

Stellungnahme

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

Fragen im Zusammenhang mit der personenbezogenen Rotation gemäß § 271a UGB und Art. 17 Abs. 7 AP-VO

(beschlossen vom ehemaligen Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision am 24. März 2020 als Stellungnahme KFS/PE 19b, redaktionell überarbeitet im April 2023)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Rechtsgrundlagen	2
3. Vorschriften für fünffach große Gesellschaften	3
3.1. Welcher Personenkreis ist von der Rotationsverpflichtung betroffen bzw. wann tritt diese Verpflichtung ein?	3
3.2. Wer gilt als Person, die eine maßgeblich leitende Funktion ausgeübt hat?	4
3.3. Wie erfolgt die Zählung der Rotationsfrist?	4
3.4. Wann ergibt sich ein „Cooling-off“ bzw. beginnt die Frist neu zu laufen?	5
3.5. Welche Tätigkeitsverbote bestehen während der „Cooling-off-Periode“?	5
3.6. Was ist bei Konzernabschlussprüfungen in diesem Zusammenhang zusätzlich zu beachten?	5
4. Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse	6
4.1. Welcher Personenkreis ist von der Rotationsverpflichtung betroffen bzw. wann tritt diese Verpflichtung ein?	6
4.2. Was versteht man unter einem graduellen Rotationssystem?	7
4.3. Wann ergibt sich ein „Cooling-off“ bzw. was ist dabei zu beachten?	8
4.4. Was ist bei Konzernabschlussprüfungen in diesem Zusammenhang zusätzlich zu beachten?	8
5. Anwendungszeitpunkt	8

1. Vorbemerkungen

- (1) Mit der Umsetzung der EU Audit Reform traten gesonderte Regelungen zur personenbezogenen Rotation für Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities, PIEs) in Kraft, die für diese Unternehmen die bisherigen Bestimmungen des § 271a UGB ersetzen. Die (durch das APRÄG 2016 geänderten) Bestimmungen des § 271a UGB zur personenbezogenen Rotation gelten somit seit dem Inkrafttreten des APRÄG 2016 nur noch für fünffach große Gesellschaften und wurden an die international üblichen Fristen angeglichen, indem die personenbezogene Rotationsfrist und die Cooling-off-Periode auf sieben bzw. drei Jahre ausgedehnt wurden.¹
- (2) Die personenbezogene Rotation der Abschlussprüfer von PIEs ist nunmehr ausschließlich in Art. 17 Abs. 7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.4.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei PIEs und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. L 158 vom 27.5.2014, 77 (in der Folge als „AP-VO“ bezeichnet), geregelt; das darin enthaltene Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verkürzung der Rotationsfrist wurde von Österreich nicht wahrgenommen. Auftragsverantwortliche haben demnach eine personenbezogene Rotationsfrist von sieben Jahren und eine Cooling-off-Periode von drei Jahren zu beachten, und für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal besteht die Verpflichtung zu einer zeitlich nicht spezifizierten graduellen Rotation.
- (3) Gegenstand dieser Stellungnahme ist die Behandlung von ausgewählten Einzelfragen zu diesen beiden Vorschriften.²

2. Rechtsgrundlagen

- (4) Die unternehmensrechtlichen Vorschriften zur personenbezogenen Rotation bei Abschlussprüfungen von fünffach großen Gesellschaften lauten wie folgt:

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

...

4. einen Bestätigungsvermerk gemäß § 274 über die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft bereits in sieben Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit für zumindest drei aufeinander folgende Geschäftsjahre.

...

(3) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung einer in Abs. 1 genannten Gesellschaft neben den in § 271 Abs. 4 genannten Gründen ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 1 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Abs. 1 Z 4 findet dabei mit der Maßgabe Anwendung, dass von der Prüfung der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer nach Abs. 1 Z 4 ausgeschlossen wäre; dies

gilt sinngemäß für eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt.

