

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

1. Geänderte Abschlussprüfungs-RL und Abschlussprüfungs-VO

a) Einleitung

Die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG, ABl. Nr. L 157 vom 09.06.2006 S. 87, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/56/EU, ABl. Nr. L 158 vom 27.05.2014 S. 196 (im Folgenden „Abschlussprüfungs-RL“), und die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (im Folgenden „Abschlussprüfungs-VO“) wurden am 27.5.2014 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht (ABl. Nr. L 158 vom 27.5.2014, S. 77, 196). Die Abschlussprüfungs-RL ist bis zum 17. Juni 2016 in nationales Recht umzusetzen. Ein großer Teil der Abschlussprüfungs-RL ist im Berufs- und Aufsichtsrecht umzusetzen, das in die Zuständigkeit des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft fällt. Sie erfordert jedoch auch Anpassungen im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht. Die Abschlussprüfungs-VO ist zum größten Teil ab dem 17. Juni 2016 unmittelbar anzuwenden.

Bereits durch die Richtlinie 2006/43/EG wurden die Bedingungen für die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern, die Vorschriften über ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit sowie die Berufsgrundsätze und Regelungen für die einschlägige öffentliche Aufsicht niedergelegt. Durch die nunmehrigen Änderungen sollen diese Vorschriften weiter harmonisiert und die Anforderungen an die Abschlussprüfer (als natürliche oder juristische Personen) klarer und vorhersehbarer gestaltet werden. Primäres Anliegen ist es, ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben noch besser zu gewährleisten. Weitere Ziele der Abschlussprüfungs-RL sind die Angleichung der Prüfungsstandards und die Stärkung der öffentlichen Aufsicht.

Die Abschlussprüfungs-VO ergänzt die Abschlussprüfungs-RL für den Bereich der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities, „PIEs“). Da Unternehmen von öffentlichem Interesse stärker im Blickpunkt der Öffentlichkeit stehen und wirtschaftlich von größerer Bedeutung sind, sollen für die Abschlussprüfung ihres Jahresabschlusses oder konsolidierten Abschlusses die strengeren Anforderungen der Abschlussprüfungs-VO gelten. Insbesondere wird im Interesse der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer dieser PIE-Unternehmen (es wird in aller Regel eine Prüfungsgesellschaft sein) eine Pflicht zur externen Rotation statuiert. Die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen, wie etwa spezielle Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen durch den Abschlussprüfer, wird bei diesen Unternehmen verboten, um den Abschlussprüfer davor zu bewahren, in den Gefahrenbereich einer „Selbstprüfung“ zu geraten. Weiters wird die Höhe der von einem geprüften Unternehmen an den Prüfer bezahlten Honorare begrenzt.

Die Abschlussprüfungs-VO macht Anpassungen im nationalen Recht erforderlich, um einerseits sich überschneidende oder im Ergebnis unstimmmige Regelungen zu verhindern und andererseits die in der Abschlussprüfungs-VO enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrechte auszuüben. Allgemeines Anliegen der in diesem Entwurf vorgeschlagenen Änderungen ist es, die durch die EU-Rechtsakte entstehenden Verwaltungslasten für Unternehmen soweit wie möglich abzufedern.

Die Abschlussprüfungs-VO enthält mehrere konkrete Bestimmungen, die das Ziel verfolgen, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom geprüften Unternehmen weiter zu stärken. Neben detaillierten Vorschriften zu den Prüfungshonoraren und den zulässigen Honoraren für Nichtprüfungsleistungen (Art. 4 Abschlussprüfungs-VO) soll dies vor allem auch durch ein Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen (Art. 5 Abschlussprüfungs-VO) sowie durch die Beschränkung der Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats (Art. 17 Abschlussprüfungs-VO) erreicht werden.

b) Unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Hauptgesichtspunkte des Entwurfs

Vorrang der Abschlussprüfungs-VO (§ 269 Abs. 1a UGB)

Es wird klargestellt, dass die Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch die unmittelbar anwendbare Abschlussprüfungs-VO bestimmt werden, sodass die unternehmensrechtlichen Vorgaben bei diesen Unternehmen nur außerhalb des Regelungsbereichs der Abschlussprüfungs-VO anzuwenden sind.

Abgrenzung des Umfangs der Abschlussprüfung (§ 269 Abs. 2 und Abs. 5 UGB)

In Umsetzung von Art. 27 Abschlussprüfungs-RL wird in Abs. 2 der Umfang der Verantwortung des Konzernabschlussprüfers konkretisiert. Abs. 5 stellt in Umsetzung des Art. 25a Abschlussprüfungs-RL den Umfang der Abschlussprüfung klar. Ziel der Regelung ist es, den Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers von demjenigen der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens abzugrenzen.

Verbot einschränkender Vertragsklauseln (§ 270 Abs. 1 UGB)

In Umsetzung von Art. 37 Abs. 3 Abschlussprüfungs-RL werden Vertragsklauseln für nichtig erklärt, die die Auswahl des Abschlussprüfers durch die Gesellschaft einschränken. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse kommt Art. 16 Abs. 6 Abschlussprüfungs-VO direkt zur Anwendung.

Abberufung des Abschlussprüfers (§ 270 Abs. 3 und Abs. 7 UGB)

Die Regelung ergänzt in Umsetzung von Art. 38 Abs. 3 lit. a Abschlussprüfungs-RL, dass auch Anteilseignern, die fünf Prozent der Stimmrechte halten, das Recht zukommt, die gerichtliche Abberufung des Abschlussprüfers aus wichtigem Grund zu beantragen. In Umsetzung von Art. 38 Abs. 3 lit. c Abschlussprüfungs-RL wird auch der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (s. § 4 des Entwurfs eines Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes) als Legalpartei diese Möglichkeit eingeräumt. Im Übrigen bleibt § 270 Abs. 3 unberührt. Nach der Ergänzung in Abs. 7 sind die Gesellschafter bei einer Beendigung des Prüfungsauftrags aufgerufen, einen neuen Abschlussprüfer zu wählen.

Höchstdauer der fortlaufenden Bestellung (§ 270a UGB)

Art. 17 Abs. 1 Abschlussprüfungs-VO begrenzt die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auf zehn Jahre. Abs. 4 leg. cit. räumt den Mitgliedstaaten Wahlrechte zur Modifikation der Laufzeit des Prüfungsmandats ein. Durch die vorgeschlagene Regelung soll von der Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit zeitlich befristet und nur für jene fortlaufenden Abschlussprüfungsmandate Gebrauch gemacht werden, deren geprüfte Geschäftsjahre zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen haben, um den Abschlussprüfermarkt nicht zu sehr mit zahlreichen anstehenden externen Rotationspflichten zu belasten.

Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (§ 271 UGB)

Es wird in Umsetzung des Art. 22 Abs. 1 zweiter Unterabs. der Abschlussprüfungs-RL der Zeitraum, in dem die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegeben sein muss, definiert. Unabhängigkeit ist jedenfalls sowohl für den Zeitraum erforderlich, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch für die Dauer der Abschlussprüfung.

Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und bei fünffach großen Gesellschaften (§ 271a Abs. 1 und Abs. 5 UGB)

Der bisherige Inhalt der Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wird nun durch die unmittelbar geltende Abschlussprüfungs-VO abgedeckt. Die Bestimmung wird daher entsprechend angepasst. Die Karenzzeit der „internen Rotation“ bei besonders großen Gesellschaften wird an die nach Art. 17 Abs. 7 Abschlussprüfungs-VO für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende Regelung angepasst und auf drei Jahre verlängert. Gleichzeitig wird die interne Rotationsfrist nach Art. 17 Abs. 7 Abschlussprüfungs-VO auf fünf Jahre verkürzt.

Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 271a Abs. 6 UGB)

Art. 5 Abs. 1 Abschlussprüfungs-VO verbietet Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse und jedem Mitglied eines Netzwerkes, dem der Abschlussprüfer angehört, die Erbringung bestimmter einzeln angeführter Nichtprüfungsleistungen. Leistungen auf dieser Liste (so genannte „black list“) dürfen weder direkt noch indirekt an das geprüfte PIE, dessen Mutterunternehmen oder die vom PIE beherrschten Unternehmen erbracht werden. Nach Art. 5 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO können Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter in der Verbotsliste angeführter Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen unter den in der Abschlussprüfungs-VO vorgegebenen Voraussetzungen zulassen. Von diesem Wahlrecht soll im weitest möglichen Umfang Gebrauch gemacht werden, was auch der geltenden Rechtslage nach § 271a Abs 1 Z 2 UGB entspricht. Es ist dafür allerdings die Zustimmung des Prüfungsausschusses einzuholen.

Temporäre Aussetzung der Honorarobergrenze (§ 271a Abs. 7 UGB)

In Art. 4 Abs. 2 Abschlussprüfungs-VO wird die Höhe der Honorare für erlaubte Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers limitiert. Die Abschlussprüfungs-VO eröffnet die Möglichkeit, den Abschlussprüfer auf dessen Antrag durch die Abschlussprüferaufsichtsbehörde für höchstens zwei Geschäftsjahre von dieser Honorarobergrenze von 70% der Prüfungshonorare (im Durchschnittswert der letzten drei Jahre)

auszunehmen. Davon soll Gebrauch gemacht werden. Bei Überschreiten der Honorarobergrenze in höchstens fünf aufeinanderfolgenden Jahren soll der Abschlussprüfer wie bisher vom Prüfungsmandat ausgeschlossen sein.

Befristetes Tätigkeitsverbot des Prüfers und seiner Mitarbeiter (§ 271c UGB)

Art. 22a Abschlussprüfungs-RL dehnt das schon bisher für Abschlussprüfer und verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen von öffentlichem Interesse bestehende befristete Tätigkeitsverbot auf sämtliche Unternehmen aus und bezieht nun auch Mitarbeiter und Mitgesellschafter des Abschlussprüfers sowie vom Abschlussprüfer kontrollierte Hilfspersonen in den Personenkreis mit ein, sofern alle diese Personen selbst zugelassene Abschlussprüfer sind. Während für Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse an der zweijährigen Abkühlphase festgehalten wird, gilt für den neu einbezogenen Personenkreis eine Frist von einem Jahr ab der Beendigung der nicht bloß unwesentlichen Beteiligung.

Übermittlung von Prüfungsunterlagen an den Konzernabschlussprüfer (§ 272 UGB)

Der neue Abs. 4 dient der Umsetzung von Art. 23 Abs. 5 Abschlussprüfungs-RL und ermächtigt den Abschlussprüfer eines Tochterunternehmens zur Übermittlung von Prüfungsunterlagen an den Abschlussprüfer eines in einem Drittland ansässigen Mutterunternehmens.

Zusammensetzung und Aufgaben des Prüfungsausschusses (§ 92 AktG, § 30 g GmbHG, § 51 SEG, § 24c GenG):

Es soll an der rechtspolitischen Entscheidung des URÄG 2008 festgehalten werden, wonach ein Prüfungsausschuss nicht nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, sondern auch bei fünffach großen Gesellschaften einzurichten ist; das sind Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, s. § 221 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 bis 6 UGB. Dementsprechend werden die von der Abschlussprüfungs-RL geänderten Regeln zu dessen Zusammensetzung und Aufgaben einheitlich für alle Prüfungsausschüsse vorgesehen (s. näher die Erläuterungen zu § 92 Abs. 4a AktG). In Umsetzung des neu gefassten Art. 39 Abschlussprüfungs-RL wird vorgesehen, dass die Ausschussmitglieder „zusammen“, also insgesamt betrachtet, mit dem Sektor, in dem das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein müssen. Der bisherige Aufgabenkatalog für den Prüfungsausschuss wird fortgeführt und den Richtlinienvorgaben entsprechend ergänzt. In § 51 SEG ist auch die Voraussetzung aufzunehmen, dass die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses unabhängig sein müssen, da im monistischen System der Abs. 5 des Art. 39 Abschlussprüfungs-RL nicht greift.

Genossenschaftsrevision (§§ 22 und 24 c GenG)

Kapitalmarktorientierte Genossenschaften sollen der Abschlussprüfungs-VO in denjenigen Bereichen unterworfen werden, in denen die Besonderheiten des genossenschaftlichen Pflichtprüfungssystems dem nicht entgegenstehen. In Umsetzung des rechtsformunabhängig formulierten Art. 39 Abschlussprüfungs-RL sind Zusammensetzung und Aufgaben des Prüfungsausschusses daher auch für den Bereich der Genossenschaften anzupassen. Wie bisher sollen auch die fünffach großen Genossenschaften einen Prüfungsausschuss einzurichten haben.

c) Änderungen des BWG und des VAG

Die Änderungen des BWG und VAG berücksichtigen die Besonderheiten von Banken und Versicherungen, die im Wesentlichen auf Grund ihrer volkswirtschaftlichen Bedeutung und ungeachtet ihrer Rechtsform als Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB gelten, entsprechend.

d) Änderung des Sparkassengesetzes und der Prüfungsordnung für Sparkassen

In Art. 2 Abs. 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist vorgesehen, dass dann, wenn eine Genossenschaft im Sinne des Art. 2 Nummer 14 der Richtlinie 2006/43/EG, eine Sparkasse oder ein ähnliches Unternehmen im Sinne von Art. 45 der Richtlinie 86/635/EWG oder ein Tochterunternehmen oder ein Rechtsnachfolger einer Genossenschaft, einer Sparkasse oder eines ähnlichen Unternehmens im Sinne von Art. 45 der Richtlinie 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten, ABl. Nr. L 372 vom 31.12.1986 S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/46/EG, ABl. Nr. L 224 vom 16.08.2006 S. 1 nach einzelstaatlichen Regelungen Mitglied einer Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht sein muss oder sein kann, der Mitgliedstaat beschließen kann, dass die Abschlussprüfung bei solchen Unternehmen vom Geltungsbereich dieser Verordnung oder bestimmter Bestimmungen dieser Verordnung ausgenommen ist, sofern der Abschlussprüfer, der die Abschlussprüfung bei einem ihrer Mitglieder durchführt, und Personen, die möglicherweise in der Lage sind, Einfluss auf die Abschlussprüfung zu nehmen, die in der Richtlinie 2006/43/EG niedergelegten Grundsätze der Unabhängigkeit einhalten. Das mitgliederbasierte

Prüfungssystem im Sparkassen-Sektor soll soweit möglich unverändert beibehalten werden. Entsprechende Anpassungen im Sparkassengesetz sowie in der Prüfungsordnung für Sparkassen waren vorzunehmen.

2. Technische Verbesserungen

a) Änderungen zum RÄG 2014 (Änderungen des UGB, des URG und der IO)

Mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014), BGBl. I Nr. 22/2015, wurde die Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG (im Folgenden: Bilanz-RL), ABl. Nr. L 182 vom 29.06.2013 S. 19, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/102/EU, ABl. Nr. L 334 vom 21.11.2014 S. 86 in österreichisches Recht umgesetzt. Das RÄG 2014 trat mit 20. Juli 2015 in Kraft, ist aber im Wesentlichen erst auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Bei einer Vielzahl von Unternehmen, die den 31. Dezember als Bilanzstichtag gewählt haben, werden daher die Bestimmungen des RÄG 2014 erst bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für das Jahr 2016 Anfang des Jahres 2017 konkret anwendbar sein. Das gibt die Gelegenheit, einige Zweifelsfragen zu klären, die bereits in der Literatur aufgeworfen wurden, und einige technische Verbesserungen vorzunehmen.

b) Änderung zum GesbR-Reformgesetz (Änderung des ABGB)

Bei reinen Innengesellschaften soll entsprechend der Rechtslage vor dem GesbR-Reformgesetz ein vertraglicher Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts möglich bleiben.

Kompetenzgrundlage:

Der vorliegende Entwurf stützt sich auf Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG (Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens), Börsenwesen (Art. 10 Abs. 1 Z 5 B-VG) und Versicherungsvertragswesen (Art. 10 Abs. 1 Z 11 B-VG) sowie im Hinblick auf das Bundesministeriengesetz 1986 auf Art. 77 Abs. 2 B-VG.

Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:

Keine.

Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Unternehmensgesetzbuchs):

Zu Z 1 (§§ 185 bis 188):

Um Unklarheiten zu vermeiden, soll die mit dem GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, in § 179 UGB vorgenommene Ausweitung des Anwendungsbereichs der stillen Gesellschaft auf Beteiligungen am Vermögen eines anderen auch in den übrigen Bestimmungen des Dritten Abschnitts des Zweiten Buchs ausdrücklich ihren Niederschlag finden. Eine Inkrafttretens-Bestimmung ist für diese Klarstellung nicht erforderlich.

Zu Z 2 (§ 189 Abs. 1 Z 2):

Dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht unter diejenigen Personengesellschaften fallen kann, die nach § 189 Abs. 1 Z 1 ungeachtet ihrer Umsatzerlöse rechnungslegungspflichtig ist, wurde schon bisher aus ihrer mangelnden Rechtsfähigkeit abgeleitet. Da das Kriterium der unternehmerischen Tätigkeit aus der lit. a entfernt wurde und sich Anhang II der Bilanz-RL zudem ausdrücklich nur auf offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften bezieht, soll der Anwendungsbereich klarstellend auf „eingetragene Personengesellschaften“ beschränkt werden.

Zu Z 3 und 4 (§ 189 Abs. 1 Z 2 lit. a):

Um keine Zweifel aufkommen zu lassen, dass der Anhang I der Bilanz-RL auch die Rechtsformen der Republik Kroatien umfasst, soll die Änderung der Bilanz-RL durch die Richtlinie 2014/102/EU zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen aufgrund des Beitritts der Republik Kroatien, ABl. Nr. L 334 vom 21.11.2014 S. 86 ausdrücklich im Text verankert werden. Allfällige weitere Anpassungen erfolgen mit delegierten Rechtsakten der Kommission im Sinn des Art. 1 Abs. 2 der Bilanz-RL, die der Klarheit halber ebenfalls zu erwähnen sind.

Zu Z 5 (§ 189 Abs. 1 Z 2 lit. b):

Dem Wortlaut nach erfasst der Tatbestand der lit. b sogenannte „mehrstöckige“ offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei welchen nur weitere offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften unbeschränkt haften, unabhängig davon, ob diese Personengesellschaften ihrerseits natürliche Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter aufweisen. Darin wird in der Literatur ein gesetzgeberisches Versehen geortet, wenn insgesamt gerade keine Haftungsbeschränkung auf das Vermögen einer juristischen Person vorliegt (*Schiebel/Six in Straube*, UGB II/RLG³ § 189 Rz 26 mwN). Es wird daher vorgeschlagen, nach dem Vorbild des § 264a dHGB klarzustellen, dass nur solche mehrestöckigen Personengesellschaften erfasst sind, bei denen ultimativ keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt ist. Andere Personengesellschaften sollen nur nach Maßgabe der Z 3 bilanzierungspflichtig sein.

Zu Z 6 (§ 221 Abs. 5):

Die Ergänzung stellt klar, dass auch kapitalistische Personengesellschaften, die die Voraussetzungen des § 189a Z 1 lit a oder d erfüllen, einen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss einzurichten haben. Da die Möglichkeit, börsennotierte Wertpapiere zu begeben, nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden ist, soll zur Vermeidung einer Umsetzungslücke auch für diesen – äußerst unwahrscheinlichen – Fall (vgl. auch § 24 Abs. 4 SCE-Gesetz) vorgesorgt werden. Zu denken wäre hier insbesondere an eine GmbH & Co KG oder an eine offene Gesellschaft bei der kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

Abgesehen von der Erweiterung des Verweises (richtlinienbedingt) auch auf den neuen § 243c soll durch Einfügung eines weiteren Satzes eine technische Unklarheit beseitigt werden: Da dem Wortlaut des Abs. 5 nach auf die Rechtsvorschriften des persönlich haftenden Gesellschafters abzustellen ist, könnte bei der Einordnung in die Größenklassen angenommen werden, es käme auf die Klassifizierung des persönlich haftenden Gesellschafters an. Wenn bei einer an sich großen GmbH & Co KG die Komplementär-GmbH selbst nur klein wäre, hätte diese Ansicht zur Folge, dass die große KG nur wie eine kleine GmbH offenlegen müsste. Dies ließe die Bilanz-Richtlinie allerdings nicht zu (so schon zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 *Nowotny in Straube*, UGB II/RLG³ § 221 Rz 38a), weshalb klargestellt werden soll, dass sich die Größenklassifizierung nach den Kennzahlen der Personengesellschaft selbst richtet.

Zu Z 7 bis 10 (§ 224 Abs. 3, § 229 Abs. 1 bis 1b)

Anhang III der Bilanz-Richtlinie lässt zwei Arten des Ausweises des Nennkapitals zu: Entweder wird auf der Passivseite unter A. I. das „Gezeichnete Kapital“ ausgewiesen; dann müssen unter A. der Aktiva zwingend die ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital ausgewiesen werden. Oder – wie die jeweiligen Klammerausdrücke deutlich machen – man verzichtet auf den Ausweis der ausstehenden Einlagen unter A. der Aktiva; dann darf aber unter A. I. der Passiva nicht das gesamte gezeichnete Kapital, sondern nur das eingeforderte Kapital ausgewiesen werden. Dass sich das UGB für die zweitgenannte Lösung entschieden hat, ergibt sich aus § 229 Abs. 1 zweiter Satz: Diese Bestimmung ordnet an, dass die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen von dem gezeichneten Kapital „offen abzusetzen“ sind, was nichts anderes bedeutet, als dass sie abgezogen werden. Dass der so entstehende Hauptposten, mit dem dann für die Bildung des Eigenkapitals weitergerechnet ist, als „eingefordertes Nennkapital“ zu bezeichnen ist, wird im UGB nicht angeordnet, obwohl das die Bilanz-Richtlinie vorsehen würde (vgl. dem gegenüber § 272 dHGB). Überdies müssten nach der Bilanz-Richtlinie sowohl das gezeichnete als auch das eingezahlte Kapital gesondert ausgewiesen werden; letzteres sieht § 229 Abs. 1 ebenfalls nicht vor.

Um diese Inkonsistenzen zu beseitigen, soll bereits in § 224 Abs. 3 klargestellt werden, dass in der Hauptspalte zu A. I. der Passiva das eingeforderte Kapital auszuweisen ist. Neben dem eingeforderten Kapital sollen – wie das die Bilanz-Richtlinie vorsieht – auch das gezeichnete Kapital und das eingezahlte Kapital angegeben werden. Ob dabei vom gezeichneten Kapital ausgegangen wird und wie bisher unter Abzug der nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen der Posten „eingefordertes Nennkapital“ gebildet wird, oder ob beim eingeforderten Kapital (als Unterposten) ohne Ausweis der nicht eingeforderten Einlagen einfach das (gezeichnete) Nennkapital und das eingezahlte Kapital angeführt werden, soll der Praxis überlassen bleiben. Auch eine Gliederung in „Vorspalte“ und „Hauptspalte“ soll nicht mehr vorgegeben werden. Wenn – was die Regel sein wird – sich das eingeforderte Kapital mit dem eingezahlten Kapital deckt, besteht auch kein Einwand dagegen, den Posten als „eingefordertes und eingezahltes Nennkapital“ zu bezeichnen.

In Abs. 1a und 1b wird eine korrespondierende Anordnung vorgeschlagen, nach der der Nennbetrag der eigenen Anteile vom Nennkapital abzuziehen ist bzw. der Abzug entfällt. Da eigene Anteile in der Regel nur bei Aktiengesellschaften vorkommen, bei denen überdies das Grundkapital in der Regel voll eingefordert ist (§ 65 Abs. 2 letzter Satz AktG lässt den Erwerb eigener Aktien nur zu, wenn der Ausgabebetrag voll geleistet ist), wird dieser Abzug vom Nennkapital auch einen entsprechenden Abzug vom neu bezeichneten Hauptposten „eingefordertes Nennkapital“ bedingen.

Zu Z 11 bis 14, 17, 19, 20, 44 (§ 238 Abs. 1 Z 8, § 242 Abs. 2, § 244 Abs. 7, § 259 Abs. 1, § 266 Z 2, Überschrift zu § 267, § 282 Abs. 2)

Diese Änderungen dienen der Korrektur von Redaktionsversehen.

Zu Z 15 (§ 253 Abs. 2)

Im Vollständigkeitsgebot des Konzernabschlusses sollen auch die aktiven latenten Steuern erwähnt werden, die eine Zwischenstellung zwischen Vermögensgegenstand und Rechnungsabgrenzungsposten einnehmen. Von einer Erwähnung der aktiven latenten Steuern beim Vollständigkeitsgebot in § 196 Abs. 1 wird hingegen Abstand genommen, da die Bildung eines Aktivpostens für kleine Kapitalgesellschaften nur fakultativ ist und weiters Personengesellschaften überhaupt keine latente Steuern bilanzieren.

Zu Z 16 (§ 254 Abs. 4)

Seit dem RÄG 2014 sind eigene Anteile nicht mehr im Anlage- oder Umlaufvermögen zu bilanzieren, weshalb die entsprechende Anordnung für den Konzernabschluss angepasst werden muss. Diese Bestimmung soll auf die Aussage reduziert werden, dass von Tochterunternehmen gehaltene Rückbeteiligungen wie eigene Anteile zu behandeln sind. Dass diese vom gezeichneten Kapital des Mutterunternehmens abzuziehen sind, ergibt sich aus dem Verweis auf § 229 Abs. 1 bis 3 in § 251 Abs. 1, wobei gewisse Abweichungen aufgrund der Eigenart des Konzernabschlusses zu beachten sind (vgl. Beck Bil-Komm⁹ § 301 Rz 168): So ist etwa wegen der fehlenden Ausschüttungsbemessungsfunktion des Konzernabschlusses die Beschränkung der Verrechnungsmöglichkeit auf die gebundenen Kapitalrücklagen und die freien Gewinnrücklagen nicht erforderlich.

Zu Z 18 (§ 266 Z 1):

§ 266 Z 1 in der Fassung des RÄG 2014 hat zu Missverständnissen Anlass gegeben. Da es bei Konzernen keine nach Größe des Konzerns abgestufte Angabepflichten gibt, geht diese Bestimmung ins Leere und kann entfallen. An der frei werdenden Stelle soll die Reichweite des Verweises auf § 238 Abs. 1 Z 9

geklärt werden: da die Ergebnisverwendung nur für den Jahresabschluss beschlossen wird, muss sich die Angabe auf das Ergebnis des Mutterunternehmens beziehen.

Zu Z 21 bis 23 (§ 269):

Zu Abs. 1a:

Ab dem 17. Juni 2016 ist die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unmittelbar anwendbar, sodass ab diesem Zeitpunkt die Anforderungen an die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse weitgehend durch die Abschlussprüfungs-VO bestimmt werden. Dies wird in § 269 Abs. 1a klargestellt. Die Regelungen des Ersten Titels des Vierten Abschnitts des UGB sind bei diesen Unternehmen daher nur jenseits des Regelungsbereichs der Abschlussprüfungs-VO anzuwenden.

Zu Abs. 2:

Die Änderungen in Abs. 2 dienen der Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-RL. Damit wird die Verantwortlichkeit des Konzernabschlussprüfers festgelegt. Künftig werden bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch die besonderen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk nach Art. 10 der Abschlussprüfungs-VO sowie bei diesen und fünffach großen Gesellschaften der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 der Abschlussprüfungs-VO zu beachten sein.

Zu Abs. 5:

Mit dem neu eingefügten Abs. 5 wird Art. 25a Abschlussprüfungs-RL umgesetzt, mit dem die Reichweite der Abschlussprüfung abgesteckt wird. Es soll dabei der Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers von jenem der Geschäftsführung abgegrenzt werden. Am Ende einer Abschlussprüfung steht die Beurteilung, ob der Abschluss des geprüften Unternehmens ein möglichst getreues Bild im Einklang mit dem maßgeblichen Regelwerk der Rechnungslegung vermittelt. Die Interessenträger sind sich aber möglicherweise nicht der Grenzen der Prüfung bewusst, z.B. hinsichtlich der Wesentlichkeit von Stichprobenverfahren oder der Rolle des Prüfers bei der Aufdeckung von Betrug und der Verantwortlichkeit des Managements, was zu Erwartungslücken führen kann. Um diese Erwartungslücke zu verkleinern, muss der Umfang einer Abschlussprüfung deutlicher gemacht werden (Erwägungsgrund 11 Abschlussprüfungs-RL). Es wird daher klargestellt, dass der Abschlussprüfer mit seinem Bestätigungsvermerk weder den künftigen Fortbestand des geprüften Unternehmens zusichert noch ein Urteil über die Wirksamkeit oder Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung abgibt. Die Abschlussprüfung ist damit, soweit nicht (wie etwa im Genossenschaftsbereich) anders vorgesehen, grundsätzlich keine Gebarungsprüfung. Dies ändert nichts daran, dass der Abschlussprüfer die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter zur Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen und zu erwägen hat, ob bestehende wesentliche Ungewissheiten hinsichtlich der Fähigkeit des Unternehmens, seine Tätigkeit fortzusetzen, im Bestätigungsvermerk zum Ausdruck kommen müssen (Going Concern-Prämisse).

Zu Z 24 bis 27 (§ 270):

Zu Abs. 1:

Mit der Ergänzung in § 270 Abs. 1 UGB wird Art. 37 Abs. 3 Abschlussprüfungs-RL umgesetzt. Damit sollen Vertragsklauseln verboten werden, die die Auswahl des Abschlussprüfers beeinflussen könnten. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse kommt unmittelbar Art. 16 Abs. 6 Abschlussprüfungs-VO zur Anwendung, der eine ganz ähnlich formulierte parallele Anordnung enthält. Darin wird jede solche mit einem Dritten vereinbarte Vertragsklausel für nichtig erklärt. Die sich darüber hinaus für Unternehmen von öffentlichem Interesse aus Art. 16 Abs. 6 Unterabs. 2 ergebende Meldepflicht von Beeinflussungsversuchen an die zuständige Behörde soll nicht auf andere Unternehmen ausgedehnt werden. Selbstverständlich können jedoch auch Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich der Abschlussprüfungs-VO fallen, Meldungen aus eigenem Antrieb erstatten.

Zu Abs. 3:

Die Änderung in § 270 Abs. 3 UGB dient der Umsetzung von Art. 38 Abs. 3 lit. a Abschlussprüfungs-RL, wonach Anteilseignern, die mindestens 5 Prozent der Stimmrechte oder des Grundkapitals halten, das Recht einzuräumen ist, die Abberufung des Abschlussprüfers aus einem triftigen Grund vor dem nationalen Gericht zu beantragen. Diese Regelung wird in die allgemeine Bestimmung des § 270 Abs. 1 UGB eingefügt (vgl. auch § 2 GenRevG). Neu gefasst werden daher lediglich die für einen Gesellschafterantrag bestehenden Voraussetzungen. In Zukunft werden (mit Blick auf Vorzugsaktien) Anteile an Stimmrechten jenen am Nennkapital gleichgesetzt und einer Minderheit von zusammen 5 Prozent das Antragsrecht eingeräumt. Unverändert bleibt die Alternative des Erreichens eines anteiligen Betrages von 350.000 Euro.

Zudem wird in Umsetzung von Art. 38 Abs. 3 lit. c Abschlussprüfungs-RL auch der Abschlussprüferaufsichtsbehörde als Legalpartei (§ 2 Abs. 1 Z 4 AußStrG) dieses Antragsrecht eingeräumt.

Zu Abs. 7:

Unabhängig vom Grund der Beendigung des Prüfungsvertrags ist unverzüglich ein neuer Abschlussprüfer zu wählen und der bisherige Prüfer zur Berichterstattung an Vorstand und Aufsichtsrat verpflichtet.

