

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

**„Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – ein
Vergleich zwischen den österreichischen und den deutschen
Gesetzesvorschriften“**

Verfasserin

Marjan Yavari

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Magisterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	V
-----------------------------------	----------

1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Hintergründe und Ziele des URÄG 2008 und des BilMoG	3
1.3 Aufbau der Arbeit.....	5
 2 Grundlegendes zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	 7
2.1 Überblick	7
2.2 Definition und Ratio der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	11
2.3 Rechtsquellen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	12
2.3.1 Überblick.....	12
2.3.2 EU-Recht.....	14
2.3.2.1 EU-Empfehlung 2002/590/EG (EU-Unabhängigkeits-Empfehlung)	14
2.3.2.2 Die Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG	15
2.3.3 Nationales Recht	16
2.3.3.1 Österreichische Rechtsquellen.....	16
2.3.3.2 Deutsche Rechtsquellen.....	16
2.4 Zusammenfassung	18
 3 Bestimmungen zur Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers.....	 21
3.1 Bestimmungen des UGB	21
3.2 Bestimmungen des HGB	23
3.3 Gegenüberstellung	26
 4 Bestimmungen zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers	 29
4.1 Bestimmungen des UGB	29
4.2 Bestimmungen des HGB	34
4.3 Gegenüberstellung	38

5	Bestimmungen zu den besonderen Ausschlussgründen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	41
5.1	Bestimmungen des UGB	41
5.2	Bestimmungen des HGB	46
5.3	Gegenüberstellung	51
6	Bestimmungen zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit in einem Netzwerk	53
6.1	Bestimmungen des UGB	53
6.2	Bestimmungen des HGB	58
6.3	Gegenüberstellung	60
7	Bestimmungen zum befristeten Tätigkeitsverbot für den Abschlussprüfer	63
7.1	Bestimmungen des UGB	63
7.2	Bestimmungen des HGB	65
7.3	Gegenüberstellung	66
8	Zusammenfassung.....	67
	Literaturverzeichnis.....	71
	Anhang	79

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
allg.	allgemein
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
Art.	Artikel
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz, Vom 4.12.2004, BGBl I, 3166
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetzes
BPG	Buchprüfungsgesellschaft
BS	Berufssatzung
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
CoE	Council of Europe
DCGK	Deutsche Corporate Governance Kodex
d.h.	das heißt
EB	erläuternden Bemerkungen
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Hs.	Halbsatz

HGB	Handelsgesetzbuch
IAESB	International Accounting Education Standards Board
i.d.F.	in der Fassung
IDW	Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
insb.	Insbesondere
ISA	International Standards on Auditing
i.S.d.	im Sinne des
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
IWP	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
KapCoGes	Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB (Kapitalgesellschaften & Co. Gesellschaft)
KapGes	Kapitalgesellschaft
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27.4.1998 (BGBl. I S.786)
lit.	littera (Buchstabe)
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Sog.	sogenannte
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
URÄG	Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008
USA	United States of America
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
vBP	vereidigter Buchprüfer
vgl.	vergleiche

WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WPreG	Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
WT-ART	Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie 2003
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

In letzter Zeit wird immer mehr über die Rolle des Abschlussprüfers und seine Unabhängigkeit diskutiert. Die Ursache dafür sind vor allem die immer häufiger vorkommenden Firmeninsolvenzen.¹ Es wurde Kritik an der Qualität der Jahresabschlussprüfung laut, da namhafte Unternehmen zusammenbrachen, obwohl sie noch kurz davor einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erhalten hatten.² „Die Zusammenbrüche rissen Lieferanten und Abnehmer, Gläubiger und Konzernglieder mit in den Untergangsstrudel.“³

Infolgedessen schwindet das Vertrauen der Kapitalanleger in die Wirtschaftsprüfer. Die Vorwürfe von gezielter Fehlbewertung mehren sich.⁴ Den Wirtschaftsprüfern wird zur Last gelegt, bei der Prüfung mehr geglaubt als geprüft und im Eigeninteresse gehandelt zu haben.⁵ Ein mangelndes Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit des Abschlussprüfers kann die Funktion der Pflichtprüfung negativ beeinflussen. Die Glaubwürdigkeit der vom Abschlussprüfer geprüften Unternehmensdaten wird somit in Frage gestellt.⁶

In der US-amerikanischen, insb. rechtsökonomischen Literatur, wird die Prüfungstätigkeit häufig mit der Funktion eines Torwächters verglichen. Mit dem Begriff des Torwächters werden generell Personen bezeichnet, die durch Verweigerung der Zusammenarbeit mit dem Schädiger in der Lage sind, Fehlverhalten zu unterbinden.⁷

Im gesellschafts- und kapitalmarktrechtlichen Kontext versteht man unter Torwächtern Personen mit Überwachungsfunktion, die zwischen Investoren und Managern stehen und die Agency-Kosten zwischen den beiden Gruppen vermindern sollen.⁸ „Entgegen des Idealbilds eines Torwächters steht der Abschlussprüfer als privater Dienstleistender jedoch unter dem Einfluss persönlicher Verbindlichkeiten, ökonomischer Zwänge und Versuchungen (moral hazards).“⁹

¹ Vgl. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_de.pdf

² Vgl. Stefani (2002), S. 1.

³ Jäckel (1960), S. 12.

⁴ Vgl. Dorn-Zachertz (1977), S. 1.

⁵ Vgl. Hönle (1978), S. 15 – 16.

⁶ Vgl. Stefani (2002), S. 1.

⁷ Vgl. Gelter (2004), S. 26.

⁸ Vgl. Gelter (2004), S. 27.

⁹ Schattka (2011), S. 128.

Das Torwächtermodell basiert auf zwei Kriterien: Einerseits kann der Prüfer in der Rolle des Torwächters als Druckmittel auf das Management die Einschränkung oder sogar die Verweigerung des Bestätigungsvermerks androhen, falls der Jahresabschluss nicht den Anforderungen von Gesetz und GoB entspricht. Auf der anderen Seite müssen die Anreizstrukturen des Abschlussprüfers so gestaltet sein, dass er seine Funktion gewissenhaft und unparteiisch ausüben kann und mögliche Fehlritte seitens der Unternehmensleitung aufdeckt.¹⁰

Insbesondere die Banken waren es, die eine Pflichtprüfung durch unabhängige Einzelprüfer einst ablehnten. Eine Reform im Bereich des Aktienrechts hätten die Banken als eine mögliche Bedrohung für ihren bislang gewonnenen Einfluss im Aktienwesen betrachtet. Es genügte ihrem eigenen geschäftlichen Interesse völlig, wenn ihre bankeigenen Revisionsgesellschaften, die eng mit den in den einzelnen Aufsichtsräten sitzenden Bankvertretern kooperierten, die Prüfungsaufgaben übernahmen.¹¹

Zusammenfassend ergibt sich aus den geschichtlichen Gegebenheiten, die zur Einführung und weiteren Entwicklung der Pflichtprüfung führten, die Erkenntnis, dass die wichtigste Bedeutung der Pflichtprüfung darin besteht, das geprüfte Unternehmen selbst sowie die Gesamtwirtschaft vor wirtschaftlichen Fehlentscheidungen zu bewahren. In diesem Sinne übt das Testat des unabhängigen Wirtschaftsprüfers eine Schutzfunktion aus, ohne damit zugleich zu einer staatlichen Risikoversicherung zu werden. Darüber hinaus kommt die Durchführung der Pflichtprüfung auch den einzelnen Interessengruppen mit jeweils wechselnder Stärke zugute.¹²

Laut *DeAngelo* (1981) hängt Prüfungsqualität einerseits von der Fähigkeit des Prüfers ab, Fehler oder Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung des geprüften Unternehmens zu entdecken, und andererseits wird sie durch die Bereitschaft des Prüfers determiniert – ggf. entgegen einem vom Management des geprüften Unternehmens ausgeübten Drucks – der Wahrheit entsprechend über diese Fehler zu berichten.¹³ Es versteht sich daher von selbst, dass zur Be-

¹⁰ Vgl. *Gelter* (2004), S. 28.

¹¹ Vgl. *Jäckel* (1960), S. 11.

¹² Vgl. *Jäckel* (1960), S. 14.

¹³ Vgl. *DeAngelo* (1981), S. 186; zitiert nach *Wiemann* (2011), S. 44.

wältigung dieser verantwortungsvollen Aufgaben neben der fachlichen Kompetenz insbesondere die persönliche Einstellung der Prüfer im Hinblick auf ihre Unabhängigkeit von großer Bedeutung ist.¹⁴

1.2 Hintergründe und Ziele des URÄG 2008 und des BilMoG

Aufgrund der sich in letzter Zeit mehrenden Fälle in Österreich und Deutschland, in denen die Rolle der Abschlussprüfer kritisch zu hinterfragen war, stellte man sich die Frage, ob der Abschlussprüfer durch ein rechtzeitiges Aufdecken der Missstände in den Unternehmen eine Schädigung der Gesellschaft, der Gesellschafter oder Gläubiger nicht hätte vermeiden können. Ähnliches gilt auch für die Skandale wie z.B. Enron und WorldCom in den USA.¹⁵ Wie bereits erwähnt, gaben mehrere Bilanzskandale in den USA und Europa den Anstoß zu verschiedenen Maßnahmen in der EU.¹⁶

Den Grundstein für die Einführung des URÄG 2008 und des BilMoG legte der ECOFIN-Rat in seiner Sitzung vom 12. und 13.04.2002 in Oviedo, Spanien.¹⁷ Die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und der Abschlussprüfung waren die wichtigsten Themen beim ECOFIN-Rat, der wesentliche Beschlüsse in Richtung einer Weiterentwicklung der Corporate Governance gefasst hat:

- Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und Einführung einer öffentlichen Aufsicht,
- Anwendung allgemein anerkannter, internationaler Prüfungsgrundsätze bei allen Abschlussprüfungen in der EU,
- Ausweitung der Grundprinzipien einer guten Unternehmensverfassung („Corporate Governance“) – vor allem für die Rolle von Prüfungsausschüssen („Audit Committee“) in börsennotierten Unternehmen.¹⁸

¹⁴ Vgl. Jäckel (1960), S. 15.

¹⁵ Vgl. Gelter (2004), S. 20.

¹⁶ Vgl. Runte (2008), Rz. 45.

¹⁷ Vgl. Wernsdorf (2008), S. 4.

¹⁸ Vgl. Wernsdorf (2008), S. 4.

Die Reform der gesetzlichen Bestimmungen in Österreich (URÄG 2008) bzw. Deutschland (BilMoG) sollte eine Nachbesserung der existierenden Regelungen, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers betreffen, vor allem für die kapitalmarktorientierten Unternehmen bewirken. Grundlage für die neuen Vorschriften im Bereich der Abschlussprüfung war im Wesentlichen die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.¹⁹ Diese Richtlinie (nachfolgend Abschlussprüfungs-RL genannt) hob die 8. EG-Richtlinie (84/253/EWG) auf und sollte bis zum 29.06.2008 in nationales Recht transformiert werden.²⁰

Das URÄG 2008 beinhaltete viele Änderungen, die mehrere Bereiche betreffen. Der Aufgabenbereich des Prüfungsausschusses wurde wesentlich erweitert, den Unternehmen wurden neue Anhangs- und Offenlegungsverpflichtungen auferlegt. Für den Abschlussprüfer änderten sich vor allem die Unabhängigkeitsbestimmungen.²¹ Die Umsetzung der Abschlussprüfungs- und Änderungsrichtlinie im URÄG 2008 sollte durch konkrete gesetzliche Maßnahmen die Rahmenbedingungen für die Berichterstattung der Unternehmen, die Pflichten der Organe und die Unabhängigkeit sowie die Verantwortung des Abschlussprüfers weiter verbessern.²² Die neuen Regelungen wurden auf die Prüfung von Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2008 beginnen, angewendet.²³

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) stellte die größte Reform des Deutschen Bilanzrechts seit der Einführung des Bilanzrichtliniengesetzes (BiRiLiG) 1985 dar. Mit dem BilMoG wurden unter anderem die Regelungen zu Corporate Governance und Abschlussprüfung, insbesondere infolge der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL, verschärft, in der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in den Vordergrund gestellt wurde.²⁴ Das BilMoG trat am 29.05.2009 in Kraft. Da die meisten Vorschriften aber erst für Abschlüsse ab 2010 zwingend anzuwenden waren, räumte der Gesetzgeber eine recht große „Schonfrist“ ein, um sich mit den Vorschriften auseinanderzusetzen. Einzelne Vorschriften konnten sogar rückwirkend

¹⁹ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 777.

²⁰ Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 777.

²¹ Vgl. http://www.kpmg.at/uploads/media/Dimensionen_0208.pdf

²² Vgl. Wernsdorf (2008), S. 4.

²³ Vgl. Decker (2008), S. 16.

²⁴ Vgl. Avella/Krudewig (2010), S. 15.

ab 2008 angewandt werden und bereits ab 2009 war eine freiwillige Anwendung der Neuregelung möglich.²⁵

Die mit dem URÄG 2008 und dem BilMoG erfolgten Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung bedeuteten gleichzeitig auch den Abschluss der Umsetzung von EU-Richtlinien.²⁶ Nach Ansicht der Gesetzgeber nutzte man diese Gelegenheit auch dazu, das UGB und das HGB international wettbewerbsfähiger und zukunftsfest zu machen.²⁷

1.3 Aufbau der Arbeit

Zunächst werden die historischen Hintergründe und die Rolle der Europäischen Union, die zur Modernisierung der Vorschriften geführt haben, kurz beleuchtet. Anschließend wird unter Bezugnahme auf die entsprechenden Gesetzesstellen eine klare Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufgestellt, die im weiteren Vorgehen für die Ausschlussstatbestände für den Abschlussprüfer oder für die Mitglieder seines Netzwerks von Bedeutung ist. Durch das URÄG 2008 und BilMoG erfolgten umfangreiche Regulierungsmaßnahmen in Form der neuen Einführung bzw. Modifizierung von Unabhängigkeitsbestimmungen des Abschlussprüfers,²⁸ die den Kern der heute hierfür maßgeblichen Bestimmungen darstellen. Daher besitzen sie Aktualität und werden aus diesem Grunde häufig in der Fachliteratur behandelt. Der vorliegende Beitrag stellt die Neuregelungen bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die im Zuge des URÄG 2008 und BilMoG im UGB bzw. HGB Einzug gehalten haben, dar und zeigt die einzelnen Änderungen auf. Anschließend erfolgt eine Zusammenfassung der Bestimmungen.

²⁵ Vgl. Haas (2011), S. 4.

²⁶ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 779.

²⁷ Vgl. Zülch/Hoffmann (2009), S. 22.

²⁸ Vgl. <http://www.kpmg.de/2631.htm>

2 Grundlegendes zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

2.1 Überblick

„Moralische Persönlichkeit und soziales Gewissen, moralische Handlung bei der Ausübung des Berufes und moralische Kontrolle des Erfolges im Sinn eines gebremsten Strebens nach Gewinn machen nach der Auffassung von Papst Pius XII den ethischen Inhalt des Berufes des Wirtschaftsprüfers aus.“²⁹

Die Normenkonformität von Jahresabschlüssen und Lageberichten wird von den Abschlussprüfern beurteilt. Der Wert ihres Prüfungsurteils für den Empfänger ist von der Verlässlichkeit der darin enthaltenen Informationen abhängig. Urteile, auf die Adressaten nicht vertrauen können, sind für diese wertlos.³⁰

Der Abschlussprüfer sollte bei der Erfüllung des Prüfungsauftrages einige wesentliche Voraussetzungen erfüllen. Neben der Unbefangenheit und Neutralität muss er auch eine fachliche Eignung besitzen. Dies veranlasste die Gesetzgeber zu einer Konkretisierung der für diese Rolle geeigneten Personen. Hierbei galt daher einerseits möglichen Interessenkollisionen vorzubeugen und andererseits die fachliche Eignung des Wirtschaftsprüfers sicherzustellen. Bezüglich des Rechtsverhältnisses zur Gesellschaft hat der Abschlussprüfer sowohl korporationsrechtliche Grundsätze als auch allgemeines Vertragsrecht zu beachten.³¹

Die Unabhängigkeit und Unbefangenheit können durch verschiedene Faktoren beeinflusst werden. Die folgenden typischen Situationen schildern exemplarisch die Gefährdung der Urteilsfreiheit:

- Personelle Verflechtungen (z.B. wenn der Prüfer gleichzeitig gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsratsmitglied oder Arbeitnehmer beim zu prüfenden Unternehmen ist),
- Finanzielle Interessen (z.B. wenn der Prüfer Anteile am zu prüfenden Unternehmen besitzt),
- Persönliche Beziehungen (z.B. Verwandtschaft oder sozialen Bindungen),

²⁹ Dorn-Zachertz (1977), S. 1.

³⁰ Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1008.

³¹ Vgl. Wehner (2011), S. 321.

- Verbindung von Prüfungs- und Beratungstätigkeit.³²

Für eine professionelle Prüfung der Unternehmen muss für die Wirtschaftsprüfer zu erkennen sein, welche wirtschaftlichen Vorgänge die Zahlen eines Unternehmens reflektieren. Daher sind sie auch als Berater in allgemeinen betriebswirtschaftlichen Fragen geeignet, etwa wenn es sich um Optimierung der Strukturen oder Abläufe eines Unternehmens handelt. Zwecks Vermeidung der Überschneidung der Prüfungs- und Beratungstätigkeit wird jedoch häufig gefordert, dass die Wirtschaftsprüfer diese beiden Aufgabenbereiche streng trennen.³³

Es wirkt sich generell positiv auf die Qualität der Abschlussprüfung aus, wenn Abschlussprüfer in andere, nicht die Prüfung betreffende Fragestellungen beim zu prüfenden Unternehmen einbezogen werden, besonders wenn sich die Kenntnis des Abschlussprüfers über das zu prüfende Unternehmen dadurch erweitert.³⁴ Hierbei ist die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung von besonderer Bedeutung und bestimmte Beratungsleistungen werden kritisch betrachtet.³⁵

Wenn der Abschlussprüfer bei dem geprüften Unternehmen gleichzeitig eine Beratungstätigkeit ausübt, kann er die bei dieser Tätigkeit gewonnenen Informationen auch bei der Prüfung nutzen und dadurch seine Prüfungskosten reduzieren (Knowledge spillovers). Somit steigen sowohl seine aus der Prüfungstätigkeit beim Mandanten erzielbaren Quasi-Renten als auch das Risiko der Beeinträchtigung seiner Objektivität und Unabhängigkeit.³⁶ Auf anderer Seite können die geprüften Unternehmen vom Fachwissen und der Erfahrung des Abschlussprüfers profitieren.³⁷ Die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung ist dann gerechtfertigt, wenn sie neben dem Effekt einer Kostenersparnis, welche sich durch die Synergieeffekte ergibt, auch zusätzlich eine signifikante Erhöhung der Prüfungsqualität zur Folge hat. Dies wäre empirisch zu beweisen.³⁸

³² Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 154.

³³ Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

³⁴ Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

³⁵ Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1010.

³⁶ Vgl. Quick (2007), S. 1137.

³⁷ Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

³⁸ Vgl. Faust (2007), S. 10.

Weiters muss er als Prüfer die innere Distanz zum Mandanten aufrechterhalten, die er bei seiner Beratungstätigkeit gegenüber diesem Mandanten nicht haben muss. Und nicht zuletzt bezieht sich die Prüfung auch auf das Resultat der vorher von ihm selbst erbrachten Beratungsleistungen.³⁹

Die Beratungstätigkeit für den Prüfer hat ihre Grenzen dort, wo er Tatbestände prüft, an deren Entstehung er entscheidend mitgewirkt hat (Selbstprüfung).⁴⁰ Es besteht die Möglichkeit, dass Management einen Beratungsauftrag an den Prüfer vergibt, damit dieser, motiviert durch das Honorar für die Beratung, in seinem Prüfungsbericht die aufgedeckten Unregelmäßigkeiten verschweigt.⁴¹ Es besteht die Gefahr eines moral hazard. Der Abschlussprüfer könnte gegen die an ihn seitens des Managements geleisteten Zahlungen die in seinem Prüfungsbericht aufgedeckten Unregelmäßigkeiten verschweigen. Um diesen Zahlungen einem legalen Anschein zu verleihen, würde das Management diese als Honorar an den Prüfer für seine Beratungsleistungen deklarieren.⁴²

„Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist essentiell für eine gewissenhafte und unparteiische Prüfung, insbesondere dürfen keine Ausschluss- oder Befangenheitsgründe vorliegen. Der Abschlussprüfer stellt vor allem sicher, dass zusätzliche Geschäftsbeziehungen mit dem zu prüfenden Unternehmen, wie Beratungsaufträge, seine wirtschaftliche Unabhängigkeit nicht beeinträchtigen.“⁴³ Die Folgen von gleichzeitiger Beratungstätigkeit auf die Unabhängigkeit und Objektivität lassen sich nur schwer einschätzen.⁴⁴

Nur unabhängige und objektive Abschlussprüfer können die Glaubwürdigkeit von Jahresabschlüssen erhöhen.⁴⁵ „Für die Eigentümer hängen die Gefahren einer fehlenden Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von ihren Möglichkeiten ab, Fehlverhalten des Abschlussprüfers aufzudecken und zu sanktionieren.“⁴⁶

³⁹ Vgl. Faust (2007), S. 10.