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

(5) Die AP-VO regelt in Art. 17 Abs. 7 Folgendes:

„Die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner beenden ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung. Sie können frühestens drei Jahre nach dieser Beendigung ihrer Teilnahme wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken.

Abweichend davon können die Mitgliedstaaten vorschreiben, dass die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens früher als sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung beenden.

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft führt ein angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal ein, das zumindest die als Abschlussprüfer geführten Personen erfasst. Diese graduelle Rotation erfolgt gestaffelt und betrifft einzelne Personen und nicht das gesamte Prüfungsteam. Sie steht in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der Tätigkeiten des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft.

Der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft muss in der Lage sein, der zuständigen Behörde gegenüber darzulegen, dass dieses System wirksam angewandt wird und dem Umfang und der Komplexität seiner bzw. ihrer Tätigkeiten angemessen ist.“

Gemäß Art. 3 AP-VO ist zu beachten, dass sich die Definitionen der Begriffe „Abschlussprüfung“, „Abschlussprüfer“, „Prüfungsgesellschaft“, „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ und „verantwortlicher Prüfungspartner“³ direkt aus Art. 2 AP-RL ergeben.

3. Vorschriften für fünffach große Gesellschaften

3.1. Welcher Personenkreis ist von der Rotationsverpflichtung betroffen bzw. wann tritt diese Verpflichtung ein?

(6) Gemäß § 271a Abs. 1 Z 4 UGB ist ausgeschlossen, wer als Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk bereits in sieben Fällen gezeichnet hat.

(7) Prüfungsgesellschaften haben gemäß § 10 Z 4 KSW-PRL 2022 die Verantwortung für die Durchführung eines Prüfungsauftrags einschließlich der Anleitung und Überwachung des Auftragsteams einem Auftragsverantwortlichen zu übertragen und dies zu dokumentieren sowie gemäß § 77 Abs. 9 WTBG 2017 diesen gegenüber dem Auftraggeber namhaft zu machen. Der Auftragsverantwortliche hat den Bestätigungsvermerk gemäß § 274 Abs. 7 Satz 2 UGB jedenfalls zu unterzeichnen und fällt somit

stets unter die Verpflichtung zur Rotation. Wurde der Bestätigungsvermerk von zwei oder mehreren Wirtschaftsprüfern unterzeichnet, gilt die Rotationspflicht für sämtliche Unterzeichnenden.

- (8) Bei Prüfungsgesellschaften sind neben dem unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer auch für ihn tätige Personen, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausgeübt haben, von der Rotationspflicht umfasst. Dabei gilt Folgendes:
- a) Die letztverantwortliche Entscheidung über das Prüfungsurteil ist immer durch den Auftragsverantwortlichen zu treffen (der sich gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 KSW-PRL 2022 auch an der Abschlussprüfung aktiv zu beteiligen hat).
 - b) Unbeschadet dieser Letztverantwortung kann bei der Organisation und Durchführung einer Abschlussprüfung der Auftragsverantwortliche bestimmte Aufgaben auch an andere Personen unter seiner Aufsicht delegieren.

3.2. Wer gilt als Person, die eine maßgeblich leitende Funktion ausgeübt hat?

- (9) Die Übernahme einer maßgeblich leitenden Funktion im Sinne von Rz (8) ist dann anzunehmen, wenn der Auftragsverantwortliche andere Personen explizit oder faktisch dazu bestimmt hat, an wichtigen prüferischen Entscheidungen oder Beurteilungen zu maßgeblichen Sachverhalten im Rahmen der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung sowie an der Beurteilung der Auswirkungen auf das Prüfungsurteil in qualitativ erheblichem Ausmaß mitzuwirken.⁴ In der Regel wird es sich hierbei um Personen handeln, die hierarchisch unmittelbar nach dem Auftragsverantwortlichen im Auftragsteam eingesetzt sind, sofern diese Personen, bezogen auf den konkreten Prüfungsauftrag, ausreichend erfahren und qualifiziert sind, um derartige wichtige Entscheidungen und Beurteilungen treffen und verantworten zu können. Nimmt hingegen der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer diese Aufgaben selbst wahr, entfällt dieser Ausschlussgrund.^{5,6}
- (10) Die Funktion als auftragsbegleitender Qualitätssicherer gemäß § 9 Abs. 4 KSW-PRL 2022 bzw. Art. 8 AP-VO führt ebenso wie die Unterstützung im Rahmen von fachlichen Konsultationen (§ 9 Abs. 1 Z 4 KSW-PRL 2022) oder die Beiziehung als Experte (ISA 620.6(a)) nicht zu einer Rolle als Person in maßgeblich leitender Funktion.

