er erst nach der Wahl ein, ist der Antrag binnen einem Monat nach dem Tag zu stellen, an dem der Antragsberechtigte Kenntnis davon erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen können. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tag der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind. Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Erklärung vor einem Notar. Unterliegt die Gesellschaft einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde den Antrag stellen. Der Antrag kann nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, im Fall einer Nachtragsprüfung nach § 268 Abs. 3 nach Ergänzung des Bestätigungsvermerks, nicht mehr gestellt werden. Wegen eines Verstoßes gegen § 271 Abs. 1 bis 5, 271a oder 271b kann weder eine Nichtigkeits- noch eine Anfechtungsklage erhoben werden.

(4) Ist der Abschlussprüfer bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs nicht gewählt worden, so hat der für den Sitz des Mutterunternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelsachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, mindestens zweier Mitglieder des Aufsichtsrats oder eines Gesellschafters den Abschlussprüfer zu bestellen. Gleiches gilt, wenn ein gewählter Abschlussprüfer den Abschluss des Prüfungsvertrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert ist und ein anderer Abschlussprüfer nicht gewählt worden ist. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den Antrag zu stellen. Die Bestellung

### Geltende Fassung

verpflichtet, den Antrag zu stellen. Die Bestellung des Abschlussprüfers ist unanfechtbar.

(5) ...

(6) Der Abschlussprüfer kann einen angenommenen Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund kündigen. Als wichtiger Grund ist es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer bestehen. Die Kündigung bedarf der Schriftform und ist zu begründen. Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten. § 273 ist entsprechend anzuwenden.

(7) Kündigt der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag gemäß Abs. 6, so ist ein Abschlussprüfer von den Gesellschaftern unverzüglich zu wählen. Der bisherige Abschlussprüfer hat seinen Bericht unverzüglich dem Vorstand und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.

### Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe

§ 271. (1) Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Konzernabschlüssen, in die keine Aktiengesellschaften einbezogen sind, können auch Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein.

(2) Als Abschlussprüfer ist ausgeschlossen, wer

1. Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder wer auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat;
2. 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 von Hundert der Anteile besitzt;
3. die in Z 2 genannten Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres erfüllt hat;

### Vorgeschlagene Fassung

des Abschlussprüfers ist unanfechtbar.

(5) unverändert

(6) Der Abschlussprüfer kann den Prüfungsvertrag nur aus wichtigem Grund kündigen. Als wichtiger Grund ist es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer bestehen. Die Kündigung bedarf der Schriftform und ist zu begründen. Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten. § 273 ist entsprechend anzuwenden. Die zu prüfende Gesellschaft kann den Prüfungsvertrag nicht kündigen. Liegt auf Seiten des Prüfers ein wichtiger Grund vor, der seine Abberufung rechtfertigt, so ist Abs. 3 entsprechend anzuwenden.

(7) Kündigt der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag gemäß Abs. 6, so ist ein Abschlussprüfer von den Gesellschaftern unverzüglich zu wählen. Der bisherige Abschlussprüfer hat seinen Bericht unverzüglich dem Vorstand und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.

### Befangenheit und Ausgeschlossenheit

§ 271. (1) Ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.

(2) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er

1. Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat;
2. 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 von Hundert der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres erfüllt hat;
3. über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt;

### Geltende Fassung

4. bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
- bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat,
  - bei der internen Revision mitgewirkt hat,
  - Managementaufgaben übernommen hat oder an der Entscheidung über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten beteiligt war,
  - Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;
5. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person 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 Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf;
6. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß den Z 1 bis 5 nicht Abschlussprüfer sein darf;
7. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.
- (3) Als Abschlussprüfer ist ferner ausgeschlossen, wer seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Abs. 2 ausgeschlossenen Person ausübt oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzung der Z 7 des Abs. 2 erfüllt.

- (4) Eine Wirtschaftsprüfungs- oder Buchprüfungsgesellschaft ist ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung

### Vorgeschlagene Fassung

4. bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
- bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat,
  - bei der internen Revision mitgewirkt hat,
  - 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,
  - Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;
5. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf;
6. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß Z 1, 2, 4 oder 5 nicht Abschlussprüfer sein darf;
7. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 von Hundert 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 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.
- (3) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ferner ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 ausgeschlossenen Person ausübt oder gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des Abs. 2 Z 7 erfüllt.

- (4) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gilt bei der Abschlussprüfung als befähigt, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der

### Geltende Fassung

beschäftigte Person nach Abs. 2 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsbuchprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist.

(5) Die Abs. 2 bis 4 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.

(6) Weiß der Abschlussprüfer, dass er nach Abs. 1 bis 5 oder nach § 271a ausgeschlossen ist oder hätte er dies wissen müssen, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt.

**§ 271a.** (1) Als Abschlussprüfer einer Gesellschaft im Sinn des § 221 Abs. 3 zweiter Satz sowie einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 erster Satz in Verbindung mit Abs. 4 bis 6) überschritten wird, ist neben den in § 271 Abs. 2 genannten Gründen ausgeschlossen, wer

1. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist;

2. bis 4. ...

(2) Als Abschlussprüfer einer in Abs. 1 genannten Gesellschaft ist neben den in § 271 Abs. 2 und 3 genannten Gründen ferner ausgeschlossen, wer seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Abs. 1 Z 2 oder 3 ausgeschlossenen Person ausübt oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzung der Z 1 des Abs. 1 erfüllt.

(3) Eine Wirtschaftsprüfungs- oder Buchprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung einer in Abs. 1 genannten Gesellschaft neben den in § 271

### Vorgeschlagene Fassung

Prüfung ausübt, nach Abs. 1 befangen ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 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 fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ferner ausgeschlossen, wenn sie über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt.

(5) Die Abs. 1 bis 4 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.

(6) Weiß der Abschlussprüfer, dass er ausgeschlossen oder befangen ist, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt. Dies gilt auch, wenn er seine Ausschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig seine Befangenheit nicht erkannt hat.

**§ 271a.** (1) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer einer Gesellschaft im Sinn des § 221 Abs. 3 zweiter Satz sowie einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 erster Satz in Verbindung mit Abs. 4 bis 6) überschritten wird, neben den in § 271 Abs. 2 genannten Gründen ausgeschlossen, wenn er

1. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 von Hundert 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 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist;

2. bis 4. unverändert

(2) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer einer in Abs. 1 genannten Gesellschaft neben den in § 271 Abs. 2 und 3 genannten Gründen ferner ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Abs. 1 Z 2 oder 3 ausgeschlossenen Person ausübt oder gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des Abs. 1 Z 1 erfüllt.

(3) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung einer in Abs. 1 genannten Gesellschaft neben den in § 271 Abs. 4 genannten Gründen

### **Geltende Fassung**

Abs. 2 genannten Gründen ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 1 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Abs. 1 Z 4 findet dabei mit der Maßgabe Anwendung, dass von der Prüfung der den Bestätigungsmerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer nach Abs. 1 Z 4 ausgeschlossen wäre; dies gilt sinngemäß für eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt.

(4) Die Abs. 1 bis 3 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.

### **Vorgeschlagene Fassung**

ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach 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 fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Abs. 1 Z 4 findet dabei mit der Maßgabe Anwendung, dass von der Prüfung der den Bestätigungsmerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer nach Abs. 1 Z 4 ausgeschlossen wäre; dies gilt sinngemäß für eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt.

(4) Die Abs. 1 bis 3 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden. Ausgeschlossen sind darüber hinaus Personen, die gemäß Abs. 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind, sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gemäß Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind.

### **Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk**

**§ 271b.** (1) Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.

(2) Ein Abschlussprüfer ist befangen, wenn bei einem Mitglied seines Netzwerks die Voraussetzungen des § 271 Abs. 1, Abs. 2 Z 1, 2, 5 oder 6, oder des § 271a Abs. 1 Z 3 vorliegen, sofern nicht durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann. Er ist ausgeschlossen, wenn bei einem Mitglied seines Netzwerks die Voraussetzungen des § 271 Abs. 2 Z 4 oder des § 271a Abs. 1 Z 2 vorliegen. Ist das Netzwerkmitglied keine natürliche Person, so sind § 271 Abs. 4 zweiter Satz und § 271a Abs. 3 sinngemäß anzuwenden.

(3) Abs. 2 ist auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.

### **Befristetes Tätigkeitsverbot**

**§ 271c.** (1) In Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 dürfen der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und der den jeweiligen

### **Geltende Fassung**

### **Vorgeschlagene Fassung**

Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung (§ 80 Aktiengesetz) einnehmen.

(2) Wenn eine der in Abs. 1 genannten Personen eine Organfunktion einnimmt, gilt sie als nicht bestellt. Ihr gebührt für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt; das gilt auch für die Einnahme einer leitenden Stellung.

### **Prüfungsbericht**

**§ 273.** (1) Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und zu erläutern. Nachteile Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflussen haben, sind anzuführen und zu erläutern. Werden Tatsachen nach Abs. 2 nicht festgestellt, so ist dies im Bericht ausdrücklich festzuhalten.

(2) Stellt der Abschlussprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand eines geprüften Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, so hat er darüber unverzüglich zu berichten. Der Abschlussprüfer hat auch unverzüglich zu berichten, wenn bei Prüfung des Jahresabschlusses das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs (§ 22 Abs. 1 Z 1 URG) festgestellt wird; im Bericht sind die Eigenmittelquote (§ 23 URG) und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) anzugeben.

(3) Der Abschlussprüfer hat den Bericht zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Ist bei einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft im Sinne des § 221 Abs. 5 ein Aufsichtsrat eingerichtet, so hat der Abschlussprüfer den Bericht hinsichtlich der

### **Prüfungsbericht**

**§ 273.** (1) Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und der Corporate Governance-Bericht (§ 243b) aufgestellt worden ist sowie ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Im Prüfungsbericht zum Konzernabschluss ist auch festzustellen, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und zu erläutern. Nachteile Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflussen haben, sind anzuführen und zu erläutern. Werden Tatsachen nach Abs. 2 und 3 nicht festgestellt, so ist dies im Bericht ausdrücklich festzuhalten.

(2) Stellt der Abschlussprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, so hat er darüber unverzüglich zu berichten. Darüber hinaus hat er unverzüglich über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten.

(3) Der Abschlussprüfer hat auch unverzüglich zu berichten, wenn bei der Prüfung des Jahresabschlusses das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs (§ 22 Abs. 1 Z 1 URG) festgestellt wird; im Bericht sind in diesem Fall die Eigenmittelquote (§ 23 URG) und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) anzugeben.

### Geltende Fassung

Personengesellschaft auch den Mitgliedern dieses Aufsichtsrats vorzulegen.

### Vorgeschlagene Fassung

(4) Der Abschlussprüfer hat diese Berichte zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Ist bei einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer untemermerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft im Sinn des § 221 Abs. 5 ein Aufsichtsrat eingerichtet, so hat der Abschlussprüfer den Bericht hinsichtlich der Personengesellschaft auch den Mitgliedern dieses Aufsichtsrats vorzulegen.