⁴⁰ Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

⁴¹ Vgl. Quick (2007), S. 1137.

⁴² Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1012.

⁴³ Österreichische Arbeitskreis für Corporate Governance (2012), Rz. 78.

⁴⁴ Vgl. Quick (2007), S. 1137.

⁴⁵ Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1007.

⁴⁶ Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1012.

Die Gefahr der Befangenheit eines Abschlussprüfers besteht immer dann, wenn Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art vorliegen (§ 271 Abs. 1 UGB bzw. § 319 Abs. 2 HGB). Dies gilt aber auch für Beziehungen zwischen einem Mitglied des Netzwerks des Abschlussprüfers und der zu prüfenden Gesellschaft (§ 271b Abs. 2, 3 UGB bzw. § 319b Abs. 1 HGB). Hierzu wurden in § 271 Abs. 2 UGB bzw. § 319 Abs. 3 HGB zahlreiche Tatbestände aufgeführt, die entweder die Befangenheit eines Abschlussprüfers (Befangenheitstatbestände) oder dessen direkten Ausschluss (Ausschlusstatbestände) zur Folge haben.⁴⁷

Hierbei liegt der Unterschied zwischen den Befangenheitstatbeständen und den Ausschlusstatbeständen darin, dass beim Vorliegen eines Befangenheitstatbestandes der Abschlussprüfer noch die Möglichkeit hat, durch die entsprechenden Schutzmaßnahmen diesem Befangenheitstatbestand entgegenzuwirken. Hingegen beim Vorliegen eines Ausschlusstatbestandes gilt der Abschlussprüfer als ausgeschlossen und diese Ausgeschlossenheit kann auch durch Schutzmaßnahmen nicht behoben werden.⁴⁸

Die Maßnahmen, mit denen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestärkt werden kann, teilen sich in direkte und indirekte. Mit den direkten Maßnahmen will man Konfrontation des Abschlussprüfers mit Situationen vermeiden, welche seine Unabhängigkeit gefährden. Hier geht es oft um Verhaltensnormen. Mit Hilfe der indirekten Maßnahmen soll der Abschlussprüfer wiederum durch negative Anreize zu einem unabhängigen Verhalten motiviert werden. Dies wird erreicht, indem man die Einhaltung des Berufsgrundsatzes der Unabhängigkeit überwacht und das abhängige Verhalten sanktioniert.⁴⁹

Die nationalen und internationalen Regelungen befolgend, müssen die Abschlussprüfer die die Unabhängigkeit gefährdenden Risiken bzw. ein Eigeninteresse vermeiden.⁵⁰ „Hierzu gehört das Selbstprüfungsverbot ebenso wie die bestehenden Honorargrenzen. Einen Schutz durch Transparenz bietet auch die eingeführte Pflicht zur Veröffentlichung der aufgegliederten Abschlussprüferhonorare im Anhang.“⁵¹ Darüber hinaus müssen die Abschlussprüfer den Aufsichtsorganen eines Unternehmens alle Umstände, die eine Befangenheit oder Ausge-

⁴⁷ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 128.

⁴⁸ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

⁴⁹ Vgl. *Quick* (2007), S. 1133.

⁵⁰ Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

⁵¹ <http://www.deutsche-mittelstands-nachrichten.de/2011/06/17572/>

schlossenheit bewirken könnten, offenlegen. Der Aufsichtsrat überwacht laufend die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.⁵²

2.2 Definition und Ratio der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

„Unabhängigkeit ist keine unmittelbar erkennbare und quantifizierbare Größe; sie ist ein gedankliches Konstrukt und entbehrt grundsätzlich einer Verifizierbarkeit.“⁵³ Terminologisch ist die Unabhängigkeit von der Unbefangenheit abzugrenzen. Ist von der „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“ die Rede, so versteht man darunter, dass der Abschlussprüfer „bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in das Treffen seiner Entscheidungen eingebunden ist.“⁵⁴ Die Unbefangenheit i.S. der inneren Unabhängigkeit bezeichnet dagegen die innere Freiheit des Abschlussprüfers von dem ethischen Standpunkt und entbehrt grundsätzlich einer objektiven Kontrolle.⁵⁵

Was die Richtigkeit der Abschlussprüfung betrifft, ist die innere Unabhängigkeit oder Unbefangenheit des Abschlussprüfers, d.h. seine innere Einstellung gegenüber dem geprüften Unternehmen und dem Prüfungsgegenstand (Independence in Fact) von Bedeutung. Diese Unbefangenheit kann jedoch schwer überprüft werden und sie würde auch nicht genügen. Die innere Unabhängigkeit des Abschlussprüfers muss auch glaubhaft nach außen vermittelt werden.⁵⁶

Der Begriff „Besorgnis der Befangenheit“ in § 271 Abs. 1 UGB bzw. § 319 Abs. 2 HGB soll der Anforderung einer „Independence in Appearance“ Ausdruck verleihen. Es sind hiermit Situationen gemeint, in denen der Abschlussprüfer zwar eventuell wirklich unabhängig ist, allerdings der Eindruck einer Befangenheit besteht.⁵⁷

Ob die Besorgnis der Befangenheit im Einzelfall besteht, ist von einem objektiven, sachverständigen und informierten Dritten zu beurteilen. Die Beurteilung erfolgt anhand der Art und

⁵² Vgl. http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_low.pdf

⁵³ Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 27.

⁵⁴ Inwinkl/Kortebusch/Schneider (2009), S. 127.

⁵⁵ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 27.

⁵⁶ Vgl. Faust (2007), S. 2.

⁵⁷ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

des Umfangs objektiver Umstände, die bei einem Dritten Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Wirtschaftsprüfers aufkommen lassen. Der Abschlussprüfer soll ein Prüfungsurteil fällen, welches von Eigeninteresse frei und objektiv ist. Er darf ebenso wenig in Verbindung oder unter dem Einfluss von Personen stehen, die selbst an einem bestimmten Ergebnis des Abschlusses interessiert sind.⁵⁸

Man teilt die Frage nach dem Nutzen des Wertes der Prüfung im Sinne dieses Konzeptes häufig in zwei Teilfragen auf, und zwar, ob der Prüfer:

- Nichteinhaltung von Anforderungen an die Bilanzierung und Buchführung entdeckt,
- bereits entdeckte Verletzungen auch aufdeckt und seinen Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht adäquat anpasst, seine Redepflicht ausübt bzw. das Management dazu auffordert, den Jahresabschluss entsprechend zu ändern;

die erste Teilfrage „Prüfungsqualität“ soll dabei von der Qualifikation abhängen, die zweite die Unabhängigkeit ausdrücken.⁵⁹

2.3 Rechtsquellen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

2.3.1 Überblick

Mit dem Vorhaben, eine Harmonisierung im Bereich der Abschlussprüfung zu erzielen, wurde von der Europäischen Kommission im Jahre 1998 in ihrer Mitteilung „Abschlussprüfung in der Europäischen Union, künftiges Vorgehen“ ein Vorschlag zur Etablierung eines Ausschusses unterbreitet. Die Aufgabe dieses Ausschusses sollte darin bestehen, sich mit der Problematik der Abschlussprüfung auseinanderzusetzen und in Kooperation mit den Abschlussprüfern und den Mitgliedsstaaten weitere Maßnahmen zu erarbeiten. Basierend auf den Resultaten dieses Ausschusses veröffentlichte die Europäische Kommission am 15.11.2000 die Empfehlung „Mindestanforderung an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU.“⁶⁰

⁵⁸ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

⁵⁹ Vgl. *Gelter* (2004), S. 25 – 26.

⁶⁰ Vgl. *Gelter* (2004), S. 26.

Desweiteren wurde von der Europäischen Kommission am 15.11.2002 eine Empfehlung zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers veröffentlicht.⁶¹ Die Art. 22 bis 25 basieren auf der Empfehlung 2002/590/EG hinsichtlich der Grundprinzipien für die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer in der EU.⁶²

Das Fundament für die neuen Vorschriften, also URÄG 2008 und BilMoG, im Bereich der Abschlussprüfung war im Wesentlichen die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.⁶³

Wenn zwischen dem Auftraggeber und dem Abschlussprüfer weder Befangenheits- noch Ausschlussgründe existieren, dann muss laut § 269a UGB bzw. § 317 Abs. 5 HGB die Prüfung verpflichtend auf Basis der ISA stattfinden. Voraussetzung der Anwendung der ISA ist allerdings, dass diese von der EU im Rahmen des Komitologie-Verfahrens übernommen und im Amtsblatt der europäischen Union veröffentlicht werden.⁶⁴ Mit einer Übernahme der International Standards on Auditing (ISA) innerhalb der EU soll eine einheitliche Vorgehensweise bei der Abschlussprüfung erreicht werden. Im Falle der Übernahme solcher internationalen Prüfungsstandards durch die EU verpflichtet sich der Abschlussprüfer gemäß § 269a UGB bzw. § 317 Abs. 5 HGB, die Jahres- und Konzernabschlussprüfungen unter Berücksichtigung dieser Grundsätze durchzuführen.⁶⁵

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland mussten zahlreiche Regelungen anlässlich der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL in innerstaatliches Gesellschaftsrecht transformiert werden.⁶⁶ Die Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers wird in zahlreichen Rechtsquellen geregelt. Diese werden nachfolgend dargestellt.

⁶¹ Vgl. *Quick/Warming-Rasmussen* (2007), S. 1010.

⁶² Vgl. *Lutter/Bayer/Schmidt* (2012), S. 863.

⁶³ Vgl. *Freidank/Altes* (2009), S. 371.

⁶⁴ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 130.

⁶⁵ Vgl. *Ripka* (2008), S. 19.

⁶⁶ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 127.

2.3.2 EU-Recht

2.3.2.1 EU-Empfehlung 2002/590/EG (EU-Unabhängigkeits-Empfehlung)

Die Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU-Grundprinzipien“ der Europäischen Kommission von 16.05.2002 stellt eine Plattform dar, auf welcher die allgemeinen Aspekte der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers behandelt werden. Die in dieser Empfehlung enthaltenen Vorkehrungen sollen zur Verbesserung der Qualität und Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfungen dienen.⁶⁷ Sie soll die Basis für ein gemeinsames Verständnis von Unabhängigkeit in der EU darstellen, beruhend auf der 8. EG-Richtlinie.⁶⁸

Der Abschlussprüfer sollte demnach bei der Erteilung eines Bestätigungsvermerks aus der Sicht der Kommission objektiv, beruflich integer und unabhängig vorgehen.⁶⁹ Dies soll bezüglich der inneren Einstellung (*independence in mind*) und der äußeren Erscheinung bzw. Wahrnehmung (*independence in appearance*) geprüft werden.⁷⁰ Ferner macht die Kommission die Empfehlung, Maßnahmen einzuführen, welche die Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers minimieren sollen.⁷¹ Zu diesen Risiken gehören:

- Wirtschaftliches Eigeninteresse des Prüfers,
- Risiko der Selbstprüfung bei Mitwirkung des Prüfers,
- Vertretung für oder gegen die Interessen des Mandanten,
- Vertrautheit mit und Vertrauen zu dem Mandanten,
- Einschüchterung durch den Mandanten.⁷²

Die EU stellt im Erwägungsgrund 11 der Abschlussprüfungs-RL klar, dass die in der Empfehlung der Europäischen Kommission erwähnten Prinzipien – und insbesondere die einheitliche Definition eines Netzwerks – bei der Formulierung von Durchführungsmaßnahmen zur Unabhängigkeit Berücksichtigung finden können.⁷³

⁶⁷ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 154 – 155.

⁶⁸ Vgl. *Förschle/H. Peemöller* (2004), S. 758 – 759.

⁶⁹ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 155.

⁷⁰ Vgl. *Quick/Warming-Rasmussen* (2007), S. 1008.

⁷¹ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 155.

⁷² Vgl. *Förschle/H. Peemöller* (2004), S. 759.

⁷³ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 155.

2.3.2.2 Die Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG

Das Ziel der Abschlussprüfungs-RL 2006/43/EG ist die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dessen Berufsethik, eine klare Definierung seiner Pflichten sowie die Einführung der verpflichtenden externen Qualitätssicherung und der öffentlichen Aufsicht über seinen Beruf.⁷⁴ Die Unabhängigkeitsbestimmungen des Art. 22 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL wurden in den §§ 271, 271a und 271b UGB bzw. §§ 318, 319 und 319a HGB umgesetzt.⁷⁵

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union müssen gemäß Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL gewährleisten, dass:

- bei der Durchführung der Abschlussprüfung Unabhängigkeit der Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaften gegenüber den geprüften Unternehmen gegeben ist und die Abschlussprüfer nicht in die Entscheidungsprozesse dieser Unternehmen involviert sind;
- die Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften auf die Durchführung einer Abschlussprüfung verzichten, falls jegliche unmittelbare oder mittelbare finanzielle oder geschäftliche Beziehung, Beschäftigungsverhältnis oder sonstige Verbindung zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk und dem geprüften Unternehmen besteht. Hierher gehört auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen, die keine Prüfungsleistungen sind. Dies trifft zu, wenn ein objektiver, verständiger und informierter Dritter aufgrund der Art und des Umfangs der Nichtprüfungsleistungen den Schluss ziehen könnte, dass die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung gefährdet ist. Zu den die Unabhängigkeit gefährdenden Faktoren zählen Selbstprüfung, Eigeninteresse, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Vertrauensbeziehung und Einschüchterung. Bei der Gefährdung der Unabhängigkeit müssen die Abschlussprüfer diese Risiken durch Schutzmaßnahmen minimieren. Ist die Unabhängigkeit trotz dieser Maßnahmen gefährdet, dürfen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei Selbstprüfung oder Eigeninteresse die Abschlussprüfung nicht durchführen;

⁷⁴ Vgl. Weber (2008), S. 2.

⁷⁵ Vgl. Weber (2008), S. 3.

- alle für die Unabhängigkeit relevanten Risiken und die Schutzmaßnahmen, die zur Minderung dieser Risiken ergriffen wurden, von den Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften in ihren Arbeitspapieren dokumentiert werden.⁷⁶

2.3.3 Nationales Recht

2.3.3.1 Österreichische Rechtsquellen

Seit Einführung der Pflichtprüfung im österreichischen Recht ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein Thema, mit welchem sich Gesetzgebung, Wissenschaft und Praxis intensiv auseinandersetzt.⁷⁷ Die Unabhängigkeitsbestimmung des Art. 22 der Abschlussprüfungs-RL wurde nach den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 in den §§ 271, 271a und 271b UGB umgesetzt. Die Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB normiert die Besorgnis der Befangenheit und § 271 Abs. 2 UGB enthält konkrete Ausschlussstatbestände, die unwiderlegbar und unbeseitigbar die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzen. Ferner erforderte die Abschlussprüfungs-RL vor allem auch Anpassungen im Berufs- bzw. Aufsichtsrecht. Die §§ 82 und 88 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) sowie § 21 der Wirtschaftstreuhänderberufs-Ausübungsrichtlinie 2003 (WT-ART 2003) enthalten berufsrechtliche Vorschriften bezüglich der Sorgfalt, Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Der § 18a Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) schreibt vor, welche Sanktionen bei Verletzung der Bestimmungen betreffend die externe Qualitätsprüfung zu verhängen sind.⁷⁸

2.3.3.2 Deutsche Rechtsquellen

Auch in Deutschland gab es seit dem Ende der 90er Jahre etliche Gesetzesreformen (KonTraG, 4. WPO-Novelle, WPreG, DCGK, BilReG, APAG, und schließlich BilMoG), mit denen auch Maßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers implementiert wurden:

- Strengere Definition der Umsatzabhängigkeit,

⁷⁶ Vgl. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates

⁷⁷ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstahl/Schiemer (2009), S. 27.

⁷⁸ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 156.

- interne Pflichtrotation,
- Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat
- explizite Beratungsverbote,
- Publizität der Honorare des Abschlussprüfers,
- externe Qualitätskontrollen,
- Verbesserung der Berufsaufsicht,
- öffentliche Aufsicht,
- Einrichtung von Prüfungsausschüssen.⁷⁹

Nicht nur die Regelungen der §§ 319 Abs. 2 bis 4, 319a, 319b HGB sollen die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers gewährleisten, sondern darüber hinaus auch die im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer (WP) und vereidigter Buchprüfer (vBP) festgesetzten Pflichten. Die §§ 43, 44 und 49 WPO kodifizieren allg. im Berufsrecht das Gebot der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Wirtschaftsprüfers bzw. des vereidigten Buchprüfers. Der § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO schreibt dem Prüfer vor, seinen Beruf unabhängig auszuüben. Nach dem § 44 Abs. 1 Satz 3 WPO dürfen die berufsfremden gesetzlichen Vertretern und Gesellschaftern einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPG) und Buchprüfungsgesellschaft (BPG) die für die Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfer nicht beeinflussen und damit deren Unabhängigkeit gefährden.⁸⁰

Der Wirtschaftsprüfer bzw. der vereidigter Buchprüfer soll gemäß § 49 WPO seine Tätigkeit vor allem dann unterlassen, wenn bei der Durchführung eines Auftrags die Besorgnis der Befangenheit besteht.⁸¹ Somit greift § 49 WPO unmittelbar in die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften ein. In diesem Sinne reglementiert die Vorschrift des § 49 WPO i.V.m. § 43 WPO die Entscheidung des Prüfers über Akzeptanz oder Ablehnung des Abschlussprüfungsmandanten.⁸²

⁷⁹ Vgl. Quick (2007), S. 1133.

⁸⁰ Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 15.

⁸¹ Vgl. <http://www.wpk.de/pdf/bs-wpvbp-alt.pdf>

⁸² Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 15.

2.4 Zusammenfassung

Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer rückte in letzter Zeit immer mehr in den Blickpunkt der Öffentlichkeit. Die Zahl der Haftungsklagen gegen Wirtschaftsprüfer stieg rapide an. Zwischen den Vorstellungen und Erwartungen der Öffentlichkeit an die Leistungen der Abschlussprüfer, den gesetzlichen Vorgaben und der Realität besteht eine Diskrepanz.⁸³ Die neuen Regelungen, die im Zuge des URÄG 2008 und BilMoG im UGB und HGB eingeführt wurden, sollen diese Diskrepanz minimieren.

Die Empfehlung der Europäischen Kommission vom 16.05.2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU und die Abschlussprüfungs-RL 2006/43/EG bilden die Grundlage für das URÄG 2008 in Österreich sowie das BilMoG in Deutschland und wurden durch diese in nationales Recht übernommen.⁸⁴ „Die Änderungen bringen weitere Verschärfungen hinsichtlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers mit sich.“⁸⁵

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist Garant für eine objektive, neutrale Bewertung der Unternehmensangaben, oder anders gesagt die tragende Säule für die als Kernelement herausgestellte prüferische Urteilsfreiheit.⁸⁶ Die Schwierigkeit bei der Sicherstellung der Urteilsfreiheit liegt darin, dass die Einstellung des Prüfers für Dritte weder unmittelbar beobachtbar ist, noch leicht vorgeschrieben werden kann. Beim Betrachten der Definition von *DeAngelo* (1981) stellt man fest, dass die Prüfungsqualität stark von der tatsächlichen Einstellung des Prüfers und dem bei der Prüfung eingehaltenen Genauigkeitsniveau abhängt.⁸⁷

Insbesondere die Verbindung von Prüfungs- und gleichzeitiger Beratungstätigkeit stellt eine Gefahr für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar, was zu vielen Diskussionen führt.⁸⁸ Bei gleichzeitiger Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen für denselben Mandanten besteht beim Prüfer die Gefahr, seine innere Unabhängigkeit zu verlieren, da er bei einer rigoros durchgeführten Prüfung eventuell den Verlust seines Beratungsauftrags riskiert.⁸⁹ Die

⁸³ Vgl. *Gelter* (2004), S. 21.

⁸⁴ Vgl. *Volkman* (2011), S. 8.

⁸⁵ *Kroiss/Nowotny/Reiffenstahl/Schiemer* (2009), S. 27.

⁸⁶ Vgl. *Kremer* (2007), S. 162.

⁸⁷ Vgl. *DeAngelo* (1981), S. 186; zitiert nach *Wiemann* (2011), S. 45.

⁸⁸ Vgl. *Quick/Warming-Rasmussen* (2007), S. 1007.

⁸⁹ Vgl. *Schattka* (2011), S. 131.