3.3. Wie erfolgt die Zählung der Rotationsfrist?

- (11) In die Zählung der Fälle einbezogen werden Geschäftsjahre des geprüften Unternehmens, d.h. auch Rumpfgeschäftsjahre, sodass die betroffene Person nicht notwendigerweise in den letzten sieben Kalenderjahren Abschlussprüfer gewesen sein muss.⁷ Sollte in einzelnen Geschäftsjahren die betroffene Person nicht den Bestätigungsvermerk gezeichnet haben und auch nicht in maßgeblich leitender Funktion tätig gewesen sein, werden diese Geschäftsjahre nicht gezählt.
- (12) Zu betrachten bei der Zählung ist die betroffene Person, die den Bestätigungsvermerk gezeichnet hat oder in maßgeblich leitender Funktion tätig war (d.h. Fälle, bei denen diese eventuell für unterschiedliche Prüfungsgesellschaften oder als Einzelprüfer entsprechend tätig war, sind ebenso zu zählen).
- (13) Werden von einer Person über mehrere Jahre unterschiedliche der Rotationsverpflichtung unterliegende Funktionen wahrgenommen, sind die davon betroffenen Zeiträume zusammenzuzählen.

- (14) Wurden von betroffenen Personen Funktionen in Geschäftsjahren vor der erstmaligen Verpflichtung zur Anwendung der Vorschriften zur personenbezogenen Rotation wahrgenommen (d.h. vor Eintritt der Rechtsfolgen als fünffach große Gesellschaft für das geprüfte Unternehmen), sind diese Perioden mitzuzählen.

3.4. Wann ergibt sich ein „Cooling-off“ bzw. beginnt die Frist neu zu laufen?

- (15) Die Zählung der Fälle bis zum Erreichen der erlaubten Höchstzahl wird unterbrochen bzw. beginnt neu, wenn die betroffene Person in drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht an der Abschlussprüfung mitgewirkt hat (sog. „Cooling-off“-Periode oder „Karenz“). Dabei ist zu beachten, dass Rumpfgeschäftsjahre ebenso zählen wie volle Geschäftsjahre, d.h. eine Cooling-off-Periode kann auch kürzer als drei Kalenderjahre sein.

3.5. Welche Tätigkeitsverbote bestehen während der „Cooling-off-Periode“?

- (16) Innerhalb der Cooling-off-Periode darf der ausgeschlossene Prüfer weder Mitglied des Auftragsteams sein noch Kontakte mit dem geprüften Unternehmen im Rahmen der Prüfung wahrnehmen. Ausschließlich die Erteilung von Auskünften zu seiner bisherigen Tätigkeit ist zulässig. Gemäß § 17 Abs. 3 KSW-PRL 2022 darf der ausgeschlossene Prüfer frühestens nach Ablauf von zwei Geschäftsjahren die Aufgabe als auftragsbegleitender Qualitätssicherer (§ 2 Z 5 KSW-PRL 2022 bzw. Art. 8 AP-VO) wahrnehmen.⁸