#### § 274. (1) bis (4) ...

(5) Der Bestätigungsvermerk enthält auch ein Urteil, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht.

#### (6) ...

§ 275. (1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwenden, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

#### § 274. (1) bis (4) unverändert

(5) Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a zutreffen.

#### (6) unverändert

§ 275. (1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwenden, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner. Keine Verschwiegenheitspflicht besteht gegenüber einem nach § 270 Abs. 3 oder 4 vom Gericht bestellten Abschlussprüfer oder einem Abschlussprüfer, der infolge Kündigung des Prüfungsvertrags gemäß § 270 Abs. 6 gewählt wurde.

(2) Der Abschlussprüfer ist zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Verletzt er vorsätzlich oder fahrlässig diese Pflicht, so ist er der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Abschlussprüfer haften als Gesamtschuldner. Die Ersatzpflicht ist bei Fahrlässigkeit bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft (§ 221 Abs. 2) mit zwei Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3) mit vier Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit acht Millionen Euro und bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten

(2) Der Abschlussprüfer ist zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Verletzt er vorsätzlich oder fahrlässig diese Pflicht, so ist er der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Abschlussprüfer haften als Gesamtschuldner. Die Ersatzpflicht ist bei Fahrlässigkeit bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft (§ 221 Abs. 2) mit zwei Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3) mit vier Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit acht Millionen Euro und bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten



**Geltende Fassung**

Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit zwölf Millionen Euro beschränkt; § 221 Abs. 4 bis 6 gilt sinngemäß. Diese Beschränkungen für eine Prüfung gelten auch, wenn an ihr mehrere Abschlussprüfer beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben. Sie gelten jedoch nicht für den Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit gehandelt hat.

(3) bis (5) ...

**§ 277.** (1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluss und den Lagebericht nach seiner Behandlung in der Hauptversammlung (Generalversammlung), jedoch spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung oder Einschränkung beim Firmenbuchgericht des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen; innerhalb derselben Frist sind der Bericht des Aufsichtsrats, der Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluß über dessen Verwendung einzureichen. Werden zur Wahrung dieser Frist der Jahresabschluß und der Lagebericht ohne die anderen Unterlagen eingereicht, so sind der Bericht und der Vorschlag nach ihrem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch diese Änderung einzureichen.

(2) bis (8) ...

**Siebenter Abschnitt****Beförderung von Personen, Reisegepäck und Gütern auf allen dem öffentlichen Verkehr dienenden Eisenbahnen**

**§ 906.** (1) bis (17) ...

**Vorgeschlagene Fassung**

Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit zwölf Millionen Euro beschränkt; § 221 Abs. 4 bis 6 gilt sinngemäß. Diese Beschränkungen für eine Prüfung gelten auch, wenn an ihr mehrere Abschlussprüfer beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben. Sie gelten jedoch nicht für den Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Befangenheit oder Ausgeschlossenheit gehandelt hat.

(3) bis (5) unverändert

**§ 277.** (1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluss und den Lagebericht sowie gegebenenfalls den Corporate Governance-Bericht nach seiner Behandlung in der Hauptversammlung (Generalversammlung), jedoch spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung oder Einschränkung beim Firmenbuchgericht des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen; innerhalb derselben Frist sind der Bericht des Aufsichtsrats, der Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluß über dessen Verwendung einzureichen. Werden zur Wahrung dieser Frist der Jahresabschluß und der Lagebericht sowie gegebenenfalls der Corporate Governance-Bericht ohne die anderen Unterlagen eingereicht, so sind der Bericht und der Vorschlag nach ihrem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch diese Änderung einzureichen.

(2) bis (8) unverändert

entfällt

entfällt

**§ 451.** Auf die Beförderung von Briefen und briefähnlichen Sendungen sind nicht die Bestimmungen des sechsten Abschnitts (Frachtgeschäft), sondern jene des allgemeinen Zivil- und Unternehmensrechts anzuwenden.

**§ 906.** (1) bis (17) unverändert

(18) Die §§ 38, 221, 222, 237, 242, 243a, 243b, 245a, 246, 266, 267, 268, 269,

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung**

269a, 270, 271, 271a, 271b, 271c, 273, 274, 275, 277 und 451 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten am 1. Juni 2008 in Kraft. § 38 Abs. 5a ist auf Unternehmensübergänge aufgrund eines nach dem 31. Mai 2008 vereinbarten oder beendeten Pacht-, Leih-, Fruchtnießungsvertrags und Vertrags über das Recht des Gebrauchs anzuwenden. Auf davor aufgrund des Abschlusses oder der Beendigung eines Pacht-, Leih-, Fruchtnießungsvertrags und Vertrags über das Recht des Gebrauchs erfolgte Unternehmensübergänge sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden. §§ 221 Abs. 1 und 2 sowie 246 Abs. 1 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Für den Eintritt der Rechtsfolgen der §§ 221 Abs. 1 und 2, sowie 246 Abs. 1 sind die geänderten Größenmerkmale auch für Beobachtungszeiträume nach §§ 221 Abs. 4 und 246 Abs. 2 anzuwenden, die vor diesem Zeitpunkt liegen. Die §§ 222, 237, 242, 243a, 243b, 245a, 266, 267 und 277 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Die §§ 268, 269, 269a, 270, 271, 271a, 271b, 273, 274 und 275 sind auf die Bestellung zur Prüfung und auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen; § 271 Abs. 2 Z 3 ist abweichend davon auf Abschlussprüfer, die sich nach § 4 Abs. 2 A-QSG in einem Abstand von jeweils sechs Jahren einer externen Qualitätsprüfung unterziehen müssen, erstmals für die Bestellung zum Abschlussprüfer von Unternehmen im Sinn des § 4 Abs. 1 Z 1 A-QSG für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen. Die §§ 271c und 451 sind auf nach dem 31. Mai 2008 geschlossene Verträge anzuwenden. Auf davor geschlossene Verträge sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.

**Übergangsbestimmungen**

§ 907. (1) bis (19) ...

**Übergangsbestimmungen zum Handelsrechts-Änderungsgesetz**

§ 907. (1) bis (19) unverändert

**Artikel II****Änderung des Aktiengesetzes 1965**

§ 25. (1) bis (3) ...

§ 25. (1) bis (3) unverändert

(4) Als Gründungsprüfer dürfen nur Beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Beeidete Buchprüfer und Steuerberater, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden.

(4) Als Gründungsprüfer dürfen nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestellt werden.

(5) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der

(5) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der

### **Geltende Fassung**

Gesellschaft dürfen nicht als Gründungsprüfer bestellt werden; gleiches gilt für Personen und Prüfungsgesellschaften, auf deren Geschäftsführung die Gründer oder Personen, für deren Rechnung die Gründer Aktien übernommen haben, oder die Gesellschaft maßgebenden Einfluß haben. Im übrigen gilt § 271 Abs. 2 UGB sinngemäß.

#### **§ 92. (1) bis (4) ...**

(4a) In Gesellschaften, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht oder deren Aktien börsennotiert im Sinn des § 65 Abs. 1 Z 8 sind, ist zur Prüfung und Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Der Prüfungsausschuss hat auch einen allfälligen Konzernabschluss zu prüfen sowie einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers zu erstatten und darüber dem Aufsichtsrat zu berichten. In börsennotierten Gesellschaften muss dem Prüfungsausschuss eine Person angehören, die über besondere Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Vorstandsmitglied oder leitender Angestellter oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat.

### **Vorgeschlagene Fassung**

Gesellschaft dürfen nicht als Gründungsprüfer bestellt werden; gleiches gilt für Personen und Prüfungsgesellschaften, auf deren Geschäftsführung die Gründer oder Personen, für deren Rechnung die Gründer Aktien übernommen haben, oder die Gesellschaft maßgebenden Einfluß haben. Im übrigen gelten die §§ 271 und 271a UGB sinngemäß.

#### **§ 92. (1) bis (4) unverändert**

(4a) In Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehende Unternehmen müssen keinen Prüfungsausschuss bestellen, sofern das Mutterunternehmen einen solchen bestellt hat. Der Prüfungsausschuss hat zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten. Der Abschlussprüfer ist den Sitzungen des Prüfungsausschusses, die sich mit der Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) und dessen Prüfung beschäftigen, zuzuziehen und hat über die Abschlussprüfung zu berichten. Dem Prüfungsausschuss muss eine Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Vorstandsmitglied, leitender Angestellter (§ 80) oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat oder aus anderen Gründen nicht unabhängig und unbefangen ist.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören:

1. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses;
2. die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft;
3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung;
4. die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers), insbesondere im Hinblick auf die für die geprüfte Gesellschaft erbrachten zusätzlichen Leistungen;
5. die Prüfung des Jahresabschlusses und die Vorbereitung seiner Feststellung, die Prüfung des Vorschlags für die Gewinnverteilung, des Lageberichts und gegebenenfalls des Corporate Governance-Berichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den

### Geltende Fassung

#### § 95. (1) bis (5) ...

1. ...
2. der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften;
3. bis 11. ....
12. der Abschluss von Verträgen mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, durch die sich diese außerhalb ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat gegenüber der Gesellschaft oder einem Tochterunternehmen (§ 228 Abs. 3 UGB) zu einer Leistung gegen ein nicht bloß geringfügiges Entgelt verpflichten. Dies gilt auch für Verträge mit Unternehmen, an denen ein Aufsichtsratsmitglied ein erhebliches wirtschaftliches Interesse hat.

...

#### (6) bis (7) ...

- § 96. (1) Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluss, den Vorschlag für die Gewinnverteilung und den Lagebericht zu prüfen und der Hauptversammlung darüber zu berichten.
- (2) In dem Bericht hat der Aufsichtsrat mitzuteilen, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs geprüft hat, welche Stelle den Jahresabschluss und den Lagebericht geprüft hat und ob diese Prüfungen nach ihrem abschließenden

### Vorgeschlagene Fassung

Aufsichtsrat;

6. gegebenenfalls die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat des Mutterunternehmens;
7. die Vorbereitung des Vorschlags des Aufsichtsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers).

#### § 95. (1) bis (5) unverändert

1. unverändert
2. der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften, soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört;
3. bis 11. unverändert
12. der Abschluss von Verträgen mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, durch die sich diese außerhalb ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat gegenüber der Gesellschaft oder einem Tochterunternehmen (§ 228 Abs. 3 UGB) zu einer Leistung gegen ein nicht bloß geringfügiges Entgelt verpflichten. Dies gilt auch für Verträge mit Unternehmen, an denen ein Aufsichtsratsmitglied ein erhebliches wirtschaftliches Interesse hat;
13. die Übernahme einer leitenden Stellung (§ 80) in der Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer, durch den Konzernabschlussprüfer, durch den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder durch den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt hat, soweit dies nicht gemäß § 271c UGB untersagt ist.

unverändert

#### (6) bis (7) unverändert

- § 96. (1) Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluss, den Vorschlag für die Gewinnverteilung und den Lagebericht sowie gegebenenfalls den Corporate Governance-Bericht zu prüfen und der Hauptversammlung darüber zu berichten.
- (2) In dem Bericht hat der Aufsichtsrat mitzuteilen, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs geprüft hat, welche Stelle den Jahresabschluss und den Lagebericht sowie gegebenenfalls den Corporate Governance-Bericht geprüft hat und ob diese

**Geltende Fassung**

Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben haben.

