Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Fachgutachten

des **Fachsenats für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen** der **Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen** über

Grundsätze und Einzelfragen im Zusammenhang mit den für Abschlussprüfungen geltenden Unabhängigkeitsvorschriften

(beschlossen in der Sitzung des ehemaligen Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 22. März 2017 als Fachgutachten KFS/PE 19, zuletzt redaktionell überarbeitet im April 2023; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis **Seite**

1. Vorbemerkungen ... 3
2. Systematik der Unabhängigkeitsbestimmungen ... 4
3. Zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 UGB ... 5
3.1. Allgemeines ... 5
3.2. Zur Definition von Befangenheit ... 6
3.3. Unterschiede und Zusammenhänge zwischen Befangenheits- und Ausschlussgründen ... 6
3.4. Zu einzelnen Befangenheitsgründen ... 7
4. Zum Netzwerktatbestand gemäß § 271b Abs 1 UGB ... 8
4.1. Zur Definition von Netzwerken ... 8
4.2. Zur Bedeutung einzelner Ausschlussgründe innerhalb eines Netzwerkes ... 8
4.3. Zum Verhältnis der Sozietätsklausel zum Netzwerktatbestand ... 9
5. Zu möglichen Schutzmaßnahmen ... 9
5.1. Allgemeines ... 9
5.2. Sicherungssystem zum Erkennen von Unabhängigkeitsgefährdungen ... 10
5.3. Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben ... 10
5.4. Spezifische Schutzmaßnahmen ... 11
5.5. Dokumentation der Schutzmaßnahmen ... 11
6. Zur Unabhängigkeit bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) ... 11
6.1. Allgemeines ... 11
6.2. Zur Einbeziehung eines Teilbereichsprüfers ... 12
6.3. Zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen im Konzern ... 12
7. Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen ... 12
7.1. Verhältnis der einzelnen Tatbestände zueinander ... 12
7.2. Zu Nichtprüfungsleistungen nach den Vorschriften für Non-PIE ... 13
7.2.1. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der Lohn- und Gehaltsabrechnung (§ 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB) ... 13
7.2.2. Zu Rechts- und Steuerberatungsleistungen für fünffach große Gesellschaften (§ 271a Abs 1 Z 2 UGB) ... 13

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

7.2.3. Zu anderen Nichtprüfungsleistungen 13
7.3. Zu Nichtprüfungsleistungen nach den Vorschriften für PIE 14
7.3.1. Zur Genehmigung durch den Prüfungsausschuss 14
7.3.2. Zu Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit a und f der EU-VO) 14
7.3.3. Zu Leistungen mit Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit b der EU-VO) 15
7.3.4. Zur Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagement-verfahren zu Finanzinformationen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO) 16
7.3.5. Zu juristischen Leistungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit g der EU-VO) 16
7.3.6. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit h der EU-VO) 17
7.3.7. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit i der EU-VO) 17
8. Anwendungszeitpunkt 18
9. Erläuterungen und Anwendungshinweise 19
Anlage: Entscheidungsbaum: Anzuwendende österreichische/europäische Regelungen zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen (ohne Unabhängigkeitsregelungen für EU-Non-PIE-MU oder Drittstaaten-MU) 37

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

1. Vorbemerkungen

(1) Mit diesem Fachgutachten wird die Berufsauffassung dargelegt, nach der Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortung bei der Beurteilung ihrer Unabhängigkeit im Rahmen der Prüfung von Jahres- oder Konzernabschlüssen („Abschlüssen") vorzugehen haben.

(2) Für Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse („Public Interest Entities" – PIE) sind die in der EU-Verordnung Nr. 537/2014 (im Folgenden kurz „EU-VO" genannt) festgelegten Regelungen zur Unabhängigkeit und ergänzend die Bestimmungen des UGB maßgeblich. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (2) in Abschnitt 9.)

(3) Nach den Vorschriften des § 270 Abs 1a UGB sind vor Erstattung des Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat beziehungsweise vor der Wahl durch die Gesellschafter alle Umstände, die eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers begründen könnten, sowie gegebenenfalls getroffene Schutzmaßnahmen gegenüber dem Aufsichtsrat (oder gegebenenfalls dem gemäß § 92 Abs 4a AktG, § 30g Abs 4a GmbHG bzw § 51 Abs 3a SEG eingerichteten Prüfungsausschuss) darzulegen und zu dokumentieren.

(4) Bei PIE erklärt der Abschlussprüfer gemäß Art 6 Abs 2 lit a der EU-VO einmal jährlich, dass er, die Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind. Diese Erklärung ist gemäß Art 11 Abs 2 lit a der EU-VO Bestandteil des zusätzlichen Berichts an den Prüfungsausschuss. Dabei erörtert der Abschlussprüfer gemäß Art 6 Abs 2 lit b der EU-VO mit dem Prüfungsausschuss die Gefahren für seine Unabhängigkeit sowie die von ihm dokumentierten zur Verminderung dieser Gefahren angewendeten Schutzmaßnahmen. Für kapitalmarktnotierte Einheiten besteht gemäß ISA 260.17 eine analoge Verpflichtung. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (4) in Abschnitt 9.)

(5) Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sind vom Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks einzuhalten. Bei Prüfungen von PIE gilt gemäß Art 5 Abs 1 Unterabsatz 1 lit b der EU-VO das Verbot für Leistungen hinsichtlich Gestaltung und Umsetzung von internen Kontroll- oder Risikomanagementverfahren für Finanzinformationssysteme auch für das Geschäftsjahr, welches dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorangeht. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (5) in Abschnitt 9.)

(6) Die Beurteilung der Befangenheit oder Ausgeschlossenheit liegt in der Verantwortung des Abschlussprüfers und hat unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles entsprechend seinem pflichtgemäßen Ermessen zu erfolgen. Auf Seiten des Unternehmens obliegt dem Aufsichtsrat (oder gegebenenfalls dem Prüfungsausschuss) die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.

(7) Das Fachgutachten stellt zunächst die Systematik der Unabhängigkeitsvorschriften auf Basis der anzuwendenden Rechtsquellen dar und legt berufliche Standards für den Umgang mit Einzelfragen zur Besorgnis der Befangenheit, zum Netzwerktatbestand und zu möglichen Schutzmaßnahmen sowie Einzelfragen zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen fest. Allgemeine berufsrechtliche Pflichten, die sich aus dem Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (WTBG 2017), der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) sowie der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten 2022 (KSW-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

PRL 2022) ergeben, und Spezialvorschriften in anderen Gesetzen (Bankwesengesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz, Privatstiftungsgesetz etc) werden in diesem Fachgutachten nicht behandelt.

2. Systematik der Unabhängigkeitsbestimmungen

(8) Die Regelungen zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern unterscheiden sich je nach den zu prüfenden Unternehmen. Demnach wird zwischen drei verschiedenen Kategorien differenziert, nämlich Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse, für fünffachgroße Gesellschaften, das sind gemäß § 271a Abs 1 UGB große Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, sowie für alle anderen Gesellschaften (bzw jeweils diesen Vorschriften unterliegende Konzerne):

Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd § 189a Z 1 lit a und d UGB*	**Fünffach große Gesellschaften**	**Gesellschaften, die weder PIE noch fünffach groß sind**
<u>Primär:</u> ○ EU-VO (insbesondere Art 4, 5 und 17) ○ § 271a Abs 6 und 7 UGB <u>In Ergänzung (sofern sich aus der EU-VO nichts anderes ergibt):</u> ○ § 271a Abs 5 iVm § 271 Abs 2 UGB ○ § 269 Abs 1a iVm § 271 Abs 1 und 3 bis 6 UGB ○ § 271b UGB	○ § 271 Abs 1 bis 6 UGB ○ § 271a Abs 1 bis 4 UGB ○ § 271b UGB	○ § 271 Abs 1 bis 6 UGB ○ § 271b UGB

* gilt durch entsprechende Verweise in BWG und VAG auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 189a Z 1 lit b und c UGB

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (8) in Abschnitt 9.)

(9) Gemäß § 271a Abs 5 UGB sind bei Abschlussprüfungen von PIE die Vorschriften der EU-VO für verbotene Nichtprüfungsleistungen unabhängig von allenfalls gleichartigen Regelungen im UGB unmittelbar anzuwenden. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (9) in Abschnitt 9.)

(10) Demnach dürfen der Abschlussprüfer eines PIE und jedes Mitglied seines Netzwerkes weder direkt noch indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen mit Sitz in der EU die in Art 5 Abs 1 der EU-VO angeführten verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbringen.

(11) Ob der Abschlussprüfer oder ein Mitglied seines Netzwerkes eine bestimmte Nichtprüfungsleistung an das geprüfte PIE, an dessen Mutterunternehmen oder an die vom geprüften Unternehmen beherrschten Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU erbringen darf, ist nach den jeweils anzuwendenden Rechtsvorschriften für PIE im Sitzstaat des Unternehmens zu beurteilen, für das die Nichtprüfungsleistung erbracht werden soll (sogenanntes „*principle of local law*“). Dies gilt auch dann, wenn dieses Unternehmen selbst kein PIE ist.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (10) und (11) in Abschnitt 9.)

(12) Gehört der Abschlussprüfer von Unternehmen mit Sitz in der EU, die nicht von öffentlichem Interesse sind („Non-Public Interest Entities“ – Non-PIE), einem Netzwerk an, in dem ein anderes Mitglied des Netzwerkes ein PIE mit Sitz in der EU prüft, das Mutterunternehmen oder beherrschtes Unternehmen der geprüften Gesellschaft ist, sind somit die Vorschriften für PIE gemäß Art 5 der EU-VO ebenfalls zu beachten, auch wenn das geprüfte Unternehmen selbst kein PIE ist.

(13) Für Nichtprüfungsleistungen an ein Mutterunternehmen eines PIE außerhalb der EU (in Drittstaaten ansässiges Mutterunternehmen) sieht die EU-VO keine Restriktionen vor. Nichtprüfungsleistungen an von einem PIE beherrschte Unternehmen in einem Drittstaat sind von der EU-Verbotsliste gemäß Art 5 Abs 5 der EU-VO insofern abgestuft betroffen, als nur bei der Teilnahme an den Entscheidungsprozessen des beherrschten Unternehmens und der Erbringung der in Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit b (Unternehmensführung), c (Buchhaltung) und e (Gestaltung des IKS) EU-VO genannten Leistungen eine Gefährdung der Unabhängigkeit begründet wird, die nicht durch Schutzmaßnahmen vermindert werden kann. Bei den übrigen in der Verbotsliste angeführten Leistungen liegt es im Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers, zu beurteilen, ob seine Unabhängigkeit gefährdet ist und ob gegebenenfalls Schutzmaßnahmen zur Verminderung der Gefährdung der Unabhängigkeit zu ergreifen sind. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (13) in Abschnitt 9.)

(14) Bei der Konzernabschlussprüfung von fünffach großen und allen anderen Gesellschaften ist demgegenüber zu beachten, dass gemäß §§ 271 Abs 5 und 271a Abs 4 UGB iVm § 271b UGB auch bei beherrschten Unternehmen in Drittstaaten die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer oder durch ein Mitglied seines Netzwerkes verboten sein kann.

3. Zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 UGB

3.1. Allgemeines

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

(16) § 271 Abs 1 UGB gilt nur für den Abschlussprüfer als natürliche Person (Wirtschaftsprüfer). Gemäß § 271 Abs 4 UGB gilt aber auch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als befangen, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, nach § 271 Abs 1 UGB befangen ist.

(17) Sollten sich Gründe für eine Besorgnis der Befangenheit auf Ebene einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ergeben, zB aufgrund geschäftlicher oder finanzieller Beziehungen, werden deren Geschäftsführer und Personen in maßgeblich leitender Funktion sowie Personen, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnen, durch § 271 Abs 1 UGB nicht unmittelbar erfasst, jedoch ist davon auszugehen, dass diese mittelbar – aufgrund eines Loyalitätskonfliktes zur Gesellschaft – ebenfalls als befangen anzusehen sind.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

3.2. Zur Definition von Befangenheit

(18) Mit dem Begriff „Besorgnis der Befangenheit“ in § 271 Abs 1 UGB soll der Anforderung einer sogenannten „Independence in appearance“ Rechnung getragen werden. Dabei geht es um Situationen, in denen der Abschlussprüfer zwar möglicherweise tatsächlich unabhängig ist, jedoch der Anschein einer Befangenheit besteht. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (18) in Abschnitt 9.)

(19) § 271 Abs 1 UGB dient der Umsetzung der allgemeinen Grundsätze der Abschlussprüfungs-Richtlinie (2006/43/EG) idgF zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft darf die Abschlussprüfung gemäß Art 22 Abs 1 dieser Richtlinie nicht ausführen, wenn eine Gefahr der Befangenheit aufgrund einer Beziehung finanzieller, persönlicher oder geschäftlicher Art, eines Beschäftigungsverhältnisses oder anderer Beziehungen zwischen

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

wodurch eine unabhängige, vernünftige und sachkundige dritte Partei unter Beachtung der angewandten Schutzmaßnahmen zu dem Schluss käme, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft gefährdet ist. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (19) in Abschnitt 9.)

(20) Faktoren, die bei der Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit von Bedeutung sind, sind gemäß Art 22 Abs 1 der Abschlussprüfungs-Richtlinie insbesondere:

a) Selbstprüfung,
b) Eigeninteresse des Abschlussprüfers am Ergebnis der Prüfung,
c) Interessenvertretung,
d) Vertrautheit sowie
e) Einschüchterung.

3.3. Unterschiede und Zusammenhänge zwischen Befangenheits- und Ausschlussgründen

(21) Das Gesetz unterscheidet zwischen dem Tatbestand der „Besorgnis der Befangenheit“ (§ 271 Abs 1 UGB) und taxativ normierten Tatbeständen der „Ausgeschlossenheit“ (§§ 271 Abs 2 bis 4 und 271a UGB, „Ausschlussgründe“). Liegen Gründe für eine Besorgnis der Befangenheit vor, besteht die Möglichkeit, durch das Ergreifen von Schutzmaßnahmen die Besorgnis zu beseitigen. Im Fall des Vorliegens von Ausschlussgründen ist dies nicht möglich. (Vgl zu Schutzmaßnahmen im Detail Abschnitt 5.)