Zu Z 28 (§ 270a):

Art. 17 Abs. 1 bis 6 Abschlussprüfungs-VO limitiert die Höchstlaufzeit von Prüfungsmandaten für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. externe Rotation). Externe Rotation bedeutet, dass nach einer bestimmten Zeit der Abschlussprüfer gewechselt werden muss; ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Abschlussprüfer, so ist die Gesellschaft von der Prüfung ausgeschlossen. Wenn in der Folge entsprechend der Terminologie des UGB nur „der Abschlussprüfer“ genannt wird, sind damit auch Prüfungsgesellschaften umfasst, die in der Praxis wohl fast alle PIE-Prüfungen durchführen.

Nach Art. 17 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-VO gilt das erste Mandat für ein Jahr und kann verlängert werden, insgesamt darf jedoch eine Höchstlaufzeit von zehn Jahren nicht überschritten werden. Die Dauer des Prüfungsmandats berechnet sich vom ersten Geschäftsjahr an, das im Auftragschreiben umfasst ist, in dem der Abschlussprüfer erstmals für die Durchführung von aufeinander folgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse bestellt wurde (Art. 17 Abs. 8 Abschlussprüfungs-VO). Es ist daher von einer Höchstlaufzeit von zehn Geschäftsjahren auszugehen, was nicht zwingend auch zehn Kalenderjahre bedeutet.

Nach Erreichen der Höchstlaufzeit dürfen weder der Abschlussprüfer (die Prüfungsgesellschaft) noch gegebenenfalls Mitglieder des Netzwerkes innerhalb der EU für die Dauer von vier Jahren („cooling-off-period“) Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen (Art. 17 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO).

Die Mitgliedstaaten könnten nach Art. 17 Abs. 2 lit. a Abschlussprüfungs-VO vorsehen, dass das erste Mandat eine Laufzeit von mehr als einem Jahr hat. Die Bestellung des Abschlussprüfers gilt nach geltender Rechtslage für ein Geschäftsjahr einschließlich allfälliger auf dieses bezogene Nachtragsprüfungen; eine längere Bestellung ist qua § 270 Abs. 1 Satz 4 jedoch unzulässig (*Völkl in Straube*, UGB UGB II/RLG³ § 270 Rz 16 mwN). In diese Rechtslage soll nicht eingegriffen werden, zumal nur eine zwingende Mandatsverlängerung möglich wäre. Die Abschlussprüfungs-VO erlaubt es nicht, eine mehrjährige Bestellung vertraglich zu vereinbaren.

Zur Beurteilung der Frage, ob und in welche Richtung die Rotationsfrist modifiziert werden sollte, kann neben der umfangreichen Fachliteratur zu diesem Thema auch auf das (schon im Vorfeld zum GesRÄG 2005) auf Einladung des Bundesministeriums für Justiz durchgeführte Expertenhearing zu den Vor- und Nachteilen der externen Rotation zurückgegriffen werden, an dem Vertreter der Lehre und Praxis in Österreich und Deutschland teilnahmen. Das Hearing bestätigte einerseits das aus der Literatur bekannte Argument, wonach für die externe Rotation die Unbefangenheit eines neuen Abschlussprüfers und die geringere wirtschaftliche Abhängigkeit des Prüfers (der sein Mandat nach einer bestimmten Zeit ohnehin abgeben muss) spricht. Zudem führt die externe Rotation dazu, dass der neue Abschlussprüfer in gewisser Weise die Arbeit des alten Prüfers kontrolliert. Als Argument gegen die externe Rotation wurde aber andererseits der erhöhte Arbeitsaufwand bei der Übernahme eines neuen Mandats genannt, die zu einem großen Kostenaufwand für das geprüfte Unternehmen führt. Durch die Notwendigkeit zur Einarbeitung des neuen Abschlussprüfers wird Arbeitskraft im Unternehmen für die notwendigerweise intensivere Zusammenarbeit und den verstärkten Informationsaustausch mit dem neuen Abschlussprüfer gebunden. Weiters weisen Untersuchungen auf eine erhöhte Fehleranfälligkeit der Abschlussprüfung in den ersten Jahren nach Übernahme des Mandates hin. Im Konzern kann sich der Standort für Tochterunternehmen verteuern, wenn aufgrund der externen Rotation in einem Land eine andere Abschlussprüfungsgesellschaft als die der Konzernmutter gewählt werden muss (ErläutRV 927 BlgNR 22. GP 16).

Die externe Rotation ist einer von mehreren Faktoren zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Abschlussprüfungs-VO sieht auch zahlreiche weitere Maßnahmen vor, die das Ziel verfolgen, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken und die Qualität und Zuverlässigkeit der Abschlussprüfung zu sichern. Hier sind insbesondere die Beschränkung der Prüfungshonorare nach Art. 4 Abschlussprüfungs-VO und das weitreichende Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abschlussprüfungs-VO zu nennen, aber auch die verstärkte Zusammenarbeit des Abschlussprüfers

mit dem Prüfungsausschuss, etwa durch den in Art. 11 Abschlussprüfungs-VO vorgesehenen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss.

Art. 41 Abschlussprüfungs-VO enthält in drei Absätzen Übergangsregelungen für die externe Rotation. Es wird daran angeknüpft, wie lange im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Abschlussprüfungs-VO bereits ein ununterbrochenes Prüfungsmandat eines bestimmten Abschlussprüfers, also in aller Regel einer bestimmten Prüfungsgesellschaft, bestanden hat. Daraus wird abgeleitet, wie lange das Prüfungsmandat noch erneuert werden darf. Art. 41 differenziert nach drei Kategorien:

War am 16. Juni 2014 bereits seit 20 oder mehr Jahren ununterbrochen ein bestimmter Abschlussprüfer bestellt, so darf dieser ab dem 17. Juni 2020 nicht mehr neuerlich bestellt werden (Abs. 1). Die Übergangsbestimmung umfasst damit ununterbrochene Prüfungsmandate, die am 16. Juni 1994 oder früher begonnen haben. Für Wiederbestellungen bis zum 17. Juni 2020 bestehen keine besonderen Voraussetzungen nach Art. 17 Abschlussprüfungs-VO.

War am 16. Juni 2014 bereits seit mehr als elf Jahren, aber weniger als seit 20 Jahren ununterbrochen ein bestimmter Abschlussprüfer bestellt, so darf dieser ab dem 17. Juni 2023 nicht mehr bestellt werden (Abs. 2). Davon umfasst sind also ununterbrochene Prüfungsmandate, die zwischen dem 17. Juni 1994 und dem 16. Juni 2003 begonnen haben.

Problematisch ist die Übergangsregelung des Art. 41 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-VO:

Wurde ein Prüfungsmandat vor dem 16. Juni 2014 erteilt und besteht es noch am 17. Juni 2016, dann kann dieses (unbeschadet der Abs. 1 und 2) noch bis zum Ablauf der Höchstlaufzeit nach Art. 17 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-VO weitergeführt werden. Art. 17 Abs. 4 der Abschlussprüfungs-VO (Verlängerungsmöglichkeit auf 20 bzw. 24 Jahre) findet Anwendung. Diese Übergangsbestimmung bezieht sich also auf Prüfungsmandate, die bei Inkrafttreten der Abschlussprüfungs-VO am 17. Juni 2014 kürzer als 11 Jahre gedauert und zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen haben.

Die Auslegung dieser Übergangsbestimmung ist insoweit schwierig, als aus ihr nicht klar hervorgeht, ab wann die angegebene Periode zu berechnen ist. Es könnte hier am ehesten auf Art. 17 Abs. 8 der Abschlussprüfungs-VO zurückgegriffen werden: Danach wird die Dauer des Prüfungsmandates vom ersten Geschäftsjahr an berechnet, das in dem Auftrags schreiben erfasst ist, in dem der Abschlussprüfer erstmals für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse bestellt wurde. Berechnet man die in der Übergangsbestimmung in Art. 41 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO angegebene Zeit nun entsprechend Art. 17 Abs. 8 der Abschlussprüfungs-VO, so dürfen Prüfungsmandate, die bei Wirksamwerden der Abschlussprüfungs-VO bereits über zehn Jahre andauert haben (dh. Prüfungsmandate, die zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 16. Juni 2006 begonnen haben), spätestens mit dem 16. Juni 2016 nicht mehr erneuert werden. Legt man eine solche Auslegung zugrunde, so würden diese Prüfungsmandate strenger behandelt als jene, die bereits länger gelaufen und damit von Abs. 1 oder 2 erfasst sind. Im Unterschied zu Abs. 1 und Abs. 2 wird jedoch in Abs. 3 der Art. 17 Abs. 4 der Abschlussprüfungs-VO für anwendbar erklärt. Dort wird das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verlängerung des Prüfungsmandates über die zehnjährige Höchstdauer des Art. 17 Abs. 1 hinaus geregelt.

Vor diesem Hintergrund schlägt der Entwurf zur Vermeidung von Härtefällen mit dem neu eingefügten § 270a UGB vor, auf dieses Wahlrecht zur Verlängerung des Prüfungsmandats in Form einer einmaligen Verlängerungsmöglichkeit zurückzugreifen. Den Gesellschaften von öffentlichem Interesse im Sinn des § 189a Z 1 lit. a und d UGB, die von Art. 41 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO erfasst sind (weil die fortlaufende Bestellung des Abschlussprüfers erstmalig für Geschäftsjahre erfolgt ist, die zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen haben), wird daher einmalig und zeitlich befristet die Möglichkeit eingeräumt, die Höchstdauer des Prüfungsmandats zu verlängern, wenn sie sich entweder für eine öffentliche Ausschreibung entscheiden (die zudem die Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 bis 5 Abschlussprüfungs-VO erfüllt) oder für eine fortlaufende Bestellung von mehr als einem Abschlussprüfer (sog. joint audit).

Der Zeitpunkt, zu dem eine Ausschreibung notwendig wäre, bestimmt sich nach zwei Voraussetzungen: einerseits sind nur Geschäftsjahre betroffen, die nach Wirksamwerden der Abschlussprüfungs-VO beginnen (dh. nach dem 16. Juni 2016), andererseits muss die in Art. 17 Abs. 1 Abschlussprüfungs-VO vorgesehene Höchstlaufzeit von 10 Jahren überschritten sein. Im Ergebnis bedeutet dies, dass für die Fortsetzung von Prüfungsmandaten, die zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 16. Juni 2006 begonnen haben (und damit bei Wirksamwerden der Abschlussprüfungs-VO bereits zehn bis knapp dreizehn Jahre gedauert haben), für das nach dem 16. Juni 2016 beginnende Geschäftsjahr eine Ausschreibung oder ein joint audit notwendig ist.

Zu Z 29 bis 33 (§ 271):

Die Unabhängigkeitsbestimmung des neu gefassten Art. 22 Abschlussprüfungs-RL wird in den §§ 271 und 271a umgesetzt.

Der grundsätzliche Aufbau der Unabhängigkeitsregeln, wonach der allgemeine Tatbestand der Befangenheit in § 271 Abs. 1 durch konkrete Ausschlussgründe in § 271 Abs. 2 und § 271a UGB ergänzt wird, wird beibehalten. Aufbauend darauf wird nun auch der Zeitraum definiert, in dem die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegeben sein muss. Die Unabhängigkeit muss zumindest sowohl in dem Zeitraum vorliegen, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch auf die Dauer der Abschlussprüfung (Art. 22 Abs. 1 Unterabs. 2 Abschlussprüfungs-RL). Dabei wird klargestellt, dass die Abschlussprüfung mit der Abgabe des Bestätigungsvermerks endet, also in jenem Zeitpunkt, in dem dieser erstmals die Sphäre des Abschlussprüfers verlässt und dem Vorstand vorgelegt oder an die Aufsichtsratsmitglieder abgesendet wird. Es kommt dabei darauf an, dass der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk nachweislich an einen Adressaten absendet bzw. übergibt. Unmaßgeblich ist der tatsächliche Zugang, also ob oder wann eine vollständige Zustellung an alle Adressaten erfolgte. Bei Durchführung einer allfälligen Nachtragsprüfung ist neu zu prüfen, ob die Unabhängigkeit nach wie vor gegeben ist.

Die Abschlussprüfungs-RL dehnt den Kreis der Personen, die bei der Durchführung einer Abschlussprüfung vom geprüften Unternehmen unabhängig sein müssen und nicht in dessen Entscheidungsprozesse eingebunden sein dürfen, auf jede natürliche Person aus, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen. Aufgrund der weiten Formulierung des Auffangtatbestandes in § 271 Abs. 1 UGB ist dieser erweiterte Personenkreis von der bestehenden Regelung bereits umfasst.

Die Abschlussprüfungs-RL zählt zudem beispielhaft Gefahren für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auf. Nach Art. 22 Abs. 1 Unterabs. 4 Abschlussprüfungs-RL darf der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn eine Gefahr der Selbstüberprüfung, des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertrautheit oder der Einschüchterung aufgrund einer Beziehung finanzieller, persönlicher oder geschäftlicher Art, eines Beschäftigungsverhältnisses oder anderer Beziehungen zwischen

- dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft, deren Netzwerk sowie jeder natürlichen Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen, und
- dem geprüften Unternehmen

besteht, sofern bei einem verständigen Dritten selbst unter Anwendung von Schutzmaßnahmen der Eindruck der Befangenheit entstehen würde. § 271 Abs. 1 UGB strebt keine wortgetreue Übernahme der Richtlinienbestimmung an, sondern hält an der Bündelung sämtlicher Kriterien in einer allgemeinen und umfassenden Formulierung fest. In diesem Sinne waren auch bisher schon die nun explizit in der Abschlussprüfungs-RL aufgezählten Fälle von der Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB umfasst. Die Generalklausel soll trotz der vielen Sondertatbestände beibehalten werden.

Zu Z 34 bis 37 (§ 271a):

Die Überschrift wird an den Inhalt der Regelung angepasst.

Die Änderungen des § 271a UGB sind dem Umstand geschuldet, dass die Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse in Zukunft – neben den Unabhängigkeitsregeln der Abschlussprüfungs-RL – durch die unmittelbar anwendbare Abschlussprüfungs-VO geregelt werden. Soweit die Abschlussprüfungs-VO strengere Regeln vorsieht, sollen diese nicht auch auf die anderen Gesellschaften (Unternehmen, die einerseits als große Gesellschaft im Sinn des § 221 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 einzuordnen sind und andererseits zumindest eines der in EUR angegebenen Größenkriterien um das Fünffache überschreiten) übertragen werden. Abs. 1 soll daher für diese Unternehmen (mit Ausnahme der Änderungen zur Rotation) wie bisher weiter gelten, während die notwendigen Anpassungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse in den neu geschaffenen Abs. 5 bis 8 vorgeschlagen werden.

Zu Abs. 1 und Abs. 8:

Die bisherige Regelung des § 271a Abs. 1 Z 4 UGB legte für Gesellschaften von öffentlichem Interesse und sehr große Gesellschaften eine auf natürliche Personen bezogene Rotationspflicht fest (personenbezogene Prüferrotation). Damit ging der nationale Gesetzgeber insoweit über die Vorgabe der Abschlussprüfungs-RL in Art. 42 Abs. 2 der inzwischen novellierten Richtlinie 2006/43/EG, der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 16.5.2002, 2002/590/EG, B.10 Abs. 1 sowie des IFAC Code of Ethics (IFAC Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 290.151) hinaus, als

sich diese Bestimmungen lediglich auf den Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion und einen Zeitraum von sieben Jahren bezogen (vgl. *Vökl/Hirschböck* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 271a Rz 16).

Nach der bisherigen Regelung ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wer einen Bestätigungsvermerk bereits in fünf Fällen gezeichnet hat. Davon sind auch Rumpfgeschäftsjahre umfasst, sodass die betroffene Person nicht notwendigerweise in den letzten fünf Kalenderjahren Abschlussprüfer gewesen sein muss, sondern auch eine kürzere Dauer zur Ausgeschlossenheit führen kann. Betroffen ist der Einzelprüfer, wobei auch Zeiträume einzurechnen sind, in denen der Einzelprüfer für eine Prüfungsgesellschaft gezeichnet hatte (*Vökl/Hirschböck* aaO mwN). Daran soll festgehalten werden.