(3) ...

§ 119. (1) Das Gericht darf als Prüfer nur Beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Beeidete Buchprüfer und Steuerberater, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellen.

(2) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden; gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat. Im übrigen gilt § 271 Abs. 2 UGB sinngemäß.

**FÜNFTER TEIL****Rechnungslegung****ERSTER ABSCHNITT****Jahresabschluss. Gewinnverteilung. Lagebericht****Feststellung des Jahresabschlusses**

§ 125. ...

**Aufstellen des Lageberichts**

§ 127. (1) Der Vorstand hat in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr einen Lagebericht aufzustellen und diesen mit dem Jahresabschluss (§ 222 Abs. 1 UGB) und dem Vorschlag für die Gewinnverteilung (§ 126) dem Aufsichtsrat vorzulegen.

(2) Der Vorstand hat den Lagebericht mit dem Bericht des Aufsichtsrats (§ 96) der Hauptversammlung zur Verhandlung über die Entlastung, die Gewinnverteilung und die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 125 Abs. 3)

**Vorgeschlagene Fassung**

Prüfungen nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben haben.

(3) unverändert

§ 119. (1) Das Gericht darf als Prüfer nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestellen.

(2) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden; gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat. Im übrigen gelten die §§ 271 und 271a UGB sinngemäß.

unverändert

unverändert

unverändert

**Jahresabschluss, Gewinnverteilung, Lagebericht, Corporate Governance-Bericht****Feststellung des Jahresabschlusses**

§ 125. unverändert

**Aufstellen des Lageberichts und des Corporate Governance-Berichts**

§ 127. (1) Der Vorstand hat in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen und diesen mit dem Jahresabschluss (§ 222 Abs. 1 UGB) und dem Vorschlag für die Gewinnverteilung (§ 126) dem Aufsichtsrat vorzulegen.

(2) Der Vorstand hat den Lagebericht sowie gegebenenfalls den Corporate Governance-Bericht mit dem Bericht des Aufsichtsrats (§ 96) der Hauptversammlung zur Verhandlung über die Entlastung, die Gewinnverteilung

### Geltende Fassung

vorzulegen. § 125 Abs. 5 über die Auflegung des Jahresabschlusses gilt sinngemäß.

(3) ...

### Eröffnungsbilanz, Jahresabschluß und Lagebericht

§ 211. (1) Die Abwickler haben für den Beginn der Abwicklung eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) und weiterhin für den Schluß jedes Jahres einen Jahresabschluß und einen Lagebericht aufzustellen; das bisherige Geschäftsjahr der Gesellschaft kann beibehalten werden.

(2) bis (5) ...

§ 220b. (1) bis (2) ...

(3) Für die Auswahl, das Auskunftsrecht und die Verantwortlichkeit des Verschmelzungsprüfers gelten die §§ 271, 272 und 275 UGB sinngemäß. Das Auskunftsrecht besteht gegenüber allen an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften. Die Haftung besteht gegenüber den an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften und deren Aktionären.

(4) bis (5) ...

§ 221a. (1) bis (2) ...

1. ...

2. die Jahresabschlüsse und die Lageberichte der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften für die letzten drei Geschäftsjahre, weiters die Schlußbilanz (§ 220 Abs. 3), wenn der Verschmelzungsstichtag vom Stichtag des letzten Jahresabschlusses abweicht und die Schlußbilanz bereits in geprüfter Form vorliegt;

3. bis 6. ...

(3) bis (6) ...

§ 225f. (1) bis (2) ...

(3) Als gemeinsame Vertreter dürfen nur Rechtsanwältinnen, Notare sowie Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bestellt werden. § 270 Abs. 6 erster Satz sowie § 271 Abs. 2 und 3 UGB sind sinngemäß anzuwenden.

(4) bis (6) ...

### Vorgeschlagene Fassung

und die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 125 Abs. 3) vorzulegen. § 125 Abs. 5 über die Auflegung des Jahresabschlusses gilt sinngemäß.

(3) unverändert

### Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss, Lagebericht und Corporate Governance-Bericht

§ 211. (1) Die Abwickler haben für den Beginn der Abwicklung eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) und weiterhin für den Schluß jedes Jahres einen Jahresabschluß und einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen; das bisherige Geschäftsjahr der Gesellschaft kann beibehalten werden.

(2) bis (5) unverändert

§ 220b. (1) bis (2) unverändert

(3) Für die Auswahl, das Auskunftsrecht und die Verantwortlichkeit des Verschmelzungsprüfers gelten die §§ 271, 271a, 272 und 275 UGB sinngemäß. Das Auskunftsrecht besteht gegenüber allen an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften. Die Haftung besteht gegenüber den an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften und deren Aktionären.

(4) bis (5) unverändert

§ 221a. (1) bis (2) unverändert

1. unverändert

2. die Jahresabschlüsse und die Lageberichte sowie gegebenenfalls die Corporate Governance-Berichte der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften für die letzten drei Geschäftsjahre, weiters die Schlußbilanz (§ 220 Abs. 3), wenn der Verschmelzungsstichtag vom Stichtag des letzten Jahresabschlusses abweicht und die Schlußbilanz bereits in geprüfter Form vorliegt;

3. bis 6. unverändert

(3) bis (6) unverändert

§ 225f. (1) bis (3) unverändert

(3) Als gemeinsame Vertreter dürfen nur Rechtsanwältinnen, Notare sowie Wirtschaftsprüfer bestellt werden. § 270 Abs. 6 erster Satz sowie §§ 271 und 271a UGB sind sinngemäß anzuwenden.

(4) bis (6) unverändert

**Geltende Fassung**

**§ 262.** (1) bis (13) ...

**Vorgeschlagene Fassung**

**§ 262.** (1) bis (13) unverändert

(14) Die §§ 25, 92, 95, 96, 119, 125, 127, 211, 220b, 221a und 225f in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten mit 1. Juni 2008 in Kraft. § 92 Abs. 4a ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen; bis dorthin ist § 92 Abs. 4a in der bisher geltenden Fassung anzuwenden. § 95 Abs. 5 Z 13 ist auf Verträge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2008 geschlossen werden. Die §§ 96 Abs. 1 und 2, 127 Abs. 1 und 2, 211 Abs. 1, 221a Abs. 2 Z 2 gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Die §§ 25 Abs. 5, 220b Abs. 3 und 225f Abs. 3 sind anzuwenden, wenn die Bestellung nach dem 31. Mai 2008 erfolgt.

**Artikel III****Änderung des GmbH-Gesetzes**

**§ 6a.** (1) bis (3) ...

(4) Soweit nach dem Gesellschaftsvertrag Stammeinlagen nicht bar zu leisten sind und den aktienrechtlichen Vorschriften über die Gründung mit Sacheinlagen entsprochen wird, ist Abs. 1 nicht anzuwenden; in diesem Fall sind die §§ 20, 24 bis 27, 29 Abs. 2 und 4, §§ 39 bis 44 sowie § 25 Abs. 4 des Aktiengesetzes 1965 unter Bedachtnahme auf § 271 Abs. 2 bis 4 UGB sinngemäß anzuwenden.

**§ 6a.** (1) bis (4) unverändert

(4) Soweit nach dem Gesellschaftsvertrag Stammeinlagen nicht bar zu leisten sind und den aktienrechtlichen Vorschriften über die Gründung mit Sacheinlagen entsprochen wird, ist Abs. 1 nicht anzuwenden; in diesem Fall sind die §§ 20, 24 bis 27, 29 Abs. 2 und 4, §§ 39 bis 44 sowie § 25 Abs. 4 und 5 Aktiengesetz 1965 sinngemäß anzuwenden.

**§ 30g.** (1) bis (4) ...

(4a) In Gesellschaften, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, ist zur Prüfung und Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Der Prüfungsausschuss hat auch einen allfälligen Konzernabschluss zu prüfen sowie einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers zu erlassen und darüber dem Aufsichtsrat zu berichten. Vorsitzender des Prüfungsausschlusses darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Geschäftsführer oder leitender Angestellter oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war der den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat.

**§ 30g.** (1) bis (4) unverändert

(4a) In aufsichtsratspflichtigen (§ 29) Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehende Unternehmen müssen keinen Prüfungsausschuss bestellen, sofern das Mutterunternehmen einen solchen bestellt hat. Der Prüfungsausschuss hat zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten. Der Abschlussprüfer ist den Sitzungen des Prüfungsausschlusses, die sich mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, zuzuziehen und hat über die Abschlussprüfung zu berichten. Dem Prüfungsausschuss muss eine Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entspreche Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschlusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Geschäftsführer, leitender Angestellter (§ 80

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

Aktiengesetz 1965) oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat oder aus anderen Gründen nicht unabhängig und unbefangen ist.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören:

1. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses;
2. die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionsystems, und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft;
3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung;
4. die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers), insbesondere im Hinblick auf die für die geprüfte Gesellschaft erbrachten zusätzlichen Leistungen;
5. die Prüfung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat;
6. gegebenenfalls die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat des Mutterunternehmens;
7. die Vorbereitung des Vorschlags des Aufsichtsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers).

(5) ...

§ 30j. (1) bis (5) ...

1. ....

2. der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften;

3. bis 9. ...

10. der Abschluss von Verträgen mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, durch die sich diese außerhalb ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat gegenüber der Gesellschaft oder einem Tochterunternehmen (§ 228 Abs. 3 UGB) zu einer Leistung gegen ein nicht bloß geringfügiges Entgelt verpflichten. Dies gilt auch für Verträge mit Unternehmen, an denen ein Aufsichtsratsmitglied ein erhebliches wirtschaftliches Interesse hat.

(5) unverändert

§ 30j. (1) bis (5) unverändert

1. unverändert

2. der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften, soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört;

3. bis 9. unverändert

10. der Abschluss von Verträgen mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, durch die sich diese außerhalb ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat gegenüber der Gesellschaft oder einem Tochterunternehmen (§ 228 Abs. 3 UGB) zu einer Leistung gegen ein nicht bloß geringfügiges Entgelt verpflichten. Dies gilt auch für Verträge mit Unternehmen, an denen ein Aufsichtsratsmitglied ein erhebliches wirtschaftliches Interesse hat;



**Geltende Fassung**

Zu den in den Z 1 und 2 genannten Geschäften kann der Gesellschaftsvertrag Betragsgrenzen festsetzen, zu den in den Z 4, 5 und 6 genannten Geschäften hat er Betragsgrenzen festzusetzen. Der Gesellschaftsvertrag oder der Aufsichtsrat kann auch anordnen, dass bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden sollen.

(6) ...

§ 127. (1) bis (7) ...