(22) Da mit den Ausschlussgründen bestimmte Tatbestände vom Gesetzgeber ausdrücklich geregelt wurden, kann es sich bei Sachverhalten, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen, in der Regel nur um solche handeln, die nicht den Tatbestand eines Ausschlussgrundes darstellen. Der Anwendungsbereich des § 271 Abs 1 UGB umfasst damit insbesondere Sachverhalte, die nicht von § 271 Abs 2 und § 271a Abs 1 UGB erfasst sind.

(23) Liegen Sachverhalte vor, die zwar dem Grunde nach vom Katalog der Ausschlussgründe erfasst sind, aber wegen des Unterschreitens der festgelegten quantitativen

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Grenzen (zB gemäß § 271 Abs 2 Z 7 UGB) zu keiner Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers führen, sind sie bei der Gesamtbeurteilung, ob eine Besorgnis der Befangenheit vorliegt, zu berücksichtigen. Da der Gesetzgeber durch die Grenzziehungen solche Umstände nicht absolut ausschließen wollte, ist allein aufgrund solcher Sachverhalte aber noch nicht von einer unmittelbaren Besorgnis der Befangenheit auszugehen. Nur wenn noch weitere die Unbefangenheit gefährdende Sachverhalte („Gefährdungsmomente“) hinzutreten, kann dies insgesamt zu einer Besorgnis der Befangenheit führen.

3.4. Zu einzelnen Befangenheitsgründen

(24) Als Tatbestände, die im Zusammentreffen mit weiteren die Unbefangenheit gefährdenden Tatbeständen oder unter Umständen bereits alleine durch ihr Eintreten zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können, sind beispielsweise zu nennen:

a) Organfunktionen beim Unternehmen im Sinne von § 271 Abs 2 Z 2 UGB, die länger als 24 Monate zurückliegen
b) Organfunktionen bzw Positionen mit unmittelbarem Einfluss auf das Rechnungswesen beim Unternehmen, die ein „enges Familienmitglied“ des Wirtschaftsprüfers bekleidet (hat)
c) wesentliche finanzielle Beteiligungen des Wirtschaftsprüfers an Unternehmen, an denen auch das Unternehmen beteiligt ist, ohne die Grenzen gemäß § 271 Abs 2 Z 1 UGB zu überschreiten
d) wesentliche finanzielle Beteiligungen eines engen Familienmitglieds des Wirtschaftsprüfers am Unternehmen
e) wesentliche geschäftliche Beziehungen des Wirtschaftsprüfers mit dem Unternehmen als Bezieher von Leistungen des Wirtschaftsprüfers, die die Grenzen gemäß §§ 271 Abs 2 Z 7 bzw 271a Abs 1 Z 1 UGB nicht überschreiten
f) wesentliche geschäftliche Beziehungen des Wirtschaftsprüfers mit dem Unternehmen als Bezieher von Leistungen des Unternehmens, die ein Abhängigkeitsverhältnis des Wirtschaftsprüfers begründen, zB aus
   – Lieferungen und Leistungen zu Vorzugskonditionen
   – Krediten bzw Garantien des Unternehmens (Kreditinstitut) an den Wirtschaftsprüfer
g) wesentliche unbeglichene Forderungen des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Unternehmen aus Vorperioden
h) Rechtsstreitigkeiten des Wirtschaftsprüfers mit dem Unternehmen
i) wesentliche geschäftliche Beziehungen eines engen Familienmitglieds des Wirtschaftsprüfers zum Unternehmen

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (24) in Abschnitt 9.)

(25) Der Gesetzgeber hat beim Vorliegen von Befangenheitsgründen grundsätzlich vorgesehen, dass durch das Ergreifen von entsprechenden Schutzmaßnahmen eine Besorgnis der Befangenheit beseitigt werden kann (vgl dazu Abschnitt 5.). Abgesehen vom Ergreifen von Schutzmaßnahmen kann es unter Umständen auch möglich sein, durch sogenannte „Vermeidungsmaßnahmen“ den Grund für eine Besorgnis der Befangenheit (mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen) zu beseitigen. Sollten bei Vorliegen einer „bloßen“ Befangenheit Schutzmaßnahmen aufgrund der Charakteristika des Sachverhaltes nicht möglich sein („unbeseitigbare“ Befangenheit), darf ein Wirtschaftsprüfer den Auftrag nicht durchführen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

4. Zum Netzwerktatbestand gemäß § 271b Abs 1 UGB

4.1. Zur Definition von Netzwerken

(26) Nach der Definition in § 271b Abs 1 UGB, womit der Gesetzgeber jene der Abschlussprüfungs-Richtlinie umgesetzt hat, müssen für das Vorliegen eines Netzwerkes zwei Kriterien kumulativ erfüllt sein:

a) es muss eine auf Dauerhaftigkeit ausgerichtete Struktur sein, der ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angehört, und
b) der Hauptzweck dieser dauerhaften Kooperation muss in der Förderung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen der Netzwerkangehörigen liegen.

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (26) in Abschnitt 9.)

(27) Wie die in Art 2 Nr 7 der Abschlussprüfungs-Richtlinie angeführte Begriffsbestimmung zeigt, muss die Kooperation für die Mitglieder verbindlich sein und nicht bloß gelegentlich und nach eigenem Ermessen wahrgenommen werden und darf das Element der Gewinn- bzw Kostenteilung kein bloßer Nebeneffekt sein, sondern muss ein wesentliches Ziel darstellen. Diese wirtschaftliche Zielsetzung kann zum Ausdruck kommen durch:

a) Gewinn- oder Kostenteilung,
b) gemeinsames Eigentum,
c) gemeinsame Kontrolle (damit ist die Eigentümerstruktur gemeint),
d) gemeinsame Geschäftsführung,
e) gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren,[1]
f) eine gemeinsame Geschäftsstrategie,
g) die Verwendung einer gemeinsamen Marke (Eindruck einer „one-firm“) oder
h) einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen.

(28) Bei der Beurteilung des Vorliegens eines Netzwerkes kommt es auf eine Gesamtbetrachtung an, wobei die in der Abschlussprüfungs-Richtlinie explikativ aufgezählten Kriterien nicht gleichgewichtig nebeneinandergestellt sind. Maßgeblich ist die Beurteilung, ob durch die der Kooperation explizit oder implizit inhärenten Ziele ein Netzwerkmitglied aufgrund seiner Netzwerkzugehörigkeit als Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung beeinflusst werden könnte, insbesondere, weil es bei der Durchführung der Prüfung und bei der Abgabe des Prüfungsurteils zu Interessenkonflikten mit den gemeinsamen Netzwerkzielen kommen könnte. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (28) in Abschnitt 9.)

(29) Die Verwendung einer gemeinsamen Bezeichnung im Außenverhältnis (zB in Form einer gemeinsamen Marke) verbunden mit einer dauerhaften Zusammenarbeit ist ausreichend, um unter die Definition eines Netzwerkes zu fallen. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (29) in Abschnitt 9.)

4.2. Zur Bedeutung einzelner Ausschlussgründe innerhalb eines Netzwerkes

(30) Ist ein Mitglied eines Netzwerkes von der Prüfung ausgeschlossen, weil bei ihm eine Registrierung nach § 52 APAG nicht vorliegt, oder deswegen ausgeschlossen, weil der Tatbestand der Honorarabhängigkeit eingreift (§ 271 Abs 2 Z 3 bzw Z 7 UGB), so hat dies auf andere Mitglieder des Netzwerkes keine Auswirkungen.

---

[1] Dieser Begriff deckt sich mit „Qualitätsmanagementmaßnahmen und -verfahren“ bzw „Reaktionen“ iSd KSW-PRL 2022.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(31) Die Regelungen zur personenbezogenen Rotation gemäß § 271a Abs 1 Z 4 und Abs 3 UGB sind nach der Regelung des § 271b Abs 2 UGB für andere Mitglieder des Netzwerkes ebenfalls nicht relevant. Es wird demnach das personenbezogene Rotationsgebot auch beachtet, wenn bei Bestellung und Beauftragung einer anderen Gesellschaft, die demselben Netzwerk angehört, der Rotationsverpflichtung unterliegende Personen nicht mehr an der Prüfung mitwirken.

(32) Generell ist aber zu beachten, dass auch durch in § 271b Abs 2 UGB nicht ausdrücklich genannte Tatbestände die Unabhängigkeit gefährdet werden kann, zB wenn die Gesamteinnahmen des Netzwerkes erheblich vom Unternehmen bestimmt werden.

4.3. Zum Verhältnis der Sozietätsklausel zum Netzwerktatbestand

(33) Die Sozietätsklausel des § 271 Abs 3 sowie § 271a Abs 2 UGB (Ausübung des Berufes zusammen mit einer nach § 271 Abs 2 bzw § 271a Abs 1 Z 1 bis 3 UGB ausgeschlossenen Person) ist unmittelbar nur auf die Zusammenarbeit natürlicher Personen („Einzelwirtschaftsprüfer“) anzuwenden. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (33) in Abschnitt 9.)

(34) Die Zusammenarbeit nach § 271 Abs 3 bzw § 271a Abs 2 UGB erfasst nach herrschender Lehre eine dauerhafte Kooperation von berufsrechtlich selbständigen Wirtschaftsprüfern mit anderen ausgeschlossenen Personen auf vertraglicher Grundlage. Weiters kann der Tatbestand durch einen gemeinsamen Auftritt nach außen (Briefkopf, Bezeichnung, Website), der den Eindruck einer Partnerschaft vermittelt, verwirklicht werden (sogenannte „Scheinsozietät“). (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (34) in Abschnitt 9.)

(35) Fallen die Zusammenarbeit nach § 271 Abs 3 bzw § 271a Abs 2 UGB und der Netzwerktatbestand zusammen, so ergibt sich insofern ein Unterschied, als der durch die berufliche Zusammenarbeit bewirkte Ausschluss nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann.

5. Zu möglichen Schutzmaßnahmen

5.1. Allgemeines

(36) Unter Schutzmaßnahmen sind Maßnahmen zu verstehen, die eine bestehende Besorgnis der Befangenheit oder die Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beseitigen.

(37) Im Rahmen der Unabhängigkeitsvorschriften nach dem UGB kann bei den von § 271 Abs 1 UGB erfassten Sachverhalten das Ergreifen von Schutzmaßnahmen grundsätzlich geeignet sein, um die Besorgnis der Befangenheit zu beseitigen. In Fällen des Vorliegens von Ausschlussgründen gemäß § 271 Abs 2 und 3 UGB können Schutzmaßnahmen dagegen nicht berücksichtigt werden. Ebenso wird im Anwendungsbereich des § 271 Abs 4 UGB unwiderlegbar vermutet, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft befangen ist, wenn ein den Bestätigungsvermerk unterzeichnender Wirtschaftsprüfer oder eine Person mit einer maßgeblich leitenden Funktion befangen ist. Diesfalls können Schutzmaßnahmen auf der Ebene der Gesellschaft ebenso nicht greifen und nur sogenannte „Vermeidungsmaßnahmen“ (die den Grund für eine Besorgnis der Befangenheit vermeiden) die Ausgeschlossenheit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verhindern.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(38) Ist ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gemäß § 271b Abs 2 UGB befangen, weil bei einem Mitglied seines Netzwerkes die Voraussetzungen des § 271 Abs 1, Abs 2 Z 1, 2, 5 oder 6 oder des § 271a Abs 1 Z 3 UGB vorliegen, kann er bzw sie durch Schutzmaßnahmen sicherstellen, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann, und die Besorgnis der Befangenheit beseitigen. In Fällen des Vorliegens von Ausschlussgründen gemäß § 271 Abs 2 Z 4 und § 271a Abs 1 Z 2 UGB können Schutzmaßnahmen dagegen nicht berücksichtigt werden.

(39) Im Anwendungsbereich der EU-VO können Schutzmaßnahmen geboten sein

a) einerseits um im Fall der Erbringung von nicht verbotenen Nichtprüfungsleistungen für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder beherrschte Unternehmen, sofern diese in der EU ansässig sind, durch den Abschlussprüfer oder ein Mitglied seines Netzwerkes eine Gefährdung der Unabhängigkeit abzuwenden;
b) andererseits hat der Abschlussprüfer Schutzmaßnahmen zur Verminderung der Gefährdung der Unabhängigkeit zu ergreifen, falls ein Mitglied des Netzwerkes, dem der Abschlussprüfer angehört, für ein beherrschtes Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat bestimmte innerhalb der EU als verboten qualifizierte Nichtprüfungsleistungen durchführt.

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (39) in Abschnitt 9.)

5.2. Sicherungssystem zum Erkennen von Unabhängigkeitsgefährdungen

(40) Abschlussprüfer müssen nach berufsrechtlichen Grundsätzen sicherstellen, dass Beziehungen zum Auftraggeber bzw Auftragsverhältnisse nur begründet bzw fortgeführt werden, wenn keine Ausschlussgründe oder eine sonstige Besorgnis der Befangenheit bestehen. Zudem haben Abschlussprüfer organisatorische Regelungen und Maßnahmen festzulegen, die darauf ausgerichtet sind, dem Prüfungsbetrieb hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass er über Verstöße gegen Unabhängigkeitsanforderungen unterrichtet wird, und ihn in die Lage versetzen, geeignete Maßnahmen zur Klärung solcher Situationen zu ergreifen. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (40) in Abschnitt 9.)

5.3. Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben

(41) Wenn das geprüfte Unternehmen von einem anderen Unternehmen erworben wird, sich mit diesem zusammenschließt oder selbst ein Unternehmen erwirbt, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob seine Unabhängigkeit weiterhin gegeben und die Fortsetzung der Abschlussprüfung auch nach der Transaktion möglich ist. Ergeben sich in diesem Zusammenhang Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit, sieht Art 22 Abs 6 der Abschlussprüfungs-Richtlinie vor, dass der Abschlussprüfer alle notwendigen Schutzmaßnahmen ergreift und so schnell wie möglich, in jedem Fall aber innerhalb von drei Monaten die notwendigen Schritte einleitet, um eine Gefährdung der Unabhängigkeit zu beseitigen. Diese Richtlinien-Bestimmung ist in § 77 Abs 2 WTBG 2017 und nicht im UGB umgesetzt. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts gilt sie für Abschlussprüfungen, im Übrigen würden auch die Voraussetzungen einer unmittelbaren Anwendbarkeit von Art 22 Abs 6 der Abschlussprüfungs-Richtlinie vorliegen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.4. Spezifische Schutzmaßnahmen

(42) Um die Risiken aufgrund von Gefährdungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Einzelfällen abzuschwächen oder auszuräumen, sind nach der Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 zur „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ (2002/590/EG, ABl L 191 vom 19. Juli 2002, im Folgenden kurz „Empfehlung zur Unabhängigkeit“ genannt) Informationspflichten, Beschränkungen oder auch Verbote als Schutzmaßnahmen vorgesehen. Die Auswahl jeweils angemessener Schutzmaßnahmen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Der Abschlussprüfer trägt die Beweislast dafür, dass die ergriffenen Schutzmaßnahmen geeignet sind, eine Besorgnis der Befangenheit zu beseitigen.