Investoren neigen insb. dazu, die Unabhängigkeit des Prüfers anzuzweifeln, wenn dieser für den Mandanten gleichzeitig Beratungsleistungen im nennenswerten Umfang erbringt.⁹⁰

Gewiss wird die Handlungsweise des Abschlussprüfers von seiner tatsächlichen Unabhängigkeit beeinflusst, aber es ist gerade die öffentlich wahrgenommene Unabhängigkeit, auf die es bei der Beurteilung der Vertrauenswürdigkeit ankommt.⁹¹

⁹⁰ Vgl. *Faust* (2007), S. 10.

⁹¹ Vgl. *Mauelshagen* (2008), S. 173.

3 Bestimmungen zur Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers

3.1 Bestimmungen des UGB

In § 270 UGB wurden neben der Anpassung an die Abschlussprüfungs-RL einige inhaltliche und terminologische Klarstellungen vorgenommen. Darüber hinaus sollten ein paar Punkte in der Bestimmung eine bessere Struktur erhalten.⁹²

Die Wahl des Abschlussprüfers bei Aktiengesellschaften laut § 270 Abs. 1 UGB erfolgt durch die Hauptversammlung, wobei der Aufsichtsrat einen Vorschlag zu erstatten hat. Unmittelbar nach der Wahl hat der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag an den Abschlussprüfer zu vergeben und mit ihm auch das Honorar auszumachen.⁹³ „Als Abschlussprüfer des Konzernabschlusses gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist, wenn er die Voraussetzungen gemäß § 268 Abs. 4 erfüllt. Erfolgt die Einbeziehung auf Grund eines Zwischenabschlusses, so gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des letzten vor dem Konzernabschlussstichtag aufgestellten Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist.“⁹⁴ Demzufolge kann der § 270 UGB unmittelbar für die Prüfung des Jahresabschlusses sowie des Konzernabschlusses angewendet werden.

Der Aufsichtsrat soll bei Vorbereitung und Abschluss des Prüfungsvertrages auch im Innenverhältnis die ausschlaggebenden Entscheidungen treffen und vor allem die Prüfungsausschreibung und die Verhandlungen mit dem Abschlussprüfer selbst erledigen.⁹⁵ Der Prüfungsvertrag und die Honorarhöhe dürfen ausdrücklich an keinerlei Bedingungen, wie z.B. die Zustimmung zu einer bestimmten bilanziellen Vorgangsweise, gebunden werden.⁹⁶

Auch gemäß Art. 25 der Abschlussprüfungs-RL darf das Prüfungshonorar nicht durch zusätzliche Leistungen des Prüfers beeinflusst werden, was explizit in § 270 Abs. 1 UGB verankert

⁹² Vgl. Weber (2008), S. 34.

⁹³ Vgl. § 270 Abs. 1 UGB

⁹⁴ § 270 Abs. 2 UGB

⁹⁵ Vgl. Decker (2008), S. 16.

⁹⁶ Vgl. https://www.pwc.com/at/en/tipps-und-trends/tipps_trends_uraeg2008.pdf

ist. Ferner wird in Anlehnung an § 78 AktG vorgeschrieben, dass die Honorarhöhe den Aufgaben des Prüfers und dem Prüfungsumfang angemessen ausfällt.⁹⁷

Bei unverhältnismäßig niedrigen Honoraren besteht das Risiko, dass die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers in Gefahr gerät, insbesondere im Falle einer Verbindung zwischen der Prüfung und gleichzeitig finanziell lukrativen Beratungstätigkeiten. Das Honorar soll in der Art und dem Umfang der Prüfung angemessen sein. Damit soll der Sorge um die Gefährdung der Unabhängigkeit entgegengewirkt und das Risiko vermieden werden, dass die außerhalb des Prüfungsvertrags liegende Aspekte sich auf die Qualität der Prüfung auswirken.⁹⁸ Existiert aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung ein Prüfungsausschluss, so muss diesem berichtet werden.⁹⁹

Der präsuntive Abschlussprüfer muss vor seiner Wahl alle Fakten erörtern und aufzeichnen, welche seine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten. Desweiteren muss er vor allem über eventuell getroffene Schutzmaßnahmen zur Sicherstellung einer unabhängigen und unbefangenen Prüfung informieren.¹⁰⁰ „Vor Erstattung des Vorschlags für die Wahl des Abschlussprüfers sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter hat der Abschlussprüfer seine Befugnis zur Prüfung einer Aktiengesellschaft sowie das Nichtvorliegen von Ausschlussgründen schriftlich zu bestätigen und eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten.“¹⁰¹

In Österreich kann ein Prüfungsauftrag gemäß § 270 Abs. 1 UGB nur dann widerrufen werden, wenn gemäß § 270 Abs. 3 UGB ein anderer Prüfer bestellt worden ist. Nach § 270 Abs. 3 UGB hat das zuständige Handelsgericht einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies u.a. durch die gesetzlichen Vertreter, den Aufsichtsrat oder von Gesellschaftern – deren Anteile zusammen 20% des Stammkapitals oder 350.000 Euro erreichen – beantragt worden ist, und die Abberufung des aktuellen Abschlussprüfers aus einem in der Person des Ab-

⁹⁷ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 132.

⁹⁸ Vgl. *Weber* (2008), S. 34.

⁹⁹ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 114.

¹⁰⁰ Vgl. *Rödler* (2008), S. 16.

¹⁰¹ Vgl. *Österreichische Arbeitskreis für Corporate Governance* (2006), Rz. 77.

abschlussprüfers liegenden wichtigen Grund geboten erscheint.¹⁰² Ein wichtiger Grund liegt vor allem dann vor, wenn die Besorgnis zur Befangenheit des Abschlussprüfers besteht. Weitere Gründe sind u.a. mangelnde fachliche Qualifikation, mangelnde persönliche bzw. sachliche Ausstattung und allenfalls berufsrechtliche Verfahren. Wenn das Handelsgericht dem Antrag stattgibt, muss es gleichzeitig einen neuen Prüfer bestellen.¹⁰³ Der Abschlussprüfer selbst kann nach § 270 Abs. 6 UGB einen bereits angenommenen Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund kündigen.

3.2 Bestimmungen des HGB

Der § 318 HGB enthält Vorschriften über die korporationsrechtliche Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers im Falle der gesetzlichen Pflichtprüfung.¹⁰⁴ Zusätzlich regelt die Vorschrift das Kündigungsrecht des Abschlussprüfers wie auch eine Informationspflicht an die WPK bei Kündigung oder Widerruf.¹⁰⁵ Der § 318 HGB gilt unmittelbar für die Prüfung des Jahresabschlusses sowie des Konzernabschlusses.¹⁰⁶ Die Bestellung eines Abschlussprüfers erfolgt in drei Verfahrensschritten: der Wahl des Abschlussprüfers, der Erteilung des Prüfungsauftrages durch das zuständige Organ der prüfungspflichtigen Gesellschaft und der Annahme des Prüfungsauftrages durch den Prüfer.¹⁰⁷

„Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses wird von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens.“¹⁰⁸ Nach § 318 Abs. 1 Satz 4 HGB wird bei einer AG der Prüfungsauftrag durch den Aufsichtsrat erteilt und nicht vom Vorstand, dessen Rechenschaftslegung der Abschlussprüfer zu kontrollieren hat. Wenn der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag erteilt hat, so ist der Prüfungsbericht ihm vorzulegen (§ 321 Abs. 5 HGB). Auf Empfehlung des DCGK soll der Aufsichtsrat vor Erstellung seines Wahlvorschlags eine Unabhängigkeitserklärung der präsumtiven Prüfer einholen, dies dient der Vermeidung von Abhängigkeiten (Ziffer 7.2.1 DCGK).¹⁰⁹

¹⁰² Vgl. § 270 Abs. 3 UGB

¹⁰³ Vgl. *Peter* (2008), S. 217.

¹⁰⁴ Vgl. *Mattheus* (2011), S. 6.

¹⁰⁵ Vgl. *Veldkamp* (2010), Rz.1.

¹⁰⁶ Vgl. *Förschle/Heinz* (2010), Rz.1.

¹⁰⁷ Vgl. *Ebke* (2008), Rz.1.

¹⁰⁸ *Theile* (2009), S. 289.

¹⁰⁹ Vgl. *Moßdorf* (2010), S. 391.

Der Abschlussprüfer wird durch das Gericht auf Antrag des Vorstands, Aufsichtsrats oder einer Aktionärsminorität mit 5% des Grundkapitals oder Aktien im Börsenwert von 500.000 Euro bei Vorliegen eines Abberufungsgrundes, vor allem eines Ausschlussgrundes nach den §§ 319 Abs. 2, 3, 319a HGB, abberufen (§ 318 Abs. 3 HGB).

Als Konsequenz der Einführung des § 319b HGB in die handelsrechtlichen Vorschriften wurde der § 318 Abs. 3 Satz 1 HGB ergänzt. So kommt es zur Erweiterung der Antragsgründe des gerichtlichen Ersetzungsverfahrens. Bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 319b HGB, d.h. wenn ein Mitglied des Netzwerks des Abschlussprüfers einen der Ausschlussgründe nach den §§ 319, 319a HGB erfüllt, der den Ausschluss des Abschlussprüfers von der Abschlussprüfung nach sich zieht, hat das Gericht einen neuen Abschlussprüfer zu bestellen.¹¹⁰ Der gerichtlich bestellte Abschlussprüfer trifft üblicherweise wie auch der gewählte Abschlussprüfer Vereinbarungen über Vergütung und Auslagenersatz mit der Kapitalgesellschaft (KapGes) bzw. Kapitalgesellschaft & Co. Gesellschaft (KapCoGes).¹¹¹

Die Abwahl des Abschlussprüfers ist nur aus Gründen, die an der Person des gewählten Prüfers liegen, möglich. Das ist vor allem dann der Fall, wenn ein Ausschlussgrund nach §§ 319 Abs. 2 bis 5, 319a HGB vorliegt (§ 318 Abs. 3 Satz 1 HGB).¹¹² Eine Kündigung kann nur aus wichtigem Grund erfolgen, Meinungsunterschiede über den Inhalt des Bestätigungsvermerks werden nicht als solcher beurteilt (§ 318 Abs. 6 HGB).¹¹³ Ebenso wenig ein punktueller Verstoß der Auskunftspflichten (§ 320 HGB), anderenfalls hätte die Gesellschaft ein Druckmittel, die Ablösung eines unbequemen Abschlussprüfers herbeizuführen.¹¹⁴

Die Bestimmung des § 318 Abs. 3 HGB verweist auf die Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 2 bis 5, § 319a, 319b HGB,¹¹⁵ deren Vorliegen ausnahmslos einen Grund für eine außerordentliche Kündigung darstellt. Eine Kündigung ist aber nur bei einer nicht sofortigen Beseitigung des Ausschlussgrundes zulässig. Beispielsweise kann ein Mitarbeiter des Abschlussprüfers,

¹¹⁰ Vgl. Veldkamp (2009), S. 707.

¹¹¹ Vgl. Förchle/Heinz (2010), Rz. 32.

¹¹² Vgl. Henn/Frodermann/Jannott (2009), S. 634.

¹¹³ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 159.

¹¹⁴ Vgl. Förchle/Heinz (2010), Rz. 34.

¹¹⁵ Vgl. Peter (2008), S. 93.

der einen Ausschlussgrund aufweist, umgehend von der Abschlussprüfung ausgeschlossen bzw. der schädliche Anteilsbesitz kurzfristig wieder verkauft werden.¹¹⁶

Die das Honorar des Abschlussprüfers betreffenden Regelungen werden im § 318 Abs. 5 HGB behandelt. Der von Gericht bestellte Abschlussprüfer, wie auch der gewählte Abschlussprüfer, hat Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für seine Tätigkeit. Damit wurde der Auslagen- und Vergütungsanspruch des Prüfers abstrakt in der Form eines gesetzlichen Anspruches formuliert. (§ 318 Abs. 5 Satz 1 und 2 HGB).¹¹⁷

Der Abs. 8 des § 318 HGB wurde ebenfalls neu eingeführt. Mit dem § 318 Abs. 8 HGB wurde Art. 38 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL in nationales Recht umgesetzt.¹¹⁸ Demzufolge müssen die gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft sowie der Abschlussprüfer umgehend und schriftlich begründet die Wirtschaftsprüferkammer von der Kündigung oder dem Widerruf des Prüfungsauftrages informieren.¹¹⁹ Eine Übertragung dieser Aufgabe auf andere Organe des Unternehmens ist nicht zulässig.¹²⁰

Die Involvierung der Wirtschaftsprüferkammer soll zur Objektivierung des Kündigungs- bzw. des Widerrufsprozesses beitragen.¹²¹ Die unabhängige Unterrichtung seitens der obengenannten beteiligten Parteien soll der Wirtschaftsprüferkammer eine Basis für Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Widerrufs bzw. der Kündigung des Prüfungsauftrags bieten.¹²²

Der § 318 Abs. 8 HGB dient dem Ziel, dass keine unrechtmäßige und unauffällige einvernehmliche Trennung der Abschlussprüfer von dem geprüften Unternehmen während der Prüfungslaufzeit stattfindet.¹²³

¹¹⁶ Vgl. *Förschle/Heinz* (2010), Rz. 34.

¹¹⁷ Vgl. *Mirtschink* (2006), S. 36.

¹¹⁸ Vgl. *Veldkamp* (2009), S. 707.

¹¹⁹ Vgl. § 318 Abs. 8 HGB

¹²⁰ Vgl. *Baetge/Thiele* (2011), Rz. 162.

¹²¹ Vgl. *Veldkamp* (2009), S. 708.

¹²² Vgl. *Baetge/Thiele* (2011), Rz. 162.

¹²³ Vgl. *Veldkamp* (2009), S. 707.

3.3 Gegenüberstellung

In dem § 270 UGB bzw. § 318 HGB wurden Einzelheiten der Bestellung, Abberufung und Ersetzung des Abschlussprüfers sowie der Beendigung des Prüfungsvertrages geregelt. Der Abschlussprüfer wird grundsätzlich durch die Gesellschafter oder Aufsichtsrat der zu prüfenden Kapitalgesellschaft gewählt und nicht durch den Vorstand bzw. die Geschäftsführung, da diese Organe auch für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlich sind. Somit wird die Unabhängigkeit der Bestellung des Abschlussprüfers sowie auch die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung gestärkt. In diesem Punkt stimmt die österreichische mit der deutschen Rechtslage – auf konzeptioneller Ebene – weitgehend überein.

Das Vorliegen eines Ausschlusstatbestandes nach §§ 271 Abs. 1 bis 5, 271a, 271b UGB bzw. §§ 319 Abs. 2 bis 5, 319a, 319b HGB wird als wichtiger Abberufungsgrund betrachtet. Somit bestehen bei den Bestimmungen bezüglich der Abberufung des Abschlussprüfers in beiden Ländern in diesem Punkt keine Unterschiede.

Im § 271 Abs. 1 UGB letzter Satz wurde das Abschlussprüferhonorar insofern geregelt, als der Prüfungsvertrag und die Höhe des vereinbarten Entgelts an keinerlei Voraussetzungen oder Bedingungen geknüpft sein dürfen. Sie dürfen auch nicht davon abhängig sein, ob der Prüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt. Zur besseren Transparenz sollen auch die Nichtprüfungsleistungen deklariert werden.¹²⁴

Die Abschlussprüfungs-RL erfordert im Art. 25, dass der Prüfungsvertrag und die Honorarhöhe an keinerlei Bedingungen oder Voraussetzungen geknüpft werden und nicht davon abhängen, ob der Prüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt, was explizit in § 270 Abs. 1 UGB verankert ist. Ferner wird in Anlehnung an § 78 AktG vorgeschrieben, dass die Honorarhöhe den Aufgaben des Prüfers und dem Prüfungsumfang angemessen ausfällt.

Die das Honorar des Abschlussprüfers betreffenden Regelungen werden im § 318 Abs. 5 HGB behandelt. Der von Gericht bestellte Abschlussprüfer, wie auch der gewählte Abschlussprüfer, hat zwar gemäß § 318 Abs. 5 HGB Anspruch auf Ersatz angemessener barer

¹²⁴ Vgl. § 270 Abs. 1 UGB

Auslagen und auf Vergütung für seine Tätigkeit,¹²⁵ jedoch wird im § 318 HGB das Honorar des Abschlussprüfers nicht weiter angesprochen. Somit hat sich der Gesetzgeber in Österreich stark an den Art. 25 der Abschlussprüfungs-RL orientiert, während der Gesetzgeber in Deutschland diesbezügliche Bestimmungen weniger umfangreich formuliert hat.

¹²⁵ Vgl. § 318 Abs. 5 HGB

4 Bestimmungen zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers

4.1 Bestimmungen des UGB

Laut den EB zum URÄG 2008 diene die Einführung des § 271 Abs. 1 UGB der Implementierung des Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL über den allgemeinen Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.¹²⁶ Dieser soll demzufolge bei der Prüfung objektiv und frei von Eigeninteresse urteilen. Aus diesem Grund darf er nicht in einem nahen Verhältnis zu Personen stehen bzw. unter deren Einfluss sein, wenn diese Personen daran interessiert sind, dass der Abschluss ein bestimmtes Resultat hat.¹²⁷

Die bis dato bekannten Ausschlussgründe (z.B. qualifizierter Anteilsbesitz, Organstellung, Führung der Bücher, Erstellung des Jahresabschlusses oder Mitwirkung an der internen Revision) wurden noch durch eine Generalklausel vervollständigt.¹²⁸

Im Gesetz wird bereits deutlich zwischen Befangenheit (§ 271 Abs. 1 UGB) und Ausgeschlossenheit (§ 271 Abs. 2 UGB) eines Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer unterschieden.¹²⁹ Die Besorgnis der Befangenheit in § 271 Abs. 1 UGB umfasst Sachverhalte, in denen bei Vorliegen eines sachlichen Grundes aus Sicht eines vorurteilslosen Dritten die Möglichkeit der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gegeben ist. Im Rahmen der Abschlussprüfung sind zunächst die besonderen Ausschlussstatbestände des § 271 Abs. 2 UGB zu prüfen, bei negativem Befund ist ein Rückgriff auf die Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB vorzunehmen. Die Differenzierung zwischen beiden Tatbeständen ist jedoch insofern von zentraler Bedeutung, als die Besorgnis der Befangenheit nach § 271 Abs. 1 UGB durch entsprechende Schutzmaßnahmen heilbar ist. Hingegen ist bei Vorliegen des § 271 Abs. 2 UGB eine unwiderlegbare und unheilbare Vermutung der Gefährdung der Unabhängigkeit festzustellen.¹³⁰

Es kam ein zusätzlicher neuer Ausschlussgrund dazu, aufgrund dessen ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist, wenn er keine Bescheinigung gemäß § 15 A-

¹²⁶ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html

¹²⁷ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

¹²⁸ Vgl. Pessenlehner (2008), S. 18.

¹²⁹ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 119 – 120.

¹³⁰ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 39.

QSG vorweist.¹³¹ Der § 271 Abs. 4 UGB bestimmt, inwieweit die Befangenheits- und Ausschlussgründe auch auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anzuwenden sind. Bei Vorliegen eines Befangenheitsgrundes wird die Sanktion des Honorarentfalls nach § 271 Abs. 6 UGB angewendet.¹³²

Die Sanktion des Honorarentfalls beim Verstoß gegen die Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB kommt nur dann zur Anwendung, wenn sich der Abschlussprüfer grob fahrlässig nicht über die Existenz der Besorgnis der Befangenheit bewusst ist.¹³³ Dies ist der Unterschied zu den konkret formulierten Ausschlussgründen, bei denen auch leicht fahrlässige Unkenntnis schadet.

Die Forderung einer „Independence in Appearance“ des Council of Europe (CoE) bzw. die Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird durch den Auffangtatbestand „Besorgnis der Befangenheit“ berücksichtigt.¹³⁴ Es genügt nicht, dass der Abschlussprüfer tatsächlich unabhängig und frei von allen sein Urteil verfälschenden Einflüssen ist (Independence in mind, Independence in fact), sondern er soll bereits den bloßen Eindruck der Selbstprüfung, der Parteilichkeit, der Abhängigkeit sowie der Voreingenommenheit vermeiden (Independence in appearance).¹³⁵

In bestimmten Fällen mag der Abschlussprüfer tatsächlich unabhängig sein, der Anschein einer Befangenheit kann aber trotzdem bestehen. Mit der Begriffsfolge der Besorgnis der Befangenheit soll somit zum Ausdruck gebracht werden, dass allein schon der Anschein einer Abhängigkeit ausreicht.¹³⁶ Beispiele für mögliche Situationen, in denen Befangenheit besteht (bzw. angemessene Schutzmaßnahmen) finden sich vor allem in der Empfehlung der Kommission vom 16.05.2002 zur „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU-Grundprinzipien“ (Empfehlung zur Unabhängigkeit) sowie im „Code of Ethics for Professional Accountants“ (Code of Ethics) des International Ethics Standards Board for Accountants

¹³¹ Vgl. Jaufer (2010), S. 401.