**Vorgeschlagene Fassung**

11. die Übernahme einer leitenden Stellung (§ 80 Aktiengesetz 1965) in der Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer, durch den Konzernabschlussprüfer, durch den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder durch den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt hat, soweit dies nicht gemäß § 271c UGB untersagt ist; unverändert

(6) unverändert

§ 127. (1) bis (7) unverändert

(8) Die §§ 6a, 30g und 30j in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten mit 1. Juni 2008 in Kraft. § 6a Abs. 4 ist anzuwenden, wenn die Bestellung zum Prüfer nach dem 31. Mai 2008 erfolgt. § 30g Abs. 4a ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen; bis dorthin ist § 30g Abs. 4a in der bisher geltenden Fassung anzuwenden. § 30j Abs. 5 Z 11 ist auf Verträge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2008 geschlossen werden.

**Artikel IV****Änderung des SE-Gesetzes**

§ 7. (1) unverändert

(2) Der Prüfer wird vom Aufsichtsrat bestellt. Für die Auswahl, das Auskunftsrecht und die Verantwortlichkeit des Prüfers gelten die §§ 271, 272 und 275 UGB sinngemäß. Die Haftung besteht gegenüber der Gesellschaft und ihren Aktionären.

(3) bis (4) unverändert

§ 37. Die Satzung der Gesellschaft hat die in § 95 Abs. 5 Z 1 bis Z 13 AktG angeführten Geschäfte als zustimmungspflichtige Geschäfte gemäß Art. 48 Abs. 2 der Verordnung festzulegen. Ergänzend dazu kann der Aufsichtsrat bestimmte

### **Geltende Fassung**

Aufsichtsrat bestimmte Arten von Geschäften von seiner Zustimmung abhängig machen.

#### **§ 40. (1) ...**

(2) Die Satzung der Gesellschaft hat die Arten von Geschäften festzulegen, für die ein Beschluss des Verwaltungsrats erforderlich ist. Jedenfalls sind die in § 95 Abs. 5 Z 1 bis Z 12 AktG genannten Geschäfte in die Satzung aufzunehmen. § 95 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz AktG gilt sinngemäß.

#### **§ 51. (1) bis (3) ...**

(3a) In Gesellschaften, deren Verwaltungsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht oder deren Aktien börsennotiert im Sinn des § 65 Abs. 1 Z 8 AktG sind, ist zur Prüfung und Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts ein Prüfungsausschuss zu bestellen, dem kein geschäftsführender Direktor angehören darf. Der Prüfungsausschuss hat auch einen allfälligen Konzernabschluss zu prüfen sowie einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers zu erstatten und darüber dem Verwaltungsrat zu berichten. In börsennotierten Gesellschaften muss dem Prüfungsausschuss eine Person angehören, die über besondere Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren geschäftsführender Direktor oder leitender Angestellter oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat.

### **Vorgeschlagene Fassung**

Arten von Geschäften von seiner Zustimmung abhängig machen.

#### **§ 40. (1) unverändert**

(2) Die Satzung der Gesellschaft hat die Arten von Geschäften festzulegen, für die ein Beschluss des Verwaltungsrats erforderlich ist. Jedenfalls sind die in § 95 Abs. 5 Z 1 bis Z 13 AktG genannten Geschäfte in die Satzung aufzunehmen. § 95 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz AktG gilt sinngemäß.

#### **§ 51. (1) bis (3) unverändert**

(3a) In Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen, dem kein geschäftsführender Direktor angehören darf. Unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehende Unternehmen müssen keinen Prüfungsausschuss bestellen, sofern das Mutterunternehmen einen solchen bestellt hat. Der Prüfungsausschuss hat zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten. Der Abschlussprüfer ist den Sitzungen des Prüfungsausschusses, die sich mit der Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) und dessen Prüfung beschäftigen, zuzuziehen und hat über die Abschlussprüfung zu berichten. Dem Prüfungsausschuss muss eine Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren geschäftsführender Direktor, leitender Angestellter (§ 80 AktG) oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat oder aus anderen Gründen nicht unabhängig und unbefangenen ist.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören:

1. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses;
2. die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft;
3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung;
4. die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers), insbesondere im Hinblick auf die für die geprüfte Gesellschaft erbrachten zusätzlichen Leistungen;

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung**

5. die Prüfung des Jahresabschlusses und die Vorbereitung seiner Feststellung, die Prüfung des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Verwaltungsrat;
6. gegebenenfalls die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Verwaltungsrat des Mutterunternehmens;
7. die Vorbereitung des Vorschlags des Verwaltungsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers).

(4) bis (5) ...

§ 67. (1) bis (3) ...

(4) bis (5) unverändert

§ 67. (1) bis (3) unverändert

(4) Die §§ 7, 37, 40 und 51 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten mit 1. Juni 2008 in Kraft. § 7 Abs. 2 ist anzuwenden, wenn die Bestellung zum Prüfer nach dem 31. Mai 2008 erfolgt. Die §§ 37 und 40 sind auf Verträge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2008 geschlossen werden. § 51 Abs. 3a ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen; bis dorthin ist § 51 Abs. 3a in der bisher geltenden Fassung anzuwenden.

**Artikel V****Änderung des Genossenschaftsgesetzes**

**§ 1.** (1) Dieses Gesetz gilt für Vereine von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (Genossenschaften), wie für Kredit-, Einkauf-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften.

(2) ...

**§ 1.** (1) Dieses Gesetz gilt für Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (Genossenschaften), wie für Kredit-, Einkauf-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften.

(2) unverändert

(3) Genossenschaften können auch die in Art. 1 Abs. 3 der Verordnung 2003/1435/EG über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE), ABl. L Nr. 207 S. 1, genannten Zwecke verfolgen.

**§ 15.** (1) Jede Genossenschaft muss einen aus der Zahl der Genossenschafter zu wählenden Vorstand haben. Sie wird durch denselben gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

**§ 15.** (1) Jede Genossenschaft muss einen von der Generalversammlung aus wählenden Vorstand haben. Der Genossenschaftsvertrag kann statt dessen die Bestellung durch den Aufsichtsrat vorsehen.

### Geltende Fassung

(2) Der Vorstand kann aus mehreren Mitgliedern bestehen, diese können besoldet oder unbesoldet sein. Ihre Bestellung ist zu jeder Zeit widerruflich, unbeschadet der Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen.

**§ 22.** (1) Der Vorstand hat dafür zu sorgen, dass die Bücher der Genossenschaft geführt werden.

(2) ...

### Vorgeschlagene Fassung

(2) Der Vorstand kann aus einem Mitglied oder mehreren Mitgliedern bestehen, diese können besoldet oder unbesoldet sein. Das Bestellungsorgan kann ihre Bestellung jederzeit widerrufen, unbeschadet der Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen.

(3) Sieht der Genossenschaftsvertrag die Bestellung des Vorstands durch den Aufsichtsrat vor und legt er für Vorstandsmitglieder jeweils eine Funktionsperiode fest, so kann er auch vorsehen, dass deren Bestellung vom Aufsichtsrat nur aus wichtigem Grund widerrufen werden kann. Ein in diesem Fall ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes ausgesprochener Widerruf ist dennoch wirksam, solange nicht über seine Unwirksamkeit rechtskräftig entschieden ist. Die Generalversammlung kann die Entscheidung über den Widerruf der Bestellung auch bei einer solchen Satzungsregelung an sich ziehen und Vorstandsmitglieder ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes abberufen.

**§ 22.** (1) Der Vorstand hat dafür zu sorgen, dass ein Rechnungswesen geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Eine aufsichtsratspflichtige Genossenschaft (§ 24 Abs. 1) hat ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes internes Kontrollsystem einzurichten.

(2) unverändert

(3) Der Vorstand einer aufsichtsratspflichtigen Genossenschaft (§ 24 Abs. 1) hat dem Aufsichtsrat mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik des Unternehmens zu berichten sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Ertrags- und – sofern vom Jahresabschluss umfasst – Finanzlage anhand einer Vorscheurechnung darzustellen (Jahresbericht). Der Vorstand hat weiters dem Aufsichtsrat regelmäßig, mindestens vierteljährlich, über den Gang der Geschäfte und die Lage des Unternehmens im Vergleich zur Vorscheurechnung unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zu berichten (Quartalsbericht). Bei wichtigem Anlass ist dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats unverzüglich zu berichten; ferner ist über Umstände, die für die Rentabilität oder Liquidität der Genossenschaft von erheblicher Bedeutung sind, dem Aufsichtsrat unverzüglich zu berichten (Sonderbericht). Der Jahresbericht und der Sonderbericht sind schriftlich zu erstatten und auf Verlangen des Aufsichtsrats mündlich zu erläutern.

(4) bis (5) ...

(4) bis (5) unverändert

(6) Für Genossenschaften, die mindestens zwei der im § 221 Abs. 1 UGB

(6) Für Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB

### Geltende Fassung

bezeichneten Merkmale überschreiten, und für Genossenschaften, die nach § 24 einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, gelten die Vorschriften des Vierten Abschnitts des Dritten Buches des UGB über die Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen mit der Maßgabe, dass Abschlußprüfer und Gutachter im Sinn des § 26 Abs. 1 URG die gemäß §§ 2 und 3 GenRevG 1997 bestellten Revisoren sind.

**§ 24.** (1) Die Genossenschaft hat einen Aufsichtsrat zu bestellen, wenn sie dauernd mindestens vierzig Arbeitnehmer beschäftigt. Dieser hat aus drei Mitgliedern zu bestehen, sofern nicht der Genossenschaftsvertrag eine höhere Anzahl festsetzt. Die Aufsichtsratsmitglieder sind von den Genossenschaftern aus ihrer Mitte, mit Ausschluß der Vorstandsmitglieder, zu wählen. Die Bestellung zum Aufsichtsratsmitglied kann jederzeit widerrufen werden.

(2) Der Vorstand hat nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen jeweils zum 1. Jänner festzustellen, ob die Genossenschaft dauernd mindestens vierzig Arbeitnehmer beschäftigt. Stellt er dies fest, so hat er es dem Firmenbuchgericht im Monat Jänner, in dem der vorgenannte Stichtag liegt, mitzuteilen; die nächste Feststellung der Arbeitnehmeranzahl ist jeweils drei Jahre nach dem im ersten Satz genannten Stichtag zum 1. Jänner durchzuführen. Eine Änderung der Arbeitnehmeranzahl innerhalb der jeweiligen drei Jahre ist auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Aufsichtsrats ohne Einfluß. Wird bei einer der Feststellungen ermittelt, dass die Arbeitnehmerzahl vierzig nicht erreicht, so ist die nächste Feststellung jeweils zum 1. Jänner der folgenden Jahre bis zur Feststellung des Erreichens der Zahl vierzig zu wiederholen.

(3) In anderen Fällen als in dem im Abs. 1 erster Satz genannten Fall kann die Bestellung eines Aufsichtsrats im Genossenschaftsvertrag festgesetzt werden. Für diesen Aufsichtsrat gilt der Abs. 1 dritter und vierter Satz entsprechend.

(4) bis (7) ...

### Vorgeschlagene Fassung

bezeichneten Merkmale überschreiten, gelten die Vorschriften des Vierten Abschnitts des Dritten Buches des UGB über die Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen mit der Maßgabe, dass Abschlußprüfer und Gutachter im Sinn des § 26 Abs. 1 URG die gemäß den §§ 2 und 3 GenRevG 1997 bestellten Revisoren sind.