(43) Beispiele dafür, welche Schutzmaßnahmen in spezifischen Fällen in Frage kommen, sind dem IESBA Code of Ethics bzw der Empfehlung zur Unabhängigkeit zu entnehmen. Da das Konzept des österreichischen Gesetzgebers hinsichtlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von jenem der genannten Regelwerke abweicht, ist bei einer Orientierung an diesen Regelwerken zu beachten, dass unter Umständen einzelne Schutzmaßnahmen dieser Regelwerke zur Einhaltung der Vorschriften des UGB nicht zweckmäßig sind. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (43) in Abschnitt 9.)

(44) Aus dem Katalog der Schutzmaßnahmen, die im IESBA Code of Ethics im Zusammenhang mit Nichtprüfungsleistungen angeführt werden, sind nach dem Regelungskonzept des österreichischen Gesetzgebers insbesondere die folgenden zur Beseitigung einer Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers geeignet:

a) Einrichtung getrennter Verantwortlichkeiten für die Durchführung von Prüfungsaufträgen und (die Unabhängigkeit allenfalls gefährdenden) Nichtprüfungsaufträgen
b) Ausschluss befangener Mitarbeiter des Prüfungsbetriebes von der Mitwirkung an der Durchführung des Prüfungsauftrages
c) Überprüfung der Ergebnisse einer Nichtprüfungsleistung oder nochmalige Durchführung derselben durch eine andere Person, die nicht an der Prüfung mitwirkt, sodass diese die Verantwortung für die Leistung übernehmen kann

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (44) in Abschnitt 9.)

5.5. Dokumentation der Schutzmaßnahmen

(45) Die konkreten Schutzmaßnahmen, die zur Verminderung einer Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ergriffen wurden, sind von diesem als Teil der Arbeitspapiere in geeigneter Weise zu dokumentieren.

6. Zur Unabhängigkeit bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)

6.1. Allgemeines

(46) Für Konzernabschlussprüfungen gemäß § 269 Abs 1, 1a und 2 UGB sind die Unabhängigkeitsvorschriften des UGB sinngemäß anzuwenden (vgl §§ 271 Abs 5, 271a Abs 4 und 271b Abs 3 UGB). Zusätzliche Anforderungen ergeben sich aus ISA 600 (vgl Fachgutachten KFS/PG 1 über die Durchführung von Abschlussprüfungen,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Rz 46 ff) sowie den Art 4 und 5 EU-VO. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (46) ff in Abschnitt 9.)

6.2. Zur Einbeziehung eines Teilbereichsprüfers

(47) Falls ein Teilbereichsprüfer im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung mit der Durchführung von Untersuchungen zu den Finanzinformationen eines Teilbereichs beauftragt wird, hat sich der Konzernabschlussprüfer entsprechend den Anforderungen von ISA 600.19 (a) ein Bild von der Unabhängigkeit des Teilbereichsprüfers zu verschaffen. Dabei hat der Konzernabschlussprüfer sicherzustellen, dass der Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen versteht und einhalten wird und insbesondere unabhängig ist. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (46) ff in Abschnitt 9.)

(48) Falls ein Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung relevanten Unabhängigkeitsanforderungen nicht erfüllt oder der Konzernabschlussprüfer diesbezüglich ernsthafte Bedenken hat, muss der Konzernabschlussprüfer gemäß ISA 600.20 anderweitig ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Finanzinformationen des Teilbereichs beschaffen, ohne den betreffenden Teilbereichsprüfer zur Durchführung von Untersuchungen zu den Finanzinformationen des Teilbereichs heranzuziehen.

6.3. Zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen im Konzern

(49) Bei der Prüfung eines Non-PIE-Konzernabschlusses gelten grundsätzlich die Bestimmungen des UGB hinsichtlich der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Handelt es sich hingegen um einen PIE-Konzern, sind die UGB-Bestimmungen nur zu beachten, sofern sich nicht aus den Anforderungen des Art 5 EU-VO anderes ergibt.

(50) Werden Teilbereichsprüfer, die nicht Mitglieder des Netzwerkes des Konzernabschlussprüfers sind, mit der Prüfung eines Teilbereichs, der selbst nicht die Eigenschaft eines PIE im jeweiligen Sitzstaat erfüllt, beauftragt, ist zu beachten, dass sie ebenfalls nicht von den Bestimmungen des Art 5 EU-VO umfasst sind. Für diese Teilbereichsprüfer gelten die generellen Unabhängigkeitsmaßstäbe, dh die UGB-Unabhängigkeitsvorschriften.

7. Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen

7.1. Verhältnis der einzelnen Tatbestände zueinander

(51) Für die Erbringung von bestimmten Nichtprüfungsleistungen ergibt sich, abgeleitet aus der allgemeinen Systematik der Unabhängigkeitsbestimmungen, dass folgende Regelungen gelten:

a) Für die Abschlussprüfung von PIE (sowie in bestimmten weiteren Fällen (vgl Rz (12)) gelten insbesondere Art 5 der EU-VO iVm § 271a Abs 6 UGB und ergänzend § 271 Abs 1 und 2 UGB (soweit nicht durch die EU-VO anders geregelt).
b) Für die Abschlussprüfung fünffach großer Gesellschaften gelten insbesondere die §§ 271 Abs 1 und 2 sowie 271a Abs 1 UGB.
c) Für die Abschlussprüfung aller übrigen Gesellschaften gelten insbesondere § 271 Abs 1 und 2 UGB.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Vor allem beim Umfang der verbotenen Nichtprüfungsleistungen ergeben sich bei der Prüfung fünffach großer Gesellschaften und von PIE Unterschiede zu allen übrigen Gesellschaften. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (51) in Abschnitt 9.)

(52) In besonderen Einzelfällen kann es zur Zuordnung eines Sachverhaltes zu mehreren Tatbeständen (Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 UGB oder Ausschlussgründe gemäß §§ 271 Abs 2 und 271a Abs 1 UGB sowie gemäß Art 5 der EU-VO) kommen. Innerhalb des Anwendungsbereiches des UGB sind bei Überschneidungen die Rechtsfolgen des Tatbestandes mit den strengsten Rechtsfolgen zu beachten. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (52) in Abschnitt 9.)

7.2. Zu Nichtprüfungsleistungen nach den Vorschriften für Non-PIE

7.2.1. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der Lohn- und Gehaltsabrechnung (§ 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB)

(53) Die Erstellung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen für ein Unternehmen stellt grundsätzlich keinen Verstoß gegen das Verbot zur Mitwirkung bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses dar, wenn das Unternehmen (bzw dessen Mitarbeiter) für die Lohn- und Gehaltsabrechnung als solche (auch im Innenverhältnis) inhaltlich verantwortlich bleibt. Sofern nur technische Arbeiten und Dienstleistungen durch den Abschlussprüfer durchgeführt werden (wie die Anfertigung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die Durchführung der Datenverarbeitung oä), ist die anschließende Prüfung des Abschlusses im Hinblick auf das Selbstprüfungsverbot unbedenklich. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (53) in Abschnitt 9.)

7.2.2. Zu Rechts- und Steuerberatungsleistungen für fünffach große Gesellschaften (§ 271a Abs 1 Z 2 UGB)

(54) Gemäß § 271a Abs 1 Z 2 UGB ist ein Abschlussprüfer bzw gemäß § 271a Abs 3 UGB eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer einer fünffach großen Gesellschaft neben den in § 271 Abs 2 UGB genannten Gründen ausgeschlossen, wenn er bzw sie in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für das Unternehmen Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Abschluss nicht nur unwesentlich auswirken. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (54) in Abschnitt 9.)

7.2.3. Zu anderen Nichtprüfungsleistungen

(55) Durch die gesetzlichen Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sind dessen Möglichkeiten zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen eingeschränkt. Dennoch sind in der Praxis eine Reihe von Nichtprüfungsleistungen vorstellbar, die zulässig sind, sofern nicht im Zusammenwirken mit weiteren Gefährdungsmomenten eine nicht beseitigbare Besorgnis der Befangenheit gegeben ist. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (55) in Abschnitt 9.)

(56) Soweit sich die Beratungsleistungen auf das Rechnungslegungsinformationssystem des Unternehmens beziehen, ist insbesondere darauf zu achten, dass sie nicht den Ausschlussgrund gemäß § 271a Abs 1 Z 3 UGB erfüllen, wonach dessen Entwicklung, Einführung und Installation durch den Abschlussprüfer verboten sind. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (56) in Abschnitt 9.)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(57) Soweit sich die Leistungen auf das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem („IKS“ und „RMS“) des Unternehmens beziehen, ist darauf zu achten, dass sie nicht den Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit b UGB erfüllen, wonach die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der internen Revision unzulässig ist. Von einer Unzulässigkeit dieser Leistungen ist insbesondere in jenen Fällen auszugehen, in denen der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Leistung im Auftrag der internen Revision tätig wird oder direkt den Weisungen der Unternehmensleitung unterliegt.

7.3. Zu Nichtprüfungsleistungen nach den Vorschriften für PIE

7.3.1. Zur Genehmigung durch den Prüfungsausschuss

(58) Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass für die Erbringung nicht verbotener Nichtprüfungsleistungen an PIE sowie deren Mutterunternehmen und beherrschte Tochterunternehmen mit Sitz in der EU eine vorherige Genehmigung (Pre-Approval) durch den Prüfungsausschuss gemäß Art 5 Abs 4 Unterabs 1 der EU-VO erfolgt ist. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (58) in Abschnitt 9.)

(59) Weiters hat der Abschlussprüfer darauf zu achten, dass eine Vorabgenehmigung von Leistungsarten nur zulässig ist, wenn diese inhaltlich, zeitlich bzw betraglich entsprechend konkretisiert und begrenzt werden, was im Einzelfall zu beurteilen ist. Eine pauschale und unbegrenzte Genehmigung von erlaubten Nichtprüfungsleistungen ist nicht sachgerecht.

7.3.2. Zu Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit a und f der EU-VO)

(60) Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit a der EU-VO untersagt die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Folgendem:

a) Erstellung von Steuererklärungen (Z (i));
b) Lohnsteuer (Z (ii));
c) Zöllen (Z (iii));
d) Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben (Z (iv));
e) Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei diesen Prüfungen ist gesetzlich vorgeschrieben (Z (v));
f) Berechnung der direkten und indirekten Steuern sowie latenter Steuern (Z (vi));
g) Erbringung von Steuerberatungsleistungen (Z (vii)).

(61) Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit f der EU-VO untersagt die Erbringung von Bewertungsleistungen, einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten.

(62) Durch die Inanspruchnahme des Mitgliedstaatenwahlrechtes gemäß Art 5 Abs 3 der EU-VO soll den Abschlussprüfern von PIE die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen im weitesten nach der EU-VO zulässigen Rahmen gestattet werden. Dementsprechend sieht § 271a Abs 6 UGB vor, dass Steuerberatungsleistungen gemäß Rz (60) mit Ausnahme von Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Lohnsteuer (Z (ii)) und Zöllen (Z (iii)) sowie Bewertungsleistungen gemäß Rz (61) vom Abschlussprüfer oder dessen Netzwerk erbracht werden dürfen, wenn

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

a) diese Leistungen in dem der Prüfung unterliegenden Geschäftsjahr einzeln oder zusammen keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf den geprüften Abschluss haben (Z 1),
b) der Prüfungsausschuss diese Leistungen unter Bedachtnahme auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die angewendeten Schutzmaßnahmen genehmigt (hat) (Z 2) und
c) der Abschlussprüfer die Auswirkungen dieser Leistungen auf den zu prüfenden Abschluss im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art 11 der EU-VO darstellt und erläutert (Z 3).

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (62) in Abschnitt 9.)

(63) Die Anforderung, dass die Leistungen „keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben“ dürfen, bedeutet, dass Leistungen verboten sind, die direkte („unmittelbare“) und wesentliche Auswirkungen auf den geprüften Abschluss haben. Leistungen mit unmittelbaren, jedoch bloß unwesentlichen Auswirkungen und Leistungen mit bloß mittelbaren („indirekten“) Auswirkungen sind von dem Verbot nicht umfasst.

(64) Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Leistungen werden in Art 5 Abs 3 der EU-VO anders formuliert als in § 271a Abs 1 Z 2 UGB, sind jedoch inhaltlich ohne Unterschied. Direkte Auswirkungen auf den Abschluss sind erst gegeben, wenn der Abschlussprüfer über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und die Entscheidung über die gewählte Alternative nicht vom Unternehmen getroffen wird. Zur näheren Abgrenzung von über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehenden Leistungen wird auf die Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (54) in Abschnitt 9. verwiesen.

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (63) und (64) in Abschnitt 9.)

(65) Zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Auswirkungen von Leistungen auf den geprüften Abschluss sind Einschätzungen des Abschlussprüfers entsprechend ISA 320 erforderlich; eine aggressive Steuerplanung ist jedoch in jedem Fall als wesentlich einzustufen. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (65) in Abschnitt 9.)

(66) Zur begrifflichen Abgrenzung von verbotenen Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit der Lohnsteuer wird auf den IESBA Code of Ethics verwiesen; Notsituationen oder Unwesentlichkeit rechtfertigen demnach die Erbringung solcher Leistungen für PIE nicht. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (66) in Abschnitt 9.)

(67) Das Verbot von Bewertungsleistungen, wenn sich diese unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf den Abschluss auswirken, entspricht inhaltlich dem schon gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit d UGB für die Prüfung aller Unternehmen geltenden Ausschlussgrund. Aufgrund der neuen speziellen Regelungen für PIE in Umsetzung des Art 5 Abs 3 iVm Abs 1 Unterabs 2 lit f der EU-VO ergeben sich somit keine materiellen Auswirkungen.