3.6. Was ist bei Konzernabschlussprüfungen in diesem Zusammenhang zusätzlich zu beachten?

- (17) Gemäß § 271a Abs. 4 UGB sind die Bestimmungen für Abschlussprüfer von fünffach großen Gesellschaften sinngemäß auch auf Konzernabschlussprüfer anzuwenden, wobei die Größenmerkmale dafür im Konzernabschluss überschritten werden müssen.⁹ Die Bestimmung ist daher auch dann anzuwenden, wenn zwar der Jahresabschluss der Muttergesellschaft die Größenkriterien des § 271a UGB nicht erfüllt, wohl aber der Konzernabschluss durch die konsolidierten Werte. § 271a UGB ist dann allerdings auch nur auf den Konzernabschlussprüfer und nicht auf den Prüfer des Jahresabschlusses der Muttergesellschaft anzuwenden.¹⁰
- (18) Für eine Konzernabschlussprüfung sind somit gleichermaßen wie bei Jahresabschlussprüfungen die Personen von der personenbezogenen Rotation umfasst, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnen oder eine maßgeblich leitende Funktion ausüben; ergänzend sind gemäß § 271a Abs. 4 Satz 2 UGB aber auch solche Personen von der Konzernabschlussprüfung ausgeschlossen, die gemäß Abs. 1 Z 4 oder Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 Z 4 von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen sind. Demzufolge sind Personen, die bei solchen Unternehmen in sieben Geschäftsjahren in rotationspflichtiger Funktion tätig waren, von der Konzernabschlussprüfung ausgeschlossen.¹¹
- (19) Als bedeutende verbundene Unternehmen sind das Mutter- und die Tochterunternehmen anzusehen,¹² sofern diese für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von wesentlicher Bedeutung sind,¹³ d.h. sich die Einbeziehung in den Konzernabschluss wesentlich auf die Konzernbilanzsumme, das Konzerneigenkapital oder den Konzernumsatz auswirkt.¹⁴ Zusätzlich ist hinsichtlich der Einbeziehung von Geschäftsjahren der Abschlussprüfung bedeutender verbundener Unternehmen Folgendes zu beachten:

- Für das Vorliegen eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ist es nicht maßgeblich, ob dieses Unternehmen selbst als fünffach große Gesellschaft § 271a UGB unterliegt.¹⁵
- Der zusätzliche Ausschlussgrund bezieht sich nur auf Unternehmen, für die eine Abschlussprüfung nach österreichischen Vorschriften durchgeführt und ein Bestätigungsvermerk erteilt wurde.
- Für die Feststellung, ob auf Konzernebene ein Ausschlussgrund vorliegt, ist lediglich zu überprüfen, ob die betroffene Person bei einem bedeutenden verbundenen Unternehmen bereits sieben Geschäftsjahre in relevanter Position tätig war; bis zum Erreichen dieser Höchstzahl ist parallel eine Beteiligung an der Konzernabschlussprüfung über bis zu sieben Geschäftsjahre möglich.¹⁶ Dabei ist der zusätzliche Ausschlussgrund für jedes bedeutende verbundene Unternehmen separat zu beurteilen, d.h. Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren für die Muttergesellschaft, Schwestergesellschaften und auf Konzernebene werden nicht zusammengezählt.¹⁷
- In die Zählung der Geschäftsjahre von Abschlussprüfungen bedeutender verbundener Unternehmen sind auch Geschäftsjahre vor der erstmaligen Durchführung der Konzernabschlussprüfung einzubeziehen („Rotationsvorlauf“).
- Die Beurteilung der Bedeutsamkeit ist zu jedem Bilanzstichtag aufs Neue vorzunehmen; für die Erfüllung des Ausschlussgrundes muss die Bedeutsamkeit für den Konzern im gesamten Zeitraum (in unmittelbarer Folge) vorgelegen haben, nicht nur im Jahr der Beurteilung.¹⁸
- Ist eine Person von der Konzernabschlussprüfung aufgrund des Erreichens der siebenjährigen Frist ausgeschlossen, ist die Durchführung der Abschlussprüfung bei einem (bedeutenden oder unbedeutenden) verbundenen Unternehmen in der Folge zulässig. Auch der Wechsel zwischen Schwestergesellschaften ist davon nicht betroffen.¹⁹
- Da die Prüfung von Berichtspaketen von verbundenen Unternehmen nicht als Mitwirkung an der Konzernabschlussprüfung einzustufen ist, wird die Erfüllung der Cooling-off-Periode von drei Jahren in Bezug auf die Konzernabschlussprüfung dadurch grundsätzlich nicht behindert.²⁰ Es wird jedoch empfohlen, die Prüfung von Berichtspaketen von bedeutenden verbundenen Unternehmen während der Cooling-off-Periode zu unterlassen.

4. Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse

4.1. Welcher Personenkreis ist von der Rotationsverpflichtung betroffen bzw. wann tritt diese Verpflichtung ein?

- (20) Die AP-VO sieht gemäß Art. 17 Abs. 7 für die „verantwortlichen Prüfungspartner“³ (key audit partners) eine personenbezogene Rotationsfrist von sieben Jahren und anschließend eine Cooling-off-Periode von drei Jahren vor.
- (21) Die Zeiträume sind nach dieser Vorschrift auf Basis von Geschäftsjahren und nicht kalendermäßig zu rechnen.²¹ Sollten betroffene Personen ihre Prüfungstätigkeit zwischenzeitlich (aber nicht für eine volle Cooling-off-Periode) unterbrechen und wieder aufnehmen, ist der Lauf der Frist gehemmt, d.h. die Geschäftsjahre der Unterbrechung der Prüfungstätigkeit zählen nicht zur Rotationsfrist.
- (22) Als verantwortliche Prüfungspartner³ sind gemäß Art. 2 Nr. 16 AP-RL für Jahresabschlussprüfungen die Personen anzusehen, die für die betroffene Abschlussprüfung gemäß § 10 Z 4 KSW-PRL 2022 verantwortlich sind oder die den Bestätigungsver-

merk zusätzlich unterzeichnen. Im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen sind zusätzlich Auftragsverantwortliche bedeutender Tochtergesellschaften als verantwortliche Prüfungspartner³ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen.

- (23) Darüber hinaus sieht die AP-VO in Art. 17 Abs. 7 die Verpflichtung vor, dass Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften für das sonst an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal ein graduelles Rotationssystem einrichten.
- (24) Die Funktion als auftragsbegleitender Qualitätssicherer gemäß § 2 Z 5 KSW-PRL 2022 bzw. Art. 8 AP-VO ist ebenso wie die Unterstützung im Rahmen von fachlichen Konsultationen (§ 9 Abs. 1 Z 4 KSW-PRL 2022) oder die Beiziehung als Experte (ISA 620.6(a)) für die personenbezogene Rotation nach Art. 17 Abs. 7 AP-VO nicht maßgeblich.
- (25) Zu betrachten bei der Zählung ist die betroffene Person, die den Bestätigungsvermerk gezeichnet hat oder als verantwortlicher Prüfungspartner³ tätig war (d.h. Fälle, bei denen diese eventuell für unterschiedliche Prüfungsgesellschaften oder als Einzelprüfer entsprechend tätig war, sind ebenso zu zählen).
- (26) Werden von einer Person über mehrere Jahre unterschiedliche der Rotationsverpflichtung unterliegende Funktionen wahrgenommen, sind die davon betroffenen Zeiträume zusammenzuzählen.
- (27) Wurden von betroffenen Personen Funktionen in Geschäftsjahren vor der erstmaligen Verpflichtung zur Anwendung der Vorschriften zur personenbezogenen Rotation wahrgenommen (d.h. vor der Qualifikation des geprüften Unternehmens als PIE), sind diese Perioden nicht mitzuzählen.