### Bestellung und Abberufung des Aufsichtsrats

**§ 24.** (1) Die Genossenschaft hat einen Aufsichtsrat zu bestellen, wenn sie dauernd mindestens vierzig Arbeitnehmer beschäftigt. Dieser hat aus drei Mitgliedern zu bestehen, sofern nicht der Genossenschaftsvertrag eine höhere Anzahl festsetzt. Die Aufsichtsratsmitglieder sind von der Generalversammlung aus dem Kreis der Genossenschafter und deren Organmitglieder, mit Ausschluß der Vorstandsmitglieder der Genossenschaft, zu wählen. Die Bestellung zum Aufsichtsratsmitglied kann von der Generalversammlung jederzeit widerrufen werden.

(2) Der Vorstand hat nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen jeweils zum 1. Jänner festzustellen, ob die Genossenschaft dauernd mindestens vierzig Arbeitnehmer beschäftigt. Stellt er dies fest, so hat er es dem Firmenbuchgericht im Monat Jänner, in dem der vorgenannte Stichtag liegt, mitzuteilen; die nächste Feststellung der Arbeitnehmeranzahl ist jeweils drei Jahre nach dem im ersten Satz genannten Stichtag zum 1. Jänner durchzuführen. Eine Änderung der Arbeitnehmeranzahl innerhalb der jeweiligen drei Jahre ist auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Aufsichtsrats ohne Einfluss. Wird bei einer der Feststellungen ermittelt, dass die Arbeitnehmerzahl vierzig nicht erreicht, so ist die nächste Feststellung jeweils zum 1. Jänner der folgenden Jahre bis zur Feststellung des Erreichens der Zahl vierzig zu wiederholen.

(3) In anderen Fällen als in dem im Abs. 1 erster Satz genannten Fall kann die Bestellung eines Aufsichtsrats im Genossenschaftsvertrag festgesetzt werden. Für diesen Aufsichtsrat gilt Abs. 1 dritter und vierter Satz entsprechend.

(4) bis (7) aufgehoben

### Innere Ordnung des Aufsichtsrats

**§ 24c.** (1) Der Aufsichtsrat hat aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und mindestens einen Stellvertreter zu wählen, sofern der Genossenschaftsvertrag nicht

## Geltende Fassung

## Vorgeschlagene Fassung

die Wahl durch die Generalversammlung vorsieht.

(2) Über die Verhandlungen und Beschlüsse des Aufsichtsrats ist eine Niederschrift anzufertigen, die der Vorsitzende oder sein Stellvertreter zu unterzeichnen hat.

(3) Der Aufsichtsrat fasst seine Beschlüsse, falls der Genossenschaftsvertrag keine andere Art der Abstimmung zulässt, in Sitzungen. Beschlussfassungen außerhalb von Sitzungen sind nur zulässig, wenn kein Mitglied diesem Verfahren widerspricht.

(4) Beschlüsse bedürfen der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat eine Stimme. Der Aufsichtsrat ist nur beschlussfähig, wenn an der Sitzung wenigstens die Hälfte der Mitglieder teilnehmen. Der Genossenschaftsvertrag, die Generalversammlung oder der Aufsichtsrat können eine höhere Zahl festsetzen.

(5) Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bilden, namentlich zu dem Zweck, seine Verhandlungen und Beschlüsse vorzubereiten, die Ausführung seiner Beschlüsse zu überwachen oder selbst Beschlüsse zu fassen.

(6) In Genossenschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Der Prüfungsausschuss hat zumindest zwei Sitzungen im Geschäftsjahr abzuhalten. Der Abschlussprüfer (Revisor) ist den Sitzungen des Prüfungsausschusses, die sich mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, zuzuziehen und hat über die Abschlussprüfung (Revision) zu berichten. Dem Prüfungsausschuss muss eine Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Der Finanzexperte kann abweichend von § 24 Abs. 1 in den Aufsichtsrat gewählt werden, ohne Mitglied der Genossenschaft zu sein. Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Vorstandsmitglied, leitender Angestellter (§ 80 Aktiengesetz 1965) oder Abschlussprüfer (Revisor) der Genossenschaft war oder den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat oder aus anderen Gründen nicht unabhängig und unbefangen ist.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören:

1. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses;

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung**

2. die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems der Genossenschaft;
  3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung;
  4. die Prüfung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für die Gewinnverteilung und des Lageberichts, sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat;
  5. gegebenenfalls die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts sowie die Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat des Mutterunternehmens.
- (7) Die Aufsichtsratsmitglieder können ihre Obliegenheiten nicht durch andere ausüben lassen. Die Satzung kann aber zulassen, dass ein Aufsichtsratsmitglied ein anderes schriftlich mit seiner Vertretung bei einer einzelnen Sitzung betraut; ein so vertretenes Mitglied ist bei der Feststellung der Beschlussfähigkeit nach Abs. 4 nicht mitzuzählen. Das Recht, den Vorsitz zu führen, kann nicht übertragen werden.

**Einberufung des Aufsichtsrats**

**§ 24d.** (1) Jedes Aufsichtsratsmitglied oder der Vorstand kann unter Angabe des Zwecks und der Gründe verlangen, dass der Vorsitzende des Aufsichtsrats unverzüglich den Aufsichtsrat einberuft. Die Sitzung muss binnen zwei Wochen nach der Einberufung stattfinden.

(2) Wird einem von mindestens zwei Aufsichtsratsmitgliedern oder vom Vorstand geäußerten Verlangen nicht entsprochen, so können die Antragsteller unter Mitteilung des Sachverhalts selbst den Aufsichtsrat einberufen.

(3) In einer aufsichtsratspflichtigen Genossenschaft (§ 24 Abs. 1) muss der Aufsichtsrat mindestens vierteljährlich eine Sitzung abhalten.

**Aufgaben, Rechte und Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats**

**§ 24e.** (1) Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung zu überwachen. Er kann vom Vorstand jederzeit einen Bericht über die Angelegenheiten der Genossenschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu einem Konzernunternehmen verlangen. Auch ein einzelnes Aufsichtsratsmitglied kann einen Bericht, jedoch nur an den Aufsichtsrat als solchen, verlangen; lehnt der Vorstand die von einem einzelnen Mitglied verlangte Berichterstattung ab, so kann das Mitglied auf dem

## Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

Verlangen nur dann beharren, wenn ein anderes Aufsichtsratsmitglied dies unterstützt. Der Vorsitzende des Aufsichtsrats kann einen Bericht auch ohne Unterstützung eines anderen Aufsichtsratsmitglieds verlangen. Der Aufsichtsrat kann die Bücher und Schriften der Genossenschaft sowie ihren Vermögensstand, namentlich die Bestände an Geld, Wertpapieren und Waren, einsehen und prüfen; er kann damit auch zwei oder mehrere Mitglieder oder mit bestimmten Aufgaben besondere Sachverständige betrauen.

(2) Der Aufsichtsrat kann, sobald es ihm notwendig erscheint, Vorstandsmitglieder und Beamte vorläufig, und zwar bis zur Entscheidung der demnächst zu berufenden Generalversammlung, von ihren Befugnissen entbinden und wegen einstweiliger Fortführung der Geschäfte die nötigen Anstalten treffen. Ist für die endgültige Abberufung von Vorstandsmitgliedern die Generalversammlung zuständig, so hat der Aufsichtsrat diese – nötigenfalls nach Klärung des Sachverhalts – unverzüglich einzuberufen.

(3) Der Genossenschaftsvertrag, die Generalversammlung oder der Aufsichtsrat können anordnen, dass bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden dürfen. Mindestens folgende Geschäfte sollen in aufsichtsratspflichtigen Genossenschaften (§ 24 Abs. 1) nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden:

1. der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen (§ 228 UGB) sowie der Erwerb, die Veräußerung und die Stilllegung von Unternehmen und Betrieben;
2. der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften, soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört;
3. die Errichtung und die Schließung von Zweigniederlassungen;
4. Investitionen, die bestimmte Anschaffungskosten im Einzelnen und insgesamt in einem Geschäftsjahr übersteigen;
5. die Aufnahme von Anleihen, Darlehen und Krediten, die einen bestimmten Betrag im Einzelnen und insgesamt in einem Geschäftsjahr übersteigen;
6. die Gewährung von Darlehen und Krediten, soweit sie nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört;
7. die Aufnahme und Aufgabe von Geschäftszweigen und Produktionsarten;
8. die Festlegung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik;



**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung**

9. die Festlegung von Grundsätzen über die Gewährung von Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen und Pensionszusagen an leitende Angestellte (§ 80 Aktiengesetz 1965);
10. die Erteilung der Prokura;
11. sofern der Genossenschaftsvertrag die Bestellung der Geschäftsleiter gemäß § 2 Z 1 lit. b BWG durch den Vorstand vorsieht, deren Bestellung;
12. der Abschluss von Verträgen mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, durch die sich diese außerhalb ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat und außerhalb des Bereichs der Zweckgeschäfte gegenüber der Genossenschaft oder einem Tochterunternehmen (§ 228 Abs. 3 UGB) zu einer Leistung gegen ein nicht bloß geringfügiges Entgelt verpflichten. Dies gilt auch für derartige Verträge mit Unternehmen, an denen ein Aufsichtsratsmitglied ein erhebliches wirtschaftliches Interesse hat;
13. die Übernahme einer leitenden Stellung (§ 80 Aktiengesetz 1965) in der Genossenschaft innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer (Revisor), durch den Konzernabschlussprüfer (Revisor), durch den Abschlussprüfer (Revisor) eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder durch den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt hat, soweit dies nicht gemäß § 271c UGB untersagt ist.

Zu den in Z 1 und 2 genannten Geschäften können die Satzung oder der Aufsichtsrat Betragsgrenzen festsetzen; zu den in Z 4, 5 und 6 genannten Geschäften haben die Satzung oder der Aufsichtsrat eine Betragsgrenze festzusetzen.

(4) Der Aufsichtsrat hat die Rechnungen über die einzelnen Geschäftsperioden, insbesondere die Jahresrechnungen, die Bilanzen und allfällige Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen und darüber alljährlich der Generalversammlung Bericht zu erstatten.

(5) Er hat eine Generalversammlung einzuberufen, wenn dies im Interesse der Genossenschaft erforderlich ist.

(6) Die Mitglieder des Aufsichtsrats haften für den Schaden, welchen sie durch die Nichterfüllung ihrer Obliegenheiten verursachen.

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

**§ 94e.** Die §§ 15 Abs. 2 und 3, 22, 24, 24c, 24d und 24e in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten mit 1. Oktober 2008 in Kraft. § 15 Abs. 1 ist auch auf Vorstandsbestellungen anzuwenden, die vor seinem Inkrafttreten erfolgt sind. § 22 Abs. 6 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 begonnen haben. § 24c Abs. 6 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen; bis dorthin ist § 24c Abs. 6 in der bisher geltenden Fassung anzuwenden...