7.3.3. Zu Leistungen mit Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit b der EU-VO)

(68) Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit b der EU-VO untersagt Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist. Das Verbot der Teilnahme an Entscheidungen verhindert nicht jegliche Beratung oder jegliche entscheidungsvorbereitende Leistung. Vorauszusetzen für die

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Erfüllung des Tatbestandes ist vielmehr eine ausschlaggebende Rolle im Entscheidungsprozess in Form einer faktischen Delegation von Entscheidungsmacht an den Abschlussprüfer. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (68) in Abschnitt 9.)

7.3.4. Zur Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren zu Finanzinformationen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO)

(69) Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO verbietet die Gestaltung und Umsetzung von internen Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/ oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (69) in Abschnitt 9.)

(70) Der Begriff „Finanzinformationen“ ist deckungsgleich zum Begriff „Rechnungslegung“ zu verstehen, wie er in § 271a Abs 1 Z 3 UGB im Ausdruck „Rechnungslegungsinformationssystem“ verwendet wird. Es handelt sich somit um Informationen, die im Rahmen der externen Finanzberichterstattung verwendet werden bzw zu ihrer Erstellung erforderlich sind. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (70) in Abschnitt 9.)

(71) Die Begriffe „interne Kontrolle“ und „Risikomanagement“, jeweils in Bezug auf die „Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen“, umfassen alle Maßnahmen, die das Unternehmen setzt, um die Qualität der Finanzinformationen zu gewährleisten, unabhängig von ihrer Bezeichnung. In diesem Sinne sind Leistungen verboten, die auf die „Gestaltung und Umsetzung“ von „Kontroll- oder Risikomanagementverfahren“ bzw von IT-Systemen, die der externen Finanzberichterstattung dienen, ausgerichtet sind. Die Abgabe von Empfehlungen zum internen Kontrollsystem des Unternehmens, zB im Rahmen der Abschlussprüfung, ebenso eine gesonderte Beauftragung für eine Prüfung von internen Kontroll- und Risikomanagementverfahren mit Bezug zu Finanzinformationen sind zulässig. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (71) in Abschnitt 9.)

7.3.5. Zu juristischen Leistungen (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit g der EU-VO)

(72) Gemäß Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit g der EU-VO ist ein Abschlussprüfer bzw eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer eines PIE ausgeschlossen, wenn er oder sie juristische Leistungen im Zusammenhang mit

a) allgemeiner Beratung,
b) Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens oder
c) Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten

erbringt.

(73) Das Verbot juristischer Leistungen im Zusammenhang mit allgemeiner Beratung bezieht sich in erster Linie auf die Wahrnehmung der Funktion eines „General Counsel“, im Sinne einer hauptsächlichen Rechtsberatung der Gesellschaft durch den Abschlussprüfer. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (73) in Abschnitt 9.)

(74) Weiters sind alle Formen der Rechtsberatung unzulässig, durch die es zu einer Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens kommen würde. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (74) in Abschnitt 9.)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

7.3.6. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit h der EU-VO)

(75) Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit h der EU-VO untersagt Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens. Darunter sind zum einen Tätigkeiten zu verstehen, welche sich auf die organisatorische und konzeptionelle Gestaltung der internen Revision beziehen. Zum anderen fällt darunter jegliche Mitwirkung an der operativen Aufgabenerfüllung im Auftrag der internen Revision. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (75) in Abschnitt 9.)

(76) Der Tatbestand kennt weder eine Einschränkung hinsichtlich der Bedeutsamkeit der erbrachten Leistungen des Abschlussprüfers, noch sieht er eine inhaltliche Beschränkung der verbotenen Tätigkeiten (etwa auf rechnungslegungsrelevante Agenden der internen Revision) vor.

(77) Sonstige Prüfungen abseits der Abschlussprüfung sind im Lichte dieses Tatbestandes grundsätzlich unbedenklich. Dies findet seine Grenze jedoch dort, wo durch die Beauftragung von sonstigen Prüfungen materiell Aufgaben einer internen Revision substituiert werden.

7.3.7. Zu Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie (Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit i der EU-VO)

(78) Gemäß Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit i der EU-VO zählen zu den verbotenen Nichtprüfungsleistungen „Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens“. Davon explizit ausgenommen ist „die Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen, einschließlich der Ausstellung von Prüfbescheinigungen (Comfort Letters) im Zusammenhang mit vom geprüften Unternehmen herausgegebenen Prospekten“.

(79) Zusicherungsleistungen („Assurance“) im Zusammenhang mit Abschlüssen sind tendenziell weit auszulegen, da sie typischerweise vom Abschlussprüfer zu erbringen sind. Insbesondere sind sogenannte „Due-Diligence-Prüfungen“ – sowohl auf Verkäufer- als auch auf Käuferseite – zulässig.

(80) Der Begriff „Leistungen in Zusammenhang mit“ (in der englischen Version: „linked to“) bezieht sich sowohl auf die aktive Unterstützung bei Finanzierung, Kapitalstruktur und -ausstattung sowie Anlagestrategie als auch auf die Beratung bei diesen Themenbereichen. Generelle Diskussionen über die verschiedenen Möglichkeiten für Finanzierungen und Anlagen sind jedoch als zulässig anzusehen.

(81) Da in Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit i der EU-VO ausschließlich von Finanzierung, Kapitalstruktur und -ausstattung sowie Anlagestrategie die Rede ist, ist davon auszugehen, dass Beratungsleistungen im Zusammenhang mit operativen Aktivitäten des Unternehmens nicht von den Restriktionen erfasst sind.

(82) Unter „Finanzierung“ ist die Zurverfügungstellung von Mitteln für die Geschäftsaktivitäten zu verstehen. Der Begriff umfasst sowohl Eigen- als auch Fremdfinanzierung.

(83) Zum Begriff „Anlagestrategie“ ist zu bemerken, dass in der englischen Version „investment strategy“ steht. Der Begriff umfasst somit auch Marktstrategien und/oder Kapitaltransaktionsstrategien.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(84) Bei der Einstufung, ob Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens im Sinne der EU-VO erbracht werden, ist auch die Rolle des Leistungserbringers zu berücksichtigen: Agieren der Abschlussprüfer oder sein Netzwerk beispielsweise bei einer Unternehmenstransaktion in der Rolle des sogenannten „lead advisor“, so ist dies als Leistung im Zusammenhang mit der Kapitalstruktur einzustufen, auch wenn das Unternehmen selbst die Entscheidung trifft, eine bestimmte Unternehmenseinheit zu erwerben. Dies gilt deshalb, weil die Rolle als „lead advisor“ den Akquisitionspreis beeinflussen könnte und damit die Kapitalallokation betroffen wäre. Im Gegensatz dazu sind die Beratungsleistungen, die sich auf Sachverhalte nach der Transaktion beziehen (Transaction Integration Services), zulässig.

(85) Das Erstellen von strategischen Geschäftsmodellen („business modelling“) zum Zwecke der Errichtung oder Reorganisation der Struktur des geprüften Unternehmens fällt ebenso unter das Verbot wie im Rahmen von M&A-Aktivitäten das Suchen von potentiellen Zielobjekten oder das Verhandeln und/oder Ausführen der Transaktionen, sofern eine „lead advisor“-Rolle erfüllt wird.

(86) Während Reorganisation oder Restrukturierung mit dem Ziel, die Kapitalstruktur zu verändern, nicht erlaubt sind, fällt Steuerstrukturierungsberatung unter die unter bestimmten Bedingungen erlaubten Leistungen.

(87) Als für den Abschlussprüfer oder sein Netzwerk erlaubte Leistungen sind ua einzustufen:

a) Due Diligence (finanziell, Markt, Integrität, steuerlich, betriebswirtschaftlich, rechtlich),
b) Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Begebung eines Prospekts, einschließlich der Abgabe eines Comfort Letter,
c) rechnungslegungsbezogene/prüfungsnahe Beratungs- und Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Unternehmenstransaktionen (zB Prüfung von carve-out-Abschlüssen und Angabe von IPO-readiness-Bestätigungen),
d) Bewertungsleistungen und Steuerberatungsleistungen in diesem Zusammenhang, sofern sie vom jeweiligen Mitgliedstaat mittels Wahlrechtsausübung erlaubt werden.

(Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (78) bis (87) in Abschnitt 9.)

8. Anwendungszeitpunkt

(88) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. (Vgl Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (88) in Abschnitt 9.)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

9. Erläuterungen und Anwendungshinweise

Diese Erläuterungen und Anwendungshinweise sind integraler Bestandteil dieses Fachgutachtens.

Zu Rz (2):

In Umsetzung der damals anzuwendenden Fassung der Richtlinie 84/253/EWG betreffend die Abschlussprüfung wurde bereits mit dem GesRÄG 2005 § 271a in das UGB eingefügt, welcher besondere Ausschlussgründe unter anderem für die Abschlussprüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen enthält. Seit dem 17. Juni 2016 (Inkrafttreten der EU-VO) werden diese Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von PIE durch die unmittelbar anwendbare EU-VO geregelt.

Subsidiär gelten, soweit die EU-VO einen Sachverhalt nicht selbst abschließend regelt, für diesen auch die Unabhängigkeitsvorschriften, die die nationalen Bestimmungen in Umsetzung der Abschlussprüfungs-Richtlinie (Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022) vorsehen (vgl § 269 Abs 1a UGB sowie die Ausführungen unter Rz (8)).

Zu Rz (4):

Zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss vgl näher Fachgutachten KFS/PG 4 über Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, Rz 22 ff.

ISA 260.17 sieht vor, dass der Abschlussprüfer gegenüber den für die Überwachung Verantwortlichen seine Unabhängigkeit sowie die Unabhängigkeit aller Mitglieder des Prüfungsteams sowie allfälliger Netzwerkmitglieder bestätigen muss sowie über alle in diesem Zusammenhang getroffenen Maßnahmen und Vorkehrungen sowie weitere Sachverhalte (zB verrechnete Gebühren) zu informieren hat. Diese Regelung gewinnt in jenen Fällen an Bedeutung bzw ist besonders zu beachten, in denen die Berichterstattung gemäß Art 11 der EU-VO nicht zum Tragen kommt.

Zu Rz (5):

Zum relevanten Zeitraum zur Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen vgl § 271 Abs 1 UGB sowie Art 5 Abs 1 der EU-VO.

Zum verlängerten Zeitraum hinsichtlich Gestaltung und Umsetzung von internen Kontroll- oder Risikomanagementverfahren für Finanzinformationssysteme vgl Art 5 Abs 1 Unterabs 1 lit b iVm Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO.

Art 22 Abs 1 Unterabs 2 der Abschlussprüfungs-Richtlinie definiert den Zeitraum, in dem die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegeben sein muss. Danach ist die Unabhängigkeit sowohl für den Zeitraum erforderlich, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch für die Dauer der Abschlussprüfung.

§ 271 Abs 1 UGB legt daher in Umsetzung dieser Richtlinienbestimmung fest, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers während des zu prüfenden Geschäftsjahres und bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks bestehen muss. Erst mit Abgabe des Bestätigungsvermerks endet sohin die Abschlussprüfung. Die Erläuterungen (ErlRV 1109 BlgNR 25. GP) zum Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz (APRÄG 2016, BGBl I Nr 43/2016) führen hierzu aus, dass dabei auf den Zeitpunkt abzustellen ist, in dem der Bestätigungsvermerk *„erstmals*

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

die Sphäre des Abschlussprüfers verlässt und dem Vorstand vorgelegt oder an die Aufsichtsratsmitglieder abgesendet wird." Dabei kommt es ausschließlich darauf an, dass der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk nachweislich an einen Adressaten absendet bzw übergibt, und nicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs. Bei Durchführung einer allfälligen Nachtragsprüfung ist neu zu prüfen, ob die Unabhängigkeit nach wie vor gegeben ist.

Zum Vorgehen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben vgl Abschnitt 5.3.

Zu Rz (8):

Wie in Rz (2) ausgeführt, sind die direkt geltenden Bestimmungen der EU-VO vorrangig vor den nationalen Bestimmungen in Umsetzung der Abschlussprüfungs-Richtlinie anzuwenden. Vor diesem Hintergrund ist § 271a UGB wie folgt aufgebaut: Während die Abs 1 bis 4 ausschließlich für die Kategorie der fünffach großen Gesellschaften anwendbar sind, enthalten die Abs 5 bis 7 die für PIE maßgeblichen Anpassungen zu der für diese geltenden EU-VO.

Zu Rz (9):

Wenn die EU-VO für einen bestimmten Bereich eine Regelung vorsieht und hierfür auch im UGB eine Vorschrift besteht, gilt aufgrund des Anwendungsvorranges der EU-VO für PIE die Regelung der EU-VO, und zwar unabhängig davon, ob die entsprechende Regelung im UGB hierzu strenger oder milder wäre, es sei denn die UGB-Bestimmung beruht auf der Ausübung eines Mitgliedstaatenwahlrechtes in der EU-VO. Konkret kommt es zu einer solchen Konstellation in Fällen gemäß Art 5 Abs 5 der EU-VO, in denen ein Netzwerkmitglied des Abschlussprüfers eines PIE Nichtprüfungsleistungen an ein außerhalb der EU ansässiges vom PIE beherrschtes Unternehmen erbringen möchte:

- Das Verbot der Mitwirkung an der Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen ergibt sich für die Prüfung von PIE unmittelbar aus Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO. Wenn eine solche Leistung an ein außerhalb der EU ansässiges vom PIE beherrschtes Unternehmen erbracht werden soll, ist dies gemäß Art 5 Abs 5 der EU-VO nicht möglich, da die EU-VO – im Gegensatz zu § 271b UGB – hierzu keine Schutzmaßnahmen zulässt.
- Für Nichtprüfungsleistungen nach § 271 Abs 2 Z 4 UGB (zB Mitwirkung an der internen Revision (§ 271 Abs 2 Z 4 lit b UGB) oder Bewertungsleistungen, die sich nicht nur unwesentlich auswirken (§ 271 Abs 2 Z 4 lit d UGB)), aber auch für Leistungen nach § 271a Abs 1 Z 2 UGB (gestaltende Steuer- und Rechtsberatung) sind Schutzmaßnahmen im Netzwerk gemäß § 271b Abs 2 Satz 2 UGB nicht zulässig. Nach Art 5 Abs 5 der EU-VO hingegen sind in diesen drei Fällen, wenn ein Mitglied des Netzwerkes des Abschlussprüfers eines PIE eine solche Leistung für ein außerhalb der EU ansässiges von diesem PIE beherrschtes Unternehmen erbringen möchte, Schutzmaßnahmen möglich.