Die Vorgaben für die „interne Rotation“ für die für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verantwortlichen Abschlussprüfer finden sich nunmehr in Art. 17 Abs. 7 Abschlussprüfungs-VO. Danach haben die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner ihre Teilnahme an der Prüfung spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung zu beenden. Sie können frühestens drei Jahre nach dieser Beendigung ihrer Teilnahme wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken. Die Mitgliedstaaten können eine kürzere Rotationsfrist vorsehen; eine Änderung der Abkühlphase ist jedoch nicht möglich. Die Rotation bei Einzelprüfern und der gesamten Prüfungsgesellschaft in jenen Fällen, in denen nur ein Wirtschaftsprüfer tätig ist, bestimmt sich nach der in Art. 17 Abs. 1 bis 6 Abschlussprüfungs-VO geregelten „externen Rotation“ (s. Erläuterungen zu § 270a UGB). Diese Bestimmung wird jedoch bei Einzelprüfern kaum praktische Bedeutung entfalten, zumal die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses in der Praxis nahezu ausschließlich von Prüfungsgesellschaften durchgeführt wird.

Es erscheint sachgerecht, die Rotationsregelung bei den sehr großen Gesellschaften an die Vorgaben von Art. 17 Abs. 7 Abschlussprüfungs-VO anzulehnen. In Zukunft soll daher auch in den Fällen des § 271a Abs. 1 Z 4 eine dreijährige Karenzzeit gelten, während die Rotationsfrist nach Art. 17 Abs. 7 Abschlussprüfungs-VO auf die national schon bisher geltenden fünf Geschäftsjahre verkürzt wird. Die Übergangsregelung zu Abs. 1 Z 4 und Abs. 8 findet sich in § 906 Abs. 43.

Zu Abs. 5:

Die grundsätzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Abschlussprüfers finden sich im Kapitel IV der Abschlussprüfungs-RL. Sie sind auf alle Abschlussprüfungen anzuwenden. Darauf aufbauend sieht die Abschlussprüfungs-VO für Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich strengere Anforderungen vor. Diesem Aufbau folgt der nun vorgeschlagene Abs. 5, der klarstellt, dass die in § 271 Abs. 2 genannten Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nur dann zur Anwendung kommen, wenn nicht die Abschlussprüfungs-VO oder Abs. 6 bis 8 eine spezifische Regelung dazu vorsehen.

Zu Abs. 6:

Art. 5 Abschlussprüfungs-VO enthält detaillierte Verbote der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften eines Unternehmens von öffentlichem Interesse und durch jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft angehört.

Die bisher in § 271a Abs. 1 Z 2 und 3 auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Ausschlussgründe werden nun direkt durch die Abschlussprüfungs-VO abgedeckt und sind daher für diese nicht mehr relevant.

Der neue Abs. 6 dient der Umsetzung des in Art. 5 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO bestehenden Mitgliedstaatenwahlrechts. Damit soll den Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen im weitesten nach der Abschlussprüfungs-VO zulässigen Rahmen gestattet werden. Voraussetzung für die Erbringung der in der Abschlussprüfungs-VO angeführten Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen ist jedoch, dass diese Leistungen keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben und zudem die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 der Abschlussprüfungs-VO dokumentiert und erläutert wird. Im Sinne von Erwägungsgrund 9 der Abschlussprüfungs-VO sind Leistungen mit direkten („unmittelbaren“), jedoch bloß unwesentlichen Auswirkungen oder mit indirekten („mittelbaren“) Auswirkungen von dem Verbot nicht umfasst. Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Leistungen sind in Art. 5 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO anders formuliert als jene in § 271a Abs. 1 Z 2, inhaltlich jedoch ohne Unterschied, da sich direkte Auswirkungen auf den Abschluss erst ergeben, wenn der Abschlussprüfer über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und die Entscheidung über die gewählte Alternative nicht mehr vom Unternehmen getroffen wird. Die zusätzlich in Art. 4 Abs. 3 lit. c der Abschlussprüfungs-VO geforderte Einhaltung der Grundsätze der Unabhängigkeit, ergibt sich bereits aus der Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB und muss daher auch im Rahmen dieses Wahlrechtes nicht gesondert umgesetzt werden.

Zur Stärkung der Rolle des Prüfungsausschusses hat dieser die mit Abs. 6 erlaubten Nichtprüfungsleistungen zu genehmigen.

Zu Abs. 7:

Künftig enthält Art. 4 Abschlussprüfungs-VO Vorschriften für Honorare, die für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse bezogen werden.

So sieht Art. 4 Abs. 2 Abschlussprüfungs-VO eine Honorarobergrenze der für Nichtprüfungsleistungen zulässigen Gesamthonorare bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Mit dem neuen § 271a Abs. 7 UGB soll das in Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 3 Abschlussprüfungs-VO vorgesehene Mitgliedstaatenwahlrecht im vollen Umfang ausgeübt und den zuständigen Behörden auf Ersuchen des Abschlussprüfers ausnahmsweise gestattet werden, diese für höchstens zwei Geschäftsjahre von der Honorarobergrenze auszunehmen.

Die in § 271a Abs. 1 Z 1 bisher auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende Begrenzung der Umsatzabhängigkeit wird in Zukunft nur noch für fünffachgroße Gesellschaften von Bedeutung sein, da Art. 4 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO dazu eine Regelung trifft, die für Unternehmen von öffentlichem Interesse unmittelbar anzuwenden ist. Die Abschlussprüfungs-VO sieht vor, dass – sofern die vom Unternehmen von öffentlichem Interesse insgesamt gezahlten Honorare in jedem der drei letzten aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15 Prozent der vom Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer), der die Abschlussprüfung in jedem dieser Geschäftsjahre durchgeführt hat, insgesamt vereinnahmten Honorare hinausgehen – der Prüfer den Prüfungsausschuss darüber in Kenntnis setzt und sich mit ihm über die Gefahren für seine Unabhängigkeit wie auch über eingeleitete Schutzmaßnahmen berät. Der Prüfungsausschuss erwägt, ob das Prüfungsmandat vor Erteilung des Bestätigungsvermerks einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft unterzogen werden sollte.

Die Abschlussprüfungs-VO sieht als Konsequenz der Überschreitung des Schwellenwertes demnach nicht (wie in § 271a Abs. 1 Z 1) die sofortige Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers, sondern die Beratung mit dem Prüfungsausschuss und die allfällige Einleitung von Schutzmaßnahmen vor. Erst wenn die gezahlten Honorare weiterhin über dem Schwellenwert liegen, hat der Prüfungsausschuss darüber zu entscheiden, ob das Prüfungsmandat fortgesetzt werden kann. Dabei darf nach Art. 4 Abs. 3 letzter Satz Abschlussprüfungs-VO der weitere Zeitraum zwei Jahre nicht überschreiten. Insgesamt ergäbe sich daher nach dem Text der Abschlussprüfungs-VO ein Durchrechnungszeitraum von sechs Jahren, bis zu dem das Prüfungsmandat trotz Überschreitung der Honorargrenze fortgesetzt werden könnte. Um an den bisherigen Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse festzuhalten und den Gleichklang mit dem für sehr große Gesellschaften weiterhin geltenden Durchrechnungszeitraum herzustellen, erscheint eine Einschränkung (vgl. dazu Art. 4 Abs. 4 Abschlussprüfungs-VO) auf insgesamt fünf Jahre sachgerecht.

Im Ergebnis werden daher Abschlussprüfer (bzw. Prüfungsgesellschaften oder gegebenenfalls Konzernabschlussprüfer) von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach dreijähriger Überschreitung der 15-Prozent-Schwelle mit dem Prüfungsausschuss in Beratung treten müssen, während bei fünfjähriger Überschreitung – wie bisher – ein Ausschlussgrund vorliegt.

Zu Z 38 bis 40 (§ 271c):

Schon nach Art. 42 Abs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG durften Abschlussprüfer oder verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen von öffentlichem Interesse zwei Jahre nach der Beendigung ihrer 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 (ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 4). Diese Bestimmung wurde in § 271c UGB umgesetzt. Der Anwendungsbereich wurde neben Gesellschaften von öffentlichem Interesse auch auf sehr große Gesellschaften erstreckt.

Mit Art. 22a der geänderten Abschlussprüfungs-RL wird dieses Tätigkeitsverbot nun auf Abschlussprüfer und verantwortliche Prüfungspartner sämtlicher Unternehmen ausgedehnt, wobei für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse an der zweijährigen Abkühlphase festgehalten werden soll, während diese für Abschlussprüfer anderer Unternehmen ein Jahr beträgt. Zudem wird das Tätigkeitsverbot auch inhaltlich ausgeweitet. In Zukunft soll Abschlussprüfern und verantwortlichen Prüfungspartnern während der Cooling-Off-Period neben der Übernahme einer zentralen Führungsposition im geprüften Unternehmen auch die Tätigkeit im Prüfungsausschuss, als nicht geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder im Aufsichtsrat verwehrt sein.

Auch Mitarbeiter und Mitgesellschafter des Abschlussprüfers (in der englischen Fassung: partners) sowie alle anderen Personen, deren Leistungen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder kontrollieren kann, sind – sofern sie jeweils selbst zugelassene Abschlussprüfer sind – vom einjährigen Tätigkeitsverbot umfasst. Die Abschlussprüfungs-RL sieht den Ausschluss des erweiterten Personenkreises für ein Jahr nach Beendigung ihrer unmittelbaren Beteiligung am Prüfungsauftrag vor. Eine „Beteiligung am Prüfungsauftrag“ liegt nur dann vor, wenn der Person eine nicht ganz unmaßgebliche und das Ergebnis beeinflussende Rolle bei der Abschlussprüfung zukommt.

Während der inhaltliche Umfang des Tätigkeitsverbots bereits vom bestehenden § 271c UGB abgedeckt wird, ist dieser an den erweiterten Personenkreis anzupassen. Es soll an der Gleichbehandlung der Unternehmen von öffentlichem Interesse und der fünffach großen Unternehmen festgehalten und auch bei jenen eine zweijährige Cooling-Off-Period vorgesehen werden.

Zu Z 41 (§ 272):

Mit dem neu eingefügten Abs. 4 wird Art. 23 Abs. 5 Abschlussprüfungs-RL umgesetzt und die Zulässigkeit der Übermittlung von Prüfungsunterlagen durch den Abschlussprüfer des Tochterunternehmens an den Abschlussprüfer eines im Drittland ansässigen Mutterunternehmens geregelt. Damit wird dem Abschlussprüfer die Übermittlungsbefugnis eingeräumt, nicht aber eine Übermittlungspflicht normiert. Durch die Umsetzung als „kann“-Bestimmung wird klargestellt, dass der Abschlussprüfer eine gesetzliche Grundlage für die Weitergabe von (auch personenbezogenen) Daten hat. Wie in der Abschlussprüfungs-RL vorgesehen, wird dadurch aber die Anwendung des DSG 2000 nicht ausgeschlossen.

Zu Z 42 (§ 273):

Der Umfang des Prüfungsberichts wird dahin ergänzt, dass der Abschlussprüfer auch darüber zu berichten hat, ob ein konsolidierter Corporate-Governance Bericht (§ 267a) aufgestellt wurde.

Zu Z 43 (§ 275):

Die Änderung dient der Umsetzung des Art. 23 Abs. 3 Abschlussprüfungs-RL und stellt klar, dass die Informationspflicht des Abschlussprüfers an seinen Nachfolger neben den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen auch die Information über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung umfasst.

Zu Z 45 und 47 (§ 906 Abs. 33 und 34 zweiter Satz):

In der literarischen Aufarbeitung des § 906 Abs. 33 und 34 hat sich die Frage ergeben, ob man den Unterschiedsbetrag mit 1.1.2016 oder erst per 31.12.2016 ermitteln soll. Da für diese Übergangsbestimmung Art. X Abs. 3 Rechnungslegungsgesetz BGBl. Nr. 475/1990 Pate gestanden hat, wird sie so zu verstehen sein, dass der Unterschiedsbetrag zu Beginn des ersten Geschäftsjahres, in dem die neuen Vorschriften angewendet werden, zu ermitteln ist. Wie die Ausführungen in der jüngsten Literatur (vgl. etwa Müller, RWZ 2015/58, 231 mwN) zeigen, tendiert die Lehre jedoch dazu, den Unterschiedsbetrag per 31. 12. 2016 zu ermitteln. Bei dieser Lösung tritt allerdings das Problem auf, dass zufällige Veränderungen des Jahres 2016, die nicht auf die Umstellung im Gefolge des RÄG 2014 zurückgehen, in sachlich nicht gerechtfertigter Weise im Unterschiedsbetrag enthalten sind, und dass Unternehmen, die Quartals-/Monats-/Zwischenberichte aufzustellen haben, keine endgültigen Werte zum Unterschiedsbetrag haben. Um diese Schwächen zu beseitigen, wird vorgeschlagen, § 906 Abs. 33 und 34 durch Einfügung eines neuen zweiten Satzes im Sinn des Art. X Abs. 3 RLG authentisch zu interpretieren.

Zu Z 46 und 48 (§ 906 Abs. 33 und 34 letzter Satz):

Wenn latente Steuern aus einem Umgründungsvorgang oder Betriebserwerb im Sinn des § 198 Abs. 10 Z 2 oder bei Kapitalkonsolidierungen (§ 254 in Verbindung mit § 258) wegen des vor dem RÄG 2014 vorherrschenden „timing concept“ nicht erfasst wurden, müssten sie bei der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 nach den vorgesehenen Übergangsbestimmungen ergebniswirksam nachgeholt werden. Da solche latente Steuern bei deren Entstehung jedoch grundsätzlich unter Verrechnung mit einem Geschäfts-/Firmenwert (als Residualgröße, vgl etwa Grottel/Larenz, Beck'scher Bilanz- Kommentar¹⁰ § 274 Rz 10 mwN) und somit erfolgsneutral erfasst werden, ergibt sich hierdurch ein Widerspruch. Es wird daher vorgeschlagen, für diese Fälle vorzusehen, dass die solcherart entstehenden latenten Steuern nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung nachzuerfassen sind. Daher soll es möglich sein, solche latenten Steuern unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden oder wahlweise im Firmenwert zu berücksichtigen.

Zu Z 49 (§ 906 Abs. 36):

§ 906 Abs. 36 ordnet an, was mit den Vorjahreszahlen zu geschehen hat, wenn mit dem In-Krafttreten des RÄG 2014 ein Posten entfällt (etwa die unversteuerten Rücklagen). Diese Frage stellt sich aber nicht nur in der Bilanz, sondern auch in der Gewinn- und Verlustrechnung, weshalb statt „Vorjahresbilanz“ der weitere Begriff „Jahresabschluss des Vorjahres“ gewählt werden sollte. Diese Umgliederungen betreffen ausschließlich die Darstellung im Abschluss des laufenden Geschäftsjahres und führen zu keiner Änderung des für das Vorjahr aufgestellten Abschlusses.

Die Anfügung eines Halbsatzes am zweiten Satz soll sicherstellen, dass die Unternehmen nicht nur wegen der Darstellung der Vorjahreszahlen Umstellungsproblemen ausgesetzt sind, die nicht im Verhältnis zum Ergebnis stehen. In einigen Fällen kann die rückwirkende Umgliederung der Posten des Jahresabschlusses wegen der Umgliederung der Konten sinnvoll sein, in anderen Fällen eher zur Verwirrung führen. Es soll daher klargestellt werden, dass die Umgliederung für die Zwecke der Darstellung nur vorgenommen werden muss, wenn sie zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erforderlich ist und im Einzelfall nicht unpraktikabel ist. Sollte sich die Umgliederung als unpraktikabel erweisen, kann mit Erläuterungen im Anhang das Auslangen gefunden werden. Da es sich bei den Umgliederungen um reine Darstellungsfragen handelt, ist eine Anpassung ohnedies nur bei Wesentlichkeit vorzunehmen (§ 196a Abs. 2 UGB).

Zu Z 51 (§ 906 Abs. 43):

Gemäß Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2014/56/EU erlassen und veröffentlichen die Mitgliedstaaten bis zum 17. Juni 2016 die erforderlichen Vorschriften, um der Abschlussprüfungs-RL nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis. Die Mitgliedstaaten wenden die neuen und novellierten Vorschriften ab dem 17. Juni 2016 an.