### Artikel VI

#### Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes

##### § 3. (1) ...

(2) Gesetzliche Vertreter, Mitglieder des Aufsichtsrats, Arbeitnehmer oder Mitglieder der zu prüfenden Genossenschaft sowie sonstige Personen, bei denen ein zureichender Grund vorliegt, ihre Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen, dürfen nicht als Revisoren bestellt werden. Ein Revisor hat derartige Umstände dem Vorstand des Revisionsverbands, der ihn bestellt hat, oder dem Gericht, das ihn bestellt hat, unverzüglich bekanntzugeben.

##### § 3. (1) unverändert

(2) 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, dürfen nicht als Revisoren bestellt werden. Ein Revisor hat derartige Umstände dem Vorstand des Revisionsverbands, der ihn bestellt hat, oder dem Gericht, das ihn bestellt hat, unverzüglich bekanntzugeben.

(3) Die bloße Mitgliedschaft in einem Revisionsverband bewirkt keine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit des von diesem Revisionsverband bestellten Revisors bei der Durchführung einer Revision, einer Abschlussprüfung oder einer Bankprüfung. Die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit eines Organmitglieds oder Mitarbeiters eines Revisionsverbands kann nicht den Schluss begründen, 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, es sei denn, dass der Mitarbeiter oder das Organmitglied auf das Ergebnis der Prüfung Einfluss nehmen kann.

#### Zulassung als Revisor, Voraussetzungen und Zuständigkeit

**§ 13.** (1) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat eine Person als Revisor zuzulassen, wenn sie den Nachweis der Hochschulreife erbringt sowie über ausreichende praktische Erfahrung und fachliche Befähigung verfügt. Die fachliche Befähigung ist durch eine Fachprüfung nachzuweisen. Die praktische Erfahrung ist mit einer zumindest dreijährigen Tätigkeit bei einem Revisionsverband oder bei einem Wirtschaftsprüfer und

#### Voraussetzungen

**§ 13.** (1) Allgemeine Voraussetzungen für die Zulassung als Revisor sind

### **Geltende Fassung**

Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft oder bei einem Buchprüfer und Steuerberater oder einer Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als gegeben anzusehen, wenn sich die Tätigkeit insbesondere auf die Prüfung von Jahresabschlüssen und der Gebarung von Genossenschaften oder Kapitalgesellschaften erstreckt.

(2) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat unter Aufsicht des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit eine öffentlich zugängliche Liste der zugelassenen Revisoren zu führen.

(3) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat eine Person, die die Fachprüfung zum Genossenschaftsrevisor erfolgreich abgelegt hat, auf deren Antrag in die Liste aufzunehmen. In die Liste sind der Name und das Geburtsdatum des Revisors, die Anschrift seines Arbeitsplatzes, das Datum der Zulassung und, wenn er bei einem Revisionsverband angestellt ist, Name und Anschrift dieses Revisionsverbands einzutragen. Änderungen dieser Daten sind der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände zur amtswegigen Richtigstellung der Liste unverzüglich bekanntzugeben.

### **Vorgeschlagene Fassung**

1. die volle Handlungsfähigkeit,
2. die Hochschulreife,
3. die besondere Vertrauenswürdigkeit und
4. geordnete wirtschaftliche Verhältnisse.

(2) Weitere Voraussetzung für die Zulassung als Revisor ist die erfolgreich abgelegte Fachprüfung und eine zumindest dreijährige Tätigkeit bei einem Revisionsverband oder bei einem Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft oder bei einem Buchprüfer und Steuerberater oder einer Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, wenn sich die Tätigkeit insbesondere auf die Prüfung von Jahresabschlüssen und der Gebarung von Genossenschaften oder Kapitalgesellschaften erstreckt.

(3) Für Personen, welche die Fachprüfung für Steuerberater erfolgreich abgelegt haben, verkürzt sich die Mindestdauer der Tätigkeit gemäß Abs. 2 auf zwei Jahre.

- (4) Auf die Dauer der Tätigkeit gemäß Abs. 2 sind anzurechnen:
1. andere zulässige praktische Tätigkeiten, welche die für den Beruf des Revisors erforderlichen qualifizierten Kenntnisse vermitteln, im Höchstausmaß von einem Jahr,
  2. Tätigkeiten als Revisionsassistent in der Prüfungsstelle des Sparkassen- Prüfungsverbandes im Höchstausmaß von einem Jahr,
  3. die Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Prüfer der Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes im Höchstausmaß von einem Jahr und
  4. eine mit den in Z 1 angeführten Tätigkeiten vergleichbare Tätigkeit im Ausland im Höchstausmaß von einem Jahr.

## Geltende Fassung

## Vorgeschlagene Fassung

### Besondere Vertrauenswürdigkeit

**§ 13a.** Die besondere Vertrauenswürdigkeit liegt dann nicht vor, wenn der Revisionsanwärter rechtskräftig verurteilt oder bestraft worden ist

1. a) von einem Gericht wegen einer mit Vorsatz begangenen strafbaren Handlung zu einer mehr als einjährigen Freiheitsstrafe oder
- b) von einem Gericht wegen einer mit Bereicherungsvorsatz begangenen strafbaren Handlung oder
- c) von einem Gericht wegen eines Finanzvergehens oder
- d) von einer Finanzstrafbehörde wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit und
2. diese Verurteilung oder Bestrafung noch nicht getilgt ist oder solange die Beschränkung der Auskunft gemäß § 6 Abs. 2 oder Abs. 3 des Tilgungsgesetzes 1972, BGBl. Nr. 68, noch nicht eingetreten ist.

### Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse

- § 13b.** Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse liegen dann nicht vor, wenn
1. über das Vermögen des Revisionsanwärters der Konkurs innerhalb der letzten zehn Jahre rechtskräftig eröffnet worden ist, sofern nicht der Konkurs nach einem Zwangsausgleich aufgehoben worden ist, oder
  2. über das Vermögen des Revisionsanwärters innerhalb der letzten zehn Jahre zweimal rechtskräftig ein Ausgleichsverfahren eröffnet worden ist und mittlerweile nicht sämtliche diesem Verfahren zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nachgelassen oder beglichen worden sind oder
  3. gegen den Revisionsanwärter innerhalb der letzten zehn Jahre ein Antrag auf Konkurseröffnung gestellt, der Antrag aber mangels eines voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen und die Zahlungsumfähigkeit nicht beseitigt worden ist.

### Zulassung zur Fachprüfung

**§ 14.** Die anerkannten Revisionsverbände haben eine Person, die die Hochschulreife und eine ausreichende praktische Erfahrung (§ 13 Abs. 1) nachweist, auf deren Antrag zur Fachprüfung zum Genossenschaftsrevisor zuzulassen.

### Zulassung zur Fachprüfung

**§ 14.** Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat einen Revisionsanwärter, der die Voraussetzungen nach § 13 Abs. 1 erfüllt und eine ausreichende praktische Erfahrung (§ 13 Abs. 2) nachweist, auf dessen Antrag zur Fachprüfung zum Genossenschaftsrevisor zuzulassen und davon sowie vom Prüfungstermin den Revisionsanwärter und gegebenenfalls den Revisionsverband,

## **Geltende Fassung**

### **Prüfungsausschüsse**

**§ 15.** (1) Für die Abhaltung der Prüfung haben die anerkannten Revisionsverbände Prüfungsausschüsse zu bestellen. Gehören anerkannte Revisionsverbände ihrerseits einem anerkannten Revisionsverband an, so ist der zur Bestellung von Revisoren für diese Revisionsverbände befugte Revisionsverband an deren Stelle zur Bestellung von Prüfungsausschüssen verpflichtet.

(2) Die Funktionsdauer dieser Ausschüsse beträgt fünf Jahre. Als Ausschlußmitglieder können Revisoren, Wirtschaftsprüfer und Hochschullehrer derjenigen Fächer bestellt werden, die als Sachgebiete in § 16 aufgezählt sind. Für ihre Prüfungstätigkeit erhalten die Mitglieder Entschädigungen.

(3) Die Prüfungsausschüsse bestehen aus einem Vorsitzenden und zwei Prüfungskommissären. Für jedes Ausschlußmitglied ist mindestens ein Stellvertreter mit denselben fachlichen Voraussetzungen und auf dieselbe Art und Weise wie die ordentlichen Mitglieder zu bestellen.

(4) Zur Beschlußfähigkeit des Ausschusses ist die Anwesenheit aller Mitglieder erforderlich. Die Mitglieder können sich von ihren Stellvertretern vertreten lassen.

### **§ 16.** (1) ...

(2) Die schriftliche Prüfung besteht aus zwei Klausurarbeiten in der Dauer von je sechs Stunden. Ein Thema hat sich auf fachliche Fragen im Zusammenhang mit der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen und Konzernabschlüssen von Genossenschaften zu beziehen.

## **Vorgeschlagene Fassung**

bei dem dieser angestellt ist, schriftlich zu informieren.

### **Prüfungskommission**

**§ 15.** (1) Für die Abhaltung der Prüfung hat die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände eine Prüfungskommission zu bestellen.

(2) Die Funktionsdauer dieser Kommission beträgt fünf Jahre. Als Kommissionsmitglieder können Revisoren, Wirtschaftsprüfer und Hochschullehrer derjenigen Fächer bestellt werden, die als Sachgebiete in § 16 aufgezählt sind. Für ihre Prüfungstätigkeit erhalten die Mitglieder eine Entschädigung.

(3) Die Prüfungskommission besteht aus einem Vorsitzenden und zwei Prüfungskommissären. Für jedes Kommissionsmitglied ist mindestens ein Stellvertreter mit denselben fachlichen Voraussetzungen und auf dieselbe Art und Weise wie die ordentlichen Mitglieder zu bestellen.

(4) Zur Beschlußfähigkeit der Kommission ist die Anwesenheit aller Mitglieder erforderlich. Die Mitglieder können sich von ihren Stellvertretern vertreten lassen.

### **§ 16.** (1) unverändert

(2) Die Prüfung der theoretischen Kenntnisse muss unter besonderer Beachtung des Genossenschafts- und Revisionsrechts folgende Sachgebiete umfassen:

1. Theorie und Grundsätze des allgemeinen Rechnungswesens,

- Vorschriften und Grundsätze für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses sowie Bewertung und Erfolgsermittlung,
- betriebliches Rechnungswesen und Kostenrechnung,
- internationale Rechnungslegungsstandards,
- wirtschaftliches Prüfungswesen,
- Analyse des Jahresabschlusses,
- internationale Prüfungsgrundsätze,

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

- Gebarungsprüfung,
  - Risikomanagement und interne Kontrolle,
  - gesetzliche und standesrechtliche Vorschriften für Abschlussprüfung und Abschlussprüfer, Berufsgrundsätze und Unabhängigkeit und,
2. soweit die Rechnungsprüfung und die Revision davon berührt werden,
- Gesellschaftsrecht und Corporate Governance,
  - Insolvenzrecht,
  - Steuerrecht,
  - Bürgerliches Recht und Unternehmensrecht,
  - Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht,
  - Informationssysteme und Informatik,
  - Betriebswirtschaft,
  - Volkswirtschaft und Finanzwissenschaft,
  - Mathematik und Statistik und
  - wesentliche Grundzüge der betrieblichen Finanzverwaltung.