Hinsichtlich der besonderen Ausnahmevorschriften für bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen vgl Abschnitt 7.3.2.

Zu Rz (10) und (11):

Es ist bei Anwendung des Art 5 der EU-VO irrelevant, ob das neben dem zu prüfenden PIE in Frage kommende Mutterunternehmen bzw die beherrschten Unternehmen ebenfalls PIE sind. Die Begriffe „Mutterunternehmen" bzw „beherrschte Unternehmen" werden weder in der Abschlussprüfungs-Richtlinie noch in der EU-VO definiert. Gemäß Art 2 Nr 9 der Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013) ist ein „Mutterunternehmen" ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen kontrolliert. Das können auch „mittelbare Mutterunternehmen" (Großmutter etc) sein, sodass da-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

von auszugehen ist, dass in den Anwendungsbereich des Art 5 Abs 1 der EU-VO auch „mittelbare Mutterunternehmen“ (Großmutterunternehmen etc) mit Sitz in der EU fallen. Für die Frage, welche Unternehmen vom zu prüfenden PIE „beherrschte Unternehmen“ sind, gilt dies entsprechend, sodass sämtliche beherrschte Unternehmen in „absteigender Linie“ von der Verbotsliste des Art 5 der EU-VO betroffen sind (Enkelunternehmen etc). Dabei ist die jeweils national geltende Umsetzung des Art 5 der EU-VO zu beachten (vgl dazu auch IDW, EU-Regulierung der Abschlussprüfung: IDW-Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers (Stand 21.10.2019, Ergänzungen vom 31.01.2020), im Folgenden kurz „Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen“ genannt, www.idw.de, Abschnitt 2.2.1).

Weiters ist festzuhalten, dass vom Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen nicht erfasst sind:

- Leistungen an ein Schwesterunternehmen im Konzern des PIE, ebenso
- Leistungen an andere Unternehmen des Konzerns, die nicht vom PIE beherrscht werden (zB assoziierte Unternehmen im Konzern des PIE).

In jedem Fall ist allerdings durch den Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Besorgnis einer Befangenheit (§ 271 Abs 1 UGB) vorliegt.

Hinsichtlich der Anwendung des sogenannten „*principle of local law*“ führt die Europäische Kommission Folgendes aus (vgl Europäische Kommission, Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework, Schreiben vom 3. September 2014, http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf):

„The Regulation contains several Member States' options. How do the new rules apply to groups of companies where a PIE has non-PIE subsidiaries in several Member States? Given that Member States may prohibit services other than those listed in the Regulation and that the prohibitions in Article 5 apply to the PIE, its parent undertaking or its controlled undertakings in the EU, which Member States' prohibitions apply to the PIE's subsidiaries – the PIE's home country prohibitions or the subsidiaries'?

In order to determine whether the statutory auditor is allowed to provide certain services to a subsidiary of a PIE, the law of the Member State where the subsidiary is located applies. As an example, if a PIE is located in one Member State and has non-PIEs subsidiaries in other Member States with more prohibited non-audit services, the auditor cannot provide to the non-PIE subsidiaries those additional services that are prohibited under the national laws of these other Member States …“

Mit anderen Worten: Der Abschlussprüfer oder ein Mitglied seines Netzwerkes muss beurteilen, ob er die Leistung erbringen dürfte, wenn dieses Unternehmen ein PIE wäre (sofern dies nicht der Fall ist) und der Abschlussprüfer oder das Mitglied seines Netzwerkes Abschlussprüfer dieses Unternehmens wäre.

Ist beispielsweise eine bestimmte Nichtprüfungsleistung im Sitzstaat eines geprüften PIE erlaubt, aber im Sitzstaat des beherrschten Unternehmens verboten, darf diese Leistung vom Abschlussprüfer des geprüften Unternehmens oder einem Mitglied seines Netzwerkes für das geprüfte Unternehmen erbracht werden, aber nicht für das beherrschte Unternehmen.

Umgekehrt: Ist eine bestimmte Nichtprüfungsleistung im Sitzstaat des beherrschten Unternehmens für PIE erlaubt, aber im Sitzstaat des geprüften PIE verboten, kann der Abschlussprüfer des geprüften Unternehmens oder ein Mitglied seines Netzwerkes diese Leistung nur für das beherrschte Unternehmen erbringen, aber nicht für das geprüfte PIE.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Klarstellend ist festzuhalten, dass Teilbereichsprüfer, die in eine Konzernabschlussprüfung einbezogen werden, aber nicht Mitglied des Netzwerkes des Konzernabschlussprüfers sind, nicht von dieser Rechtsvorschrift erfasst sind.

Zu Rz (13):

Vgl dazu auch IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 2.2.3.

Zu Rz (18):

Der Begriff der „Independence in appearance" wird im „International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)" des International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code of Ethics) der International Federation of Accountants (IFAC) (www.ifac.org; 2020 edition, section 400.5 (b)) wie folgt beschrieben:

„Independence in appearance – the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm's, or an audit team member's, integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised."

Zu Rz (19):

Vgl Art 22 der Abschlussprüfungs-Richtlinie.

Beispiele für mögliche Fälle von Befangenheit (bzw angemessene Schutzmaßnahmen) finden sich insbesondere im IESBA Code of Ethics der IFAC sowie in der Empfehlung zur Unabhängigkeit. (Vgl Part 4A des IESBA Code of Ethics, 2020 edition sowie die Empfehlung zur Unabhängigkeit.)

Zu Rz (24):

Die Definition des „engen Familienmitglieds" („*immediate family member*") des Wirtschaftsprüfers umfasst den Ehegatten/die Ehegattin oder den Lebenspartner/die Lebenspartnerin und finanziell Abhängige („*A spouse (or equivalent) or dependent*") (vgl IESBA Code of Ethics, 2020 edition, glossary).

Zu Rz (26):

In den ErlRV 467 BlgNR 23. GP zum URÄG 2008, zu § 271b Abs 1 UGB wird dazu wie folgt ausgeführt:[2]

„Art. 2 Z 7 der Abschlussprüfungs-RL definiert das Netzwerk als breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist. Der Netzwerkbegriff der RL entspricht dem vom International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlichten Code of Ethics for Professional Accountants (Section 290 Independence – Assurance Engagements). Der Netzwerkbegriff spielt insbesondere im Rahmen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers eine Rolle.

…

[2] Der Begriff „Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren" deckt sich mit „Qualitätsmanagementmaßnahmen und -verfahren" bzw „Reaktionen" iSd KSW-PRL 2022.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Der Entwurf sieht in § 271b Abs. 1 aber dennoch keine wortgetreue Übernahme des Art. 2 Z 7 vor, sondern eine allgemeine Formulierung, die sämtliche Kriterien bündeln soll."

Zu Rz (28) und (29):

Die Tatbestände des gemeinsamen Eigentums, der gemeinsamen Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren,[3] der gemeinsamen Geschäftsstrategie sowie der Nutzung eines wesentlichen Teils gemeinsamer fachlicher Ressourcen müssen in besonderer Ausprägung vorhanden sein, um den Begriff des „Netzwerkes" zu erfüllen und in der Folge maßgebliche Interessenkonflikte für den Abschlussprüfer als Teil dieser Kooperation herbeizuführen.

So hat beispielsweise eine Bürogemeinschaft zwar häufig kostensenkende Effekte zur Folge, die aber in der Regel nicht von jener Bedeutung sind, dass dadurch allein ein Prüfungsurteil beeinflusst werden könnte. Dasselbe gilt für den Tatbestand des „gemeinsamen Eigentums". Auch hier muss dies ein wesentliches gemeinsames Vermögen betreffen und nicht bloß einzelne Anlagegüter von untergeordnetem Gewicht. Auch der bloße Austausch von Ideen und Erfahrungen oder Schulungsveranstaltungen (ohne gemeinsamen Auftritt) ist bei Kostenumlegung typischerweise nicht von Relevanz.

Gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren[3] setzen voraus, dass diese auch in wechselseitiger Verpflichtung festgelegt und überprüft werden. Beispielsweise verpflichten sich internationale Netzwerke, die dem Forum of Firms angehören, ausdrücklich, Governance-Regeln einzuhalten (https://www.ifac.org/publications/forum-firms-governance-arrangements), die ua verlangen, dass globale Standards für die Prüfung und Qualitätssicherung verwendet und deren Einhaltung regelmäßig durch entsprechende netzwerkinterne Revisionen überprüft werden (https://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Forum-of-Firms-Constitution.pdf). Sind Abschlussprüfer Teil eines gemeinsamen Prüfungsbetriebes im Sinne von § 2 Z 11 APAG, ist aus vergleichbaren Gründen ebenso idR vom Vorliegen eines Netzwerkes auszugehen.

Die Verwendung des Begriffs Netzwerk und der gemeinsame Auftritt unter einer Marke, vor allem die Unterfertigung von Bestätigungsvermerken unter dem einheitlichen Markennamen, führen zur Qualifizierung eines Netzwerkes, da dies die dauerhafte Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen zum Ziel hat und auch für den sachverständigen objektiven Dritten allem Anschein nach ein solches eingegangen wurde (vgl Casey in Hirschler, Bilanzrecht I, 2. Auflage, § 271b, Rz 16; Steinböck in Zib/Dellinger, Unternehmensgesetzbuch, § 271b, Rz 12).

Zu Rz (33):

Nach herrschender Lehre erfasst die Sozietätsklausel aber auch die berufliche Zusammenarbeit als Geschäftsführer einer Personengesellschaft oder juristischen Person. Für die Abgrenzung zum Tatbestand des Netzwerkes ist ausschließlich der Fall der Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfern, die als natürliche Personen zusammenarbeiten, von Bedeutung. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften und juristischen Personen, die als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugelassen sind, wird ausschließlich vom Tatbestand des Netzwerkes erfasst.

Zu Auslegungsfragen zur Sozietätsklausel vgl ErlRV 467 BlgNR 23. GP zum URÄG 2008, zu § 271b Abs 2 UGB.

Gemäß der Rz (7) werden Spezialvorschriften in anderen Gesetzen, wie dem Bankwesengesetz (BWG), in diesem Fachgutachten nicht behandelt. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass von der Sozietätsklausel des § 62 Z 13 BWG (Ausübung des Berufes zusammen mit einer

[3] Dieser Begriff deckt sich mit „Qualitätsmanagementmaßnahmen und -verfahren" bzw „Reaktionen" iSd KSW-PRL 2022.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

nach den Z 3 bis 12 und 14 bis 17 ausgeschlossenen Person) auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wenn sie als Bankprüfer tätig werden, erfasst sind.

Zu Rz (34):

Nach herrschender Lehre begründen eine Bürogemeinschaft sowie das gemeinsame Nutzen von Infrastruktureinrichtungen keine berufliche Zusammenarbeit im Sinne von § 271 Abs 3 bzw § 271a Abs 2 UGB, außer es wird nach außen der Eindruck einer Sozietät vermittelt. Ebenso ist in diesen Fällen auch der Tatbestand des Netzwerkes nicht erfüllt.

Zu Rz (39):

Die European Contact Group führt dazu wie folgt aus (vgl European Contact Group (ECG), European Union Audit Legislation – Frequently Asked Questions (FAQs) von 2021 (im Folgenden kurz „FAQs – 2021“ genannt), 8cld.eu, FAQ 7.35):

„For services provided by the statutory auditor's network to controlled undertakings of the PIE outside of the EU, a 'threats and safeguards' approach is required giving some scope to provide services by the network - although a limited number of absolute prohibitions still apply“.

Zu erforderlichen Schutzmaßnahmen zur Verminderung der Gefährdung der Unabhängigkeit für beherrschte Tochterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat vgl Art 5 Abs 5 Unterabs 3 lit b der EU-VO sowie die Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (9).

Die European Contact Group definiert ihre Aufgabe und Rolle wie folgt: *„The ECG is a group of six major audit firms in the European Union (EU) that monitors and engages in issues contributing to the efficient functioning of EU capital markets.“*

Zu Rz (40):

Zur berufsrechtlichen Verpflichtung zur Einrichtung eines solchen Sicherungssystems vgl §§ 7 Abs 1 und Abs 5 Z 2 KSW-PRL 2022.

Zu Rz (43):

Zu Beispielen dafür, welche Schutzmaßnahmen in spezifischen Fällen in Frage kommen, vgl IESBA Code of Ethics, 2020 edition, section R120.10 ff sowie die Empfehlung zur Unabhängigkeit, Abschnitt B. Besondere Umstände.

Die in der Empfehlung zur Unabhängigkeit sowie im IESBA Code of Ethics angeführte Maßnahme, die Besorgnis der Befangenheit begründende Sachverhalte mit dem Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat des Unternehmens zu diskutieren, stellt keine geeignete Schutzmaßnahme dar. Zu begründen ist dies damit, dass in § 270 Abs 1a UGB bzw in Art 6 Abs 2 der EU-VO eine solche Information(spflicht) des Abschlussprüfers verankert ist und diese Information(spflicht) auch die getroffenen Schutzmaßnahmen umfasst; diese Bestimmungen gehen demnach davon aus, dass diese Information selbst keine Schutzmaßnahme ist.

Zu Rz (44):

Zu Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit Nichtprüfungsleistungen vgl IESBA Code of Ethics, 2020 edition, section 600.1 ff.