¹³² Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 119 – 120.

¹³³ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/ME/ME_00121/imfname_086265.pdf

¹³⁴ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 157.

¹³⁵ Vgl. Warncke (2005), S. 281.

¹³⁶ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 157.

(IAESB) der International Federation of Accountants (IFAC), auf die in den EB verwiesen wird.¹³⁷

Die folgenden Faktoren können eine Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers darstellen:

- wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Abschlussprüfers am Ergebnis der Prüfung,
- Selbstprüfung,
- Interessenvertretung für oder gegen den Mandanten durch den Abschlussprüfer,
- allzu enge Vertrautheit und Naheverhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und der Unternehmensleitung, sowie
- besondere Einflussnahme durch den Mandanten.¹³⁸

Aufgrund der Vielfalt der möglichen Konstellationen ist eine Klassifizierung des Tatbestands der Besorgnis der Befangenheit nicht möglich.¹³⁹ Dementsprechend schildert die EU-Kommission die wahrgenommene Unabhängigkeit mit der Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwerwiegend sind, dass ein sachverständiger Dritter die Objektivität des Abschlussprüfers in Zweifel zieht.¹⁴⁰

Der Anwendungsbereich des § 271 Abs. 1 UGB umfasst somit vor allem auch Sachverhalte, die entweder in § 271 Abs. 2 oder § 271a Abs. 1 UGB nicht genannt werden oder die zwar prinzipiell festgehalten sind, jedoch die in Vorschriften festgelegten quantitativen Grenzen nicht erreichen, weshalb bei diesen Sachverhalten kein Ausschlussgrund vorliegt.¹⁴¹ Die Besorgnis der Befangenheit ergibt sich erst, wenn sich weitere zusätzliche Gefahrfaktoren ergeben und zu dem Ausgangssachverhalt addieren.¹⁴²

Nur wenn diese Umstände selbst für die Urteilsbildung sichtlich relevant oder auch unter Beachtung von Schutzmaßnahmen insgesamt gewichtig sind, kann eine Beeinträchtigung der

¹³⁷ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

¹³⁸ Vgl. § 271 UGB

¹³⁹ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 158.

¹⁴⁰ Vgl. *Wiemann* (2011), S. 48.

¹⁴¹ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html

¹⁴² Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 121 – 122.

Unbefangenheit vorliegen.¹⁴³ Der Abschlussprüfer hat die Möglichkeit, bei den von § 271 Abs. 1 UGB (Befangenheit) erfassten Sachverhalten Schutzmaßnahmen zu ergreifen, um der Besorgnis der Befangenheit entgegen zu steuern. Im Gegensatz dazu können in den Fällen der § 271 Abs. 2 bis 4 UGB (Ausgeschlossenheit) und § 271a UGB (Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) Schutzmaßnahmen nicht berücksichtigt werden.¹⁴⁴

Man unterscheidet zwischen Schutzmaßnahmen und Vermeidungsmaßnahmen. Die Vermeidungsmaßnahmen beseitigen den Grund für die Besorgnis der Befangenheit. Sie verhindern die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Besorgnis der Befangenheit und können auch bei § 271 Abs. 2 bis 4 und § 271a UGB zum Tragen kommen.¹⁴⁵ Beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 271 Abs. 1 UGB darf die Prüfung von dem Abschlussprüfer nicht durchgeführt werden, solange die Besorgnis der Befangenheit nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt ist.¹⁴⁶

In seinem Prüfungsbetrieb soll vom Abschlussprüfer ein Sicherheitssystem mit genauer Dokumentation etabliert werden, welches man auf Qualität prüfen kann. Dieses soll folgende wichtige Punkte enthalten: schriftlich festgehaltene Unternehmensstrategie hinsichtlich Unabhängigkeit und Unbefangenheit, effektives Informieren aller Entscheidungsträger und Mitarbeiter in einem Prüfungsbetrieb über Maßnahmen, Einsatz erfahrener Fachleute, die für die Verwirklichung dieser Unternehmenspolitik verantwortlich sind, sowie eine Dokumentationen über die Evaluierung der Risikofaktoren für die Unabhängigkeit und Unbefangenheit.¹⁴⁷

Grundsätze der Errichtung von Schutzmaßnahmen werden vor allem dann erforderlich, wenn ein Abschlussprüfer für eine börsennotierte Gesellschaft oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen zusätzlich zu der Prüfungstätigkeit auch noch Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die eine nicht unwesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss haben könnten (Nichtprüfungsleistungen).¹⁴⁸

¹⁴³ Vgl. Weber (2008), S. 43.

¹⁴⁴ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 122.

¹⁴⁵ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 32.

¹⁴⁶ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

¹⁴⁷ Vgl. Weber (2008), S. 37.

¹⁴⁸ Vgl. Peter (2008), S. 94.

Auch die Bewertungsleistungen, die sich auf den Jahresabschluss wesentlich auswirken, sind dem Abschlussprüfer laut § 271 Abs. 2 Z 4 lit. d UGB nicht gestattet.¹⁴⁹ Die Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU-Grundprinzipien“ verlangt hier, dass das interne Sicherheitssystem des Prüfungsbetriebs solche Fälle erkennt und dann entsprechende Schutzmaßnahmen gesetzt werden. Zu den Maßnahmen gehören z.B. getrennte Verantwortlichkeiten bei der Durchführung spezieller „Nichtprüfungsaufträge“ bzw. eine externe Überprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer.¹⁵⁰

Bei Verstoß gegen die §§ 271, 271a und 271b UGB werden als wirksame und abschreckende Strafmaßnahmen der Honorarentfall (§ 271 Abs. 6 UGB) sowie der Verlust der Haftungsbeschränkung (§ 275 Abs. 2 UGB) vorgesehen. Diese Sanktionen kommen nur bei Vorliegen einer Befangenheit nach § 271 Abs. 1 und § 271b Abs. 2 UGB erster Fall zum Tragen, wenn diese Befangenheit nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt wurde. Der Terminus „Ausschlussgrund“ in § 271 Abs. 6 UGB beinhaltet sowohl die Ausschlussgründe in §§ 271, 271a und 271b UGB als auch jene in anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen (z.B. nach dem WTBG oder dem BWG), wobei mit der Bezeichnung „Befangenheit“ nur jene nach UGB gemeint sind.¹⁵¹

Es wird bei den explizit formulierten Ausschlussgründen grundsätzlich angenommen, dass der Prüfer über deren Vorliegen Bescheid weiß bzw. wissen muss. Im Falle der Generalklausel des § 271 Abs. 1 UGB wird wiederum das Kriterium der Wissentlichkeit bzw. der grob fahrlässigen Unwissenheit eine wichtigere Rolle spielen und zu einer Einschränkung der erwähnten Rechtsfolgen führen. Das gilt in gleicher Weise für den § 271 Abs. 4 UGB erster Fall sowie für den § 271b Abs. 2 UGB erster Fall, welche Bestimmungen auf § 271 Abs. 1 UGB verweisen.¹⁵²

Der allgemeine Ausschlussgrund „Befangenheit“ bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist dann gegeben, wenn der Grund für die Besorgnis der Befangenheit bei der Person

¹⁴⁹ Vgl. *Peter* (2010), S. 113.

¹⁵⁰ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 123.

¹⁵¹ Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/transpo/at02.pdf

¹⁵² Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/transpo/at02.pdf

des Wirtschaftsprüfers oder des Prüfungsleiters liegt, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet. Die Ausschlussgründe betreffen neben der Prüfungsgesellschaft selbst auch ihre gesetzlichen Vertreter, ihre Gesellschafter, die Mitglieder des Prüfungsteams und die mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbundenen Unternehmen.¹⁵³ Gemäß § 271 Abs. 5 UGB gelten die Unvereinbarkeitsregelungen nach § 271 Abs. 1 bis 4 UGB entsprechend für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses.

4.2 Bestimmungen des HGB

Der Personenkreis, welcher die gesetzliche Jahres- und Konzernabschlussprüfung i.S.d. § 316 Abs. 1 und 2 HGB durchführen darf, ist im § 319 HGB festgelegt. Laut § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB kommen als gesetzliche Abschlussprüfer grundsätzlich nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage.¹⁵⁴ Bei § 319 HGB handelt es sich um zwingendes Recht, was zur Folge hat, dass weder durch Satzungsbestimmungen noch durch gesonderte Regelungen nach § 319 HGB ausgeschlossenen Personen als Abschlussprüfer zugelassen werden können.¹⁵⁵

Im § 319 Abs. 2 bis 4 HGB werden Ausschlussgründe, d.h. Tatbestände genannt, bei deren Vorliegen der Prüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft unwiderlegbar als abhängig betrachtet werden und diese daher den Prüfungsauftrag ablehnen müssen.¹⁵⁶

Laut dem zentralen Unabhängigkeitsgrundsatz, der in § 319 Abs. 2 HGB aufgenommen wurde, darf ein Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, vereidigter Buchprüfer sowie Buchprüfungsgesellschaft nicht Abschlussprüfer sein, falls Gründe vorliegen, nach denen Besorgnis der Befangenheit besteht.¹⁵⁷ Der § 319 Abs. 3 HGB – eben wie § 319a HGB – beinhaltet hingegen eine Aufzählung bestimmter Einzelsachverhalte, die unbestreitbar die Besorgnis der Befangenheit beweisen und damit absolute Ausschlussstatbestände eines Prüfers sind.¹⁵⁸

¹⁵³ Vgl. *Pessenlehner* (2008), S. 18.

¹⁵⁴ Vgl. *Mattheus* (2011), Rz. 1.

¹⁵⁵ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 3.

¹⁵⁶ Vgl. *Baetge/Thiele/Moser* (2011), S. 14.

¹⁵⁷ Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 3.

¹⁵⁸ Vgl. *Baetge/Thiele/Moser* (2011), S. 14.

Ein Wirtschaftsprüfer ist gemäß § 319 Abs. 2 HGB beim Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit (auch nur gegenüber mit ihnen zusammenarbeitenden Personen) von der Abschlussprüfung ausgeschlossen,¹⁵⁹ besonders bei Existenz von Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zwischen dem Prüfer und dem zu prüfenden Unternehmen. Besorgnis der Befangenheit besteht beim Vorliegen von Umständen, aufgrund deren ein verständiger Dritter an der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zweifeln kann.¹⁶⁰

„Der Abschlussprüfer darf zu keinem Zeitpunkt während der Abschlussprüfung einen Inhabilitätsbestand aus § 319 Abs. 2 bis 4 HGB erfüllen.“¹⁶¹ Für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses gelten die Unvereinbarkeitsregelungen nach § 319 Abs. 2 bis 4 HGB gemäß § 319 Abs. 5 HGB entsprechend.¹⁶²

Bei im § 319 Abs. 3 HGB erfassten Sachverhalten können keine Schutzmaßnahmen berücksichtigt werden (§ 22a Abs. 2 BS für WP/vBP),¹⁶³ weil eine Gefährdung der Unabhängigkeit durch Selbstprüfung, Eigeninteresse, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Einschüchterung gegeben ist. Im Gegensatz dazu müssen der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft im Anwendungsbereich des § 319 Abs. 2 HGB Schutzmaßnahmen ergreifen, um das Risiko zu minimieren. Sind die Risiken im Vergleich zu den Schutzmaßnahmen so relevant, dass weiterhin die Gefährdung der Unabhängigkeit gegeben ist, darf im Falle von Selbstprüfung und Eigeninteresse der Prüfungsauftrag nicht angenommen werden.¹⁶⁴

Im § 22 Abs. 1 BS für WP/vBP stehen die folgenden Schutzmaßnahmen:

- Erörterungen mit dem Aufsichtsgremium,
- Erörterungen mit Aufsichtsstellen außerhalb des Unternehmens (z.B. BaFin oder Rechnungshöfe),
- Transparenzregelungen (z.B. Offenlegung von Honoraren),
- Einbeziehen von Personen in den Prüfungsauftrag, die nicht schon anderweitig damit befasst waren,

¹⁵⁹ Vgl. Moßdorf (2010), S. 390.

¹⁶⁰ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 159.

¹⁶¹ Mattheus (2011), Rz. 50.

¹⁶² Vgl. Henn/Frodermann/jannott (2009), S. 632.

¹⁶³ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 32.

¹⁶⁴ Vgl. Förchle/Schmidt (2010), Rz. 1.

- Beratung mit Fachleuten, die in Fragen der Unbefangenheit Erfahrung haben,
- personelle und organisatorische Maßnahmen, die sicherstellen, dass Informationen aus der zusätzlichen Tätigkeit, die eine Befangenheit des Abschlussprüfers zu Folge haben können, dem für die Abschlussprüfung Verantwortlichen nicht zur Kenntnis gelangen (sog. „Firewalls“).¹⁶⁵

In Unterschied zum § 318 Abs. 3 HGB ist bei § 318 Abs. 2 HGB die subjektive Haltung des einzelnen Prüfers nicht ausschlaggebend, sondern das äußerliche Vorliegen von objektiven Tatbestandsmerkmalen. Eine Kenntnis oder ein Verschulden des Prüfers ist nicht erforderlich. Allein die abstrakte Gefährdungslage genügt, damit der Eindruck der Befangenheit des Abschlussprüfers gerechtfertigt erscheint und somit wird er von den Rechnungslegungs-Adressaten als befangen betrachtet. Damit wird die Garantie einer unabhängigen Jahresabschlussprüfung der Disposition der Gesellschaft und ihrer Organe entzogen.¹⁶⁶

Der Gesetzgeber hat im § 319 Abs. 3 HGB einige typische Fälle zusammengefasst. In diesen Fällen sind die äußeren Abhängigkeiten aufgrund gesellschafts- und arbeitsrechtlicher Beziehungen zum prüfenden Unternehmen oder zum Prüfungsgegenstand so relevant, dass bei ihrem Bestehen Interessenkonflikte gegeben sind bzw. von der Öffentlichkeit befürchtet werden.¹⁶⁷

Nach § 319 Abs. 3 HGB in allen Gesellschaften sind die Prüfer von der zu prüfenden Gesellschaft von der Prüfung ausgeschlossen, wenn auf die Prüfer folgende Kriterien zutreffen:

- Vorliegen von wesentlichem finanziellen Interesse an der Gesellschaft,
- Ausübung von gesetzlichen Vertretungs- oder Aufsichtsfunktionen oder Arbeitnehmertätigkeit für die Gesellschaft,
- Beteiligung an der Erstellung des Jahresabschlusses sowie
- Bezug von jeweils mehr als 30% des Gesamteinkommens während der letzten fünf Jahre.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Vgl. § 22 BS WP/vBP

¹⁶⁶ Vgl. *Mattheus* (2011), Rz. 44.

¹⁶⁷ Vgl. *Mattheus* (2011), Rz. 44.

¹⁶⁸ Vgl. *Moßdorf* (2010), S. 391.

Die in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB (Nichtprüfungsleistungen) angeführten Tätigkeiten konkretisieren das Selbstprüfungsverbot des Abschlussprüfers. Diese Tätigkeiten haben den Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers oder eines vereidigten Buchprüfers von der Abschlussprüfung zur Folge. Eine Selbstprüfung liegt nach § 23a Abs. 1 BS für WP/vBP dann vor, wenn der Prüfer bei der Prüfung Tatbestände beurteilt, an deren Zustandekommen er selbst unmittelbar beteiligt war und diese Beteiligung nicht von untergeordneter Bedeutung war,¹⁶⁹ was einen starken Einfluss auf die Unbefangenheit und die Objektivität seiner Beurteilung ausüben kann.¹⁷⁰

Um zu vermeiden, dass entsprechende Vorschriften umgangen werden, gilt dies nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Hs. 2 HGB auch dann, wenn solche Tätigkeiten von einem Unternehmen für die geprüfte Kapitalgesellschaft geleistet werden, wobei der Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigter Buchprüfer einen wichtigen Einfluss auf dieses Unternehmen hat (gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter mit einem Stimmrechtsanteil von mehr als 20%).¹⁷¹

Das Risiko bei einer Selbstprüfung ist darin begründet, dass der Abschlussprüfer die Resultate seiner eigenen Arbeit bei der Abschlussprüfung bestätigt sehen möchte.¹⁷² Als Begründung des Selbstprüfungsverbots wird in den Erläuterungstexten zur Berufssatzung die Gefahr geschildert, dass bei einer unmittelbaren Mitwirkung des Prüfers an der Entstehung des Prüfungsgegenstands Fehler bei der Prüfung nicht erkannt oder zwecks Vermeidung von Nachteilen nicht zugegeben werden (fachliche Voreingenommenheit bzw. Selbstschutz).¹⁷³

Um die Frage, welche Fälle vom § 319 Abs. 2 HGB erfasst sind, zu beantworten, muss man zuerst herausfinden, ob ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 3 HGB oder nach § 319a HGB vorliegt. Wenn kein Tatbestand des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 5 HGB oder des § 319a HGB erfüllt ist, muss im zweiten Schritt geprüft werden, ob der vorliegende Sachverhalt zu einer Besorgnis der Befangenheit i.S.d. § 319 Abs. 2 HGB führt.¹⁷⁴

¹⁶⁹ Vgl. Förchle/Schmidt (2010), Rz. 24.

¹⁷⁰ Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 98.

¹⁷¹ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 48.

¹⁷² Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 98.

¹⁷³ Vgl. Förchle/Schmidt (2010), Rz. 24.

¹⁷⁴ Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 33.

Die vorstehenden Anforderungen des § 319 Abs. 2 und 3 HGB werden mit der Vorschrift im § 319 Abs. 4 HGB bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entsprechend angewendet; ferner führt die Erfüllung der in § 319 Abs. 2 und 3 HGB genannten Tatbestände durch

- einen gesetzlichen Vertreter,
- einen Gesellschafter, der mehr als 20% der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt,
- ein verbundenes Unternehmen,
- einen bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigten Gesellschafter, oder
- eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann,

zu einem Ausschluss der Prüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer.¹⁷⁵

Aufgrund der Tatsache, dass oft nur der Prüfer selbst über Existenz einer Gefährdungslage i.S.d. § 319 Abs. 2 oder 3 HGB Bescheid weiß, hat er neben seiner berufsrechtlichen Verpflichtung zur Aufklärung gegenüber der Gesellschaft (§ 49 WPO) darüber hinaus gemäß seinen Mandatsnebenpflichten die Geschäftsleitung bzw. den Aufsichtsrat über die Inhabilität im Rahmen eines Prüfungsauftrags im Voraus zu informieren.¹⁷⁶

Bei Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 319 Abs. 1 HGB bei der Wahl einer Person zum Abschlussprüfer wird diese Wahl für nichtig erklärt. Ein Jahresabschluss, der von dieser Person nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG im Rahmen der gesetzlichen Prüfungspflicht geprüft wurde, ist ebenso nichtig. Eine Verletzung der § 319 Abs. 2 bis 4 HGB hat laut § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG keine Nichtigkeit des Jahresabschluss zur Folge.¹⁷⁷

4.3 Gegenüberstellung

In dem § 271 Abs. 2 und 3 UGB wurde eine Ungenauigkeit in der Terminologie behoben. Die Abs. 2 und 3 nehmen nur auf natürliche Personen Bezug. Die Bezeichnung Abschlussprüfer bezieht sich im UGB allerdings sowohl auf Wirtschaftsprüfer als auch auf Wirtschaftsprü-

¹⁷⁵ Vgl. Henn/Frodermann/Jannott (2009), S. 632.

¹⁷⁶ Vgl. Mattheus (2011), Rz. 51.

¹⁷⁷ Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 184.

fungsgesellschaften. Deswegen benutzt man in § 271 Abs. 2 und 3 UGB die Bezeichnung des Wirtschaftsprüfers (als Abschlussprüfer). Dies entspricht auch dem vergleichbaren § 319 HGB.¹⁷⁸

Die Abschlussprüfungs-RL erfordert im Art. 29, dass Abschlussprüfer einem Qualitätssicherungssystem unterzogen werden. Dies wurde im österreichischen Recht durch den § 271 Abs. 2 Z 3 UGB und das § 15 A-QSG berücksichtigt.¹⁷⁹ Auch vergleichbare Bestimmungen hielten den Einzug in deutsches Recht (§ 319 Abs. 1 HGB und § 57a Abs. 1 bzw. 6 WPO). Dem § 319 Abs. 1 HGB zufolge müssen „die Abschlussprüfer nach den Sätzen 1 und 2 über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung verfügen, es sei denn, die Wirtschaftsprüferkammer hat eine Ausnahme genehmigung erteilt.“¹⁸⁰

Der § 271 Abs. 1 UGB wurde nicht für die Befangenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlussprüfer konzipiert, aus diesem Grund musste in § 271 Abs. 4 UGB eine entsprechende Regelung für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgesehen werden. Demzufolge gilt eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als befangen, wenn gegen einen Wirtschaftsprüfer, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet, oder gegen eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung innehat, nach § 271 Abs. 1 UGB ein Befangenheitsgrund vorliegt. Das Pendant in § 319 Abs. 4 HGB sieht eine weitergehende Regelung vor,¹⁸¹ die folgendermaßen lautet: „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sind von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ein verbundenes Unternehmen, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter oder eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann, nach Abs. 2 oder 3 ausgeschlossen sind.“¹⁸²

¹⁷⁸ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 125.