(3) Die Prüfung der theoretischen Kenntnisse muss unter besonderer Beachtung des Genossenschafts- und Revisionsrechts folgende Sachgebiete umfassen:

(3) Die schriftliche Prüfung besteht aus drei Klausurarbeiten, von denen sich eine schwerpunktmäßig mit der Rechnungslegung und Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen und Konzernabschlüssen von Genossenschaften und/oder Kapitalgesellschaften zu befassen hat, eine mit Betriebswirtschaftslehre und eine mit Rechtslehre einschließlich Steuerrecht. Die Prüfungsfragen für jede Klausurarbeit sind zu so stellen, dass diese vom Prüfungskandidaten in sechs Stunden ausgearbeitet werden können. Die jeweilige Klausurarbeit ist nach sieben Stunden zu beenden.

1. wirtschaftliches Prüfungswesen, Analyse des Jahresabschlusses, allgemeines Rechnungswesen, konsolidierter Abschluß, betriebliches Rechnungswesen und Kostenrechnung, interne Kontrollsysteme, Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses sowie Bewertung und Erfolgsermittlung,
2. soweit die Rechnungsprüfung und die Revision davon berührt werden: Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht, Steuerrecht, Bürgerliches Recht und Handelsrecht,

### Vorgeschlagene Fassung

**Geltende Fassung**  
 und Sozialversicherungsrecht,  
 Arbeitsrecht und Informatik, Betriebswirtschaft,  
 Informationssysteme und Informatik, Betriebswirtschaft,  
 Volkswirtschaft und Finanzwissenschaft, Mathematik und  
 Statistik, wesentliche Grundlagen der betrieblichen  
 Finanzverwaltung.

(4) ...

(4) unverändert

### Prüfungsverordnung

**§ 17.** (1) Der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit hat die Einzelheiten des Prüfungsverfahrens nach Anhörung der in § 15 genannten Verbände mit Verordnungen zu regeln.

(2) Diese Verordnung hat insbesondere Bestimmungen über die Pflicht der Mitglieder der Prüfungsausschüsse zur Gewährleistung eines unparteiischen und sachgerechten Prüfungsverfahrens, über die Durchführung und die Dauer der schriftlichen und mündlichen Prüfung, über die den Prüfungsverlauf darlegende Niederschrift sowie über die Höhe der Entschädigung für die Mitglieder der Prüfungsausschüsse und der von den Prüfungskandidaten dem Revisionsverband zu entrichtenden Prüfungsgebühren zu enthalten.

(2) Diese Verordnung hat insbesondere Bestimmungen über die Pflicht der Mitglieder der Prüfungskommissionen zur Gewährleistung eines unparteiischen und sachgerechten Prüfungsverfahrens, über die Durchführung und die Dauer der schriftlichen und mündlichen Prüfung, über die den Prüfungsverlauf darlegende Niederschrift sowie über die Höhe der Entschädigung für die Mitglieder der Prüfungskommissionen und der von den Prüfungskandidaten der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände zu entrichtenden Prüfungsgebühren zu enthalten. Die Verordnung kann auch vorsehen, dass die Prüfungskandidaten für die Zulassung zur Prüfung die Teilnahme an theoretischen Ausbildungsveranstaltungen zur Gebarungsprüfung (einschließlich Prüfung des genossenschaftlichen Förderungsauftrags und unter besonderer Berücksichtigung des Genossenschaftsrechts und des Genossenschaftsrevisionsrechts) im Ausmaß von höchstens 40 Lehreinheiten zu jeweils 50 Minuten nachweisen müssen, sofern solche Ausbildungsveranstaltungen zumindest einmal jährlich angeboten werden.

(3) Die Prüfungsverordnung ist nach Zustimmung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit in einer bei der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände und bei sämtlichen Revisionsverbänden während der Bürozeiten zur Einsicht aufliegenden Druckschrift und im Internet auf der Website der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände kundzumachen. Die im Internet kundgemachten Inhalte müssen jederzeit ohne Identitätsnachweis und gebührenfrei zugänglich sein und in ihrer kundgemachten Form vollständig und auf Dauer ermittelt werden können.

### Zulassung als Revisor

**§ 17a.** (1) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat einen

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

Revisionsanwärter, der die Fachprüfung zum Genossenschaftsrevisor erfolgreich abgelegt hat und die Voraussetzungen gemäß § 13 Abs. 1 erfüllt, auf dessen Antrag als Revisor zuzulassen und in die Liste gemäß Abs. 2 einzutragen.

(2) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat unter Aufsicht des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit eine öffentlich zugängliche Liste der zugelassenen Revisoren zu führen.

(3) In die Liste sind der Name und das Geburtsdatum des Revisors, die Anschrift seines Arbeitsplatzes, das Datum der Zulassung und, wenn er bei einem Revisionsverband angestellt ist, Name und Anschrift dieses Revisionsverbands einzutragen. Änderungen dieser Daten sind der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände zur amtswegigen Richtigstellung der Liste unverzüglich bekannt zu geben.

### Berufsgrundsätze

**§ 17b.** (1) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat mit Verordnung Berufsgrundsätze aufzustellen, die zumindest die Funktion der Revisoren für das öffentliche Interesse, ihre Integrität und Unparteilichkeit, ihre Weiterbildungsverpflichtung sowie ihre Fachkompetenz und Sorgfalt zum Gegenstand haben.

(2) Diese Verordnung ist nach Zustimmung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit in einer bei der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände und bei sämtlichen Revisionsverbänden während der Bürozeiten zur Einsicht aufliegenden Druckschrift und im Internet auf der Website der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände kundzumachen. Die im Internet kundgemachten Inhalte müssen jederzeit ohne Identitätsnachweis und gebührenfrei zugänglich sein und in ihrer kundgemachten Form vollständig und auf Dauer ermittelt werden können.

**§ 18.** (1) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände (§ 23 Abs. 2 und 3) hat die Zulassung zum Revisor auf Antrag des Revisors oder, wenn Umstände eintreten, derentwegen die ordnungsgemäße Erfüllung seiner Aufgaben nicht mehr gewährleistet ist, von Amts wegen zu widerrufen und den Revisor aus der Liste der zugelassenen Revisoren zu streichen; die Revisionsverbände haben die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände unverzüglich in Kenntnis zu setzen.

(2) ...

**§ 18.** (1) Die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände hat die Zulassung zum Revisor auf Antrag des Revisors oder, wenn Umstände eintreten, derentwegen die ordnungsgemäße Erfüllung seiner Aufgaben nicht mehr gewährleistet ist, von Amts wegen zu widerrufen und den Revisor aus der Liste der zugelassenen Revisoren zu streichen; die Revisionsverbände haben die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände von derartigen Umständen unverzüglich in Kenntnis zu setzen.

(2) unverändert



## Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung Niederlassung

**§ 18a.** (1) Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates der EU oder eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft sind nach Maßgabe des Abs. 2 berechtigt, sich auf dem Gebiet der Republik Österreich zur Ausübung des Berufes Revisor niederzulassen.

(2) Voraussetzungen für die Niederlassung gemäß Abs. 1 sind:

1. die Staatsangehörigkeit eines anderen Mitgliedstaates der EU oder eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
2. die aufrechte Berechtigung, in ihrem Herkunftsmitgliedstaat den Beruf Revisor befugt auszuüben,
3. das Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen gemäß § 13 Abs. 1,
4. das Vorliegen einer gleichwertigen Berufsqualifikation und
5. die Zulassung durch die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände.

(3) Dem Antrag auf Zulassung sind anzuschließen:

1. ein Identitätsnachweis,
2. der Nachweis der Staatsangehörigkeit,
3. der Berufsqualifikationsnachweis, der zur Aufnahme des Berufes Revisor im Herkunftsmitgliedstaat berechtigt, und
4. Bescheinigungen der zuständigen Behörden des Herkunftsmitgliedstaates über das Vorliegen der besonderen Vertrauenswürdigkeit und der geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse sowie das Nichtvorliegen von schwerwiegendem standeswidrigem Verhalten. Diese Bescheinigungen dürfen bei ihrer Vorlage nicht älter als drei Monate sein.

(4) Die Zulassung hat zu erfolgen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die Zulassung vorliegen und die geltend gemachte Berufsqualifikation dem des angestrebten Berufes Revisor gleichwertig ist. Die fachliche Befähigung ist durch die Vorlage entsprechender Nachweise zu bescheinigen. Diesen Ausbildungsnachweisen ist jeder Ausbildungsnachweis oder jede Gesamtheit von Berufsqualifikationsnachweisen, die von einer zuständigen Behörde in einem Mitgliedstaat ausgestellt wurden, gleichgestellt, sofern sie eine in der Gemeinschaft erworbene Ausbildung abschließen und von diesem Mitgliedstaat

### Geltende Fassung

### Vorgeschlagene Fassung

als gleichwertig anerkannt werden und in Bezug auf die Aufnahme oder Ausübung des Berufes Revisor dieselben Rechte verleihen oder auf die Ausübung dieses Berufes vorbereiten.

(5) Eine mangelnde Gleichwertigkeit der geltend gemachten Berufsqualifikation ist durch die Absolvierung einer Eignungsprüfung auszugleichen. Unter einer Eignungsprüfung sind Prüfungen im Sinn der Art. 14 und 44 der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 17. Mai 2006, ABI. Nr. L 157 S. 87, zu verstehen.

(6) Die Gegenstände der Eignungsprüfung für Revisoren sind:

- Berufsgrundsätze und Unabhängigkeit und,
- Gesellschaftsrecht,
- Insolvenzrecht,
- Steuerrecht,
- Bürgerliches Recht und Unternehmensrecht sowie
- Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht.

soweit die Rechnungsprüfung und die Revision davon berührt werden,

(7) Die Eignungsprüfung ist mündlich abzulegen. Für das Prüfungsverfahren gelten die Bestimmungen der §§ 15 bis 17 über mündliche Prüfungen.

### § 19. (1) bis (4) unverändert

(5) Das Dienstverhältnis eines Revisors, der Angestellter eines anerkannten Revisionsverbands im Sinn des Angestelltengesetzes, BGBl. Nr. 292/1921, ist, kann vom Verband nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Unbeschadet des Rechts zur vorzeitigen Entlassung gemäß § 27 Angestelltengesetz sind als wichtige Gründe, die den Verband zur Auflösung des Dienstverhältnisses berechtigen, insbesondere anzusehen:

1. mangelnde Aktivität zur beruflichen Weiterbildung;
2. grobe und nachhaltige Vernachlässigung der dienstrechtlichen Pflichten als Revisor;
3. der Eintritt einer Änderung des Arbeitsumfangs oder der Organisation der Revisionstätigkeit;
4. die Erreichung des Anspruchs auf eine gesetzliche Alterspension.