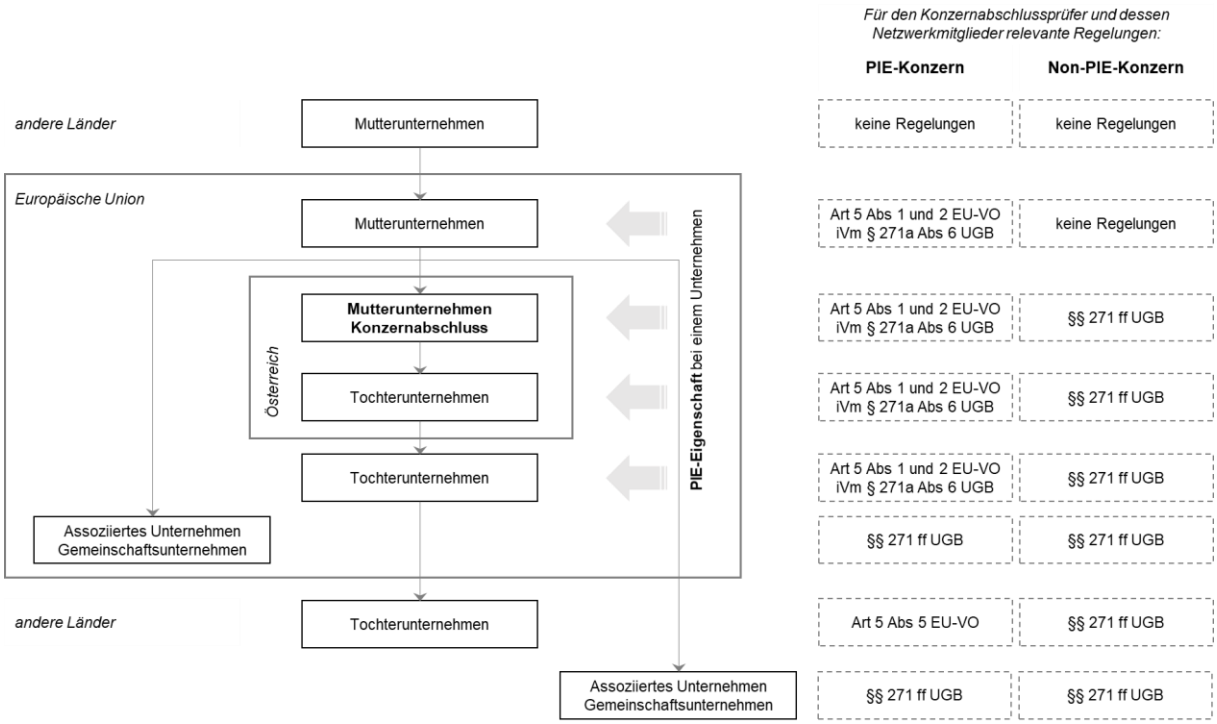
Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (46) ff:

Bei einer Konzernabschlussprüfung nach § 269 Abs 1, 1a und 2 UGB sind die Unabhängigkeitsvorschriften des UGB sowie etwaige sondergesetzliche Bestimmungen zu beachten. Für den Fall, dass es sich um die Prüfung eines PIE-Konzerns handelt, sind die Vorschriften der EU-VO anzuwenden. Im Besonderen sind Art 4 und 5 EU-VO zu beachten.

Die UGB-Unabhängigkeitsvorschriften umfassen das Mutterunternehmen selbst sowie alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Somit haben der Konzernabschlussprüfer und dessen Netzwerkmitglieder sowie alle Teilbereichsprüfer die Regelungen in den §§ 271 ff UGB zu beachten, auch wenn die einbezogenen Unternehmen ihren Sitz außerhalb der EU haben bzw sie nicht im Wege der Vollkonsolidierung (dh assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen) in den Konzernabschluss einbezogen werden. Die Vorschriften der EU-VO umfassen neben dem geprüften PIE selbst und den vom PIE beherrschten Unternehmen auch die Mutterunternehmen des PIE mit Sitz in der EU. Die Einbeziehung der übergeordneten Ebene stellt somit eine zusätzliche Anforderung dar. Im Gegensatz dazu ergeben sich für den Teilbereichsprüfer von nicht beherrschten Unternehmen, also beispielsweise assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, keine Restriktionen aus der EU-VO. Gleiches gilt für die Mutterunternehmen des den Konzernabschluss aufstellenden Unternehmens, sofern sie ihren Sitz nicht in der EU haben.

Nachfolgend werden die anzuwendenden Regelungen bei Konzernabschlussprüfungen österreichischer PIE- und Non-PIE-Mutterunternehmen grafisch dargestellt:



Um sicherzustellen, dass alle Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung relevanten Unabhängigkeitsanforderungen erfüllen, hat der Konzernabschlussprüfer die Teilbereichsprüfer in den schriftlichen Prüfungsanweisungen („Audit Instructions“) über die anzuwendenden Unabhängigkeitsstandards und auch Verbote bzw Pflichten zur Genehmigung von Nichtprüfungsleistungen zu informieren. Diese Anforderungen hat jeder Teilbereichsprüfer nach Erhalt der Prüfungsanweisungen zu bestätigen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Um sicherzustellen, dass die UGB-Bestimmungen eingehalten werden, kann bei der Abfrage der Unabhängigkeit der Teilbereichsprüfer auf Basis des international anerkannten IESBA Code of Ethics ein österreichisches Supplement beigelegt werden. Eine englische Übersetzung der österreichischen Unabhängigkeitsvorschriften findet sich in den iwp-Arbeitshilfen, www.iwp.or.at.

Zu Rz (51):

Zu einem Entscheidungsbaum zu den jeweils anzuwendenden Regelungen wird auf die Anlage zu diesem Fachgutachten verwiesen.

Zu Rz (52):

Zu Überschneidungen kann es wie folgt kommen:

- Bei fünffach großen Gesellschaften kann es zu Überschneidungen der Ausschlussgründe gemäß §§ 271 Abs 2 und 271a Abs 1 UGB sowie zwischen Befangenheit und Ausgeschlossenheit kommen; dabei geht § 271a dem § 271 UGB vor, Ausschlussgründe haben Vorrang vor Befangenheit.
- Bei PIE kann es zu Überschneidungen der Ausschlussgründe gemäß § 271 Abs 2 UGB und Art 5 der EU-VO sowie zwischen Befangenheit und Ausgeschlossenheit kommen. Dann gehen die spezifischeren Ausschlussgründe der EU-VO dem § 271 Abs 2 UGB vor (vgl ErlRV 1109 BlgNR 25. GP zum APRÄG 2016, zu § 271a Abs 5 UGB).

Ausschlussgründe gemäß § 271a Abs 1 bis 4 UGB und gemäß der EU-VO sind für Prüfungen, die nicht unter diese Bestimmungen fallen, nur insofern von Bedeutung, als sie Ursache für die Besorgnis einer Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 UGB sein können, wenn weitere Gefährdungsmomente hinzutreten (vgl näher Abschnitt 3.).

§ 271 UGB sieht in Abs 1 den Tatbestand der Befangenheit und in Abs 2 Ausschlussgründe vor. Die Abs 3 und 4 enthalten keine eigenständigen Befangenheits- oder Ausschlussgründe, sondern dehnen jene der Abs 1 und 2 auf Prüfungsgesellschaften und Sozietäten aus. Gleiches gilt für § 271a Abs 2 bis 5 UGB, die auch Klarstellungen zur Prüfung von PIE enthalten.

Zu Rz (53):

Im Rahmen der laufenden Steuerberatung werden in der Praxis auch Leistungen betreffend die Lohn- und Gehaltsabrechnung erbracht. Da die Lohn- und Gehaltsabrechnung zu den Nebenbuchhaltungen der Finanzbuchhaltung zählt, stellt sich die Frage, ob ein Abschlussprüfer, der Leistungen der Lohn- und Gehaltsabrechnung erbringt, von der Abschlussprüfung aufgrund von § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB und dem damit verbundenen „Selbstprüfungsverbot“ ausgeschlossen ist.

In der EU-VO wird die Lohn- und Gehaltsabrechnung in Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit d eigens als verbotene Nichtprüfungsleistung angeführt und nicht der lit c „Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen“ zugeordnet. Daraus kann geschlossen werden, dass die Führung der Bücher oder die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Lohn- und Gehaltsabrechnung zu unterscheiden und somit – etwa auch in § 271 UGB – getrennt zu behandeln sind.

Die gesetzlichen Grundlagen zur Lohn- und Gehaltsabrechnung ergeben sich aus dem Einkommensteuergesetz (EStG), dem Sozialversicherungsrecht, dem Arbeitsrecht und diversen weiteren lohn- und abgabenrechtlichen Vorschriften. Insbesondere basiert die Führung der Lohnkonten auf § 76 EStG. Die Lohn- und Gehaltsabrechnung ist auf das Ziel gerichtet, die Löhne und Gehälter sowie die Lohn- und Gehaltsabgaben entsprechend den gesetzlichen

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Vorschriften (und den Kollektivverträgen bzw Betriebsvereinbarungen) ordnungsgemäß zu berechnen und die strengen steuerlichen Ordnungsvorschriften für Selbstbemessungsabgaben einzuhalten.

Derartige technische Dienstleistungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie keine eigenen Beurteilungen und Entscheidungen des Abschlussprüfers erfordern, die ohne vorherige Kontrolle durch einen Dritten (zB die Personalabteilung des Unternehmens) in die Buchführung und damit in den Abschluss Eingang finden. In diesem Sinne muss gewährleistet sein, dass die Verantwortung für die richtige Erfassung im Abschluss des geprüften Unternehmens beim Unternehmen verbleibt, dh beispielsweise, dass rechtliche Festlegungen (zB die Anwendung von Kollektivverträgen) durch das Unternehmen selbst erfolgen (vgl dazu im Detail auch Rüffler, Zur Vereinbarkeit der Erbringung von Lohnverrechnungstätigkeiten mit der gesetzlichen Abschlussprüfung, in: Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 611).

Die Erbringung von „nicht eigenständigen“ Leistungen hinsichtlich der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist somit gemäß dem in § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB normierten Selbstprüfungsverbot im Regelfall unschädlich (vgl Bartos/Milla/Kuntner, Einzelfragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2011, S 167). Allerdings sind zur Lohn- und Gehaltsabrechnung durchgeführte Tätigkeiten (inklusive der Berechnung damit verbundener Rückstellungen), wenn sie mit Bewertungen und Berechnungen wesentlicher Posten des Abschlusses verbunden sind, gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit d UGB unzulässig.

Ähnliche Überlegungen enthält auch der IESBA Code of Ethics (vgl 2020 edition, section 601.4 A1), wonach eine Gefährdung der Unabhängigkeit dann gegeben ist, wenn der Abschlussprüfer Entscheidungen trifft, aber (ebenso) nicht, wenn er bloß technische Unterstützung bei der Führung der Bücher und der Erstellung des Abschlusses leistet:

„Accounting and bookkeeping services that are routine or mechanical in nature require little or no professional judgment. Some examples of these services are:

- *Preparing payroll calculations or reports based on client-originated data for approval and payment by the client.*
- *Recording recurring transactions for which amounts are easily determinable from source of documents or originating data, such as a utility bill where the client has determined or approved the appropriate account classification.*
- *Calculating depreciation on fixed assets when the client determines the accounting policy and estimate of useful life and residual values.*
- *Posting transactions coded by the client to the general ledger.*
- *Posting client-approved entries to the trial balance.*
- *Preparing financial statements based on information in the client-approved trial balance and preparing related notes based on client-approved records.“*

Zu Rz (54):

Der Gesetzgeber hat sich mit dieser Bestimmung dazu entschlossen, Rechts- und Steuerberatungsleistungen in bestimmten Fällen zu verbieten, in denen die Grenzen zur Selbstprüfung überschritten werden. In Fällen mit einer Gefahr der Selbstprüfung ist zu befürchten, dass der Abschlussprüfer bei der Prüfung entweder Fehler nicht erkennt (fachliche Voreingenommenheit) oder, wenn er Fehler erkennt, diese zur Vermeidung von Nachteilen im Rahmen der Prüfung nicht pflichtgemäß offenbart (Selbstschutz).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Durch die Formulierung „über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehend“ wird klargestellt, dass dieser Ausschlusstatbestand dann nicht erfüllt wird, wenn der Abschlussprüfer nur Hinweise auf eine bestehende Rechtslage gibt, die ein eigenständiges Handeln des Unternehmens zur Wahrung von Steuervorteilen nach sich ziehen können.

Die Erarbeitung konkreter Vorschläge zur Erreichung eines vom Unternehmen formulierten Zieles ist nach der gesetzlichen Formulierung „Aufzeigen von Gestaltungsalternativen“ zulässig, sofern die Entscheidung über den gewählten Weg beim Unternehmen verbleibt. Eine abschließende Bewertung von Alternativen überschreitet die Grenze einer zulässigen Rechts- und Steuerberatungsleistung dann nicht, wenn sie sich im Sinne einer Steuerwirkungsanalyse auf die Darstellung der einzelnen Auswirkungen beschränkt oder sich ihre Umsetzung auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Abschluss nur unwesentlich auswirkt.

Vergleicht man die zu einem Ausschluss führenden Leistungen mit den nach der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterschiedenen Leistungen der „Steuerdeklaration“, „Steuerdurchsetzung“ und „Steuerwirkungsanalyse“, ist Folgendes festzustellen:

- Bei der Steuerdeklaration (Erstellung und Einreichung von Steuererklärungen) handelt es sich um eine jedenfalls vereinbare Tätigkeit, da der Abschlussprüfer auf Zahlen des geprüften Abschlusses zurückgreift.
- Die Steuerdurchsetzung ist grundsätzlich ebenfalls vereinbar, da der Abschlussprüfer dabei nur die von der Gesellschaft gewählten und von ihm im Rahmen der Abschlussprüfung akzeptierten Wertansätze vertritt.
- Bei der Steuerwirkungsanalyse handelt es sich um die Erarbeitung fachlicher Aussagen zur Wirkung von Steuern auf bestimmte betriebliche Entscheidungen.

Dem Unternehmen werden dabei unterschiedliche Auswirkungen betrieblicher Entscheidungen dargestellt bzw aufgezeigt. Sofern diese Darstellung im Sinne einer wertneutralen Information als abstrakte Analyse in Form des Aufzeigens von Möglichkeiten (auch unter Aufzeigen der Vor- und Nachteile, um die eigenständige Entscheidung des Unternehmens zu ermöglichen) erfolgt, ist diese Tätigkeit jedenfalls zulässig.

Informationen, die sich auf den Abschluss auswirken, sind dann als wesentlich einzustufen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf deren Grundlage treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe und spezifischen Eigenschaften eines Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten (vgl § 189a Z 10 UGB).