Es müssen daher nicht nur die notwendigen Gesetzesänderungen bis spätestens 17. Juni 2016 in Kraft treten, sondern auch ab diesem Zeitpunkt Anwendung finden; damit wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit genommen, einen späteren Anwendungszeitpunkt festzulegen. Das bedeutet jedoch nicht, dass in Übergangsbestimmungen nicht eine zeitliche Konkretisierung und Begrenzung der Sachverhalte, auf die neuen Bestimmungen anzuwenden sind, vorgenommen werden kann, insbesondere um rückwirkende Effekte zu vermeiden. Die Europäische Kommission vertritt die Auffassung (s. Homepage der Europäischen Kommission: http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf), dass die neuen Regelungen auf die Prüfung des ersten nach dem 16. Juni 2016 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden sind. Endet daher beispielsweise das Geschäftsjahr eines Unternehmens von öffentlichem Interesse am 30. Juni 2016, so sind die neuen Bestimmungen erstmals für die Prüfung des am 1. Juli 2016 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Dies wird durch die Übergangsbestimmung des § 906 Abs. 43 zweiter Satz für § 269 Abs. 2, § 271c und § 275 Abs. 1 klargestellt.

Der letzte Satz des Abs. 3 betrifft die interne Rotation: schon derzeit besteht für Unternehmen von öffentlichem Interesse und für fünffach große Gesellschaften eine interne Rotationspflicht nach fünf Geschäftsjahren mit einer zweijährigen Unterbrechungspflicht. Mit dem letzten Satz des Abs. 43 wird klargestellt, dass rückblickend auch nach einer nur zweijährigen Unterbrechung vor der Anwendbarkeit der neuen Regelungen eine neue fünfjährige Mandatsdauer anschließen kann.

Die Abschlussprüfungs-VO ist unmittelbar anwendbar. Es gibt keine Möglichkeit, den Geltungsbeginn der Bestimmungen der Abschlussprüfungs-VO durch nationales Recht zu beeinflussen. Nach Art. 44 Abschlussprüfungs-VO tritt diese am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft (das war der 27. Mai 2014). Sie gilt sohin ab dem 17. Juni 2016.

Der nationale Gesetzgeber hat eine unmittelbar geltende Verordnung nicht zu erläutern. Lediglich informativ sei auch hier auf die oben zur Abschlussprüfungs-RL dargestellte inoffizielle Ansicht der Kommission verwiesen, wonach die neuen Bestimmungen nicht in eine bereits laufende Abschlussprüfung eingreifen sollen. Als Beginn der Abschlussprüfung scheint die Europäische Kommission dabei schon das Auswahl- und Bestellungsverfahren zu sehen, bei dem die neuen verschärften Unabhängigkeitsbestimmungen der Abschlussprüfungs-RL und der Abschlussprüfungs-VO schon zu beachten sind.

Zu Artikel 2 (Änderung des Aktiengesetzes):**Zu Z 1 (§ 92 Abs. 4a):**

Die Änderungen dienen der Umsetzung von Art. 1 Z 32 der Richtlinie 2014/56/EU, der in Art. 39 Abschlussprüfungs-RL das bisherige Kapitel X der Richtlinie 2006/43/EG (Besondere Bestimmungen für

die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) aufnimmt und ersetzt. Art. 39 in Verbindung mit Art. 2 Z 13 Abschlussprüfungs-RL verlangt (wie schon Art. 41 der Richtlinie 2006/43/EG) von Unternehmen von öffentlichem Interesse die verpflichtende Etablierung eines Prüfungsausschusses. Diese Verpflichtung wurde in § 92 Abs. 4a bereits umgesetzt und wird nun durch den Verweis auf die Begriffsbestimmungen des § 189a Z 1 lit. a und d UGB angepasst. Bei dieser Gelegenheit soll dieser schwer lesbare lange Absatz in vier Ziffern gegliedert und damit besser strukturiert werden. Fest gehalten wird an der Entscheidung des URÄG 2008, auch diejenigen Gesellschaften in den Adressatenkreis miteinzubeziehen, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 bis 6 UGB, „fünffach große Gesellschaften“) überschritten wird. Auch diese Unternehmen sind von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung.

Die Einrichtung des Prüfungsausschusses hat zum Ziel, durch die konkrete Aufgabenstellung und die Spezialisierung des Ausschusses und seiner Mitglieder zu einer besonders gründlichen Erfüllung der Aufsichtsfunktion beizutragen (*Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 92 Rz 143*). Die notwendige Besetzung des Prüfungsausschusses mit einem unabhängigen Finanzexperten trägt zur Professionalisierung der Arbeit des Aufsichtsrats insgesamt bei.

Die schon bisher bestehende Möglichkeit, hundertprozentige Tochterunternehmen von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses zu befreien, sofern das Mutterunternehmen diese Aufgaben auf Konzernebene erfüllt, wird in Z 3 erweitert: Sie soll in Zukunft auch für Tochterunternehmen bis zu einer Minderheitsbeteiligung unter 25 % offenstehen (Konzernprivileg). Die Befreiungsbestimmung umfasst Mutterunternehmen mit Sitz im Inland oder Ausland. Damit wird von dem in Art. 39 Abs. 3 lit. a Abschlussprüfungs-RL bestehenden Wahlrecht Gebrauch gemacht. Es wird aber auch klargestellt, dass die Befreiungsbestimmung nur dann gilt, wenn der Prüfungsausschuss oder das im Mutterunternehmen an seiner Stelle eingerichtete Gremium sowohl in Hinblick auf seine Kompetenz und Zusammensetzung den Anforderungen des § 92 Abs. 4a entspricht und die Aufgaben eines Prüfungsausschusses gemäß Z 4 lit a bis h im Tochterunternehmen wahrnimmt und seine sonstigen Pflichten erfüllt. Diese ergeben sich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch unmittelbar aus der Abschlussprüfungs-VO. Die Befreiung setzt voraus, dass sich der Prüfungsausschuss der Mutter bei der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems (IKS und RMS) wie auch bei der Wahrnehmung seiner sonstigen Aufgaben mit den diesbezüglichen Belangen der verbundenen Unternehmen auseinandersetzt (*Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, S. 159*).

Der Entwurf schlägt weiters vor, dass es bei Aufsichtsräten in fünffach großen Gesellschaften, die aus nicht mehr als vier Kapitalvertretern bestehen (und daher unter Einbeziehung der Vertreter der Arbeitnehmer insgesamt sechs Mitglieder umfassen) möglich sein soll, dass der Gesamtaufichtsrat die Funktion des Prüfungsausschusses übernimmt. Voraussetzung dafür ist, dass ein Aufsichtsratsmitglied Finanzexperte ist und dass dieser wie auch der Vorsitzende des Aufsichtsrats unabhängig im Sinn des § 92 Abs. 4a Z 1 zweiter Satz ist sowie dass der Gesamtaufichtsrat alle Aufgaben und sonstigen Pflichten des Prüfungsausschusses erfüllt.

Nach Erwägungsgrund 24 der Abschlussprüfungs-RL tragen Prüfungsausschüsse entscheidend zu einer Abschlussprüfung von hoher Qualität bei. Um vor allem die Unabhängigkeit und fachliche Kompetenz des Prüfungsausschusses zu stärken, sollte die Mehrheit seiner Mitglieder unabhängig sein und (wie bisher) zumindest ein Mitglied des Ausschusses über Sachverstand im Bereich der Abschlussprüfung und/oder der Rechnungslegung verfügen. Nach Art. 39 Abs. 5 Abschlussprüfungs-RL können die Mitglieder des Prüfungsausschusses vom Unabhängigkeitserfordernis ausgenommen werden, wenn sie alle (wie in Österreich immer der Fall) auch Mitglieder des Aufsichtsrats sind. Von diesem Wahlrecht wird insoweit Gebrauch gemacht, als der status quo – nämlich die Unabhängigkeit zumindest des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses und des Finanzexperten – beibehalten wird.

Im Vergleich zur geltenden Rechtslage enthält Art. 39 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL betreffend den Prüfungsausschuss und seine Zusammensetzung folgende neue Vorgabe: „Die Ausschussmitglieder zusammen müssen mit dem Sektor, in dem das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein.“ Da diese Kenntnis des Sektors bei schon bestehenden Prüfungsausschüssen gegeben sein wird, kann sie auch von den Prüfungsausschüssen der fünffach großen Gesellschaften ohne Weiteres erfüllt werden. Eine gesonderte Übergangsbestimmung erscheint dafür nicht erforderlich.

Bereits nach geltender Rechtslage ist der Abschlussprüfer jenen Sitzungen, die sich mit der Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) und dessen Prüfung beschäftigen, beizuziehen (s. Z 2 letzter Satz) und hat dabei über die Abschlussprüfung zu berichten. Damit ist auch im

Prüfungsausschuss das „Rederecht“ des Abschlussprüfers verankert, das insbesondere wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses umfasst.

Künftig ist bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse wie auch bei fünffach großen Gesellschaften ein zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss zu erstatten, der den Anforderungen des Art. 11 Abschlussprüfungs-VO zu genügen hat. Der in schriftlicher Form zu verfassende zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss enthält neben einer Erläuterung der Ergebnisse der Abschlussprüfung vor allem auch diejenigen Informationen, die der Prüfungsausschuss zur Ausübung der ihm übertragenen Aufgaben benötigt. Festzuhalten ist, dass Adressat dieses Berichts ausdrücklich der Prüfungsausschuss ist, also ein aus einigen Aufsichtsratsmitgliedern gebildeter Ausschuss mit der geforderten besonders sachkundigen Zusammensetzung. Fungiert der Gesamtaufichtsrat als Prüfungsausschuss, ist dieser Bericht an ihn zu richten. Wird das Konzernprivileg in Anspruch genommen, so ist der zusätzliche Bericht des Abschlussprüfers nicht nur dem Prüfungsausschuss (oder sonstigen Gremium) des Mutterunternehmens vorzulegen, sondern zugleich auch dem Aufsichtsrat des Tochterunternehmens (Z 3 zweiter Satz).

Der vorliegende Entwurf macht nicht von dem in Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 1 Abschlussprüfungs-VO enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch und verlangt daher nicht, dass dieser zusätzliche Bericht auch dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens vorgelegt wird; er greift auch nicht die nach Art. 11 Abs. 2 Unterabs. 2 bestehende Möglichkeit auf, zusätzliche Anforderungen an den Inhalt dieses Berichts festzulegen. Schon die EU-rechtlichen Vorgaben statuieren sehr weitreichende und spezifische Verpflichtungen, die innerstaatlich nicht über das notwendige Maß ausgeweitet werden sollen.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf das für alle Abschlussprüfer geltende Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG1 in der Fassung vom 3.3.2014, überarbeitet im Juni 2015), das auf Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30.6.2016 enden, anzuwenden ist. Demnach besteht die berufsrechtliche Verpflichtung, bei der Abschlussprüfung die internationalen Prüfungsgrundsätze (ISA - International Standards on Auditing) anzuwenden. Nach ISA 260 ist ua. dem Prüfungsausschuss über die wesentlichen Ergebnisse der Abschlussprüfung, die über die Themen der Berichterstattung des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht (einschließlich seiner Redepflicht) gemäß § 273 UGB hinausgehen können, zu berichten. Nach Rz 16 des ISA 260 zur „Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“ schließt diese Berichterstattung bedeutsame qualitative Aspekte des Vorgehens der Gesellschaft bei der Bilanzierung ebenso ein wie während der Prüfung aufgetretene schwerwiegende Probleme und bedeutsame aus der Prüfung resultierende Sachverhalte oder sonstige aus der Prüfung resultierende Sachverhalte, die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen als bedeutsam für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses erachtet.

Der bisher in Art. 41 Abs. 2 der Richtlinie 2006/43/EG enthaltene Aufgabenkatalog für den Prüfungsausschuss wird nun in Art. 39 Abschlussprüfungs-RL fortgeführt und ergänzt. Dementsprechend ist auch § 92 Abs. 4a um jene Aufgaben zu ergänzen, die bisher noch nicht ausdrücklich gesetzlich angeordnet sind. Sie finden sich nun in Z 4 in den lit. a bis h.

Die Ergänzung in lit. a dient der Umsetzung des Art. 39 Abs. 6 lit. b Abschlussprüfungs-RL, wobei der Prüfungsausschuss nun neben der Verpflichtung zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses auch ausdrücklich zur Erteilung von Empfehlungen oder Vorschlägen zur Gewährleistung dessen Zuverlässigkeit gehalten ist. Schon nach dem bisherigen Verständnis handelt es sich bei diesen Überwachungsaufgaben jeweils um eine „Prozesskontrolle“. Für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses ist sohin laufend zu prüfen, ob der Vorstand im Unternehmen Systeme für die Rechnungslegung eingerichtet hat, ob diese Systeme funktionsfähig sind und ob sie die Richtigkeit und Vollständigkeit des Rechnungswesens und damit der Finanzinformation in der Gesellschaft gewährleisten können. Werden Mängel in der Funktionsfähigkeit oder Wirksamkeit der Systeme festgestellt und Verbesserungen angeregt, so hat der Prüfungsausschuss auch zu kontrollieren, ob diese Mängel beseitigt und Verbesserungsvorschläge umgesetzt werden (*Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 92 Rz 146*).

In die Überwachung der Abschlussprüfung und Konzernabschlussprüfung werden nach lit. c künftig auch diejenigen Berichte einzubeziehen sein, die von der neu eingerichteten Abschlussprüferaufsichtsbehörde nach Art. 26 Abs. 6 Abschlussprüfungs-VO veröffentlicht werden (Art. 39 Abs. 6 lit. d Abschlussprüfungs-RL).

Mit der neu eingefügten lit. e wird dem Prüfungsausschuss in Umsetzung des Art. 39 Abs. 6 lit. a Abschlussprüfungs-RL nun aufgetragen, den Aufsichtsrat nicht nur über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu unterrichten, sondern auch darzulegen, wie die Abschlussprüfung zur Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung beigetragen hat und welche Rolle der Prüfungsausschuss in diesem Prozess gespielt hat.

Schon nach geltendem Recht obliegt die Vorbereitung des Vorschlags des Aufsichtsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers dem Prüfungsausschuss. Zur Empfehlung für die Bestellung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft treten nun in der neu gefassten lit. h für den Anwendungsbereich der Abschlussprüfungs-VO auch die Besonderheiten des Auswahlverfahrens nach Art. 16 Abschlussprüfungs-VO hinzu. Demnach muss die Empfehlung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – wenn es sich nicht um den Fall der Erneuerung des Mandats nach Art. 17 Abschlussprüfungs-VO handelt – begründet werden und mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat enthalten. Der Prüfungsausschuss hat außerdem seine begründete Präferenz für einen der beiden Vorschläge mitzuteilen und zu erklären, dass die Empfehlung frei von ungebührlicher Einflussnahme Dritter erfolgt und nicht durch einschränkende Vertragsklauseln beschränkt wurde. Der Empfehlung vorauszugehen hat ein nach den Kriterien des Art. 16 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO durchgeführtes Auswahlverfahren.

Gleichzeitig wird klargestellt, dass der Prüfungsausschuss bei seinem Vorschlag auch darauf zu achten hat, dass das Honorar des Abschlussprüfers der Prüfungsaufgabe angemessen ist.

Die in Art. 39 Abs. 6 lit. e Abschlussprüfungs-RL genannten Aufgaben sind bereits von § 92 Abs. 4 a Z 4 lit. d umfasst und müssen daher nicht eigens umgesetzt werden.