(5) Das Dienstverhältnis eines Revisors, der Angestellter eines anerkannten Revisionsverbands im Sinn des Angestelltengesetzes, BGBl. Nr. 292/1921 in der jeweils gültigen Fassung ist, kann vom Verband nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Unbeschadet des Rechts zur vorzeitigen Entlassung gemäß § 27 Angestelltengesetz sind als wichtige Gründe, die den Verband zur Auflösung des Dienstverhältnisses berechtigen, insbesondere anzusehen:

1. mangelnde Aktivität zur beruflichen Weiterbildung,
2. grobe und nachhaltige Vernachlässigung der dienstrechtlichen Pflichten als Revisor,
3. Nichteinhaltung von Berufsgrundsätzen,
4. Wegfall der Zulassungsvoraussetzungen,
5. nachhaltige Nichteinhaltung von Qualitätssicherungsmaßnahmen nach § 2

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung**

Abs. 2 A-QSG,

6. Verwirklichung von in seiner Person begründeten Umständen, durch die der Revisor von der Vornahme von Revisionen, Abschlussprüfungen und/oder Bankprüfungen nicht nur im Verhältnis zu einem einzelnen Mitglied des Revisionsverbands, sondern zu sämtlichen Mitgliedern oder einer ganzen Gruppe von Mitgliedern gesetzlich ausgeschlossen ist.

7. der Eintritt einer Änderung des Arbeitsumfangs oder der Organisation der Revisionsstätigkeit und

8. der Anspruch auf eine gesetzliche Alterspension.

**§ 23.** (1) unverändert

(2) Soweit der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände in diesem Gesetz behördliche Aufgaben übertragen werden (§§ 13 und 18), unterliegt sie der Aufsicht und Weisungsbefugnis des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit. Gegen Bescheide dieser Vereinigung in dem ihr übertragenen Wirkungsbereich ist die Berufung an den Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit zulässig.

(3) bis (4) ...

**§ 32.** (1) bis (4) ...

(2) Soweit der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände in diesem Gesetz behördliche Aufgaben übertragen werden (§§ 14, 15, 17, 17a, 17b, 18 und 18a), unterliegt sie der Aufsicht und Weisungsbefugnis des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit. Gegen Bescheide dieser Vereinigung in dem ihr übertragenen Wirkungsbereich ist die Berufung an den Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit zulässig.

(3) bis (4) unverändert

**§ 32.** (1) bis (4) unverändert

(5) Die §§ 3, 13, 13a, 13b, 14, 15, 17, 17a, 17b, 18a, 19 und 23 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 treten mit 1. Juni 2008 in Kraft. § 3 Abs. 2 und 3 ist auf die Bestellung von Revisoren und auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen.

(6) Die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 in Geltung stehende Verordnung des Bundesministers für Justiz über die Prüfungsordnung von Genossenschaftsrevisoren (GenRevPO), BGBl. II Nr. 122/1998, gilt nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes als bundesgesetzliche Regelung. Sie tritt mit der Neuerlassung durch die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände, spätestens jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2008, außer Kraft.

(7) Die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 anhängigen Verfahren auf Zulassung als Revisor sind nach der bis zum 31. Mai 2008 geltenden Rechtslage zu Ende zu führen.

(8) Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008

## Geltende Fassung

## Vorgeschlagene Fassung

eingetragene Revisoren bleiben weiterhin zugelassen. Die Zulassung ist nur bei Wegfall einer allgemeinen Voraussetzung gemäß § 13 zu widerrufen.

(9) Die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 bestehenden Prüfungsausschüsse, die nach der bis zum 31. Mai 2008 geltenden Rechtslage bestellt worden sind, bleiben für die vorgesehene Funktionsdauer bestehen.

### Artikel VII

#### Änderung des Spaltungsgesetzes

§ 5. (1) bis (2) ...

(3) Für die Auswahl, das Auskunftsrecht und die Verantwortlichkeit des Spaltungsprüfers gelten die §§ 271, 272 und 275 UGB sinngemäß. Die Haftung besteht gegenüber den an der Spaltung beteiligten Gesellschaften und deren Anteilshabern.

(4) bis (6) ...

§ 19. § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 1 und 2 und § 11 in der Fassung des Übernahmerechts-Änderungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 75/2006, treten mit 20. Mai 2006 in Kraft und sind auf Spaltungen anzuwenden, bei denen der Spaltungsbeschluss (§ 8) nach diesem Zeitpunkt gefasst wurde. Auf Spaltungen, bei denen der Spaltungsbeschluss vor diesem Zeitpunkt gefasst wurde, ist das Spaltungsgesetz in der vor In-Kraft-Treten des Übernahmerechts-Änderungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 75/2006, geltenden Fassung weiter anzuwenden.

§ 5. (1) und (2) unverändert

(3) Für die Auswahl, das Auskunftsrecht und die Verantwortlichkeit des Spaltungsprüfers gelten die §§ 271, 271a, 272 und 275 UGB sinngemäß. Die Haftung besteht gegenüber den an der Spaltung beteiligten Gesellschaften und deren Anteilshabern.

(4) bis (6) unverändert

§ 19. (1) § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 1 und 2 und § 11 in der Fassung des Übernahmerechts-Änderungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 75/2006, treten mit 20. Mai 2006 in Kraft und sind auf Spaltungen anzuwenden, bei denen der Spaltungsbeschluss (§ 8) nach diesem Zeitpunkt gefasst wurde. Auf Spaltungen, bei denen der Spaltungsbeschluss vor diesem Zeitpunkt gefasst wurde, ist das Spaltungsgesetz in der vor In-Kraft-Treten des Übernahmerechts-Änderungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 75/2006, geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(2) § 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 tritt mit 1. Juni 2008 in Kraft und ist auf die Bestellung von Prüfern nach dem 31. Mai 2008 anzuwenden.

### Artikel VIII

#### Änderung des Luftfahrtgesetzes

##### Haftung für Postsendungen

§ 147. Die Haftung für Sendungen, die bei der Post aufgegeben worden sind und in einem Luftfahrzeug befördert werden, richtet sich ausschließlich nach den postrechtlichen Vorschriften.

##### Haftung für Postsendungen

§ 147. Auf die Beförderung von Briefen und briefähnlichen Sendungen sind nicht die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, sondern jene des allgemeinen Zivil- und Unternehmensrechts anzuwenden.

**Geltende Fassung**

**§ 173.** (1) bis (27) ...

**Vorgeschlagene Fassung  
Übergangsvorschriften**

**§ 173.** (1) bis (27) unverändert

(28) § 147 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 tritt mit 1. Juni 2008 in Kraft und ist auf danach geschlossene Verträge anzuwenden. Auf davor geschlossene Verträge sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.

**Artikel IX****Änderung des Bankwesengesetzes**

**§ 21d.** (1) bis (6) ...

(7) Mit Bewilligung der FMA können übergeordnete Kreditinstitute und nachgeordnete Institute einer Kreditinstitutsgruppe den fortgeschrittenen Messansatz einheitlich anwenden. Die Zulassungsanforderungen des Abs. 1 können von den Instituten der Kreditinstitutsgruppe gemeinsam erfüllt werden.

**§ 21d.** (1) bis (6) unverändert

(7) Mit Bewilligung der FMA können übergeordnete Kreditinstitute und nachgeordnete Institute einer Kreditinstitutsgruppe den fortgeschrittenen Messansatz einheitlich anwenden. Die Zulassungsanforderungen des Abs. 1 können von den Instituten der Kreditinstitutsgruppe gemeinsam erfüllt werden. Der Antragsteller hat dem Antrag auf Bewilligung einer einheitlichen Anwendung des fortgeschrittenen Messansatzes folgende Unterlagen und Angaben anzuschließen:

1. eine Beschreibung der Allokationsmethodik, nach der sich die für das operationelle Risiko vorgehaltenen Eigenmittel auf die verschiedenen Einheiten der Kreditinstitutsgruppe verteilen;
2. die Angabe, ob und wie Diversifizierungseffekte im Risikomesssystem berücksichtigt werden.

**§ 61.** (1) ...

(2) Zu Bankprüfern dürfen Personen, bei denen Ausschließungsgründe gemäß § 62 dieses Bundesgesetzes oder gemäß §§ 271 und 271a HGB vorliegen, nicht bestellt werden; bei Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dürfen auch Ausschließungsgründe nach anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen nicht vorliegen; bei Kreditgenossenschaften und Aktiengesellschaften gemäß § 92 Abs. 7 ist § 271 Abs. 1 HGB nicht anzuwenden. Auf die Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes ist § 271a HGB mit der Maßgabe anzuwenden, dass die dort genannten Ausschließungsgründe für jene Mitarbeiter gelten, die eine leitende Funktion im Prüfungsteam ausüben.

**§ 61.** (1) unverändert

(2) Zu Bankprüfern dürfen Personen, bei denen Ausschließungsgründe gemäß § 62 dieses Bundesgesetzes oder gemäß §§ 271 und 271a UGB vorliegen, nicht bestellt werden; bei Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dürfen auch Ausschließungsgründe nach anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen nicht vorliegen; bei Kreditgenossenschaften und Aktiengesellschaften gemäß § 92 Abs. 7 ist § 268 Abs. 4 UGB nicht anzuwenden. Auf die Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes ist § 271a HGB mit der Maßgabe anzuwenden, dass die dort genannten Ausschließungsgründe für jene Mitarbeiter gelten, die eine leitende Funktion im Prüfungsteam ausüben.

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung****Befristetes Tätigkeitsverbot**

**§ 63b.** (1) In Unternehmen gemäß § 60 Abs. 1 dürfen der Bankprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung (§ 80 Aktiengesetz) einnehmen.

(2) Wenn eine der in Abs. 1 genannten Personen eine Organfunktion einnimmt, gilt sie als nicht bestellt. Ihr Gehührt für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt; das gilt auch für die Einnahme einer leitenden Stellung.

**§ 107.** (1) bis (58) ...

**§ 107.** (1) bis (58) unverändert

(59) Die §§ 61 Abs. 2 und 63b in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XX/2008 treten am 1. Juni 2008 in Kraft. § 63b ist auf nach dem 31. Mai 2008 geschlossene Verträge anzuwenden. Auf davor geschlossene Verträge sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.

**Artikel X****Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes****Befristetes Tätigkeitsverbot**

**§ 82c.** (1) Der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens und der den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer dürfen innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung (§ 80 Aktiengesetz) einnehmen.

(2) Wenn eine der in Abs. 1 genannten Personen eine Organfunktion einnimmt, gilt sie als nicht bestellt. Ihr Gehührt für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt; das gilt auch für die Einnahme einer leitenden Stellung.

**§ 119j.** (1) bis (2) ...

**§ 119j.** (1) bis (2) unverändert

(3) § 82c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2008 tritt am 1. Juni 2008 in Kraft und ist auf nach dem 31. Mai 2008 geschlossene Verträge anzuwenden. Auf davor geschlossene Verträge sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.

**Geltende Fassung****Vorgeschlagene Fassung****Artikel XI****Hinweis auf Umsetzung**

§ 1. Durch dieses Bundesgesetz werden die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 48/253/EWG des Rates, ABl. Nr. L 157 S. 87 vom 9.6.2006, sowie die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.6.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rats 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. Nr. L 224 S. 1 vom 16.8.2006, umgesetzt.