Da sich alle steuerlichen (wie auch alle anderen) Beratungsleistungen in irgendeiner Form auf den Abschluss auswirken – zumindest auf die Höhe des Steueraufwandes oder des sonstigen betrieblichen Aufwandes, auf Verbindlichkeiten oder Rückstellungen –, ist davon auszugehen, dass entsprechend der Wertung des deutschen Gesetzgebers (§ 319a dHGB, inzwischen aufgehoben) eine „unmittelbare“ Auswirkung gegeben sein muss, um eine Ausgeschlossenheit zu bewirken. Da mittelbare Auswirkungen von Beratungsleistungen nicht die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen, ist deren generelles Verbot nicht Zielsetzung dieser Vorschrift. Nach den Gesetzesmaterialien zur deutschen Regelung (§ 319a dHGB) sind mit Beratungsleistungen mit unmittelbarer Auswirkung Fälle angesprochen, bei denen die Auswirkungen auf die im Abschluss dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausdrücklich in die Gestaltung einbezogen werden und somit Beratungsgegenstand und nicht Folge der Beratung sind. Als Beispiel wird vom deutschen Gesetzgeber die Beratung zur Auslagerung von Risiken auf Zweckgesellschaften, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, angeführt. „Mit unmittelbaren Auswirkungen sind insbesondere Fälle angesprochen,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

in denen die Auswirkungen auf den Jahresabschluss mit in die Gestaltung einbezogen werden. Es besteht dann die Besorgnis der Befangenheit, wenn der Abschlussprüfer die bilanziellen Konsequenzen der von ihm entwickelten Konstruktion im Rahmen der Abschlussprüfung nicht mehr unvoreingenommen beurteilen kann." (Schmidt/Nagel in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Auflage, § 319a, Rz 15).

Schließt ein Auftrag zur Darstellung einer bestimmten Rechtslage im Zusammenhang mit Maßnahmen, die eine unmittelbare und wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben, auch das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen ein, führt dies nicht zur Gefahr der Selbstprüfung, da hier nur Vor- und Nachteile einzelner Alternativen gegeneinander abgewogen werden, die Entscheidung jedoch beim Unternehmen verbleibt. Zur Abgrenzung ist somit in dieser Hinsicht auf die „funktionale Entscheidungszuständigkeit" abzustellen, dh dass der Abschlussprüfer keine unternehmerischen Entscheidungen in Bezug auf den zu prüfenden Abschluss treffen darf. Eine unzulässige Mitwirkung ist demnach dann nicht gegeben, wenn trotz umfangreicher Beratungstätigkeiten die Entscheidung bei den jeweiligen Entscheidungsträgern des beratenen Unternehmens verbleibt. Selbst alternativlose Entscheidungsvorschläge stellen keine verbotene Mitwirkung dar, wenn die Entscheidung beim Beratenen verbleibt, ob er dem Vorschlag folgt oder nicht. Der Beratungsbeitrag stellt hier lediglich eine Entscheidungshilfe dar, während sich die Prüfung auf die Entscheidung des Unternehmens und auf deren Auswirkungen auf den Abschluss bezieht.

Wesentlich ist, dass die selbständige Entscheidung des Beratenen nicht eingeschränkt wird. Notwendig erscheint daher die Darstellung aller zulässigen Alternativen mit Vor- und Nachteilen. Die Abgabe von Empfehlungen ohne oder mit verkürzter Begründung ist dagegen problematisch, weil sie direkten Einfluss auf die Entscheidung des Beratenen nimmt.

Eine unzulässige Beratung liegt auch nicht vor, wenn aus rechtlichen Gründen nur ein Lösungsweg zulässig ist. Hier hat der Abschlussprüfer diese eine Lösung vorzuschlagen, wobei dem Unternehmen kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt. Ein Interessenkonflikt kann nicht entstehen, weil der Prüfer nicht in die Gefahr gerät, später eine eigene Entscheidung zu prüfen. Vielmehr nehmen in diesen Fällen schon die rechtlichen Rahmenbedingungen die Entscheidung vorweg.

Beispiele für zulässige Rechts- und Steuerberatungsleistungen (vgl Bartos/Milla/Kuntner in Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2011, S 177 f):

- Erstellung von Steuererklärungen
- Beratung zu bereits verwirklichten Sachverhalten, zB in Betriebsprüfungen oder Berufungsverfahren
- Vertretung des Unternehmens bei Betriebsprüfungen, vor dem Bundesfinanzgericht oder dem Verwaltungsgerichtshof
- Erteilung steuerrechtlicher Auskünfte zu geplanten Maßnahmen des Unternehmens
- umsatzsteuerliche Beratung hinsichtlich der Optimierung steuerrechtlicher Verpflichtungen
- Stellungnahmen zu von Dritten entwickelten Steuermodellen
- steuerrechtliche Due Diligence-Aufträge beim Kauf oder Verkauf von Unternehmen

Zu Rz (55):

Als Beispiele, die für die Praxis von Bedeutung sind, sind zu nennen (vgl Milla/Vcelouch-Kimmeswenger/Weber, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Praxiskommentar, S 114):

- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Umstellungen in der Rechnungslegung (zB IFRS-Umstellung),

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- Beratungsleistungen zur Verbesserung der Prozesse im Rechnungs- und Berichtswesen (Vorschläge zur Systemverbesserung, Unterstützung bei der Entwicklung von Berichterstattungsstandards, Schulungs- und Informationsleistungen),
- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Fragen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems („IKS“ und „RMS“),
- Beratungsleistungen zu Fragen im Zusammenhang mit der Corporate Governance und
- Due Diligence-Aufträge, wenn damit keine Bewertungsleistungen, die in den Abschluss Eingang finden, verbunden sind.

Andere Prüfungsleistungen wie etwa

- die Durchführung einer Gründungsprüfung gemäß § 25 AktG bzw § 6a Abs 4 GmbHG,
- die Prüfung eines Angebotes gemäß § 9 Übernahmegesetz (ÜbG),
- die Tätigkeit als Sachverständiger der Zielgesellschaft gemäß § 13 ÜbG,
- die Erstellung von Gutachten gemäß § 26 Unternehmensreorganisationsgesetz (URG),
- die Prüfung des Herganges einer Spaltung gemäß § 3 Abs 4 Spaltungsgesetz (SpaltG) oder
- die Prüfung gemäß § 3 Gesellschafter-Ausschlussgesetz (GesAusG)

bewirken bei gleichzeitiger Tätigkeit als Abschlussprüfer für die betroffene Gesellschaft ebenfalls keine Besorgnis der Befangenheit oder Ausgeschlossenheit. In all diesen Fällen wird weder eine Bewertungsleistung erbracht noch kann dadurch eine andere Situation einer Selbstprüfung in Bezug auf den Abschluss entstehen. Vielmehr werden im Zuge solcher Prüfungen die Einhaltung rechtlicher Bestimmungen sowie die Ordnungsmäßigkeit und Angemessenheit vorgelegter Unterlagen und von Dritten erstellte Bewertungen beurteilt (vgl Milla/Vcelouch-Kimmeswenger/Weber, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Praxiskommentar, S 115).

Anders zu beurteilen sind Prüfungen von Verschmelzungen (§ 220b AktG bzw § 100 Abs 2 GmbHG), Umwandlungen (§ 2 Abs 3 Z 4 UmwG) sowie Spaltungen (§ 5 SpaltG). In diesen Fällen hat ein bestellter Prüfer nicht nur die Einhaltung rechtlicher Bestimmungen zu beurteilen, sondern auch Aussagen zur Angemessenheit der vorgesehenen Transaktion (Umtauschverhältnis bzw Barabfindung) zu machen, die in der Folge Grundlage für eine Bilanzierung in Jahresabschlüssen darstellen können (vgl Gelter in Bertl/Fröhlich/Mandl, Handbuch Rechnungslegung, Bd. III, 2. Auflage, § 271, Rz 74).

Abschließend ist auch auf Prüfungen gemäß § 2 Abs 5 Kapitalberichtigungsgesetz (KapBG) hinzuweisen, die aufgrund gesetzlicher Anordnung durch den Abschlussprüfer durchzuführen und daher jedenfalls zulässig sind.

Zu Rz (56):

Sofern der Abschlussprüfer zB bei der Einführung eines ERP-Systems, einer wesentlichen Umstellung von Geschäftsprozessen etc projektbegleitend Prüfungshandlungen durchführt, sind diese grundsätzlich zulässig (zB eine Leistung vergleichbar dem deutschen Standard IDW PS 850: Projektbegleitende Prüfung bei Einsatz von Informationstechnologie).

Zu Rz (58):

Der Abschlussprüfer hat zu beachten, dass Unternehmen in den internen Pre-Approval-Verfahren strengere und somit von den gesetzlichen Vorschriften abweichende Regelungen festlegen können, die vom Abschlussprüfer gleichermaßen zu beachten sind.

Im Fall der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei mehrstöckigen Konstruktionen ist die Genehmigung des Prüfungsausschusses des obersten Mutterunternehmens anzuerkennen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Die European Contact Group führt dazu wie folgt aus (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 9.4) (Fußnote weggelassen):

„The audit committee of the ultimate PIE parent undertaking in the EU should approve non-audit services to be provided to its PIE and non-PIE controlled undertakings in the EU. If the controlled undertaking is itself a PIE and is a direct recipient of these non-audit services (i.e. the service is being provided directly to the subsidiary) (see Question 7.34), those services should also be approved by the audit committee of the controlled undertaking (to the extent that an audit committee is required by local law). If the controlled undertaking is itself a PIE but is not a direct recipient of these non-audit services, we understand that the approval of the controlled undertaking's audit committee would not be required. Member States may however take a different view."

Zu Einzelfragen zur Genehmigung durch den Prüfungsausschuss vgl etwa ECG, FAQs – 2021, FAQ 9.2 bis 9.6, sowie IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 2.3; insbesondere hinsichtlich der Zulässigkeit von Vorab-Genehmigungen vgl die Ausführungen in Abschnitt 2.3.6 des Positionspapiers sowie in der iwp-Arbeitshilfe zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Prüfungsausschuss, www.iwp.or.at.

Zu Rz (62):

Zu den im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss erforderlichen Erläuterungen vgl näher Fachgutachten KFS/PG 4 über Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, Rz 28 f.

Zu Rz (63) und (64):

Vgl ErlRV 1109 BlgNR 25. GP zum APRÄG 2016, zu § 271a Abs 6 UGB unter Verweis auf Erwägungsgrund 9 der EU-VO; ebenso ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.8, sowie IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.5, unter Bezugnahme auf die deutsche Rechtslage.

Zu Rz (65):

Vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.9.

Ein Anhaltspunkt für das Verständnis des Begriffs „aggressive Steuerplanung" findet sich in der Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806. Dort wird festgehalten, dass aggressive Steuerplanung darin besteht, *„die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (dh ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (dh Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit)."*

Zu Rz (66):

Vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.12; zur begrifflichen Abgrenzung des Verbotes von Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Lohnsteuer vgl IESBA Code of Ethics, 2020 edition, section R601.6 f.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (68):

Die European Contact Group führt dazu wie folgt aus (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.15):

„Consistent with the principles set out in the IESBA Code, to avoid the risk that the auditor may, or may be seen to be, involved in decision making the engagement partner responsible for the service (in conjunction with the audit engagement partner, where appropriate) must always be satisfied the client's management makes all judgments and decisions that are the responsibility of management.

This includes ensuring that the client's management:

a) designates an individual who possesses suitable skill, knowledge and experience to be responsible at all times for the client's decisions and to oversee the services,
b) provides oversight of the services and evaluates the adequacy of the results of the services performed for the client's purpose, and
c) accepts responsibility for the actions, if any, to be taken arising from the results of the services.

The audit firm should ensure that it is clear that this is the basis for its services. For example, the management of the audited entity may expressly acknowledge their responsibilities as described above (for example in the engagement contract) and the audit firm may expressly state that its advice and recommendations are matters for consideration and decision by the management of the audited entity.

We consider that it remains appropriate for a firm to provide advice and recommendations to client management provided that such advice is not clearly prohibited by one of the specific prohibitions in Article 5.1 and subject to the above."

Erwägungsgrund 8 der EU-VO hält fest, dass zu den Leistungen, mit denen eine Beteiligung an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist, die Verwaltung des Umlaufvermögens (Working Capital Management), die Bereitstellung von Finanzinformationen, die Optimierung von Geschäftsabläufen, die Finanzmittelverwaltung (Cash Management), die Verrechnungspreisgestaltung, die Herbeiführung von Effizienzgewinnen bei Lieferketten und Ähnliches gehören könnten. Daraus ist jedoch nicht der Schluss zu ziehen, dass jegliche Form der Beratung in diesen Bereichen schädlich ist, sondern es muss eine entsprechend ausschlaggebende Rolle des Abschlussprüfers im Rahmen der Entscheidungsfindung gegeben sein, damit von einem Verbot der Leistung auszugehen ist.

Nicht unter das Verbot fallen im Umkehrschluss bloße Entscheidungsvorbereitungen (zB Hinweise zu strategischen oder operativen Fragen, die Aufbereitung von Informationen zur Entwicklung von Entscheidungsalternativen, die Unterstützung bei der Bewertung solcher Alternativen und die Unterstützung bei der Entwicklung von möglichen Maßnahmen zur Umsetzung von Entscheidungen).

Zu Rz (69):

Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit e der EU-VO in der deutschen Fassung untersagt die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen. Aus der englischen Originalfassung (*„designing and implementing internal control or risk management procedures relating to the preparation and/or control of financial information or designing and implementing financial information technology systems"*)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

ergibt sich, dass es sich hinsichtlich der Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren und der Gestaltung und Umsetzung von IT-Systemen eigentlich um zwei zu unterscheidende Sachverhalte handelt.

Zu Rz (70):

Der IESBA Code of Ethics, der wohl eine wesentliche Grundlage für die Verbotsliste darstellt, verwendet den Begriff „*financial information*“ im Zusammenhang mit der Definition von „*financial statements*“. Die ECG vergleicht die Definitionen des IESBA Code of Ethics und der Änderungs-Richtlinie und kommt zum Schluss, dass sich beide im Grunde auf Informationen beziehen, die aus den Buchhaltungssystemen der geprüften Einheit stammen und in die Jahresabschlüsse und/oder die Erläuterungen einfließen. Aufgrund dessen erscheint eine Gleichsetzung der Begriffe sachgerecht (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.17). Der Begriff „Finanzinformationen“ entspricht somit auch dem in § 271a Abs 1 Z 3 UGB im Rahmen des Verbotes, bei fünffach großen Gesellschaften bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitzuwirken, verwendeten Begriff „Rechnungslegung“.

Ebenso wurde im Erwägungsgrund 5 der Änderungs-Richtlinie von der Verantwortung der Unternehmensleitung gesprochen, „Finanzinformationen“ bereitzustellen, weshalb es zweckmäßig erscheint, den Begriff „Finanzinformationen“ auf jene Informationen zu beziehen, die aus dem Buchhaltungssystem abgeleitet werden, um im Abschluss bzw in den Anhangangaben des Abschlusses verarbeitet zu werden (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.17).