Zu 2 (§ 262):

Ein sofortiges Inkrafttreten der Bestimmungen zum Prüfungsausschuss ist notwendig, da auch die Abschlussprüfungs-VO ab 17. Juni 2016 anzuwenden ist, die auf den Prüfungsausschuss nach der Abschlussprüfungs-RL verweist. Ein Abstellen auf Geschäftsjahre ist hinsichtlich der Zusammensetzung des Prüfungsausschusses nicht sachgerecht, weil er seine Pflichten unabhängig von den jeweils zu prüfenden Geschäftsjahren zu erfüllen hat. Angesichts der Beibehaltung der schon bisher geltenden Bestimmungen zur Zusammensetzung des Prüfungsausschusses ist eine Legisvakanz nicht erforderlich, zumal von der Vertrautheit des Prüfungsausschusses in seiner Gesamtheit bei schon operativer Tätigkeit ausgegangen werden kann. Die sorgfältige Erfüllung der nur wenig erweiterten Aufgaben des Prüfungsausschusses sollte ebenfalls keine große Hürde darstellen und ist auch den Prüfungsausschüssen von fünf großen Gesellschaften zuzumuten.

Hinsichtlich der Übergangsbestimmung zur Vorlage des Berichtes nach Art. 11 Abschlussprüfungs-VO an den Prüfungsausschuss kann auf die Erläuterungen zu § 906 Abs. 43 UGB verwiesen werden, wonach die neuen Bestimmungen nicht in eine bereits laufende Abschlussprüfung eingreifen sollen.

Zu Artikel 3 (Änderung des GmbH-Gesetzes)

Zu Z 1 (§ 29):

Gemäß Art. 39 Abs. 1 Abschlussprüfungs-RL haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss hat. Da der Prüfungsausschuss als Unterausschuss aus dem Aufsichtsrat gebildet wird, ist sicherzustellen, dass jede GmbH, die die Merkmale eines Unternehmens von öffentlichem Interesse aufweist (§ 189 a Z 1 lit. a oder lit. d UGB), auch über einen Aufsichtsrat verfügt.

Zu Z 2 (§ 30g):

Es darf auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil der Erläuterungen und auf die Erläuterungen zu § 92 Abs. 4a AktG verwiesen werden. Wenngleich dies in der Praxis weniger häufig vorkommt als bei Aktiengesellschaften, kann auch eine GmbH durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen kapitalmarktorientiert und damit von der Definition eines Unternehmens von öffentlichem Interesse umfasst sein. Um eine lückenlose Umsetzung von Art. 39 Abschlussprüfungs-RL zu gewährleisten, sind daher auch im GmbHG die Vorschriften über den Prüfungsausschuss anzupassen.

Zu Z 3 (§ 127):

Es wird auf die Erläuterungen zu § 262 AktG verwiesen.

Zu Artikel 4 (Änderung des SE-Gesetzes)

Zu Z 1 (§ 51):

Die in Art. 39 Abschlussprüfungs-RL für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgesehene Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses besteht rechtsformunabhängig. Es müssen daher auch für die SE die entsprechenden Anpassungen erfolgen. In § 51 SEG ist auch die Voraussetzung aufzunehmen, dass die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses unabhängig sein müssen, da im monistischen System der Abs. 5 des Art. 39 Abschlussprüfungs-RL nicht greift, der eine Ausnahme von

diesem Erfordernis ermöglicht, wenn alle Mitglieder des Prüfungsausschusses auch dem Aufsichtsorgan angehören. Im Übrigen sei auf die Erläuterungen zu § 92 AktG verwiesen.

Zu Z 2 (§ 67):

Es wird auf die Erläuterungen zu § 262 AktG verwiesen.

Zu Artikel 5 (Änderung des Genossenschaftsgesetzes)

Zu Z 1 (§ 22 Abs. 4):

In § 22 Abs. 4 wird eine Folgeänderung aufgrund der Änderung des § 224 Abs. 2 UGB vorgenommen.

Zu Z 2 (§ 22 Abs. 7):

Die Abschlussprüfung bei Genossenschaften und Sparkassen ist durch ein System gekennzeichnet, in dem diese ihren Abschlussprüfer oder ihre Prüfungsgesellschaft nicht frei wählen dürfen. Der gesetzliche Prüfungsverband, dem die Genossenschaft als Mitglied angehört, ist gesetzlich zur Durchführung der Abschlussprüfung verpflichtet. Diese Prüfungsverbände sind ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig und verfolgen keine wirtschaftlichen Interessen, was sich aus ihrer Rechtsnatur ergibt. Außerdem verfolgen die Organisationseinheiten dieser Verbände kein gemeinsames wirtschaftliches Interesse in der Weise, dass ihre Unabhängigkeit beeinträchtigt sein könnte (Erwägungsgrund 6 der Abschlussprüfungs-VO).

Auch wenn derzeit keine Genossenschaft kapitalmarktorientiert ist, muss für diesen Fall vorgesorgt werden; es kann nicht ausgeschlossen werden, dass zum Beispiel eine Warengenossenschaft Anleihen begibt, die auf einem geregelten Markt im EWR-Raum notieren. Die Einhaltung der meisten in der Abschlussprüfungs-VO enthaltenen Bestimmungen ist aufgrund des besonderen Prüfungssystems bei Genossenschaften in Form einer Prüfung durch einen Revisor des Prüfungsverbands, bei dem die Genossenschaft Mitglied ist, nicht möglich. Kapitalmarktorientierte Genossenschaften sollen dennoch einige für die Kapitalmarktteilnehmer wichtige Bestimmungen dieser Verordnung erfüllen müssen. Mit § 22 Abs. 7 soll eine Gleichbehandlung der Genossenschaften von öffentlichem Interesse mit den fünffach großen Genossenschaften weiterhin gewährleistet werden. Dies gilt unbeschadet des § 3 Abs. 3 GenRevG.

Zu Z 3 (§ 24c):

Die Bestimmungen zum Prüfungsausschuss in Art. 39 Abschlussprüfungs-RL sind rechtsformunabhängig formuliert, es muss sohin auch für Genossenschaften eine entsprechende Regelung vorgesehen werden. Auf die Erläuterungen zu § 92 Abs. 4a AktG wird verwiesen. Da § 22 Abs. 7 nur die für Genossenschaften relevanten Teile des Berichts nach Artikel 11 Abschlussprüfungs-VO verlangt, ist auch der erste Satz der Z 2 entsprechend anzupassen.

Eine dem § 92 Abs. 4a Z 4 lit. d AktG entsprechende Regelung ist nicht erforderlich, weil die Überwachung der Unabhängigkeit des vom Revisionsverband bestellten Abschlussprüfers auf Grund der Bestellungshoheit dem Revisionsverband obliegt (vgl. ErläutRV zum URÄG 2008, 467 BlgNR 23. GP 42). Bereits aus § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 3 Abs. 2 GenRevG ergibt sich, dass ein unabhängiger und weisungsfreier Revisor zu bestellen ist. Deshalb steht ein Dienst- oder Funktionsverhältnis zur Genossenschaft, aber auch eine Mitgliedschaft in der zu prüfenden Genossenschaft der Bestellung als Revisor entgegen (s. auch *Perkounigg/Herbolzheimer/Laner* in *Dellinger*, GenG § 3 GenRevG Rz 7).

Auch eine dem § 92 Abs. 4a Z 4 lit. h AktG entsprechende Regelung kann für den Bereich der Genossenschaften unterbleiben. Abschlussprüfer bzw. Bankprüfer einer Genossenschaft sind im Hinblick auf § 22 Abs. 6 letzter Satz und § 60 Abs. 2 BWG die nach den Bestimmungen des Genossenschaftsrevisionsgesetzes bestellten Revisoren. Auch in Aktiengesellschaften, die durch Einbringung des bankgeschäftlichen (Teil-)Betriebs von Genossenschaften entstanden sind, ist der bestellte Revisor der gesetzlichen genossenschaftsrechtlichen Prüfungseinrichtung dazu berufen, die Funktion des Bankprüfers wahrzunehmen (*Laurer* in *Laurer/Borns/Strobl/M. Schütz/O. Schütz*, BWG³ § 60 BWG Rz 2). 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. Vielmehr ist durch die Mitgliedschaft im Revisionsverband vorgegeben, dass die Entsendung des Abschlussprüfers – in der Person eines Revisors – dem Prüfungsverband obliegt (ErläutRV zum URÄG 2008, 467 BlgNR 23. GP 43). Die Besonderheiten des Auswahlverfahrens nach Art. 16 Abschlussprüfungs-VO kommen zudem aufgrund der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 2 Abs. 3 Abschlussprüfungs-VO für Genossenschaften nicht zur Anwendung (s. Erläuterungen zu § 22).

Zu Z 4 (§ 94g):

Es wird auf die Erläuterungen zu § 262 AktG verwiesen.

Zu Artikel 6 (Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes 1997)**Zu Z 1 (§ 2):**

Um die Umsetzung des Art. 38 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL sicherzustellen, soll in § 2 Abs. 3 ein Antragsrecht der Anteilseigner, die mindestens fünf Prozent der Stimmrechte oder des Gesamtnennbetrags der Geschäftsanteile (vgl. § 22 Abs. 4 Genossenschaftsgesetz) halten, vorgesehen werden. Ein solches Antragsrecht soll weiters für die (im Sinn des Art. 20 der Abschlussprüfungs-VO bzw. des Art. 32 der Abschlussprüfungs-RL) einzurichtende Abschlussprüferaufsichtsbehörde zur Abberufung des Abschlussprüfers (Revisors) bei Vorliegen triftiger Gründe vorgesehen werden.

Zu Z 2 (§ 3):

Um die Unabhängigkeit der Revisoren sicherzustellen, die nach der Abschlussprüfungs-VO eine Voraussetzung für die Ausnahme der genossenschaftlichen Prüfung aus der Bestimmungen der Abschlussprüfungs-VO ist, soll die vorgeschlagene Klarstellung eingefügt werden. Als eine geeignete Vorkehrung in diesem Sinn wäre etwa die Einholung von Unabhängigkeitserklärungen vor der Bestellung der Revisoren zu sehen. Die Unabhängigkeit ist im Sinn der Abschlussprüfungs-RL und der darauf beruhenden Bestimmungen des UGB zu verstehen.

Zu Z 3 (§ 9):

Mit diesem neuen Absatz soll deutlich zum Ausdruck gebracht werden, dass die Revisionskosten nicht durch andere daran geknüpfte Leistungen beeinflusst werden dürfen.

Zu Artikel 7 (Änderung des SCE-Gesetzes)

Für den Fall, dass eine Europäische Genossenschaft ein Unternehmen von öffentlichem Interesse oder eine fünffach große Genossenschaft ist, muss für das – wie bei der SE – ebenfalls zulässige monistische System für einen als Ausschuss des Verwaltungsrats einzurichtenden Prüfungsausschuss Vorsorge getroffen werden. Auf die Parallelregelung bei der SE kann hier verwiesen werden.

Zu Artikel 8 (Änderung des Bankwesengesetzes)**Zu § 43 Abs. 1:**

Grundsätzlich sind die aufgrund des Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetzes 2016 neuen Abschlussprüferregeln des UGB wegen des dynamischen Verweises in § 105 BWG iVm § 43 Abs. 1 BWG (Anwendbarmachung der Regeln des UGB über die Prüfung der Abschlüsse) anwendbar. § 43 BWG verfügt weiters, dass für die Zwecke der Abschlussprüfung Kreditinstitute ungeachtet ihrer Rechtsform grundsätzlich als Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB gelten (es gibt jedoch Ausnahmen für Immobilien-KAGs und Betriebliche Vorsorgekassen in § 3 BWG). Die Änderungen des § 61 ff BWG berücksichtigen in den Sondervorschriften für die Abschlussprüfung die Anpassungen des UGB wegen der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL (idF. 2014/56/EU) bzw. die Abschlussprüfungs-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014).

Für sämtliche Kreditinstitute gilt die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers (externe Rotation) gemäß der Abschlussprüfungs-VO und nicht die gemäß § 270a UGB.

Zu § 57 Abs. 5:

Durch die Neuerlassung dieser Bestimmung wird ein redaktioneller Fehler, der im Rahmen der Novelle BGBl. I Nr. 117/2015 entstanden ist, behoben. Durch Bundesgesetzblatt BGBl. I Nr. 117/2015 wurde der dritte Satz dieser Bestimmung durch einen neuen Satz ersetzt; korrekterweise hätte aber damals der fünfte Satz dieses Absatzes ersetzt werden müssen.

Zu § 60a:

In § 60a werden durch die Abschlussprüfungs-VO eingeräumte Wahlrechte der Mitgliedstaaten bezüglich der Revisionsverbände von Kreditgenossenschaften und bezüglich des Sparkassenprüfungsverbandes ausgeübt. Diese Wahlrechte ermöglichen Ausnahmen von der Anwendung der genannten Verordnung.

Zur Ausnahme von Art. 4:

Mangels Gewinnerorientierung der Verbände besteht die in Art. 4 Abs. 2 adressierte Gefahr nicht, dass ein Prüfer durch sein Interesse an Honoraren für Nichtprüfungsleistungen in seiner Unabhängigkeit

beeinträchtigt wird. Hinzu kommt, dass der einzelne Prüfer von den Honoraren im Nichtprüfungsbereich in keiner Weise profitiert, da diese dem jeweiligen nicht gewinnorientierten Verband zufließen, bei dem der einzelne Revisor selbstverständlich auch gar keine Gewinnbeteiligung erhält. Ebenso wenig besteht die in Art. 4 Abs. 3 adressierte Gefahr, dass ein einzelner Mandant durch sein großes wirtschaftliches Gewicht die Unabhängigkeit der Prüfer mit der Drohung eines Prüferwechsels beeinträchtigen könnte, denn die gesetzliche Zuständigkeit schließt einen solchen Prüferwechsel aus. Im § 3 Abs. 3 GenRevG gibt es eine Ausnahmebestimmung, weil hier von der personenbezogenen Unabhängigkeit die Rede ist. Die Person des Revisors darf nicht Steuerberatungsleistungen erbringen, aber der Verband oder ein anderer Prüfer schon. Auch die in den nationalen Gesetzen verankerte Unkündbarkeit und Unabhängigkeit des Prüfers unterstreicht die Unanwendbarkeit der Art. 4 der VO. Der Revisor kann in seiner Entscheidungsfindung vom Verband nicht beeinflusst werden.

Zur teilweisen Ausnahme von Art. 5:

Gemäß Art. 2 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-VO ist es möglich, im Bereich der Genossenschafts- und der Sparkassenprüfung die Frage der Unabhängigkeit des Prüfers personenbezogen zu beurteilen. Hinzu kommt, dass bankaufsichtsrechtlich die Mitwirkung der Prüfverbände an der Früherkennung, also eine klare Nichtprüfungsleistung, sogar ausdrücklich verlangt wird (vgl. § 61 (1) BWG). Nach bestehender Rechtslage sind sowohl der Revisionsverband als auch der Sparkassen-Prüfungsverband zu solchen Dienstleistungen berechtigt (siehe zB § 19 GenRevG und die Anerkennung dessen auch in § 6 Abs. 1 Z 5 WTBG; § 42 Abs. 6 BWG). Es gibt angesichts der Personenbezogenheit der Betrachtung keinen Grund, die diesbezüglich bestehenden Einrichtungen mutwillig zu zerschlagen. Hinzu kommt, dass im Rahmen der Genossenschaftsrevision der Revisor Träger und Verantwortlicher der Revision ist und nicht der Verband, dieser erbringt nur die Dienstleistung. Mangels Gewinnerorientierung der Verbände besteht die Gefahr nicht, dass ein Prüfer durch sein Interesse an Honoraren für Nichtprüfungsleistungen in seiner Unabhängigkeit beeinträchtigt wird. Außerdem profitiert der einzelne Prüfer von den Honoraren im Nichtprüfungsbereich in keiner Weise, da diese dem jeweiligen Verband zufließen. Es besteht eine klare Trennungslinie in Bezug auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Der Prüfer erbringt die Prüfungsleistung und der Verband die "Nichtprüfungsleistung" (Unabhängigkeitsbestimmungen des Revisors). Personenbezogen besteht also keine Gefahr der Selbstprüfung.

Zur Ausnahme von Art. 6:

Da Art. 6 der Abschlussprüfungs-VO ein Teil des Bestellvorganges ist und die Bestellung bei Genossenschaften und Sparkassen gemäß Art. 37 Abs. 2 der Richtlinie 2006/43/EG einem alternativen System folgt, wird die Genossenschaftsrevision bzw. die Sparkassenprüfung auch im Anwendungsbereich der Abschlussprüfungs-VO vom gesamten Bestellvorgang ausgenommen. Die Übernahme der Prüfung erfolgt nämlich nicht durch einen Bestellvorgang beim zu Prüfenden. In beiden Prüfungssektoren gibt es keine Annahme des Auftrages, sondern die Prüfer werden vom jeweiligen Verband bestellt.