¹⁷⁹ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 19.

¹⁸⁰ § 319 Abs. 1 HGB

¹⁸¹ Vgl. Baetge/Thiele/Moser (2011), Rz. 146.

¹⁸² § 319 Abs. 4 HGB

Die deutsche Regelung definiert, dass die Gesellschaft auch dann ausgeschlossen (im Sinn des UGB befangen) ist, wenn ein gesetzlicher Vertreter oder ein Gesellschafter mit einem Anteil von mehr als 20% nach § 319 Abs. 2 HGB ausgeschlossen (im Sinn des UGB befangen) sind. Im Gegensatz dazu gilt die Prüfungsgesellschaft nur dann als befangen (im Sinn des HGB ausgeschlossen), wenn die Befangenheit bei dem den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer oder dem Prüfungsleiter nach § 271 Abs. 1 UGB gegeben ist.¹⁸³

Dies betrifft einerseits Situationen, wenn bei den Personen unmittelbare Befangenheit vorliegt, zum Beispiel wenn zwischen dem Prüfungsleiter und dem Finanzvorstand der geprüften Gesellschaft ein Eheverhältnis besteht. Auch eine nur mittelbare Befangenheit der im § 271 Abs. 4 Satz 1 UGB genannten Personen hat die Befangenheit der Gesellschaft zur Folge, wenn beispielsweise eine gesetzliche Vertreterin der Prüfungsgesellschaft mit dem Finanzvorstand verheiratet ist und sie den Prüfungsleiter beeinflusst, sodass bei diesem eine Befangenheit entsteht.¹⁸⁴

Beim Vorliegen von Gründen, hauptsächlich Beziehungen des geschäftlichen, finanziellen oder persönlichen Charakters, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, ist der Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer gemäß § 319 Abs. 2 HGB als Abschlussprüfer ausgeschlossen. Diese Generalklausel wurde in modifizierter Form im § 271 Abs. 1 UGB übernommen.¹⁸⁵

Die § 271 Abs. 1 UGB und § 319 Abs. 2 HGB normieren den Tatbestand der Befangenheit. Hingegen bezeichnet der Begriff Ausgeschlossenheit die konkret aufgezählten Tatbestände, bei deren Vorliegen der Abschlussprüfer die Prüfung nicht durchführen darf.¹⁸⁶ Es ist zu erwähnen, dass das HGB keine vergleichbar strengen Sanktionen wie das UGB (§ 271 Abs. 6 und § 275 Abs. 2 UGB) kennt.¹⁸⁷

¹⁸³ Vgl. Weber (2008), S. 39.

¹⁸⁴ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 126.

¹⁸⁵ Vgl. Henn/Frodermann/Jannott (2009), S. 631.

¹⁸⁶ Vgl. Weber (2008), S. 36.

¹⁸⁷ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 127.

5 Bestimmungen zu den besonderen Ausschlussgründen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

5.1 Bestimmungen des UGB

Hier sind die besonderen Vorschriften für Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. „Public Interest Companies“, d.h. vor allem börsennotierte Unternehmen, Banken, andere Finanzinstitute und Versicherungen) zu beachten.¹⁸⁸ Die Funktion eines Abschlussprüfers für das öffentliche Interesse ist deswegen von Bedeutung, weil eine große Interessengruppe auf die Qualität seiner Arbeit vertraut. Grundsätzlich gilt, dass ein gutes Qualitätsniveau der Prüfung für das ordnungsgemäße Funktionieren der Märkte förderlich ist, weil dadurch die Richtigkeit und Effizienz der Abschlüsse erhöht wird.¹⁸⁹

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse soll durch eine noch strengere Trennung zwischen der Abschlussprüfungstätigkeit und anderen Dienstleistungen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gesichert werden. Dagegen kann man aber einwenden, dass es nicht zielführend ist, eine solche Regelung nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen bzw. Unternehmen ab einer bestimmten Größe einzuführen.¹⁹⁰

Es wird in § 271a UGB eine klare Gliederung der Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer einerseits und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften andererseits durch eigene Absätze umgesetzt.¹⁹¹ Dem § 271a Abs. 1 Z 1 UGB zufolge gilt ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft als ausgeschlossen, wenn er „in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von mit dieser verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.“¹⁹²

¹⁸⁸ Vgl. Hofmann (2008), S. 245.

¹⁸⁹ Vgl. Lutter/Bayer/Schmidt (2012), S. 876.

¹⁹⁰ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 174.

¹⁹¹ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 129.

¹⁹² § 271a Abs. 1 UGB

Diese Regel weist darauf hin, dass die Transaktionen zwischen dem Abschlussprüfer und der zu prüfenden Gesellschaft nicht gestattet sind, sofern sie die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden bzw. zu einem Interessenkonflikt führen.¹⁹³

Auch die Tätigkeiten nach § 271a Abs. 1 Z 2 UGB können zum sofortigen Ausschluss des Abschlussprüfers führen.¹⁹⁴ Das trifft zu, wenn der Abschlussprüfer im betreffenden Geschäftsjahr zusätzlich zu der Prüfungstätigkeit für die zu prüfende Gesellschaft Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbringt.¹⁹⁵ Dies gilt aber nur dann, wenn diese Tätigkeiten mehr als nur die Darlegung der Gestaltungsalternativen darstellen und die eine maßgebliche Wirkung auf den Jahresabschluss ausüben.¹⁹⁶

Aus der Formulierung „über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen“ geht hervor, dass § 271a Abs. 1 Z 2 UGB nur zur Anwendung kommt, wenn der Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft bezüglich der sogenannten Nichtprüfungsleistungen konkrete Vorschläge und Empfehlungen macht, d.h. nicht nur Kommentare zur der bestehenden Rechtslage bei bestimmten Umständen gibt, die beispielweise den Auftraggeber zu einer der Erhaltung von Steuervorteilen dienenden Tätigkeit veranlassen sollen.¹⁹⁷

Ein Beispiel für einen Ausschlussgrund des Abschlussprüfers wäre die Erbringung von Beratungsleistungen, die der Ausgliederung von bestimmten Risiken aus einem Konzernabschluss dienen sollen. Hiermit wäre die Grenze zur Selbstprüfung überschritten, weil man kaum annehmen kann, dass derselbe Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung des Konsolidierungskreises zu dem Ergebnis kommen würde, dass die Nichteinbeziehung der Risiken nicht gesetzeskonform ist.¹⁹⁸

Fernerhin ist laut § 271a Abs. 1 Z 3 UGB der Abschlussprüfer von der Prüfung dann ausgeschlossen, wenn er in der zu prüfenden Geschäftsperiode bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen für die zu prüfende Gesellschaft eine mitwirkende Rolle gespielt hat. Das Hauptargument dafür ist, dass in der Regel solche Systeme zur Gewinnung von Informationen für den Jahresabschluss verwendet werden. Daher

¹⁹³ Vgl. *Peter* (2010), S. 113.

¹⁹⁴ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 129.

¹⁹⁵ Vgl. *Peter* (2008), S. 94.

¹⁹⁶ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 129.

¹⁹⁷ Vgl. *Peter* (2008), S. 97.

¹⁹⁸ Vgl. *Peter* (2008), S. 97.

es ist dem Abschlussprüfer nicht gestattet, über die Entwicklung und Einrichtung derartiger Systeme Einfluss auf die Angaben im Jahresabschluss zu nehmen, die anschließend Gegenstand der Prüfung sind.¹⁹⁹

Die Mitgliedstaaten der EU müssen gemäß Art. 42 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL garantieren, dass der oder die für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortlichen Prüfungspartner spätestens nach sieben Jahren seit der Bestellung den Prüfungsmandat zurücklegen und erst nach Ablauf einer zweijährigen Pause wieder zur Mitwirkung an der Prüfung des gleichen Unternehmens eingesetzt werden.²⁰⁰

Folglich sieht die Abschlussprüfungs-RL nur die obligatorische Einführung einer „internen Rotation“ vor. Im Gegensatz zur externen Rotation, die den Wechsel der Prüfungsgesellschaft erfordert, geht es bei interner Rotation um den personenbezogenen Austausch (personenbezogene Rotation). Der mit dem GesRÄG 2005 eingeführte § 271a Abs. 1 Z 4 UGB stimmt daher mit der Abschlussprüfungs-RL überein. Der Art. 42 Abs. 3 Abschlussprüfungs-RL strebt eine Mindestharmonisierung an, deshalb wird ein kürzerer Rotationszeitraum von fünf Jahren keinen Widerspruch zur Abschlussprüfungs-RL bedeuten.²⁰¹

Um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiter zu stärken, wurden die Anforderungen an die personenbezogene Rotation bei den public interest companies nach § 271a Abs. 4 UGB mit dem URÄG 2008 intensiviert.²⁰²

Der § 271a Abs. 1 UGB schreibt vor, dass der Abschlussprüfer nach der fünften Zeichnung des Bestätigungsvermerks bei großen Kapitalgesellschaften nach § 221 Abs. 3 UGB sein Mandat zurücklegen soll (interne Rotation). Erst wenn die Prüfungstätigkeit (im Falle einer Prüfungsgesellschaft in Verbindung mit § 271a Abs. 3 UGB der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Prüfer und der Prüfungsleiter) zumindest für zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre unterbrochen war, kann er bei dem gleichen Mandanten wieder als Abschlussprüfer tätig werden. Diese Regelung betrifft nicht das restliche Prüfungsteam.²⁰³

¹⁹⁹ Vgl. *Peter* (2008), S. 97.

²⁰⁰ Vgl. *Moßdorf* (2010), S. 389.

²⁰¹ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 130.

²⁰² Vgl. *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* (2009), S. 34.

²⁰³ Vgl. *Schuchter* (2012), S. 247.

Auch die Konzernabschlussprüfer gelten nach dem zweiten Satz des § 271a Abs. 4 UGB als ausgeschlossen, wenn sie laut § 271a Abs. 1 Z 4 UGB (d.h. auf Grund bereits fünfmaliger Zeichnung des Bestätigungsvermerks ohne zumindest zweijährige Pause) von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind. Dieser Ausschlussgrund bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften lässt sich vermeiden, in dem man eine interne Rotation i.S.d. § 271a Abs. 3 UGB vornimmt.²⁰⁴

Zum besseren Verständnis der Formulierung „bedeutender verbundener Unternehmen“ können die Erläuterungen zum Regierungsentwurf BilMoG als Auslegungshilfe herangezogen werden. Demnach wird ein Tochterunternehmen dann als wesentlich definiert, wenn es mit mehr als 20% zum Konzernumsatz Beitrag leistet oder mehr als 20% des Konzernvermögens innehat.²⁰⁵

Der § 271a UGB sieht über § 271 Abs. 2 UGB hinausgehend weitere Unabhängigkeitsanforderungen vor. Laut diesem ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 271a Abs. 3 UGB von der Abschlussprüfung einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 Satz 2 UGB) bzw. einer großen Kapitalgesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 bis 6 UGB) überschritten wird, neben den allgemeinen Befangenheits- und Ausschlussgründen nach § 271 UGB ausgeschlossen, wenn:²⁰⁶ „wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 1 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist.“²⁰⁷

Der Art. 2 Z 16 lit. b der Abschlussprüfungs-RL besagt, dass der Abschlussprüfer dann als „verantwortlicher Prüfungspartner“ im Fall einer Konzernabschlussprüfung gilt, wenn er von

²⁰⁴ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 129.

²⁰⁵ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 34.

²⁰⁶ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 172 – 173.

²⁰⁷ § 271 Abs. 4 UGB

einer Prüfungsgesellschaft zum für die Durchführung der Abschlussprüfung auf Konzern-ebene vorrangig Verantwortlichen genannt wurde, sowie dann, wenn er auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften als vorrangig Verantwortlicher bestimmt wurde.²⁰⁸

Diese Bestimmung erforderte in Verbindung mit Art. 42 eine Ergänzung in § 271a Abs. 4 UGB (Ausgeschlossenheit des Konzernabschlussprüfers). Deswegen schlägt man einen weiteren Ausschlussgrund für Personen vor, die laut § 271a Abs. 1 Z 4 UGB von der Prüfung eines in den Konzernabschluss eingeschlossenen bedeutenden Unternehmens (das bezieht sich auch auf das Mutterunternehmen) ausgeschlossen sind, sowie für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gemäß § 271a Abs. 3 UGB in Verbindung mit § 271 a Abs. 1 Z 4 UGB von der Prüfung eines in den Konzernabschluss eingeschlossenen bedeutenden Unternehmens ausgeschlossen sind.²⁰⁹

Mit der Änderung des § 271a Abs. 4 UGB wird bezweckt, dass auch Personen von der Unterzeichnung eines Bestätigungsvermerkes für den Konzernabschluss eines unter § 271a UGB fallenden Unternehmens ausgeschlossen sind, welche aufgrund der Vorschriften zur internen Rotation laut § 271a UGB von der Prüfung eines in den Konzernabschluss einbezogenen bedeutenden Unternehmens ausgeschlossen sind.²¹⁰ Auch für den Prüfer bedeutender verbundener Unternehmen bei der Konzernabschlussprüfung gelten die gleichen Rotationsfristen von fünf unterzeichneten Bestätigungsvermerken.²¹¹

Der letzte Halbsatz des § 271a Abs. 4 UGB befasst sich mit dem Thema, ob eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Konzernabschlussprüfer ausgeschlossen ist, weil nur diese Gesellschaft und nicht einer ihrer Mitarbeiter zum Prüfer bestellt wurde. Die Ausgeschlossenheit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft liegt dann vor, wenn die natürliche Person, die für die Prüfungsgesellschaft den Konzernabschluss unterschreibt oder bei der Prüfung maßgeblich leitende Tätigkeit ausführt, selbst als Einzelprüfer ausgeschlossen wäre. Bei der Interpretation gemäß den Richtlinien ist für das Kriterium der „Bedeutsamkeit“ auf die Bedeutung des Unternehmens im Konzernverbund hinzuweisen. Folglich liegt die Ausschlussursache des § 271a

²⁰⁸ Vgl. Weber (2008), S. 40.

²⁰⁹ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 130.

²¹⁰ Vgl. http://www.kpmg.at/uploads/media/Dimensionen_0208.pdf

²¹¹ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 34.

Abs. 4 UGB nur bei verbundenen Unternehmen vor, die für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns (§ 250 Abs. 2 UGB) eine wesentliche Stellung besitzen.²¹²

5.2 Bestimmungen des HGB

Die Neufassung des § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB dehnte entsprechend der Vorgabe des Art. 42 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL den Anwendungsbereich auf den Wirtschaftsprüfer aus, der für die Abschlussprüfung verantwortlichen ist. Bis zur Einführung des BilMoG betraf der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift nur den Wirtschaftsprüfer, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnete. In § 319a Abs. 1 Satz 5 HGB wurde der Begriff „verantwortlicher Prüfungspartner“ definiert. Die Vorschrift sollte der Umsetzung des Art. 2 Nr. 16 der Abschlussprüfungs-RL in deutsches Recht dienen.²¹³

Die Besorgnis der Befangenheit gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB besteht dann, wenn ein Wirtschaftsprüfer in den letzten fünf Jahren mehr als 30% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft bzw. von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Kapitalanteile besitzt, Einnahmen bezogen hat und dies voraussichtlich im laufenden Jahr zu erwarten ist.²¹⁴

Für die Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse liegt die Besorgnis der Befangenheit bereits bei einer Einnahmequote von 15% unwiderlegbar vor (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB). Der Grund dafür ist, dass der Gesetzgeber bei Unternehmen von öffentlichem Interesse von einem erhöhten Schutzbedürfnis der Adressaten der Abschlussprüfer ausgeht.²¹⁵

Gilt ein Unternehmen als kapitalmarktorientiert, sind besondere Ausschlussründe für Wirtschaftsprüfer vorgesehen. Schon mit dem KonTraG wurde eine Vorschrift in den § 319 HGB eingeführt, nach welcher ein Abschlussprüfer seine Tätigkeit nicht mehr ausführen durfte, falls er innerhalb einer Zeitspanne von 10 Jahren den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB

²¹² Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 131.

²¹³ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2008), S. 366.

²¹⁴ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 8.

²¹⁵ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 8.

in mehr als sechs Fällen unterzeichnet hatte. Diese Vorschrift war für die Abschlussprüfer einer börsennotierten AG gültig.²¹⁶

Nach der alten Fassung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB war es den Wirtschaftsprüfern nicht gestattet, als Abschlussprüfer tätig zu sein, falls sie einen Bestätigungsvermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens von öffentlichem Interesse in sieben oder mehr Fällen unterzeichnet hatten. Dieser Wirtschaftsprüfer durfte für die folgenden drei Jahre keine Prüfung bei diesem Unternehmen durchführen. Die Bestimmungen dieses Paragraphes galten auch für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wenn sie einen entsprechenden Wirtschaftsprüfer beschäftigen (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB a.F.).²¹⁷

Hingegen gibt die Neufassung des § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB vor, dass ein verantwortlicher Abschlussprüfer höchstens sieben Jahre lang bei demselben Unternehmen Tätigkeiten als Abschlussprüfer ausführen darf. Danach darf er zumindest zwei Jahre lang die Abschlussprüfung dieses Unternehmens nicht durchführen. Als verantwortlicher Prüfungspartner wird derjenige bezeichnet, der den Bestätigungsvermerk unterschreibt oder für die Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich ist.²¹⁸ Sofern Zeichnungs-Verantwortlichkeit und Durchführungsverantwortlichkeit auseinanderfallen, wird es durch diese Regelung zu einer Ausweitung der internen Rotationspflicht auf mehrere – mindestens zwei – natürliche Personen kommen.²¹⁹

Die Regelung wird durch § 319a Abs. 2 HGB auf den Konzernabschlussprüfer gleichermaßen angewendet. Der Konzernabschlussprüfer wird dann auch als verantwortlicher Prüfungspartner betrachtet, wenn er vor seiner Tätigkeit als Konzernabschlussprüfer bereits verantwortlich ein bedeutendes Tochterunternehmen geprüft hat.²²⁰

Wenn Tochterunternehmen mehr als 20% des Konzernvermögens oder mehr als 20% des Konzernumsatzes ausmachen, gelten sie in der Regel als bedeutend. Die Frist von sieben Jahren nimmt ihren Anfang erst zu jenem Zeitpunkt, zu dem das Tochterunternehmen für den

²¹⁶ Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 31.

²¹⁷ Vgl. *Veldkamp* (2009), S. 711.

²¹⁸ Vgl. *Zülch/Hoffmann* (2009), S. 208.

²¹⁹ Vgl. *Kessler/Leinen/Strickmann* (2008), S. 367.

²²⁰ Vgl. *Ebke* (2008), Rz. 39.

Konzern wirklich bedeutend geworden ist. Die Vorschriften des § 319a Abs. 1 und 2 HGB finden parallel Anwendung, falls das betreffende Tochterunternehmen selbst kapitalmarktorientiert ist.²²¹

Im Jahr 2004 kam mit dem EG-Richtlinienvorschlag die Forderung nach der Umsetzung einer fünfjährigen internen oder einer siebenjährigen externen Rotationspflicht für Unternehmen von öffentlichem Interesse in das nationale Recht der Mitgliedsstaaten, was im Jahr 2006 durch Art. 42 Abs. 2 der europäischen Abschlussprüfungs-RL in abgeschwächter Form geschah. Dem Art. 42 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL zufolge muss nur eine interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nach sieben Jahren mit einer sich anschließenden Abkühlphase von zwei Jahren in nationales Recht umgesetzt werden.²²²

Der ausgeschlossene Wirtschaftsprüfer darf hingegen während dieser Abkühlphase dem Prüfungsteam zu einzelnen Fragen Auskünfte erteilen. Darüber hinaus sind die Nichtprüfungsleistungen für den Mandanten, z.B. Beratungsleistungen, Gutachten sowie sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen, vom Rotationsgebot nicht betroffen.²²³

Das Ziel des Rotationsgebotes ist es, der Beeinträchtigung der Objektivität vom Abschlussprüfer entgegenzuwirken. Diese auch als sog. „Betriebsblindheit“ genannte Beeinflussung des Prüfers kann dann eintreten, wenn dieser für dasselbe Prüfungsmandat über viele Jahre tätig ist.²²⁴

Der deutsche Gesetzgeber hatte sich im Hinblick auf diese zwei miteinander verbundenen Aspekte, d.h. „Betriebsblindheit“ und „hoher Prüfungsqualität“ für eine interne Rotation des Wirtschaftsprüfers,²²⁵ welcher den Bestätigungsvermerk unterzeichnet, entschieden. Diese beschränkt sich auf die Prüfungsmandate von öffentlichem Interesse.²²⁶

²²¹ Vgl. Zülch/Hoffmann (2009), S. 208.