Zu Rz (71):

Eine klare Abgrenzung der Begriffe „Kontrollverfahren“ und „Risikomanagementverfahren“ ist nicht möglich, da auch das Risikomanagement in Bezug auf Finanzinformationen auf die Qualität der Finanzberichterstattung gerichtet ist. Eine darüberhinausgehende Bedeutung kann sich ergeben, wenn an Risikomanagementmaßnahmen gedacht wird, deren unmittelbarer Zusammenhang mit der Finanzberichterstattung nicht auf der Hand liegt, wie zB die Einrichtung von Berechtigungskonzepten (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.19).

Nicht von der Einschränkung betroffen sind jedenfalls Empfehlungen (zB sich aus der Abschlussprüfung ergebende), Analysen bzw Untersuchungen zum aktuellen Zustand („Gap-Analysen“) von Kontroll- und Risikomanagementverfahren und Finanzinformationstechnologiesystemen bzw die Gestaltung und Umsetzung von Maßnahmen, die sich nicht auf die externe Finanzberichterstattung beziehen (vgl IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.12, und ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.18).

Zu Rz (73):

Zwar umfasst die allgemeine juristische Beratung auch die Beratung in Spezialfragen (vgl auch die englische Sprachfassung: *„specific advisory services“*). Dennoch kann dem Verordnungsgeber nicht unterstellt werden, dass jede Rechtsberatungsleistung schlechthin unzulässig wäre, was insbesondere innerhalb von Netzwerken – das Berufsbild der Wirtschaftsprüferberufe lässt ohnehin nur sehr eingeschränkte Rechtsberatung zu – problematisch und kaum gerechtfertigt erschiene. Offenbar war dem Verordnungsgeber daher daran gelegen, an den Umfang der Rechtsberatung, welche an den Abschlussprüfer und sein Netzwerk ausgelagert werden, anzuknüpfen. Auch in diesem Punkt kann aus der englischen Sprachfassung auf den Sinn des Verbotes geschlossen werden, die *„the provision of general counsel“* verbietet. Als General Counsel ist im allgemeinen Sprachgebrauch die erste oder Hauptanlaufstelle der geprüften Gesellschaft für Beratungsleistungen zu verstehen (vgl ähnlich IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.8), auch wenn sich die Gesellschaft in Sonderfragen anderer Berater bedient oder der General Counsel seinerseits Beratungsaufträge weitergibt. Das erscheint auch insofern sinnvoll, als in einer solchen Konstellation – geprüfte Gesellschaft

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

befasst in allen Rechtsfragen primär den Abschlussprüfer oder sein Netzwerk – zwangsläufig eine Gefährdung der Unabhängigkeit gesehen werden muss (vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.21, mit Verweis auf den IESBA Code of Ethics).

Unzulässig ist daher eine gänzliche oder überwiegende Auslagerung von Aufgaben der Rechtsabteilung eines Unternehmens an den Abschlussprüfer oder sein Netzwerk. Eine punktuelle Rechtsberatung ist dagegen zulässig.

Allerdings müssen im Zusammenhang mit der allgemeinen Beratung juristische Leistungen erbracht werden. Das bloße Verteilen von Beratungsaufträgen an andere Berater erscheint daher unproblematisch, soweit es nicht bereits selbständig als juristische Leistung gesehen werden kann oder dadurch ein anderer Tatbestand des Art 5 der EU-VO erfüllt wird.

Die Erbringung spezifischer juristischer Beratungsleistungen führt dagegen (sofern sie keinen anderen Ausschlussgrund erfüllt, wie etwa die Teilnahme an Entscheidungen der geprüften Gesellschaft) nicht zur Ausgeschlossenheit als Abschlussprüfer des PIE. Das gilt auch dann, wenn die Leistung bilanzwesentlich ist; allerdings hat der Abschlussprüfer genau abzuwägen, ob eine solche Leistung Befangenheit begründen kann.

Das Verbot, juristische Leistungen im Zusammenhang mit Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens zu erbringen, bezieht sich auf die rechtsgeschäftliche Vertretung selbst. Die Formulierung „im Namen“ deutet auf eine Handlungsweise hin, wodurch die Gesellschaft ohne eigene aktive Beteiligung zu etwas verpflichtet wird. Dies ist inhaltlich abzugrenzen von dem bloßen Aufzeigen von Handlungsalternativen oder der Unterstützung bei Verhandlungen, die von der Gesellschaft selbst geleitet werden. Vgl dazu (ebenso) IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.8.

Erfasst sind Verhandlungen (englische Sprachfassung: *„negotiation“*) im Namen des Kunden, die die Vorbereitung des Abschlusses von Rechtsgeschäften zum Gegenstand haben, dh in die Möglichkeit zur Vertretung vor Behörden durch Wirtschaftsprüfer wird durch diese Regelung nicht eingegriffen.

Ebenso steht diese Regelung vorbereitenden Beratungstätigkeiten des Abschlussprüfers oder der Unterstützung des Unternehmens zu Einzelfragen des Rechtsgeschäfts nicht entgegen.

Untersagt sind auch juristische Leistungen bei Vergleichsverhandlungen, sei es im Auftrag der geprüften Gesellschaft, im Auftrag des Prozessgegners oder als neutraler Vermittler (oder Mediator). Vom Verbot sind alle juristischen Leistungen im Zusammenhang mit Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten erfasst. Nach der deutschen Sprachfassung (anders als nach der englischen) müssen diese Rechtsstreitigkeiten nicht gerichtsanhängig sein. In welcher Rolle der Abschlussprüfer oder Netzwerkangehörige auftritt, ist unerheblich. Erfasst sind daher das Einschreiten als Schlichter, Schiedsgutachter oder Mediator, aber auch alle Unterstützungshandlungen, wie etwa die Ausarbeitung von Vergleichsvorschlägen oder Ähnlichem.

Zu Rz (74):

Steuerberatungsleistungen und damit verbundene Vertretungsleistungen gegenüber Behörden stellen keine „Rechtsberatung“ iSv Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit g EU-VO dar. Die Verbote zu Steuerberatungsleistungen werden in lit a des gleichen Unterabs gesondert behandelt.

Zu Rz (75):

Vgl IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.10; ähnlich IESBA Code of Ethics, 2020 edition, section 605.1 ff.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Eine interne Revision wird üblicherweise als Stabstelle der Geschäftsleitung eingerichtet. Die konkrete Bezeichnung der betreffenden Organisationseinheit des geprüften Unternehmens ist unerheblich. Vom Tatbestand erfasst sind Leistungen im Zusammenhang mit jeder Organisationseinheit bzw jener Funktion im Unternehmen, welcher Aufgaben zugewiesen sind, die üblicherweise von einer internen Revision erbracht werden.

Zu den Tätigkeiten einer internen Revision zählen insbesondere:

- die Überwachung von internen Kontrollen – Überprüfung von Kontrollen, Überwachung ihrer Funktion und Empfehlung von Verbesserungen dazu,
- Untersuchungen von Finanz- und Betriebsinformationen – Überprüfung der Maßnahmen zur Erkennung, Bewertung und Klassifizierung von Finanz- und Betriebsinformationen und zur Berichterstattung darüber sowie besondere Untersuchungen einzelner Sachverhalte, einschließlich der Detailprüfung von Geschäftsvorfällen, Salden und Verfahren,
- die Überprüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Geschäftstätigkeit, einschließlich der nichtfinanziellen Tätigkeiten einer Einheit, und
- die Überprüfung der Einhaltung von Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften und sonstigen externen Anforderungen sowie der Einhaltung von Regelungen und Anweisungen des Managements und sonstigen internen Anforderungen.

Die interne Revision ist als Bestandteil des IKS eines Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung zu beurteilen. Bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen ist die interne Revision zudem verpflichtender Gegenstand der vom Bankprüfer/Abschlussprüfer durchzuführenden aufsichtsrechtlichen Prüfung und im Rahmen des aufsichtlichen Prüfungsberichts zu würdigen. Insofern sind auch Prüfungstätigkeiten abseits der Abschlussprüfung, die sich auf die interne Revision beziehen und nicht in deren Auftrag erfolgen, grundsätzlich unbedenklich.

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung einer internen Revision besteht insbesondere für Kreditinstitute (vgl § 42 BWG) und Versicherungsunternehmen (vgl §§ 85 Abs 3 und 4 bzw 119 VAG 2016). Aus der Verantwortung des Vorstandes bzw der Geschäftsführung, ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes internes Kontrollsystem einzurichten (vgl zB für AG § 82 AktG, für GmbH § 22 Abs 1 GmbHG), kann gegebenenfalls auch für Unternehmen, die keine Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen sind, eine Verpflichtung zur Einrichtung einer internen Revisionsfunktion (verstanden als erforderlicher Bestandteil eines angemessenen internen Kontrollsystems) abgeleitet werden. Siehe weiters die C-Regel 18 des Österreichischen Corporate Governance Kodex (Fassung Jänner 2023), die in Abhängigkeit von der Größe des Unternehmens die Einrichtung einer internen Revision als eigene Stabstelle des Vorstandes oder ihre Auslagerung an eine geeignete Institution verlangt.

Vgl ebenso IDW, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen, Abschnitt 3.10 und 3.11 (hinsichtlich der dazu analogen in Österreich vorgesehenen Beurteilung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements nach Regel 83 des Österreichischen Corporate Governance Kodex).

Zur verpflichtenden Prüfung der internen Revision bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen vgl § 63 Abs 4 Z 3 BWG bzw § 263 Abs 1 Z 2 VAG 2016.

Zu Rz (78) bis (87):

Zu weiteren Ausführungen zu diesem Tatbestand vgl ECG, FAQs – 2021, FAQ 7.23.

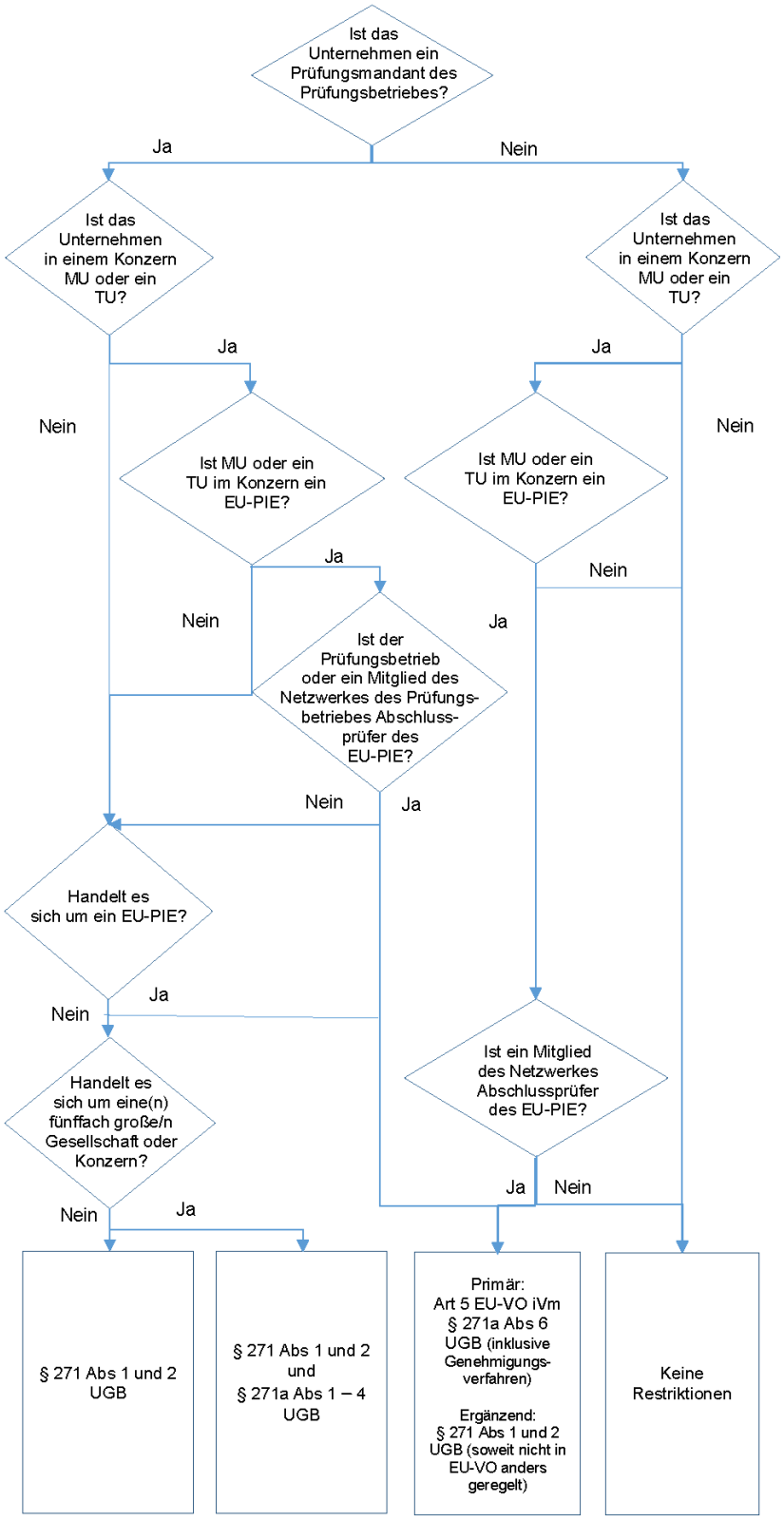
Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (88):

Hinsichtlich der Prüfung von Unternehmen von öffentlichen Interesse wird in einer Stellungnahme der Europäischen Kommission festgehalten, dass die neuen Bestimmungen grundsätzlich auf die Prüfung von Geschäftsjahren anzuwenden sind, die am oder nach dem 17. Juni 2016 begonnen haben (vgl Europäische Kommission, Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework, Schreiben vom 3. September 2014, http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Anlage: Entscheidungsbaum: Anzuwendende österreichische/europäische Regelungen zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen (ohne Unabhängigkeitsregelungen für EU-Non-PIE-MU oder Drittstaaten-MU)



Beachte:
Im Falle des Vorliegens eines MU können durch die Einbeziehung des Unternehmens in eine Konzernabschlussprüfung auf Ebene des MU zusätzliche, eventuell strengere Unabhängigkeitsvorgaben von Seiten des Konzernabschlussprüfers zu beachten sein.