4.2. Was versteht man unter einem graduellen Rotationssystem?

- (28) Das einzurichtende graduelle Rotationssystem unterliegt keinen spezifischen zeitlichen Vorgaben, hat in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der Tätigkeiten des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft zu stehen, kann eine gestaffelte Rotation vorsehen und betrifft nicht das gesamte Auftragssteam, sondern nur das Führungspersonal („most senior personnel“) des Prüfungssteams.
- (29) Die Mitwirkung an einer Abschlussprüfung als Führungspersonal ist dann anzunehmen, wenn die betreffende Person durch den Auftragsverantwortlichen explizit oder faktisch dazu bestimmt wurde, an wichtigen prüferischen Entscheidungen oder Beurteilungen zu maßgeblichen Sachverhalten im Rahmen der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung sowie an der Beurteilung der Auswirkungen auf das Prüfungsurteil in qualitativ erheblichem Ausmaß mitzuwirken.
- (30) Zumindest hat das System – gemäß ausdrücklicher Erwähnung in Art. 17 Abs. 7 AP-VO – Personen zu erfassen, die in der EU / im EWR als Abschlussprüfer zugelassen sind (d.h. in Österreich über eine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer gemäß § 3 WTBG 2017 oder als Revisor gemäß § 17a GenRevG verfügen und diese nicht ruhend gemeldet haben, z.B. gemäß § 85 WTBG 2017) und höchstrangig führend an der Abschlussprüfung beteiligt sind.
- (31) Legt ein Abschlussprüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft spezifische zeitliche Vorgaben für die Rotation des an der Abschlussprüfung beteiligten Führungspersonals fest, kann dabei eine Orientierung an den Vorschriften für fünffach große Gesellschaften oder an jenen für Auftragsverantwortliche erfolgen. In Anlehnung an internationale

Vorschriften²² können aus wichtigen Gründen, insbesondere zur Vermeidung eines gleichzeitigen Wechsels aller leitenden Personen oder in anderen bestimmten Fällen (z.B. kurzfristige Erkrankung des vorgesehenen Nachfolgers), in angemessener Weise Verlängerungen der Rotationsfrist vorgesehen werden. Außerdem hat das System möglichst darauf Rücksicht zu nehmen, dass das im Rahmen der Abschlussprüfung erworbene mandatspezifische Wissen im Prüfungsteam erhalten bleibt.

4.3. Wann ergibt sich ein „Cooling-off“ bzw. was ist dabei zu beachten?

- (32) Die in Art. 17 Abs. 7 AP-VO für Auftragsverantwortliche vorgesehene Cooling-off-Periode beträgt drei volle Geschäftsjahre. Erst nach Ablauf einer ordnungsgemäß absolvierten Cooling-off-Periode darf der ursprüngliche Auftragsverantwortliche wieder die Abschlüsse sieben aufeinanderfolgender Geschäftsjahre prüfen. Gemäß § 17 Abs. 3 KSW-PRL 2022 darf der ausgeschlossene Prüfer frühestens nach Ablauf von zwei Geschäftsjahren die Aufgabe als auftragsbegleitender Qualitätssicherer (§ 9 Abs. 4 KSW-PRL 2022 bzw. Art. 8 AP-VO) wahrnehmen.⁸
- (33) Innerhalb der Cooling-off-Periode dürfen die ehemals Auftragsverantwortlichen weder Mitglied des Auftragsteams sein noch Mandantenkontakte im Rahmen der Prüfung wahrnehmen. Ausschließlich die Erteilung von Auskünften zu ihrer bisherigen Tätigkeit ist zulässig.

4.4. Was ist bei Konzernabschlussprüfungen in diesem Zusammenhang zusätzlich zu beachten?

- (34) Im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen von PIEs besteht nicht nur für den Auftragsverantwortlichen und das sonstige Führungspersonal eine Rotationsverpflichtung, sondern auch für die Auftragsverantwortlichen bedeutender Tochtergesellschaften (vgl. Rz (22)). Hinsichtlich der Definition der Bedeutsamkeit von Tochtergesellschaften wird auf die Ausführungen zu den Regelungen des § 271a Abs. 4 Satz 2 UGB in Rz (19) verwiesen.