Zur Ausnahme von Art. 8 Abs. 5 lit. a:

Hiezu gelten die Ausführungen zu Art. 4.

Zur Ausnahme von Art. 16:

Aufgrund der Tatsache, dass die Genossenschaftsrevision/Sparkassenprüfung einen eigenen Bestellvorgang (Alternativsystem) für die Bestellung von Abschlussprüfern hat, ist eine Ausnahmebestimmung von dem Geltungsbereich des Art. 16 der Abschlussprüfungs-VO zur Gänze geboten. Die Übernahme der Prüfung erfolgt eben nicht durch einen Bestellvorgang beim zu Prüfenden.

Zur teilweisen Ausnahme von Art. 17:

Die Verbandsmitglieder müssen entsprechend dem Sparkassenprüfungssystem bzw. dem Genossenschaftsrevisionssystem immer vom selben Verband bzw. den von diesem bestellten Revisoren geprüft werden. Hier rotiert nicht der Verband, sondern nur der Sparkassenprüfer oder der Revisor. Dieses System soll insbesondere zur weiteren Gewährleistung des bewährten Früherkennungssystems (vgl. § 61 BWG iVm. § 93 BWG, § 30 BWG und Art. 49 sowie 113 CRR) der dezentralen Sektoren weiter aufrecht erhalten werden. Eine Rotation von Verbänden ist dem Genossenschafts- bzw. Sparkassensystem fremd, alleine schon aufgrund des Wirtschaftszweigs (Raiffeisen für Landwirtschaft, OGV für Gewerbliche und GBV für Baugenossenschaften) bzw. Unternehmensgegenstandes und der örtlichen Zuständigkeit. Eine Rotation des Revisors oder Sparkassenprüfers (als Person) ist hingegen möglich.

Zu § 61 Abs. 3:

Die FMA wird bei den Kreditinstituten mit der Sicherstellung der Anwendung der Bestimmungen von Art. 16 und Art. 17 der Abschlussprüfungs-VO betreffend die Bestellung von Abschlussprüfern bzw. die Laufzeit des Prüfungsmandats betraut.

Zu § 62:

Die fünfjährige interne Rotation soll bei allen Kreditinstituten wie bei allen Unternehmen von öffentlichem Interesse beibehalten werden.

Zu § 63 Abs. 8:

Anzeigen gemäß Art. 7 Unterabs. 2 der Abschlussprüfungs-VO sind an die FMA als zuständige Behörde zu richten. Diese ist als Behörde bei Verdacht einer Straftat – vorbehaltlich des § 6 Abs. 1 des Rechnungslegungskontrollgesetzes (RL-KG) – zur Anzeige nach § 78 der Strafprozessordnung (StPO) an die Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet.

Zu § 63a Abs. 4:

Die Neuregelung passt die Bestimmungen über den Prüfungsausschuss an die Formulierungen der gesellschaftsrechtlichen Regelungen, zB. § 92 Abs. 4a Z 4 lit. a bis h AktG, an.

Zu § 63b:

Hiedurch wird § 271c Abs. 1a UGB generell für die Bankprüfung übernommen.

Zu § 107 Abs. 92:

§ 57 Abs. 5 soll – zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten – rückwirkend in Kraft treten, da durch dessen Neuerlassung lediglich ein redaktioneller Fehler, der im Rahmen der Novelle BGBl. I Nr. 117/2015 entstanden ist, behoben werden soll. Das Rückwirkungsdatum ergibt sich aus dem Inkrafttreten des fehlerhaften § 57 Abs. 5 in der Fassung des BGBl. I Nr. 117/2015.

Zu Artikel 9 (Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016)**Zu Z 1 (§ 82):**

Die Ergänzung um einen Verweis auf § 123 Abs. 7 bis 9 dient der Umsetzung von Art. 39 Abschlussprüfungs-RL. Da es sich auch bei kleinen Versicherungsunternehmen um Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd Art. 2 Nr. 13 lit. c der Abschlussprüfungs-RL handelt, haben auch sie – vorbehaltlich des Eingreifens eines Ausnahmetatbestands gemäß § 123 Abs. 8 – einen Prüfungsausschuss zu bestellen.

Die weiteren Verweisanpassungen sollen dem Umstand Rechnung tragen, dass § 260 Abs. 2 und § 262 in der Fassung des Entwurfs nur noch für Versicherungsvereine, deren Gegenstand auf die Vermögensverwaltung beschränkt ist (§ 63 Abs. 3), und Privatstiftungen (§ 66 Abs. 1) gelten (vgl. die Erläuterungen zu § 260 Abs. 2 und § 262).

Zu Z 2 (§ 116 Abs. 8):

Die Verweisanpassung ist aufgrund der Änderungen in § 123 notwendig.

Zu Z 3 (§ 123 Abs. 7 bis 9):

Abs. 7 dient der Umsetzung von Art. 39 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL, indem er die Verpflichtung zur Bestellung eines Prüfungsausschusses grundsätzlich auf alle Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen ausdehnt (Abs. 7).

Abs. 8 enthält einen Ausnahmetatbestand: Aus Gründen der Proportionalität sollen Unternehmen, die bislang nicht verpflichtet waren, einen Prüfungsausschuss zu bestellen (Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen, deren verrechnete Prämien des gesamten auf Grund der Konzession betriebenen Geschäfts 750 Millionen Euro nicht übersteigen und die auch keine übertragbaren Wertpapiere ausgegeben haben, die zum Handel an einem geregelten Markt gemäß § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind), die Möglichkeit haben, weiterhin keinen Prüfungsausschuss zu bestellen, wenn dessen Aufgaben vom (Gesamt-)Aufsichtsrat wahrgenommen werden.

Abs. 9 entspricht im Wesentlichen § 92 Abs. 4a Z 4 lit. a bis h AktG. Er setzt § 39 Abs. 6 der Abschlussprüfungs-RL um und regelt die Aufgaben des Prüfungsausschusses.

Zu Z 4, 5 und 6 (§ 136 Abs. 1 und 2):

§ 136 ordnet an, welche Bestimmungen für die Rechnungslegung und Konzernrechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen, kleinen Versicherungsunternehmen sowie

Versicherungsvereinen, deren Gegenstand auf die Vermögensverwaltung beschränkt ist (§ 63 Abs. 3), Privatstiftungen (§ 66 Abs. 1) und Zweigniederlassungen von Drittland-Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen gelten.

Die geplanten Änderungen sollen klarstellen, dass die Verweise auf die Anwendbarkeit von Bestimmungen des UGB weit zu verstehen sind, und sich grundsätzlich auf das gesamte Dritte Buch des UGB beziehen, weshalb sie auch für die Abschlussprüfung und die Konzernabschlussprüfung gelten. Anderes gilt nur für die Prüfung von Privatstiftungen, wo – subsidiär zu den Sonderbestimmungen des VAG 2016 – die § 18, § 20 und § 21 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) betreffend Rechnungslegung, Stiftungsprüfer und Prüfung anwendbar sind, die freilich teilweise auf Bestimmungen des UGB verweisen.

Für die Abschlussprüfung und Konzernabschlussprüfung von **Unternehmen von öffentlichem Interesse** im Sinne des Art. 2 Nr. 13 lit. c der Abschlussprüfungs-RL ist zu beachten, dass die Bestimmungen des nationalen Rechts mit der Geltung der Abschlussprüfungs-VO ab dem 17. Juni 2016 bzw. der Geltung des Art. 16 Abs. 6 ab dem 17. Juni 2017 und dem Ablauf der Übergangsbestimmungen des Art. 41 die Bestimmungen des nationalen Rechts jene der Abschlussprüfungs-VO nur noch ergänzen. Als Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des Art. 2 Nr. 13 lit. c der Abschlussprüfungs-RL gelten Versicherungsunternehmen und Rückversicherungsunternehmen sowie kleine Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform. Nicht anwendbar ist die Abschlussprüfungs-VO auf vermögensverwaltende Versicherungsvereine, Privatstiftungen und kleine Versicherungsvereine.

Im Einzelnen soll nach dem Vorschlag folgendes gelten:

Für Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen sowie kleine Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer **Aktiengesellschaft (AG)** gelten gemäß § 136 Abs. 1 Z 1 die Bestimmungen des UGB für Unternehmen von öffentlichem Interesse, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Sonderbestimmungen für die Rechnungslegung und Konzernrechnungslegung sowie den Abschlussprüfer finden sich für Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen in den § 137 bis § 156, § 260 Abs. 1, 3 und 4, § 261 und § 263 bis § 266. Die Pflicht zur Bestellung eines Prüfungsausschusses sowie dessen Aufgaben werden in § 123 Abs. 7 bis 9 näher geregelt. Bei kleinen Versicherungsunternehmen kommen gemäß § 82 folgende versicherungsaufsichtsrechtliche Sonderbestimmungen zur Anwendung: § 123 Abs. 7 bis 9 (vgl. die Erläuterungen zu § 82), § 137 bis § 140, § 142 bis § 156, § 260 Abs. 1, 3 und 4, § 261, § 263 Abs. 1 Z 2, 3, 6 bis 8 und Abs. 2 und § 264 bis § 266.

Für Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen in der Rechtsform einer **Europäischen Gesellschaft (SE)** gelten gemäß § 136 Abs. 1 Z 2 die Bestimmungen des UGB für große Aktiengesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse und die Bestimmungen des SE-Gesetzes, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Sonderbestimmungen für die Rechnungslegung und Konzernrechnungslegung sowie den Abschlussprüfer finden sich in den § 137 bis § 156, § 260 Abs. 1, 3 und 4, § 261 und § 263 bis § 266. Die Pflicht zur Bestellung eines Prüfungsausschusses sowie dessen Aufgaben werden in § 123 Abs. 7 bis 9 näher geregelt.

Für Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen sowie kleine Versicherungsunternehmen in der Rechtsform eines **Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG)**, der kein kleiner Versicherungsverein ist, gelten gemäß § 136 Abs. 1 Z 3 die Bestimmungen des UGB für Unternehmen von öffentlichem Interesse, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Sonderbestimmungen für die Rechnungslegung und Konzernrechnungslegung sowie den Abschlussprüfer finden sich für Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen in den § 137 bis § 156, § 260 Abs. 1, 3 und 4, § 261 und § 263 bis § 266. Die Pflicht zur Bestellung eines Prüfungsausschusses sowie dessen Aufgaben werden in § 123 Abs. 7 bis 9 näher geregelt. Bei kleinen Versicherungsunternehmen kommen gemäß § 82 folgende versicherungsaufsichtsrechtliche Sonderbestimmungen zur Anwendung: § 123 Abs. 7 bis 9 (vgl. die Erläuterungen zu § 82), § 137 bis § 140, § 142 bis § 156, § 260 Abs. 1, 3 und 4, § 261, § 263 Abs. 1 Z 2, 3, 6 bis 8 und Abs. 2 und § 264 bis § 266. Generell gilt, dass Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit § 96, § 104 und § 108 AktG unter Bedachtnahme auf § 137 Abs. 2 und § 138 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden haben.

Für **Versicherungsvereine**, deren Gegenstand auf die **Vermögensverwaltung** beschränkt ist (§ 63 Abs. 3), gelten gemäß § 136 Abs. 1 Z 4 die Bestimmungen des UGB für große Gesellschaften, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Aufgrund des Verweises in § 63 Abs. 3 VAG 2016 sind die versicherungsaufsichtsrechtlichen Sonderbestimmungen der § 137 bis § 139, § 140 Abs. 5 und 6, § 144 bis § 148, § 149 Abs. 1 bis 3, § 155, § 260, § 263 und § 264 sinngemäß anzuwenden. Gemäß § 261 Abs. 2 sind die Ausschlussgründe gemäß § 271a UGB ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen

anwendbar. Auch das befristete Tätigkeitsverbot gemäß § 271c UGB gilt ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen (§ 262).

Für **Privatstiftungen** (§ 66 Abs. 1) gelten gemäß § 136 Abs. 1 Z 5 wie schon bisher die Bestimmungen des UGB für große Gesellschaften, soweit diese gemäß § 18, § 20 und § 21 PSG anwendbar sind und dieses Bundesgesetz nichts anderes bestimmt. Die Aufnahme eines Verweises auf das PSG hat rein klarstellenden Charakter. Aufgrund des Verweises in § 66 Abs. 8 VAG 2016 sind die versicherungsaufsichtsrechtlichen Sonderbestimmungen der § 137 bis § 139, § 140 Abs. 5 und 6, § 144 bis § 148, § 149 Abs. 1 bis 3, § 155, § 246, § 248 Abs. 2, 3 und 7 bis 9, § 260, § 263 und § 264 sinngemäß anzuwenden. Nicht für alle Privatstiftungen, sondern nur für solche vermögensverwaltenden Privatstiftungen gemäß § 66 Abs. 1 ist § 270 Abs. 1 Satz 5 UGB sinngemäß anwendbar (§ 136 Abs. 1 Z 5 Satz 2). Gemäß § 261 Abs. 2 sind die Ausschlussgründe gemäß § 271a UGB ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen anwendbar. Auch das befristete Tätigkeitsverbot gemäß § 271c UGB gilt ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen (§ 262).

Die Rechnungslegung und Rechnungsprüfung von **kleinen Versicherungsvereinen** ist weiterhin in § 79 geregelt. Gemäß § 79 Abs. 1 Satz 1 gelten die § 137 Abs. 1, § 140 Abs. 5 und 6, § 143 Abs. 1, § 147 Abs. 1 Z 1 bis 3, 6 und 7 und Abs. 2, § 149 Abs. 1 bis 3, § 151 und § 153 sinngemäß.

Für die Rechnungslegung und Abschlussprüfung von **Zweigniederlassungen von Drittland-Versicherungs- und Drittland-Rückversicherungsunternehmen** gelten sinngemäß die Bestimmungen des UGB für Unternehmen von öffentlichem Interesse, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Aufgrund des Verweises in § 13 Abs. 3 sind das 7. Hauptstück (§ 136 bis § 156) und der 6. Abschnitt des 10. Hauptstücks (§ 260 bis § 266) sinngemäß anzuwenden, soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist. Da Zweigniederlassungen von Drittland-Versicherungs- und Drittland-Rückversicherungsunternehmen über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen, ist die Abschlussprüfungs-VO grundsätzlich nicht anwendbar. Damit die Abschlussprüfung von Zweigniederlassungen vergleichbaren Standards wie die von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen unterliegt, soll jedoch die Abschlussprüfungs-VO sinngemäß anwendbar sein.

Zu Z 7 (§ 260 Abs. 2 und 2a):

Die besonderen Ausschlussgründe des § 271a Abs. 1 bis 4 UGB, auf die im derzeit geltenden § 260 Abs. 2 verwiesen wird, sind zukünftig auf Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht mehr anwendbar, weil die Abschlussprüfungs-VO in den Art. 4, 5 und 17 unmittelbar anwendbare Regeln enthält. Die besonderen Ausschlussgründe gemäß § 271a Abs. 1 bis 4 UGB in der Fassung des Entwurfs sollen daher nur auf Abschlussprüfer von Versicherungsvereinen, deren Gegenstand auf die Vermögensverwaltung beschränkt ist (§ 63 Abs. 3), und auf Abschlussprüfer von Privatstiftungen (§ 66 Abs. 1) anwendbar sein, wobei dies wie bisher ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen gilt.

Mit dem neuen Abs. 2a soll der Geltungsbereich der in § 271a Abs. 5 bis 8 UGB ausgeübten Mitgliedstaatenwahlrechte auf Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des Art. 2 Nr. 13 lit. c der Abschlussprüfungs-RL sowie Zweigniederlassungen von Drittland-Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen erweitert werden. Die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers (externe Rotation) soll sich hingegen aufgrund der besonderen Bedeutung des Versicherungssektors – wie auch im Bankenbereich – ausschließlich nach der Abschlussprüfungs-VO und nicht auch nach § 270a UGB richten.