²²² Vgl. Wiemann (2011), S. 66.

²²³ Vgl. Förschle/Schmidt (2010), Rz. 33.

²²⁴ Vgl. Veldkamp (2009), S. 710.

²²⁵ Vgl. Veldkamp (2009), S. 711.

²²⁶ Vgl. Bormann (2012), Rz. 50.

Durch die Neufassung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB im Zuge des BilMoG fand eine Annäherung an die US-amerikanischen Vorschriften des Sarbanes-Oxley Act statt. Das bedeutet, dass die Pflicht zur internen Rotation nicht nur für die den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Prüfer gilt, sondern auch für jeden weiteren Prüfungspartner, welcher für die Abschlussprüfung auf Konzernebene bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war.²²⁷

Bis zum Inkrafttreten des BilMoG bezog sich die Rotationsvorschrift nur auf den Wirtschaftsprüfer, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat. Nach der Einführung des BilMoG unterliegt auch ein den Bestätigungsvermerk nicht unterzeichnender Wirtschaftsprüfer den Rotationsvorschriften, wenn er als der für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer betrachtet wird.²²⁸

Infolgedessen ergibt sich durch den § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB eine Erweiterung des Anwendungsbereiches von § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und deren verantwortliche Prüfungspartner.²²⁹ Die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den verantwortlichen Prüfungspartner ist dabei nicht mehr erforderlich. Die sogenannte Abkühlphase verkürzt sich von drei auf zwei Jahre (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Satz 4 sowie Satz 5 HGB).²³⁰

Die Bedeutsamkeit der Neuregelung ergibt sich aus der Tatsache, dass der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer nicht immer mit dem verantwortlichen Prüfungspartner identisch ist. Die Regelung hat für die zu prüfenden Unternehmen eine informative Funktion, weil sich der Abschlussprüfer vor Auftragsannahme vergewissern muss, dass er keine Ausschlussstatbestände erfüllt.²³¹ Andere Mitglieder des Prüfungsteams bleiben von der Rotationspflicht unangetastet.²³² Weiters wird der Begriff „der verantwortliche Prüfungspartner“ in diesem Paragraph definiert.²³³

²²⁷ Vgl. Wiemann (2011), S. 68.

²²⁸ Vgl. Förstle/Schmidt (2010), Rz. 32.

²²⁹ Vgl. Veldkamp (2009), S. 711.

²³⁰ Vgl. Fülber/Kuschel/Maier (2010), S. 34.

²³¹ Vgl. Zülch/Hoffmann (2009), S. 208.

²³² Vgl. Förstle/Schmidt (2010), Rz. 32.

²³³ Vgl. Padberg/Padberg/Werner (2010), S. 61.

Überdies besteht die Ausgeschlossenheit eines Abschlussprüfers von der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, wenn dieser in dem zu prüfenden Geschäftsjahr in Rechts- oder Steuerangelegenheiten für das zu prüfende Unternehmen beratend tätig war, und diese Tätigkeit über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und als Nichtprüfungsleistung qualifiziert wird.²³⁴ In der Regel haben die Rechts- und Steuerberatung eine mittelbare Wirkung auf die im Jahresabschluss dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, weil sie unternehmerische Entscheidungen unterstützen und sich dann mittels dieser Entscheidungen auf den Jahresabschluss auswirken.²³⁵

Bei der Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB geht es hauptsächlich ums Befolgen des Selbstprüfungsverbots bei Rechts- und Steuerberatungsleistungen, da die Erbringung der Rechts- und Steuerberatungsleistungen in Verbindung mit der Prüfungstätigkeit problematisch ist. Nichtsdestotrotz ist das Erbringen von Rechts- und Steuerberatungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Abschlussprüfer weiterhin zulässig.²³⁶ Der Wirtschaftsprüfer darf die Grenzen seiner funktionellen Zuständigkeit nicht überschreiten, d.h. der Abschlussprüfer soll lediglich Handlungsalternativen aufzeigen und bei seiner Beratungstätigkeit keine unternehmerischen Entscheidungen treffen.²³⁷

In Gesellschaften mit an einem organisierten Markt notierten Wertpapieren ist ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung auch dann ausgeschlossen,²³⁸ wenn der Prüfer zusätzlich zu der Prüfungstätigkeit an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen beteiligt war und die Beteiligung nicht von untergeordneter Bedeutung ist.²³⁹ Unter die Rechnungslegungsinformationssysteme fallen alle manuellen und automatisierten Verfahren, die bei der Erfassung und Verarbeitung der Geschäftsvorfälle und sonstiger buchführungs- und berichtspflichtigen Sachverhalte des Unternehmens benutzt werden und sowohl für unternehmensinterne als auch für Zwecke der externen Rechnungslegung von Nutzen sind.²⁴⁰

²³⁴ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 9.

²³⁵ Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 15.

²³⁶ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 9.

²³⁷ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 9.

²³⁸ Vgl. *Moßdorf* (2010), S. 391.

²³⁹ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 16.

²⁴⁰ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 16.

5.3 Gegenüberstellung

Im § 271a Abs. 1 UGB sollte eine Ungenauigkeit in der Terminologie korrigiert werden, wobei sich der § 271a Abs. 1 UGB nur auf natürliche Personen bezieht. Der Begriff Abschlussprüfer umfasst im UGB jedoch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Aus diesem Grunde kommt im § 271a Abs. 1 UGB der Begriff des Wirtschaftsprüfers (als Abschlussprüfer) zur Anwendung, welcher dem vergleichbaren § 319a HGB entspricht.²⁴¹

Mit dem URÄG 2008 in Österreich kam es im Rahmen der Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse unter anderem auch zur Einführung der Regelungen der Abkühlphase sowie zur Erweiterung der Regelungen zum Prüfungsausschluss. Diese korrespondieren sowohl vom Konzept als auch vom Inhalt her mit jenen, die im Rahmen des BilMoG verabschiedet wurden.²⁴²

Gemäß § 271a Abs. 1 Z 4 UGB besteht die Ausgeschlossenheit eines Abschlussprüfers von der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, wenn er einen Bestätigungsvermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft bereits in fünf Fällen gezeichnet hat.²⁴³ Das Pendant dazu findet man im § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB. Laut diesem liegt die Ausgeschlossenheit eines Abschlussprüfers von der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse dann vor, wenn er für die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war.²⁴⁴

In Abweichung von der österreichischen Regelung ist die Prüferrotation damit nicht mehr auf die Wirtschaftsprüfer beschränkt, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet haben, sondern betrifft auch die Personen, die wesentlich im Rahmen der Prüfungsdurchführung mitwirken, auch wenn sie den Bestätigungsvermerk selbst nicht unterzeichnen.²⁴⁵

In Anlehnung an Art. 42 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL muss eine interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nach sieben Jahren mit einer sich anschließenden Abkühl-

²⁴¹ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html

²⁴² Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 133.

²⁴³ Vgl. § 271a Abs. 1 Z 4 UGB

²⁴⁴ § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB

²⁴⁵ Vgl. *Kessler/Leinen/Strickmann* (2008), S. 367.

phase von zwei Jahren in nationales Recht umgesetzt werden, was durch § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB im deutschen Recht umgesetzt wurde. Hingegen der Gesetzgeber in Österreich hat die Rotationdauer auf fünf Fällen reduziert. Somit ist die Rotationsdauer des Abschlussprüfers im UGB im Vergleich zum HGB strenger reguliert.

6 Bestimmungen zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit in einem Netzwerk

6.1 Bestimmungen des UGB

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist in Österreich sowohl durch die Vorschriften des UGB (§§ 271, 271a UGB) als auch durch die des WTBG und des BWG (für den Bankprüfer) sichergestellt. Die Einführung des § 271b UGB weitete die Unabhängigkeitsanforderungen von dem Abschlussprüfer auch auf sein Netzwerk aus, sofern dies nicht schon durch §§ 271, 271a UGB erfasst wurde.²⁴⁶ Der § 271b Abs. 1 UGB definiert den Begriff Netzwerk des Abschlussprüfers und dem § 271b Abs. 2 UGB regelt die Befangenheitsfrage des Netzwerks. Demnach ist ein Abschlussprüfer selbst befangen oder ausgeschlossen, wenn bei einem Mitglied seines Netzwerks bestimmte Befangenheits- oder Ausschlussgründe vorliegen.²⁴⁷ So normiert § 271b Abs. 2 Satz 2 UGB im Gegensatz zu den Regelungen im Council of Europe eine absolute Ausgeschlossenheit bei bestimmten Nichtprüfungsleistungen auch im Netzwerk, die Ausgeschlossenheit kann auch durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigt werden.²⁴⁸

Auch die Rolle des Netzwerks eines Abschlussprüfers ist bei der Beurteilung seiner Unabhängigkeit von großer Bedeutung, fand aber bis dahin im Gesetz keine Berücksichtigung. Vor dem URÄG 2008 nämlich kannte man den Begriff des Netzwerks im UGB nicht. Die Abschlussprüfungs-RL sowie das URÄG 2008 erweitern die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.²⁴⁹

Ein wesentliches Problem bei der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL stellen der Begriff des Netzwerks und dessen Reichweite dar, was auch in den EB zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 zum Ausdruck gebracht wurde.²⁵⁰ Allerdings wurde der Netzwerkbegriff des Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL vom österreichischen Gesetzgeber nicht wortgetreu übernommen, sondern der Gesetzgeber versuchte, durch eine allgemeine Formulierung sämtliche Kriterien eines Netzwerks zu bündeln.²⁵¹

²⁴⁶ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 135.

²⁴⁷ Vgl. § 319b Abs. 2 HGB

²⁴⁸ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 186 – 187.

²⁴⁹ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 179.

²⁵⁰ Vgl. EB zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008, S. 4.

²⁵¹ Vgl. Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer (2009), S. 31.

Ein Netzwerk liegt nach der Definition der Abschlussprüfungs-RL dann vor, wenn zwei Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Existenz einer langfristig orientierter Struktur, der ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angehört, und
- die Durchsetzung von gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen der Netzwerkmitglieder als Ziel dieser langfristigen Zusammenarbeit.²⁵²

Unter gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen versteht man:

- gemeinsamen Eigentum,
- gemeinsame Kontrolle,
- gemeinsame Geschäftsführung,
- gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren,
- eine gemeinsame Geschäftsstrategie,
- die Verwendung einer gemeinsamen Marke,
- die Verwendung gemeinsamer fachlicher Ressourcen.²⁵³

Die einzelnen der oben aufgelisteten Kriterien besitzen jedoch nicht die gleiche Relevanz. Die Beurteilung, ob ein Netzwerk vorliegt, sollte anhand aller verfügbaren tatsächlichen Umstände erfolgen.²⁵⁴ Es kommt darauf an, ob ein Netzwerkmitglied als Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung durch Interessenkonflikte mit gemeinsamen Netzwerkzielen beeinflusst werden könnte.²⁵⁵

Laut § 271b Abs. 1 UGB liegt ein Netzwerk vor, „wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.“²⁵⁶ Der Begriff „Zusammenwirken“ soll vermitteln, dass jedes Zusammenwirken, unabhängig davon, welche rechtliche Ausgestaltung das Netzwerk haben mag, zur Begründung eines Netzwerks ausreichend ist.²⁵⁷ Darüber hinaus ist dem Begriff „Kooperation“ im-

²⁵² Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

²⁵³ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 9.

²⁵⁴ Vgl. *Lutter/Bayer/Schmidt* (2012), S. 876.

²⁵⁵ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

²⁵⁶ § 271b Abs. 1 UGB

²⁵⁷ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 132 – 133.

manent, dass die Kooperation für die Netzwerkangehörigen verbindlich sein muss und nicht nur einmalig bzw. sporadisch wahrgenommen werden darf.²⁵⁸

Der Begriff „Personen“ bezieht sich auf natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften. Das Tatbestandsmerkmal „bei ihrer Berufsausübung“ hat eine einschränkende Funktion, d.h. gemeinsame wirtschaftliche Interessen müssen bei der Berufsausübung verfolgt werden.²⁵⁹

Die Netzwerkdefinition umfasst demzufolge nicht die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen, wenn diese ohne Zusammenhang mit der Berufsausübung stattfindet. Daher werden Mitgliedschaften in Berufsverbänden nicht als Netzwerk betrachtet. Diese haben zwar einen dauerhaften Bestand, erfüllen aber die Kriterien „Berufsausübung“, bzw. „die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen“ nicht.²⁶⁰

Bei Vorliegen einer Gewinn- und Kostenteilung wird von der Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen ausgegangen.²⁶¹ Es bedarf nicht einer verfestigten rechtlichen Struktur zwischen den Netzwerkmitgliedern, jegliche Form von Zusammenwirkung ist ausreichend.²⁶² Das Gleiche gilt bei gemeinsamem Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, bei gemeinsamer Nutzung fachlicher Ressourcen und bei der Verwendung einer gemeinsamen Marke.²⁶³ Eine gemeinsame Marke liegt vor, wenn sie den Außenauftritt der Personen, die sie verwenden, bestimmt.²⁶⁴ Neben der Verwendung einer gemeinsamen Marke kann es sich auch um eine gemeinsame Firma oder eine andere gemeinsame Bezeichnung handeln.²⁶⁵

Der Begriff „gemeinsame Bezeichnung“ soll im funktionalen Sinn interpretiert werden. Es muss geklärt werden, ob die Personen umgangssprachlich in einer oder für eine „Firma“ („One Firm“) arbeiten. Abgesehen davon kann die Benutzung des Begriffs „Netzwerk“ bzw.

²⁵⁸ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 180.

²⁵⁹ Vgl. *Weber* (2008), S. 42.

²⁶⁰ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html

²⁶¹ Vgl. *Brösel/Zwirner* (2009), S. 521.

²⁶² Vgl. *Haas* (2011), S. 72.

²⁶³ Vgl. *Weber* (2008), S. 42.

²⁶⁴ Vgl. *Brösel/Zwirner* (2009), S. 521.

²⁶⁵ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 133.

„Network“ die Besorgnis der Befangenheit (§ 271 Abs. 1 UGB) hervorrufen, wenn diese Bezeichnung werbend im Geschäftsverkehr Anwendung findet.²⁶⁶

Eine Bürogemeinschaft sowie das gemeinsame Nutzen von Infrastruktureinrichtungen stellen keine berufliche Zusammenarbeit im Sinne von § 271 Abs. 3 UGB bzw. § 271a Abs. 2 UGB dar, es sei denn, man vermittelt nach außen den Eindruck einer Sozietät. Hier ist ebenso wenig der Tatbestand des Netzwerks erfüllt.²⁶⁷

Bei Vorliegen einer nationalen oder internationalen Verbindung, die nur den Austausch von Ideen, Informationen, Know how und dadurch die Steigerung der Arbeitsqualität und Profitabilität der zugehörigen Unternehmen zum Ziel hat, kann diese Verbindung nicht als ein Netzwerk bezeichnet werden, auch dann nicht, wenn die zentral entstehenden Kosten auf die einzelnen Unternehmen verteilt werden.²⁶⁸

Im Netzwerk eines Abschlussprüfers kann durch Beziehungen oder Dienstleistungen ein Grund für Befangenheit oder Ausgeschlossenheit entstehen, was zu überprüfen ist. Beim Vorliegen der Befangenheit aufgrund einer Tätigkeit oder einer Beziehung durch ein Netzwerkmitglied darf der Abschlussprüfer die Prüfung trotzdem durchführen, wenn er durch Schutzmaßnahmen eine Einflussnahme des Netzwerkmitgliedes auf die Prüfung verhindern kann.²⁶⁹

Das Ziel der Schutzmaßnahmen liegt darin, den Beeinträchtigungen der Unbefangenheit entgegenzuwirken, damit die Gefährdung aus Sicht eines verständigen Dritten insgesamt als nicht wesentlich beurteilt werden kann.²⁷⁰ Die Schutzmaßnahmen sollen vor allem dort ergriffen werden, wo ein Netzwerk für ein zu prüfendes Unternehmen oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen Nichtprüfungsleistungen erbringt.²⁷¹ Zu den wichtigen Schutzmaßnahmen gehören z.B. regelmäßiges Informieren der Personen, die im Netzwerk für den Schutz der Unabhängigkeit Sorge tragen, getrennte Verantwortlichkeiten beim besonderen „Nicht-

²⁶⁶ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 133.

²⁶⁷ Vgl. <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>

²⁶⁸ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 134.

²⁶⁹ Vgl. Pessenlehner (2008), S. 18.

²⁷⁰ Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1019.

²⁷¹ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 135.

prüfungsaufträgen“, Kontrolle bei der Pflichtprüfung seitens eines Prüfungspartners, der keine Leistungen für den Prüfungsmandanten bzw. für eines seiner verbundenen Unternehmen erbringt, oder die Inanspruchnahme einer externen Kontrolle durch einen anderen Abschlussprüfer.²⁷²

In bestimmten Fällen, z.B. bei Dienstleistungen betreffend:

- die Führung von Büchern,
- der Erstellung des Jahresabschlusses,
- der Mitwirkung an der internen Revision,
- der Übernahmen von Managementaufgaben oder
- wesentlicher Bewertungsleistungen bzw. bei sehr großen Gesellschaften auch für die gestaltende Rechts- und Steuerberatung durch ein Netzwerkmitglied,

gilt die Ausgeschlossenheit im Netzwerk als absolut und die Ausgeschlossenheit kann auch nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden.²⁷³ Die oben genannten Fälle sind im § 271b Abs. 2 Satz 2 UGB enthalten.

Der Grund, warum im zweiten Satz des § 271b Abs. 2 UGB von Ausgeschlossenheit ausgegangen wird, ist, dass es sich um die Erbringung von Beratungs- oder Bewertungsleistungen, deren Ergebnis sich unmittelbar im Jahres- oder Konzernabschluss niederschlägt, handelt.²⁷⁴

In diesen Fällen nimmt ein objektiver, verständiger und informierter Dritter immer an, dass der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Leistung seines Netzwerkangehörigen nicht unabhängig ist.²⁷⁵

Es wurde auf die Einbeziehung des § 271 Abs. 2 Z 7 UGB in den § 271b UGB verzichtet. Der Grund lag darin, dass diese Vorschrift innerhalb eines Netzwerks schwer umsetzbar war und nicht zu angemessenen Ergebnissen geführt hätte. Der Gesetzgeber hätte ansonsten vorschreiben müssen, dass bei der Bemessung der Überschreitung der Umsatzgrenze von 30% die Gesamtumsätze des Netzwerkmitglieds und des Abschlussprüfers zu addieren und ins Verhältnis zu den mit der zu prüfenden Gesellschaft von dem Abschlussprüfer und dem Netzwerkmit-

²⁷² Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 135.

²⁷³ Vgl. Pessenlehner (2008), S. 18.

²⁷⁴ Vgl. Weber (2008), S. 43.

²⁷⁵ Vgl. Habersack/Schürnbrand (2010), Rz. 3.

glied erzielten Umsätzen zu setzen sind. Es ist jedoch in weiterer Folge für den Abschlussprüfer schwierig, den Gesamtumsatz des Netzwerkmitglieds sowie seinen Umsatz mit der zu prüfenden Gesellschaft festzustellen.²⁷⁶

6.2 Bestimmungen des HGB

Bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gab es bereits zuvor in Deutschland die Vorschriften im HGB (§§ 319, 319a HGB), in der WPO (§ 43 WPO) sowie in der BS für WP/vBP (§§ 2, 20 ff.). Die Unabhängigkeitserfordernisse auf das Netzwerk des Abschlussprüfers wurden durch den § 319b HGB erweitert, sofern es nicht bereits durch die §§ 319, 319a HGB geschehen war.²⁷⁷ Die in Art. 22 Abs. 2 der Abschlussprüfungs-RL vorgeschriebene netzwerkweite Ausdehnung der Unabhängigkeitsvorschriften wurde durch die Einführung des § 319b HGB realisiert.²⁷⁸

Vor der Einführung des BilMoG enthielt der § 319a HGB sowohl die Unabhängigkeitsvorschriften für Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als auch eine Ausdehnung der Ausschlussgründe auf Personen oder Unternehmen, die in einem bestimmten Verhältnis zum Prüfer stehen. Im Zuge der Einführung des BilMoG wurde für diese Ausweitung ein eigener § 319b HGB vorgesehen.²⁷⁹

Ein Netzwerk liegt dann vor, wenn mehrere Personen im Rahmen ihrer Berufsausübung zusammenwirken und dabei gemeinsame wirtschaftliche Interessen für eine bestimmte Dauer verfolgen.²⁸⁰ Der Begriff ist demzufolge sehr weit gefasst.²⁸¹ Die Abschlussprüfer sind gemäß § 319b HGB von der Prüfung ausgeschlossen, wenn „zwischen ihnen und ihrem Netzwerk und dem geprüften Unternehmen unmittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung, ein Beschäftigungsverhältnis oder eine sonstige Verbindung besteht“. Unter „sonstige Verbindung“ fällt auch eine zusätzliche Leistung, die keine Prüfungsleistung ist. Solche Verbindungen sind dann verboten, wenn sich nach der Einschätzung eines objektiven, verständigen

²⁷⁶ Vgl. Weber (2008), S. 43.