5. Anwendungszeitpunkt

- (35) Diese Stellungnahme ist auf Abschlussprüfungen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2020 beginnen.

-
- ¹ Vgl. Abänderungsantrag zur RV, AA-156 25. GP.
 - ² Aufgrund anderer Regelungen, denen sich ein Prüfungsbetrieb aufgrund von Netzwerkzugehörigkeit bzw. Vereinbarung unterwirft (insbesondere dem „Code of Ethics for Professional Accountants“ des International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code of Ethics) der International Federation of Accountants (IFAC), Section 540), können sich zusätzliche Verpflichtungen ergeben, die nicht Gegenstand dieser Stellungnahme sind.
 - ³ Verantwortlicher Prüfungspartner = Auftragsverantwortlicher gemäß § 2 Z 8 KSW-PRL 2022.
 - ⁴ Vgl. im Ergebnis g.A. Reiter in Chini/Reiter/Reiter, GesRÄG 2005 – A-QSG 112 f.; Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG § 271a Rz 45 f.; Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 50.
 - ⁵ Vgl. ErläutRV GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 16.
 - ⁶ Eine geringe Stundenanzahl des Auftragsverantwortlichen kann ein Indiz dafür sein, dass eine andere Person in qualitativ erheblichem Ausmaß an wichtigen prüferischen Entscheidungen und Beurteilungen mitwirkt.
 - ⁷ Vgl. Bydlinski/Köll/Milla/Reichel, APRÄG 2016, 103.
 - ⁸ Hierbei ist die Übergangsbestimmung in § 24 Abs. 4 und 5 KSW-PRL 2022 zu beachten.
 - ⁹ Vgl. ErläutRV GesRÄG 2005, 927 BlgNR 22. GP 16.
 - ¹⁰ Vgl. Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008 § 271a 102; Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 58.
 - ¹¹ Diese Rotationsvorschriften gelten ausschließlich für die Beteiligung an der Konzernabschlussprüfung, nicht jedoch für die Abschlussprüfung eines (wenn auch bedeutenden) Tochterunternehmens; vgl. Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG § 271a Rz 55; Völkl/Gedlicka/Hirschnböck in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 271a (Stand 1.3.19, rdb.at) Rz 24 f.
 - ¹² Vgl. § 189a Z 8 UGB.
 - ¹³ Vgl. ErläutRV URÄG 2008, 467 BlgNR 23. GP 24.
 - ¹⁴ Zur Beurteilung der Bedeutung eines Unternehmens im Konzern wird in der Literatur oft eine Untergrenze von 20% vorgeschlagen (vgl. etwa Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber, URÄG 2008 § 271a 102; Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 65; Kroiss/Nowotny/Reiffenstuhl/Schima in iwp, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 25; kritisch hingegen Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG § 271a Rz 60 f.); im Einzelfall kann sich eine Bedeutsamkeit jedoch durchaus auch bei geringeren Prozentgrenzen ergeben.
 - ¹⁵ Vgl. Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 65; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 52.
 - ¹⁶ Vgl. Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 57.
 - ¹⁷ Vgl. Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG § 271a Rz 63; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 57; Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 65.
 - ¹⁸ Vgl. Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 65; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 56.
 - ¹⁹ Vgl. etwa Gelter/Reiter in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG § 271a Rz 55; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 58; Völkl/Gedlicka/Hirschnböck in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 271a (Stand 1.3.19, rdb.at) Rz 25.
 - ²⁰ Vgl. befürwortend wohl Casey in Hirschler, Bilanzrecht § 271a Rz 67; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB III/2 (2015) § 271a Rz 53.
 - ²¹ Vgl. European Contact Group (ECG), European Union Audit Legislation – Frequently Asked Questions (FAQs) vom Februar 2018/Okttober 2019, www.8cld.eu, FAQ 3.12.
 - ²² Vgl. IESBA Code of Ethics, Section 540.7.