Zu Z 8 (§ 261 Abs. 1):

Die geplanten Änderungen sollen sicherstellen, dass bei einer Prüfung gemäß § 261 Abs. 1, die nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in Betracht kommt (vgl. die Erläuterungen zu § 136), dieselben Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unbefangenheit von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gelten wie bei einer Abschlussprüfung. Es sollen daher erstens die Ausschlussgründe gemäß Art. 4 und 17 der Abschlussprüfungs-VO sinngemäß gelten. Zur Klarstellung sei betont, dass dies nicht bedeutet, dass Honorare für Prüfungen gemäß § 261 bei der Berechnung des sog. „fee cap“ gemäß Art. 4 der Abschlussprüfungs-VO zu berücksichtigen wären (vgl. die Ausnahme in Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der Abschlussprüfungs-VO. Wird das „fee cap“ überschritten, sollen aber die Rechtsfolgen des Art. 4 der Abschlussprüfungs-VO auch hinsichtlich einer Prüfung gemäß § 261 eintreten. Zweitens soll Art. 5 der Abschlussprüfungs-VO sinngemäß anzuwenden sein.

Zu 9 8 (§ 262):

Aufgrund der Verweise in § 136 gilt das befristete Tätigkeitsverbot gemäß § 271c UGB sinngemäß für Versicherungsunternehmen und Rückversicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft, einer Europäischen Gesellschaft und eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit

sowie Zweigniederlassungen von Drittland-Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen. Ergänzend dazu soll § 262 anordnen, dass das befristete Tätigkeitsverbot gemäß § 271c UGB auch in Versicherungsvereinen, deren Gegenstand auf die Vermögensverwaltung beschränkt ist (§ 63 Abs. 3), und Privatstiftungen (§ 66 Abs. 1) gilt, wobei die Größenmerkmale des § 271c UGB nicht zu berücksichtigen sind.

Zu Z 10 (§ 264 Abs. 6):

Mit der Verlängerung der Frist zur Aufbewahrung von Unterlagen und Informationen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von fünf auf sieben Jahre soll vom Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 7 Unterabs. 2 der Abschlussprüfungs-VO Gebrauch gemacht und die Rechtslage näher an die Systematik des nationalen Rechts herangeführt werden. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie 2003 (WT-ARL 2003) sind Berufsberechtigte verpflichtet, von ihnen selbst angefertigte Unterlagen und über den Auftrag geführte Schriftwechsel zumindest insoweit sieben Jahre aufzubewahren, als sie der Auftraggeber noch nicht erhalten hat. Auch die Aufbewahrungspflicht des § 212 UGB für Unternehmer beträgt grundsätzlich sieben Jahre.

Zu Z 11 (§ 265 Abs. 5 und 6):

Abs. 5: Gemäß § 268 hat die FMA im Umfang der gemäß § 6 Abs. 1 erteilten Konzession die gesamte Geschäftsgebarung der Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen zu überwachen. Sie hat gemäß § 275 alle Anordnungen zu treffen, die erforderlich und geeignet sind, um den Geschäftsbetrieb mit den für den Betrieb der Vertragsversicherung geltenden Rechtsvorschriften in Einklang zu halten. Zu diesen Rechtsvorschriften gehören auch jene über die Rechnungslegung. Anzeigen gemäß Art. 7 Unterabs. 2 der Abschlussprüfungs-VO sollen daher an die FMA zu richten sein. Diese ist als Behörde bei Verdacht einer Straftat – vorbehaltlich der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 des Rechnungslegungs-Kontrollgesetzes (RL-KG) – zur Anzeige nach § 78 der Strafprozessordnung (StPO) an die Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet.

Abs. 6: Die bisher im Abs. 5 geregelte Verpflichtung zur Information des Vorstands und des Aufsichtsrats bzw. des Verwaltungsrats und der geschäftsführenden Direktoren über Anzeigen gemäß Abs. 1 und 2 soll um eine Informationspflicht über Anzeigen gemäß Abs. 5 ergänzt werden.

Eine Anpassung des § 265 Abs. 4 ist nicht erforderlich, weil Art. 7 Unterabs. 3 der Abschlussprüfungs-VO eine vergleichbare, unmittelbar anwendbare Bestimmung enthält.

Zu Z 12 (§ 268 Abs. 5):

Da die FMA gemäß § 260 Abs. 3 befugt ist, einen Antrag auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers im Sinne des § 270 Abs. 3 UGB zu stellen, erscheint es konsequent, das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 20 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-VO teilweise auszuüben, und die FMA mit der Sicherstellung der Anwendung der Bestimmungen von Art. 16 und Art. 17 der Abschlussprüfungs-VO betreffend die Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften bzw. die Laufzeit des Prüfungsmandats zu betrauen.

Zu Z 13 (§ 341 Abs. 2):

Die Inkrafttetenbestimmung entspricht im Wesentlichen jener des § 906 Abs. 43 UGB.

Zu Z 14 (§ 342 Abs. 2 Z 9 und 10):

Mit der neuen Z 10 wird die Liste der Richtlinien der Europäischen Union, auf die im VAG 2016 Bezug genommen wird, ergänzt.

Zu Z 15 (§ 342 Abs. 3 Z 10):

Mit der neuen Z 10 wird die Liste der Verordnungen der Europäischen Union, auf die im VAG 2016 Bezug genommen wird, ergänzt.

Zu Artikel 10 (Änderung des Sparkassengesetzes):

Zu § 23 Abs. 1:

Anpassung des Verweises auf § 24.

Zu § 24 Abs. 1:

Der Mitgliederkreis soll an die Definition der Abschlussprüfungs-VO angepasst werden. Rechtsnachfolger (Art. 2 Abs. 3 und 4 VO) sollen als Pflichtmitglieder aufgenommen werden. Unter „Rechtsnachfolgern“ sind Gesamtrechtsnachfolger zu verstehen. Tochterunternehmen sollen ebenfalls in die Definition der Mitgliedschaft aufgenommen werden (Anpassung an Art. 2 Abs. 3 der VO). Die Definition für Tochterunternehmen ist national in § 189a Z 7 UGB enthalten. Tochterunternehmen von

Kreditinstituten, die gemeinsam einem institutsbezogenen Sicherungssystem angehören, sollen ebenfalls in die Definition der Mitgliedschaft aufgenommen werden.

Abs. 1 Z 6 stellt klar, dass auch Kreditinstitute mit Sitz im Inland (§ 1 Abs. 1 BWG), die Tochterunternehmen von Sparkassen, Sparkassen Aktiengesellschaften, Privatstiftungen oder deren Rechtsnachfolger sind, aber nicht gemeinsam einem institutsbezogenen Sicherungssystem angehören, verpflichtend dem Prüfungsverband anzugehören haben, wenn sie dem Fachverband der Sparkassen angehören.

Zu § 24 Abs. 2:

Es wird klargestellt, dass die Bestimmungen zum Sparkassenrat auch auf den Aufsichtsrat einer Sparkassen AG oder anderer mit der Beaufsichtigung befassten Gremien anzuwenden sind.

Zu § 24 Abs. 3:

Damit soll klargestellt werden, dass die Prüfungsstelle eine Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht im Sinne von Art. 2 Abs. 3 und 4 der Abschlussprüfungs-VO ist. Darüber hinaus soll die Zusammenarbeit mit den sektoralen Einrichtungen, insbesondere im Zusammenhang mit dem Frühwarnsystem und dem Haftungsverbund, in den gesetzlich definierten Aufgabenbereich aufgenommen werden.

Zu § 24 Abs. 4 bis 16:

Durch die vorgesehenen Änderungen wird die Governance des Sparkassen-Prüfungsverbandes in gewissen Belangen nach Vorbild der Kapitalgesellschaften an die Anforderungen der VO angepasst. Der Beirat als Organ des Sparkassen-Prüfungsverbandes entfällt, die bisherigen Agenden des Beirates und einige der Agenden der Hauptversammlung werden nunmehr dem neu eingerichteten Aufsichtsrat übertragen. Der Nominierungsausschuss wird in Exekutivausschuss umbenannt und sein Aufgabenbereich erweitert.

Abs. 4 stellt klar, dass Prüfungen des Prüfungsverbands bei dessen Mitgliedern und bei Substiftungen und –fonds von Privatstiftungen vorzunehmen sind.

Zu § 24a:

Anpassung der Verweise auf § 24.

Zu § 27a Abs. 4 Z 8:

Z 8 stellt klar, dass Privatstiftungen iSd § 27a nicht in Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 – BStFG 2015, BGBl. I Nr. 160/2015 umgewandelt werden dürfen. Allerdings sollte es auch solchen Privatstiftungen möglich sein, unter den Voraussetzungen des BStFG 2015 Sub-Stiftungen oder Sub-Fonds für die gemäß BStFG 2015 begünstigten Zwecke zu errichten, um dadurch in den Genuss der Begünstigungen für Stiftungen und Fonds nach diesem Gesetz zu kommen.

Zu § 44 Abs. 5:

Die Änderungen sollen gleichzeitig mit der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL und der Abschlussprüfungs-VO in Kraft treten. Da die Anpassung der Governance eine Hauptversammlung erforderlich macht und Gegenstand eines behördlichen Verfahrens ist, ist eine zeitlich befristete Übergangsphase zur Durchführung der notwendigen Anpassung erforderlich.

Zu § 1 Abs. 1 der Anlage zu § 24:

Sprachliche Klarstellung des Anwendungsbereichs. Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des Sparkassenprüfungsverbandes (im Folgenden: „S-PV“) erscheint sinnvoll.

Zu § 1 Abs. 2a der Anlage zu § 24:

Im Rahmen der Umsetzung des Art. 22 Abs. 1 Abschlussprüfungs-RL (Netzwerk) sind die Besonderheiten der Sparkassenprüfung zu berücksichtigen. Erwägungsgrund 19 der Abschlussprüfungs-RL stellt dementsprechend klar, dass die Mitgliedstaaten daher Ausnahmen von den Anforderungen an Prüfungstätigkeiten vorsehen können, sofern diese Leistungen für Genossenschaften und Sparkassen erbracht werden. Zur Wahrung der Unabhängigkeit im Rahmen des Netzwerks wird daher in Anlehnung an § 3 Abs. 3 GenRevG die Aufnahme dieser klarstellenden Regelung in § 1 der Prüfungsordnung vorgesehen.

Zu § 1 Abs. 4 der Anlage zu § 24:

Anpassung an § 24 Abs. 9 SpG.

Zu § 3 der Anlage zu § 24:

Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des S-PV erscheint sinnvoll.

Zu § 4 der Anlage zu § 24:

Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des S-PV erscheint sinnvoll.

Zu § 6 der Anlage zu § 24:

Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des S-PV erscheint sinnvoll.

Zu § 9 der Anlage zu § 24:

Die FMA ist auch zu verständigen, wenn die Redepflicht ausgeübt wurde. Dies gilt unter anderem auch bei Ausübung der Redepflicht bei Stiftungen.

Zu § 10 Abs. 1 der Anlage zu § 24:

Sprachliche Klarstellung und Verweisanpassung. Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des S-PV erscheint sinnvoll. Gemäß § 24 Abs. 2 SpG gilt für die Mitglieder gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 bis 5 die Prüfungsordnung mit der Maßgabe, dass sich die den Sparkassenrat betreffenden Bestimmungen auf den Aufsichtsrat oder das vergleichbare Aufsichtsorgan bzw. auf den Vorstand des jeweiligen Mitglieds, für den Fall, dass ein solches Aufsichtsorgan nicht eingerichtet ist, beziehen.

Zu § 10 Abs. 2 der Anlage zu § 24:

Es soll die Möglichkeit geschaffen werden, Prüfungsberichte auch in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Damit soll klargestellt werden, dass diese elektronisch übermittelten Berichte als § 273 Abs. 4 UGB entsprechend vorgelegt gelten.

Zu § 11 der Anlage zu § 24:

Ein Sammelbegriff für alle Mitglieder des S-PV erscheint sinnvoll.

Zu Artikel 11 (Änderung des ABGB)**Zu Z 1 (§ 1209 Abs. 2):**

Mit dem GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, wurde aus einer Reihe von Gründen (Rückgriff auf durch Judikatur und Literatur ausgeleuchtete Bestimmungen, Einheitlichkeit der Rechtsordnung und leichter Wechsel von der GesbR in die OG) das Innenrecht der offenen Gesellschaft weitgehend übernommen. Das unverzichtbare Recht der ordentlichen Kündigung des Gesellschaftsvertrags durch einen Gesellschafter gemäß § 132 UGB findet sich nun auch in § 1209 ABGB. Dies hat in der Fachliteratur Fragen zur Bestandsfestigkeit von Syndikatsverträgen ausgelöst, die nach herrschender Ansicht in der Regel als GesbR zu qualifizieren sind. Die vorgeschlagene Änderung durch den neuen letzten Satz des § 1209 Abs. 2 ABGB soll für Innengesellschaften die bisher geltende Rechtslage fortführen (die Übergangsfrist für deren Anwendung endet gemäß § 1503 Abs. 5 Z 2 und 3 ABGB frühestens am 1. Juli 2016), wonach das ordentliche Kündigungsrecht grundsätzlich verzichtbar ist. Bei einer reinen Innengesellschaft erscheint es nicht sachgerecht, dieses Kündigungsrecht bei unbefristeten Verträgen zwingend auszuschließen, zumal hier nicht das wirtschaftliche Risiko einer Haftung für Schulden der Gesellschaft besteht.

Zu Z 2 (§ 1503 Abs. 8):

Die neue Fassung des § 1209 Abs. 2 soll zugleich mit dem Auslaufen der Übergangsregel des § 1503 Abs. 5 Z 2 in Kraft treten, wonach bei vor dem 1. Jänner 2015 gegründeten GesbR das bisher geltende Innenrecht jedenfalls bis zum 1. Juli 2016 weiterhin anzuwenden ist. Zugleich wird angeordnet, dass diese Übergangsregeln auch für den neu gefassten Abs. 2 des § 1209 gilt. Damit ist dieser Absatz im Ergebnis so anzuwenden, als wäre er in seiner nunmehrigen Fassung bereits mit dem GesbR-Reformgesetz (BGBl. I Nr. 33/2014) in Kraft getreten.

Zu Artikel 12 (Änderung der Insolvenzordnung)

In § 117 Abs. 1 Z 1 soll ein Verweis richtig gestellt werden.

Zu Artikel 13 (Änderung des Unternehmensreorganisationsgesetzes)**Zu Z 1 (§ 23):**

Der Verweis auf die un versteuerten Rücklagen ist mit Aufhebung der entsprechenden Bestimmungen im UGB obsolet geworden und hätte daher zu entfallen.

Zu Z 2 (§ 24):

In § 24 Abs. 1 sind zunächst die Klammerzitate an die Änderungen durch das RÄG 2014 anzupassen. Darüber hinaus sollen die Hinweise auf die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ entfallen, da es in der Gewinn- und Verlustrechnung seit dem RÄG 2014 eine Unterscheidung zwischen gewöhnlicher Geschäftstätigkeit sowie außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen nicht mehr gibt. Zur Ermittlung des Mittelüberschusses wird daher als Ausgangspunkt der Jahresüberschuss/-fehlbetrag gewählt, der bereits um die Steuern vom Einkommen und Ertrag gekürzt ist, weshalb die bisherige Z 1 obsolet wird.

Zu Z 3 (§ 30):

Da es sich um eine technische Anpassung an das RÄG 2014 handelt, sollen die geänderten Bestimmungen zeitgleich mit den durch das RÄG 2014 geänderten Bestimmungen anwendbar sein.

Zu Artikel 14 (Änderung des Bundesministeriengesetzes 1986)**Zu Z 1 (Abschnitt F Z 7 Teil 2 der Anlage zu § 2):**

Mit dieser Änderung wird die im APAG vorgesehene Übertragung der Kompetenz zur Aufsicht über die neu geschaffene Abschlussprüferaufsichtsbehörde nachgezogen, und weiters auch die Legistik in dieser Angelegenheit dem Bundesminister für Finanzen übertragen.