²⁷⁷ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 808.

²⁷⁸ Vgl. Dodenhoff (2010), Rz. 1.

²⁷⁹ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 808.

²⁸⁰ Vgl. Zülch/Hoffmann (2009), S. 208.

²⁸¹ Vgl. Pessenlehner (2008), S. 18.

und informierten Dritten eine Unabhängigkeitsgefährdung ergibt und infolgedessen ein Ausschluss des Prüfers von der Prüfung erfolgt.²⁸²

Ein Netzwerkmitglied des Abschlussprüfers kann dann als befangen gelten, wenn er im Rahmen seiner Tätigkeit bei der zu prüfenden Gesellschaft eine Person, die einen der in § 319 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 HGB genannten Ausschlussgründe erfüllt, beschäftigt. Infolgedessen ist auch der betreffende Abschlussprüfer wegen seiner Netzwerkzugehörigkeit von der Abschlussprüfung ausgeschlossen.²⁸³

Wenn ein Netzwerkpartner die in § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB genannten Ausschlussgründe erfüllt, dann ist es die Aufgabe des vom Ausschluss bedrohten Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft des betreffenden Netzwerks, nachzuweisen, dass das Netzwerkmitglied durch seine Tätigkeit das Prüfungsergebnis nicht beeinflusst (Befreiungsvorschrift).²⁸⁴

Um das Tatbestandsmerkmal der „Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen“ interpretieren zu können, wird auf die in Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüfungs-RL genannten Merkmale hingewiesen. Demnach definiert man als Netzwerk eine breitere Struktur, der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört, und die die Kooperation, Gewinn- und Kostenteilung als Ziel hat.²⁸⁵

Eine Relevanz besitzen die gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen nur dann, wenn sie bei der Berufsausübung verfolgt werden.²⁸⁶ Ein Netzwerk liegt nicht vor, wenn das Zusammenwirken nur einmalig oder sporadisch erfolgt und keine gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen vorhanden sind.²⁸⁷ Außerdem muss das Zusammenwirken bei der Berufsausübung eine gewisse Zeit lang erfolgen.²⁸⁸

Beim Vorliegen einer gemeinsamen Marke wird zwangsläufig von einer Zugehörigkeit der Markenverwender zu einem Netzwerk ausgegangen, weil dies als Hinweis für das Vorliegen

²⁸² Vgl. *Padberg/Padberg/Werner* (2010), S. 61 – 62.

²⁸³ Vgl. *Habersack/Schürnbrand* (2010), Rz. 63.

²⁸⁴ Vgl. *Petersen/Zwirner/Boecker* (2009), Rz. 32.

²⁸⁵ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 9.

²⁸⁶ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 7.

²⁸⁷ Vgl. *Petersen/Zwirner/Boecker* (2009), Rz. 6.

²⁸⁸ Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 11.

gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen beurteilt wird.²⁸⁹ Das trifft auch dann zu, wenn die Beteiligten selbst unter der Bezeichnung „Netzwerk“ im Geschäftsverkehr auftreten.²⁹⁰

Was die Marken betrifft, sind vor allem Wortmarken (sprachliches Zeichen), Bildmarken (grafisches Zeichen) und Bild-/Wortmarken wichtig, wobei es irrelevant ist, ob es sich um eine geschützte Marke handelt. Nach Auffassung der WPK ist das Merkmal einer gemeinsamen Marke erfüllt, wenn sich ein prägender Namensbestandteil des Zusammenschlusses in der Firma der Mitgliedsgesellschaften wiederfindet.²⁹¹ Die Benutzung einer gemeinsamen Marke liegt vor, wenn diese im Außenauftritt benutzt wird.²⁹² Laut der WPK trifft das dann zu, wenn das Logo auf dem Briefpapier bzw. im Internet auf der Startseite erscheint oder dort mit wenigen Klicks aufrufbar ist.²⁹³

Aus Praktikabilitätsgründen wurde bei Netzwerkmitgliedern auf die Einführung des Ausschlussgrundes aufgrund quantitativer Kriterien, wie sie für Abschlussprüfer gemäß § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB gelten, verzichtet. Demzufolge wird nicht geprüft, ob das Netzwerkmitglied mehr als 30% seiner Gesamteinnahmen von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft bezogen hat.²⁹⁴ Es ist hauptsächlich die Aufgabe des Abschlussprüfers, seine eigene Unabhängigkeit sowie die seines Netzwerks festzustellen. Für das zu prüfende Unternehmen ist es allerdings ratsam, sich selbst beim Abschlussprüfer über dessen Netzwerk zu informieren.²⁹⁵

6.3 Gegenüberstellung

Der Netzwerkbegriff der Abschlussprüfungs-RL entspricht dem vom International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlichten Code of Ethics for Professional Accountants (Section 190 Independence-Assurance Engagements). Er spielt vor allem bei der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers eine wichtige Rolle.²⁹⁶

²⁸⁹ Vgl. http://www.wpk.de/pdf/WPK_Magazin_3-2010.pdf

²⁹⁰ Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 10.

²⁹¹ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 10.

²⁹² Vgl. *Förschle/Schmidt* (2010), Rz. 10.

²⁹³ Vgl. *Dodenhoff* (2010), Rz. 10.

²⁹⁴ Vgl. *Freidank/Altes* (2009), S. 371.

²⁹⁵ Vgl. *Zülch/Hoffmann* (2009), S. 210.

²⁹⁶ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 132.

Die Konkretisierung des Art. 22 der Abschlussprüfungs-RL durch den § 271b UGB trägt zur Verbesserung der Unabhängigkeit bei. Durch die allgemeine Formulierung des ersten Tatbestands (die Besorgnis der Befangenheit) ist jedoch, genau wie im deutschen Recht, ein großer Auslegungsspielraum vorhanden, was aus ökonomischer Sicht nicht unbedingt von Nachteil sein muss. Die Qualität der Abschlussprüfung kann genau wie bei sehr detailliert formulierter Normen auch bei sehr allgemein gehaltenen Normen ein gutes Niveau erreichen.²⁹⁷

Im Begutachtungsverfahren des URÄG 2008 wurde festgestellt, dass im Referentenentwurf des BilMoG eine anderslautende Definition des Netzwerks verwendet wurde und es zielführend wäre, diese Formulierung zu übernehmen, weil sie dieselben Merkmale wie jene des Begutachtungsentwurfs (§ 269a Abs. 2 UGB) hat sowie eine gleichförmige Auslegung und Anwendung in Deutschland und Österreich ermöglicht.²⁹⁸ Somit bestehen zwischen beiden Ländern bei den Netzwerkdefinitionen keine Unterschiede. Jedoch besteht die Möglichkeit für den Abschlussprüfer in Österreich, mit Hilfe der sog. Schutzmaßnahmen je nach Auslegung die Befangenheit hinsichtlich einer Abschlussprüfung unter Umständen zu heilen.²⁹⁹

Durch den § 271b Abs. 2 UGB wurde die Heilung der Befangenheit ins österreichische Recht eingeführt.³⁰⁰ Das bedeutet, wenn ein Netzwerkmitglied in dem zu prüfenden Geschäftsjahr für die zu prüfende Gesellschaft bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, dann ist der Abschlussprüfer nicht ausgeschlossen, sondern nur befangen und kann die Prüfung durchführen, wenn er mit Hilfe von Schutzmaßnahmen sicher stellt, dass das Netzwerkmitglied das Ergebnis der Prüfung nicht beeinflussen kann.³⁰¹ Obwohl auch im BilMoG der nicht vorhandene Einfluss des Netzwerkmitglieds auf das Ergebnis der Abschlussprüfung als Abgrenzung der Überprüfungstatbestände und der definitiven Ausschlussgründe erwähnt wird, kennt die deutsche Gesetzgebung keine entsprechenden Schutzmaßnahmen, der Abschlussprüfer unterliegt in solchen Fällen gemäß § 319b Abs. 1 HGB einer absoluten Ausgeschlossenheit. Hier liegt, konzeptionell be-

²⁹⁷ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 128.

²⁹⁸ Vgl. http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html

²⁹⁹ Vgl. *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* (2009), S. 31.

³⁰⁰ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 132 – 133.

³⁰¹ Vgl. *Bydlinski/Potyka/Weber* (2008), S. 137.

trachtet, bezüglich der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer der größte Unterschied zwischen den beiden Rechtslagen.³⁰²

Wie bei der einheitlichen Formulierung der Netzwerkdefinition in beiden Ländern stellt man beim Betrachten der Ausschlussgründe der österreichischen Gesetzgebung fest, dass auch im Falle der Ausschlussgründe die deutschen Überprüfungsstatbestände den österreichischen Befangenheitstatbeständen im Wesentlichen entsprechen.³⁰³

Im Gegenteil zum deutschen Recht (§ 319b Abs. 1 Satz 2 HGB) bedeutet der Ausschlussgrund nach § 271a Abs. 1 Z 3 UGB (Mitwirkung bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen) keine Ausgeschlossenheit im Netzwerk. Hingegen bedeutet der Ausschlussgrund nach § 271a Abs. 1 Z 2 UGB (Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistung) auch im Netzwerk die absolute Ausgeschlossenheit. Dies ist dann relevant, wenn das Netzwerkmitglied für eine unter § 271a Abs.1 UGB fallende Gesellschaft Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbringt, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen.³⁰⁴

³⁰² Vgl. Inwinkl/Kortebusch/Schneider (2009), S. 132 – 133.

³⁰³ Vgl. Inwinkl/Kortebusch/Schneider (2009), S. 132.

³⁰⁴ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 137.

7 Bestimmungen zum befristeten Tätigkeitsverbot für den Abschlussprüfer

7.1 Bestimmungen des UGB

Die Bestimmung der Abschlussprüfungs-RL (auch Cooling-Off-Periode genannt) nimmt ihren Ursprung im Sarbanes-Oxley Act und reagiert auf den Enron-Fall und andere Bilanzskandale, bei welchen durch die Beschäftigung ehemaliger Prüfungsmitarbeiter bei den geprüften Unternehmen die Unabhängigkeit gefährdende Beziehungen zustande kamen. Konkret handelt es sich um sog. „angenehme Prüfer“, die für ihre „Dienste“ mit einem hoch dotierten Anstellungsverhältnis belohnt wurden.³⁰⁵

Der Art. 42 Abs. 3 der Abschlussprüfungs-RL wurde durch den § 271c UGB umgesetzt,³⁰⁶ der wiederum durch § 95 Abs. 5 Z 13 AktG ergänzt wurde. Demnach ist beim Vertrag über die Übernahme einer leitenden Stellung (§ 80 AktG) in der Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer die Zustimmungspflicht des Aufsichtsrats notwendig. Das gilt neben dem Abschlussprüfer genauso auch für den Konzernabschlussprüfer, den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder den den jeweiligen Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer sowie eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt hat.³⁰⁷ Das befristete Tätigkeitsverbot wird auch für die Abschlussprüfer eines Unternehmens mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB (Unternehmen von öffentlichem Interesse bzw. „Public interest entities“) gleichermaßen angewendet.³⁰⁸

Die Cooling-Off-Periode war bereits am 31.05.2008 für die abgeschlossenen Dienst- und Werkverträge gültig, wobei die sonstigen geänderten Bestimmungen zur Unabhängigkeit erst für die Geschäftsjahre ab dem 01.01.2009 in Kraft traten.³⁰⁹

Hierbei handelt es sich um eine spezielle Berufspflicht, d.h. sie wird erst nach dem Ausscheiden des Abschlussprüfers aus seinem Beruf relevant. Das „befristete Tätigkeitsverbot“ dient

³⁰⁵ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 140.

³⁰⁶ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 184.

³⁰⁷ Vgl. Jaufer (2010), S. 442.

³⁰⁸ Vgl. Rieder/Huemer (2009), S. 224.

³⁰⁹ Vgl. Pessenlehner (2008), S. 18.

als Instrument zur Wahrung der Objektivität des Prüfers in Fällen, in denen er für einen hoch dotierten Job abgeworben werden könnte.³¹⁰ Dadurch wäre er geneigt, die Abschlussprüfung zu Gunsten des geprüften Unternehmens zu manipulieren, somit wäre seine Unabhängigkeit gefährdet.³¹¹

Es ist anzumerken, dass eine leitende Stellung im Unternehmen bzw. eine Organfunktion nur von einer natürlichen Person besetzt werden kann.³¹² Der Begriff Abschlussprüfer umfasst zwar nach § 268 Abs. 4 UGB auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Cooling-Off-Periode betrifft aber nur den Abschlussprüfer (als Einzelunternehmer) oder – in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – jene Person, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat.³¹³

Die genauere Definition des Begriffs „leitender Angestellter“ kann dem § 80 AktG entnommen werden, weil die Abschlussprüfungs-RL in Art. 42 Abs. 3 auf die „wichtige Führungsposition“ in dem geprüften Unternehmen abstellt. Insofern ist z.B. der Leiter des Rechnungswesens bzw. des Konzernrechnungswesens als leitender Angestellter im Sinn des § 80 AktG.³¹⁴

Bei Annahme einer solchen Funktion bzw. einer leitenden Stellung darf der Abschlussprüfer nicht entgolten werden und der entgegen dem Verbot des § 271c Abs. 1 UGB abgeschlossene Vertrag ist nichtig i.S.d. § 879 Abs. 1 ABGB. Dabei ist dessen rechtliche Qualifikation als Arbeitsvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag usw. unerheblich.³¹⁵

Bei einer Organfunktion gilt der ehemalige Abschlussprüfer gemäß § 271c Abs. 2 UGB als nicht bestellt.³¹⁶ Der Abschlussprüfer erreicht somit keine Rechtsstellung eines Organmitglieds, er unterliegt jedoch während seiner faktischen Tätigkeit den organschaftlichen Pflichten (§§ 84, 99 AktG, § 25 GmbHG).³¹⁷

³¹⁰ Vgl. http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme_15-01-2008_02.pdf

³¹¹ Vgl. Inwinkl/Kortebusch/Schneider (2009), S. 131.

³¹² Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 184.

³¹³ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 140.

³¹⁴ Vgl. Weber (2008), S. 45.

³¹⁵ Vgl. Bartos/Milla/Kuntner (2011), S. 184 – 185.

³¹⁶ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 138.

³¹⁷ Vgl. Weber (2008), S. 45.

Im Falle eines Verstoßes gegen § 271c UGB seitens des Abschlussprüfers, des Konzernabschlussprüfers oder des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers, welche Mitglieder einer Prüfungsgesellschaft sind, ist diese Prüfungsgesellschaft nicht ausgeschlossen. Dies ist damit begründet, dass ansonsten der Abschlussprüfer gegen die Prüfungsgesellschaft ein Druckmittel zur Verfügung hätte.³¹⁸

7.2 Bestimmungen des HGB

Im HGB wurden diesbezüglich keine genauen Bestimmungen vorgesehen, auch im Zuge des Bilanzmodernisierungsgesetzes wurde offensichtlich auf eine Regelung verzichtet und im Gegensatz zu § 271c UGB für die sogenannte Cooling-Off-Periode kein entsprechendes Pendant im HGB gefunden.

Es sind aber entsprechende Regelungen in Wirtschaftsprüferordnung (WPO) vorgesehen. Gemäß § 43 Abs. 3 WPO: „Wer Abschlussprüfer eines Unternehmens im Sinn des § 319a Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs war oder wer als verantwortlicher Prüfungspartner im Sinn des § 319a Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs bei der Abschlussprüfung eines solchen Unternehmens tätig war, darf dort innerhalb von zwei Jahren nach der Beendigung der Prüfungstätigkeit keine wichtige Führungstätigkeit ausüben.“³¹⁹

Nach Maßgabe des § 43 Abs. 3 WPO muss der Abschlussprüfer bei beabsichtigter Übernahme einer Führungstätigkeit in einem Unternehmen die Erklärung abgeben, dass es sich bei dem Unternehmen nicht um ein solches im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB handelt oder dass er innerhalb der letzten zwei Jahre als verantwortlicher Prüfungspartner an der Prüfung dieses Unternehmens nicht teilnahm.³²⁰

Der § 133a Abs. 1 WPO bezeichnet die unbefugte Ausübung einer Führungsposition im Sinne des § 43 Abs. 3 WPO bei dem geprüften Unternehmen als ordnungswidrig. Diese Ordnungs-

³¹⁸ Vgl. Bydlinski/Potyka/Weber (2008), S. 141.

³¹⁹ § 43 Abs. 3 WPO

³²⁰ Vgl. http://www.wpk.de/pdf/WPK_Merkblatt_Beurlaubung_Massgabe_Paragraf_46_WPO.pdf

widrigkeit kann gemäß § 133a Abs. 2 WPO mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro bestraft werden.³²¹

7.3 Gegenüberstellung

Im Handelsgesetzbuch gibt es keine vergleichbaren Bestimmungen zum befristeten Tätigkeitsverbot für den Abschlussprüfer, wie sie im § 271c UGB stehen. Hingegen in der WPO, konkret in den §§ 43 Abs. 3, 133a Abs. 1 WPO, sind ähnliche Regelungen vorhanden. Diese Regelungen wurden im Zuge der Änderungen der BS für WP/vBP vom Beirat der Wirtschaftsprüferkammer am 06.11.2009 beschlossen und traten am 12.02.2010 in Kraft.³²²

Der wichtigste Unterschied zwischen diesbezüglichen Regelungen im § 271c UGB und WPO liegt darin, dass bei § 271c UGB die unbefugte Ausübung einer Führungsposition bei dem geprüften Unternehmen den Entgeltentzug sowie die Nichtigkeit des Vertrags (i.S.d. § 879 Abs. 1 ABGB) zur Folge hat, während bei WPO die unbefugte Ausübung einer Führungsposition als ordnungswidrig gesehen und mit Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro bestraft wird (§ 133a Abs. 2 WPO).

³²¹ Vgl. § 43 WPO

³²² Vgl. http://www.wpk.de/pdf/WPK_Magazin_1-2010_Siebte_Aenderung_Berufssatzung.pdf

8 Zusammenfassung

In der vorliegenden Arbeit wurden die wichtigsten Neuerungen bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dargestellt und gewürdigt, die aufgrund von europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht von Österreich und der Bundesrepublik Deutschland Einzug gehalten haben.³²³

Die internationalen Grundsätze wurden in das Unternehmensrecht durch:

- Einführung des Tatbestandes „Besorgnis der Befangenheit“,
- Regelungen zum Netzwerk des Abschlussprüfers,
- eine Cooling-Off-Periode bei Wechsel des Prüfers zum geprüften Unternehmen

eingeführt.³²⁴

Man setzt die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit der Urteilenden sowie eine sachgerechte Urteilsbildung für die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils voraus. Während die Urteilsfähigkeit von der fachlichen Qualifikation des Abschlussprüfers abhängig ist, liegt die Urteilsfreiheit dann vor, wenn der Abschlussprüfer sein Urteil frei von jeglichen Einflüssen trifft.³²⁵

Im Rahmen des URÄG 2008 und BilMoG wurde der Großteil der Abschlussprüfungs-RL in Österreich und Deutschland umgesetzt. Zu den wichtigsten Regelungen, die im österreichischen Recht jüngst kodifiziert wurden, zählt die Anwendung der ISA, die, anders als im deutschen Recht, nicht durch zusätzliche Abschlussprüfungsverfahren oder -anforderungen ergänzt werden können. Überdies zählen dazu die Bestimmungen über den Bestätigungsvermerk, die eine deutliche Erweiterung der Verantwortung des Konzernabschlussprüfers zu verzeichnen haben.³²⁶

Von größerem Gewicht sind die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie die besonderen Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse, wobei die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers neben der Einführung des Netzwerkbegriffs auch die Befangenheits- und Ausschlussstatbestände für Abschlussprüfer beinhalten. In

³²³ Vgl. *Freidank/Altes* (2009), S. 373.

³²⁴ Vgl. *Pessenlehner* (2008), S. 18.

³²⁵ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke* (2011), S. 154.

³²⁶ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 133.

diesem Punkt stimmt die österreichische mit der deutschen Rechtslage – auf konzeptioneller Ebene – weitgehend überein.³²⁷

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurden durch das URÄG 2008 bzw. BilMoG weiter verschärft, dies vor allem durch die Implementierung der Generalnorm der Besorgnis der Befangenheit i.S.d. § 271 Abs. 1 UGB bzw. § 319 Abs. 2 HGB sowie durch den Netzwerkstatbestand in § 271b UGB bzw. § 319b HGB als Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL auf Ebene der Europäischen Union.³²⁸ Die österreichischen und deutschen Gesetzgeber gehen dabei mit den verschärften Befangenheits- und Ausschlussbestimmungen des UGB bzw. HGB über die einschlägigen Richtlinien und Empfehlungen der EU sowie der im internationalen Bereich geltenden Standards des Council of Europe der IFAC hinaus.³²⁹

Mit dem Terminus des Netzwerks wurde in § 271b UGB bzw. § 319b HGB ein weiterer, dem UGB und HGB bis dahin unbekannter Rechtsbegriff eingeführt. Auch die Frage nach den mit der Abschlussprüfung zu vereinbarenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen flammt durch den Verweis des § 271b Abs. 2 UGB bzw. § 319b Abs. 1 HGB auf die einschlägigen Normen der §§ 271, 271a UGB bzw. §§ 319, 319a HGB erneut auf.³³⁰

Weiters wurde der Begriff der Unternehmen von öffentlichem Interesse im Unterschied zum Council of Europe der IFAC auf alle sehr großen Unternehmen ausgeweitet und umfasst laut § 271a UGB bzw. § 319a UGB nicht nur kapitalmarktorientierte Unternehmen, sondern auch Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird. Bei diesen Unternehmen wurde die personenbezogene Rotation in Österreich von sieben auf fünf Jahre reduziert (§ 271a Abs. 1 Z 4 UGB), was im deutschen Recht insofern weniger streng geregelt wurde, dass die personenbezogene Rotation erst nach sieben oder mehr Fällen erfolgen muss (§ 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB).

³²⁷ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 134.

³²⁸ Vgl. *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* (2009), S. 38.

³²⁹ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 186 – 187.

³³⁰ Vgl. *Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schiemer* (2009), S. 39.

Außerdem kam es zur Verschärfung des Katalogs der Nichtprüfungsleistungen (§ 271 Abs. 2 Z 4 UGB bzw. § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB). Demzufolge gilt jede Form der Einbeziehung des Abschlussprüfers in Managemententscheidungen des Mandanten als Grund für die Ausschlussbarkeit.³³¹ Deswegen sollten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften die Erbringung zusätzlicher prüfungsfremder Leistungen, die ihre Unabhängigkeit in Frage stellen, ablehnen.³³² Deshalb wird in der Fachliteratur „die Regelung einer angemessenen Vergütung des Abschlussprüfers als zentraler Anknüpfungspunkt bei der Bekämpfung von Bilanzdelikten“³³³ betrachtet.

Der § 321 Abs. 4a HGB verpflichtet die Abschlussprüfer aller Unternehmen, dass sie ihre Unabhängigkeit in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts ausdrücklich schriftlich erklären.³³⁴ Das ist im UGB in dieser Form nicht vorgesehen. Der Zweck der Bestimmung besteht darin, dass der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit während der gesamten Tätigkeit für den Mandanten garantiert und auch überwacht. Zu erwähnen ist, dass diese Pflicht sich nicht nur auf kapitalmarktorientierte Unternehmen im Sinne von § 264d HGB beschränkt, sondern alle Unternehmen umfasst.³³⁵

Man stellt beim Vergleich der Unabhängigkeitsbestimmungen fest, dass die Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL in Österreich und Deutschland strukturell sehr ähnlich ist, sich aber nach dem Wortlaut der jeweiligen nationalen Vorschrift andere Auslegungsmöglichkeiten ergeben.³³⁶

Gewiss ist die Abschlussprüfung durch unabhängige Wirtschaftsprüfer kein „Heilmittel“ gegen Inkompetenz, geschäftliche Fehlentscheidungen, Korruption und Strukturveränderungen. Die Abschlussprüfung soll auch nicht als eine Art Versicherung gegen Insolvenzfälle angesehen werden. Nicht der Abschlussprüfer, sondern der Vorstand und der Aufsichtsrat sind für die Geschäftsführung verantwortlich. Daher können unternehmerische Fehlentscheidungen

³³¹ Vgl. *Bartos/Milla/Kuntner* (2011), S. 186 – 187.

³³² Vgl. *Lutter/Bayer/Schmidt* (2012), S. 876.

³³³ *Peemöller/Hofmann* (2005), S. 193.

³³⁴ Vgl. *Freidank/Altes* (2009), S. 365.

³³⁵ Vgl. *Freidank/Altes* (2009), S. 366.

³³⁶ Vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider* (2009), S. 127.

nicht dem Abschlussprüfer zu Last gelegt werden. Der Prüfer garantiert lediglich, dass der Jahresabschluss gemäß den gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen erstellt wurde. Das wird optimalerweise durch eine vom unabhängigen Abschlussprüfer geführte Prüfung erreicht.³³⁷ Als Schlusswort kann festgehalten werden, dass, je unabhängiger der Abschlussprüfer ist, desto größer ist der Wert des Prüfungstests für die Adressaten des Jahresabschlusses.³³⁸

³³⁷ Vgl. *Hönle* (1978), S. 16.

³³⁸ Vgl. *Schattka* (2011), S. 128.

Literaturverzeichnis

Selbständige Bücher und Schriften

Avella, Felice-Alfredo/Krudewig, Wilhelm (2010): Schnelleinstieg BilMoG, Freiburg 2010

Brösel, Gerrit/Zwirner, Christian (2009): IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl., München 2009

Bydlinski, Sonja/Potyka, Matthias/Weber, Martin (2008): Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Wien 2008

Dorn-Zachertz, Wolfgang (1977): Die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers in der Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft, Bamberg 1977

Faust, Florian (2007): Unabhängigkeit und Regulierung von Abschlussprüfern, Kommentar zu Jochen Bigus und Ruth-Caroline Zimmermann, Hamburg 2007

Förschle, Gerhart/H. Peemöller, Volker (2004): Wirtschaftsprüfung und interne Revision, Heidelberg 2004

Freidank, Carl-Christian/Altes, Peter (2009): Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), Neue Herausforderungen für Rechnungslegung und Corporate Governance, Berlin 2009

Fülbier, Rolf Uwe/Kuschel, Patrick/Maier, Friederike (2010): Internationalisierung des HGB und Auswirkungen auf das Controlling, Weinheim 2010

Gelter, Martin (2004): Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung, Wien 2004

Haas, Ingeborg (2011): BilMoG, Die Bilanzrechtsreform im Überblick, 2. Aufl., Freiburg 2011

Henn, Günter/Frodermann, Jürgen/jannott, Dirk (2009): Handbuch des Aktienrechts, 8. Aufl., Heidelberg 2009

Hofmann, Stefan (2008): Handbuch Anti-Fraud-Management, Bilanzbetrug erkennen, vorbeugen, bekämpfen, Berlin 2008

Hönle, Bernd Michael (1978): Die Unabhängigkeit des aktienrechtlichen Abschlussprüfers, Baden-Baden 1978

Jaufer, Clemens (2010): Das Unternehmen in der Krise, Verantwortung und Haftung der Gesellschaftsorgane, 2. Aufl., Wien 2010

Jäckel, Günther (1960): Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der Öffentlichen Hand, Hamburg/Berlin/Bon 1960

Kessler, Harald/Leinen, Markus/Strickmann, Michael (2008): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Die neue Handelsbilanz, Freiburg/Berlin/München 2008

Kessler, Harald/Leinen, Markus/Strickmann, Michael (2010): Handbuch BilMoG, Der praktische Leitfaden zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München 2010

Kremer, Rene M. (2007): Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers gegenüber Kapitalanlegern, Eine Untersuchung zur Notwendigkeit und Ausgestaltung einer sekundärmarktbezogenen Dritthaftung wegen unzureichender Prüfungsleistungen, Göttingen 2007

Lutter, Marcus/Bayer, Walter/Schmidt, Jessica (2012): Europäisches Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, 5. Aufl., Berlin/Boston 2012

Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2011): Wirtschaftsprüfung, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, Stuttgart 2011

Mauelshagen, Jan Oliver (2008): Vertrauen in den Abschlussprüfer, Entstehung, Nutzen und Grenzen der Beeinflussbarkeit, München 2008

Milla, Aslan/Vcelouch-Kimeswenger, Ruth/Weber, Martin (2008): Das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Praxiskommentar, Wien 2008

Mirtschink, Daniel J. (2006): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, Berlin 2006

Moßdorf, Björn (2010): Schriften zum Europäischen und internationalen Privat-, Bank- und Wirtschaftsrecht, Spezielles Gesellschaftsrecht für börsennotierte Aktiengesellschaften in den EG-Mitgliedstaaten, Berlin 2010

Padberg, Carsten/Padberg, Thomas/Werner, Thomas (2010): Das neue HGB-Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Kurzkommentierung, 2. Aufl., Berlin 2010

Peemöller, Volker H./Hofmann, Stefan (2005): Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005

Peter, Adolf (2008): Der US-amerikanische „Sarbanes-Oxley Act of 2002“, Seine Auswirkungen auf die an der New York Stock Exchange notierenden österreichischen Aktiengesellschaften, Hamburg 2008

Peter, Adolf (2010): Die Verwaltungsstruktur der Aktiengesellschaft in Bulgarien, den USA und Österreich, Mit den Schwerpunkten Beratungsverträge, Arbeitnehmermitbestimmung und Unabhängigkeit der Aufsichtsratsmitglieder bzw. outside directors, Hamburg 2010

Rieder, Bernhard/Huemer, Daniela (2009): Gesellschaftsrecht, Wien 2009

Schattka, Friederike (2011): Die Europäisierung der Abschlussprüferhaftung, Baden-Baden 2011

Schuchter, Alexander (2012): Perspektiven verurteilter Wirtschaftsstraftäter, Erklärungsansatz der Entstehungsgründe von Wirtschaftskriminalität und deren Prävention in Unternehmen, Wiesbaden 2012

Stefani, Ulrike (2002): Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen, Eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität, Stuttgart 2002

Theile, Carsten (2009): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl., Bochum 2009

Warncke, Markus (2005): Prüfungsausschuss und Corporate Governance, Einrichtung, Organisation und Überwachungsaufgabe, Berlin 2005

Weber, Martin (2008): Das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Wien 2008

Wehner, Markus (2011): Die Sonderprüfung bei Kapitalgesellschaften, Wien 2011

Wiemann, Daniela (2011): Prüfungsqualität des Abschlussprüfers, Einfluss der Mandatsdauer auf die Bilanzpolitik beim Mandanten, Wiesbaden 2011

Zülch, Henning/Hoffmann, Sebastian (2009): Praxiskommentar BilMoG, Weinheim 2009

Aufsätze in Zeitschriften und Zeitungen

DeAngelo, Linda Elizabeth (1981): Auditor size and audit quality, in: Journal of Accounting and Economics, Heft 3, S. 183 – 199

Decker, Christina (2008): Bestellung und Auftrag des Abschlussprüfers, in: Pricewaterhouse-Coopers Sonderausgabe April 2008, S. 4 – 18

Inwinkl, Petra/Kortebusch, Dennis/Schneider, Georg (2009): Die Abschlussprüferrichtlinie und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im deutsch/österreichischen Vergleich, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 2, S. 127 – 133

Pessenlehner, Peter (2008): Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: PricewaterhouseCoopers Sonderausgabe April 2008, S. 4 – 18

Petersen, Karl/Zwirner, Christian (2009): Veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 5, S. 1 – 45

Quick, Reiner/Warming-Rasmussen, Bent (2007): Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Zum Einfluss von Beratungsleistungen auf Unabhängigkeitswahrnehmungen von Aktionären, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 10, S. 1007 – 1033

Wernsdorf, Barbara (2008): Umsetzung des URÄG 2008 in Österreich, in: PricewaterhouseCoopers Sonderausgabe April 2008, S. 4 – 18

Pessenlehner, Peter (2008): Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Neue Anforderungen für Unternehmen und ihre Organe, in: PricewaterhouseCoopers Sonderausgabe April 2008, S. 4 – 18

Beiträge in Sammelwerken

Bartos, Peter/Milla, Aslan/Kuntner, Magdalena (2011): Einzelfragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, In: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2011, hrsg. vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien 2011, S. 149 – 192

Kroiss, Thomas/Nowotny, Christian/Reiffenstuhel, Walter/Schiemer, Vera Sophie (2009): Neue Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das URÄG 2008, In: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009, hrsg. vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien 2009, S. 25 – 43

Quick, Reiner (2007): Maßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, In: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, hrsg. von Hans J. Kirsch et al., Düsseldorf 2007, S. 1127 – 1154

Veldkamp, Dirk (2009): Handbuch Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Die Reform der Handelsbilanz, hrsg. von Harald Kessler et al., Freiburg/Berlin/München 2009, S. 687 – 744

Gesetze und Kommentare

Baetge, Jörg/Thiele, Stefan (2011): Kommentierung zu § 318 HGB, in: Handbuch der Rechnungslegung-Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5. Aufl., hrsg. von Karlheinz Küting et al., Stuttgart 1998 ff.

Baetge, Jörg/Thiele, Stefan/Moser, Stefanie (2011): Kommentierung zu § 319 HGB, in: Handbuch der Rechnungslegung-Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5. Aufl., hrsg. von Karlheinz Küting et al., Stuttgart 1998 ff.

Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) vom 10. Mai 1897, DRGBl 1897 S 219, idF BGBl I 2010/111 (BudBG 2011)

Dodenhoff, Harm (2010): Kommentierung zu § 319a HGB, in: Haufe HGB Bilanz-Kommentar. §§ 238 – 342e HGB, 2. Aufl., hrsg. von Klaus Bertram et al., Freiburg 2009 ff.

Ebke, Werner F. (2008): Kommentierung zu § 319a HGB, in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., hrsg. von Karsten Schmidt, München 1996 ff.

Förschle, Gerhart/Heinz, Stephan (2010): Kommentierung zu § 318 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, 7. Aufl., hrsg. von Helmut Ellrott et al., München 1986 ff.

Förschle, Gerhart/Schmidt, Stefan (2010): Kommentierung zu §§ 319, 319a, 319b HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, 7. Aufl., hrsg. von Helmut Ellrott et al., München 1986 ff.

Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) Vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049) unter Berücksichtigung der Änderungen durch Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102)

Habersack, Mathias/Schürnbrand, Jan (2010): Kommentierung zu § 319b HGB, in: Handelsgesetzbuch, Grosskommentar, hrsg. von Claus-Wilhelm Canaris et al., Berlin 1985 ff.

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (BGBl. S. 219) (BGBl. III/FNA 4100 – 1), zuletzt geändert durch Art. 8 G zur Ums. der Zweiten E-Geld-Richtlinie vom 1.3.2011 (BGBl. I S. 288)

Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Boecker, Corinna (2010): Kommentierung zu § 319b HGB, in: Haufe HGB Bilanz-Kommentar. §§ 238 – 342e HGB, 2. Aufl., hrsg. von Klaus Bertram et al., Freiburg 2009 ff.

Mattheus, Daniela (2011): Kommentierung zu § 318 HGB, in: Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar, hrsg. von Jörg Baetge et al., Münster 2002 ff.

Runte, Rainer (2008): Kommentierung zu § 161 AktG, in: Heidelberger Kommentar zum Aktiengesetz, hrsg. Tobias Bürgers et al., Heidelberg 2008

Veldkamp, Dirk (2010): Kommentierung zu § 318 HGB, in: Haufe HGB Bilanz-Kommentar §§ 238 – 342e HGB, 2. Aufl., hrsg. von Klaus Bertram et al., Freiburg 2009 ff.

Internetseiten

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/transpo/, zugegriffen am 23.06.12

http://europa.eu/documents/comm/green_papers/, zugegriffen am 05.04.2012

<http://www.deutsche-mittelstands-nachrichten.de/2011/06/17572/>, zugegriffen am 20.09.2012

<http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PE19.pdf>, zugegriffen am 03.08.2011

http://www.kpmg.at/uploads/media/Dimensionen_0208.pdf, zugegriffen am 03.06.2012

<http://www.kpmg.de/2631.htm>, zugegriffen am 19.09.2012

http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/iwp_kwt_folder_1_1_ow.pdf, zugegriffen am 03.06.2011

http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/I/I_00467/fnameorig_102170.html, zugegriffen am 23.06.2012

<http://www.wpk.de/pdf/bs-wpvbp-alt.pdf>, zugegriffen am 12.08.2012

http://www.wpk.de/pdf/WPK_Magazin_1-2010_Siebte_Aenderung_Berufssatzung.pdf, zugegriffen am 04.09.2012

http://www.wpk.de/pdf/WPK_Magazin_3-2010.pdf, zugegriffen am 04.07.2012

http://www.wpk.de/pdf/WPK_Merkblatt_Beurlaubung_Massgabe_Paragraf_46_WPO.pdf, zugegriffen am 09.08.2012

<http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme>, zugegriffen am 03.03.2012

Anhang

Abstract

Eine der wichtigsten Voraussetzungen zur Gewährleistung der Glaubhaftigkeit und Zuverlässigkeit des Urteils des Abschlussprüfers ist seine Unabhängigkeit. Mit ihr steht und fällt die Qualität der Prüfung. Sie ist Garant für eine objektive, neutrale Bewertung der Unternehmensangaben, mit anderen Worten die tragende Säule für die als Hauptelement herausgestellte prüferische Urteilsfreiheit.

Im Rahmen dieser Arbeit wird die Frage der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vor dem Hintergrund österreichischer und deutscher Regelungen behandelt und analysiert. Die Arbeit gliedert sich wie folgt: Zunächst werden die historischen Hintergründe und die Rolle der Europäischen Union, die zur Modernisierung der Vorschriften geführt haben, kurz beleuchtet. Anschließend wird unter Bezugnahme auf die entsprechenden Gesetzesstellen eine klare Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufgestellt, die im weiteren Vorgehen für die Ausschlussstatbestände für den Abschlussprüfer oder für die Mitglieder seines Netzwerks von Bedeutung ist. Es werden die Neuregelungen bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die im Zuge des URÄG 2008 und BilMoG im UGB bzw. HGB Einzug gehalten haben, dargestellt. Im Hauptabschnitt der Arbeit wird schließlich auf die wichtigsten Einzelfragen der Unabhängigkeit eingegangen und ein Vergleich zwischen den Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB und des HGB gezogen.

Die Reform der gesetzlichen Bestimmungen in Österreich (URÄG 2008) bzw. Deutschland (BilMoG) sollte eine Nachbesserung der existierenden Regelungen, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers betreffen, vor allem für die kapitalmarktorientierten Unternehmen bewirken. Durch das URÄG 2008 bzw. BilMoG wurde eine Erweiterung der Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vollzogen. Die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurden durch das URÄG 2008 bzw. BilMoG weiter verschärft, dies besonders durch die Implementierung der Generalnorm der Besorgnis der Befangenheit i.S.d. § 271 Abs. 1 UGB bzw. § 319 Abs. 2 HGB sowie durch den Netzwerkstatbestand in § 271b UGB bzw. § 319b HGB als Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL auf Ebene der Europäischen Union.

Curriculum Vitae

Persönliche Daten

Familienname: Yavari
Vorname: Marjan
Geburtsdatum: 05.06.1973
Geburtsort: Teheran, Iran
Familienstand: verheiratet

Ausbildung

2008 – 2012 Magisterstudium an der Universität Wien Studienrichtung Betriebswirtschaftslehre mit Kernfachkombinationen „Revision, Steuern und Treuhand“, „Externe Unternehmensrechnung“ und „Innovations- und Technologiemanagement“

2005 – 2008 Bakkalaureatsstudium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien, Abschluss 06/2008

1998 – 2005 Diplomstudium an der TU Wien Studienrichtung Wirtschaftsinformatik

1993 – 1997 Bakkalaureatsstudium an der Universität Teheran Fachrichtung Accounting, Abschluss 02/1997

1988 – 1992 Gymnasium mit Fachrichtung Wirtschafts- und Sozialwesen
Abitur Juni 1992 in Teheran

1980 – 1988 Volks- und Hauptschule in Teheran

Beruflicher Werdegang

01.04 – 31.07.2012	Praktikum bei dem Caritasverband der Erzdiözese München und Freising e.V. in der Stabstelle Entgelte, Zuschüsse und Pflegesätze
01.06 – 31.10.2005	Elvis Handels AG, A – 2345 Brunn am Gebirge Mitarbeiterin in der Buchhaltung
1995 – 1998	Firma Railway Transportation Company, Iran, Teheran Mitarbeiterin in dem Rechnungswesen
1994 – 1995	Firma Rahimi, Teheran Mitarbeiterin in der Betriebsbuchhaltung
1992 – 1993	Iranische Bahnen, Teheran Mitarbeiterin im Datenverwaltungsbereich

Sprachkenntnisse

Persisch – Muttersprache
Deutsch – sehr gut in Wort und Schrift
Englisch – gute Kenntnisse
Arabisch – Grundkenntnisse

EDV-Kenntnisse

Microsoft-Office (Word, Excel, Access, Power Point, Outlook)
MDS-FIBU

