

Einzelfragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

*Bartos/Milla/Kuntner**

1. Einleitung

2. Unabhängigkeit im internationalen Vergleich

- 2.1 Art 22 der Abschlussprüfungs-Richtlinie
- 2.2 Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU
- 2.3 Section 290 Independence des Code of Ethics

3. Rechtslage in Österreich

- 3.1 Allgemeines
- 3.2 Zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 und Abs 4 UGB
 - 3.2.1 Anwendungsbereich
 - 3.2.2 Schutz- bzw Vermeidungsmaßnahmen
 - 3.2.3 Beispiele für eine Besorgnis der Befangenheit
 - 3.2.3.1 Allgemeines
 - 3.2.3.2 Fälle einer durch Schutzmaßnahmen beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit
 - 3.2.3.3 Fälle einer nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit
- 3.3 Zur Ausgeschlossenheit gemäß § 271 Abs 2 und Abs 3 UGB
 - 3.3.1 Allgemeines
 - 3.3.2 Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
 - 3.3.3 Die einzelnen Tatbestände der Ausgeschlossenheit
- 3.4 Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen gemäß § 271 Abs 2 Z 4 UGB
 - 3.4.1 Allgemeines

* WP/StB Mag. Peter Bartos, Partner bei BDO Austria GmbH; WP/StB Dr. Aslan Milla, Partner bei PwC PricewaterhouseCoopers GmbH; Mag. Magdalena Kuntner, Universitätsassistentin, Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Wirtschaftsuniversität Wien.

- 3.4.2 Mitwirkung an der Buchführung und Aufstellung des Jahresabschlusses
- 3.4.3 Führung der Lohn- und Gehaltsabrechnung
 - 3.4.3.1 Allgemeines
 - 3.4.3.2 Beispiele für die Führung der Lohn- und Gehaltsabrechnung
- 3.4.4 Mitwirkung an der internen Revision
- 3.4.5 Erbringung von Bewertungs- und versicherungsmathematischen Dienstleistungen
- 3.4.6 Übernahme von Managementleistungen und Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen
- 3.4.7 Andere grundsätzlich zulässige Nichtprüfungsleistungen
 - 3.4.7.1 Allgemeines
 - 3.4.7.2 Beispiele für andere grundsätzlich zulässige Nichtprüfungsleistungen
- 3.5 Zur Ausgeschlossenheit in besonderen Fällen gemäß § 271a UGB
 - 3.5.1 Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in besonderen Fällen
 - 3.5.2 Die einzelnen Tatbestände der Ausgeschlossenheit in besonderen Fällen
 - 3.5.3 Zur Abgrenzung vereinbarter und unvereinbarer Rechts- und Steuerberatungsleistungen gemäß § 271a Abs 1 Z 2 UGB
 - 3.5.3.1 Allgemeines
 - 3.5.3.2 Beispiele für Rechts- und Steuerberatungsleistungen und deren Folgen
 - 3.5.4 Zur Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen gemäß § 271a Abs 1 Z 2 UGB
- 3.6 Zum Netzwerkstatbestand gemäß § 271b UGB
 - 3.6.1 Definition eines Netzwerks
 - 3.6.2 Auslegung des Netzwerkbegriffs im internationalen Vergleich
 - 3.6.3 Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk

- 3.7 Zu Unabhängigkeitsbestimmungen in anderen Rechtsvorschriften
 - 3.7.1 Prüfung von Privatstiftungen
 - 3.7.2 Prüfung von Vereinen
 - 3.7.3 Andere Prüfungen
- 3.8 Zum befristeten Tätigkeitsverbot des Abschlussprüfers gemäß § 271c UGB
- 3.9 Zu den Sanktionen gemäß § 271 Abs 6 UGB und § 18a A-QSG

4. Zusammenfassung

1. Einleitung

Mit dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008) wurden die **Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers** wesentlich erweitert: Durch die **Einführung des Tatbestands „Besorgnis der Befangenheit“** gemäß § 271 Abs 1 iVm Abs 4 Unternehmensgesetzbuch (UGB), der die bisher taxativ aufgezählten Tatbestände zur Ausgeschlossenheit um einen auf Prinzipien basierenden Auffangtatbestand zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ergänzt, **und des Netzwerkstatbestands** gemäß § 271b Abs 1 UGB, der den Konnex zwischen der Netzwerkzugehörigkeit des Abschlussprüfers und der Unabhängigkeit herstellt, wurden europarechtliche Vorgaben bzw internationale Grundsätze in das österreichische Unternehmensrecht eingeführt.

So darf ein Wirtschaftsprüfer gemäß § 271 Abs 1 UGB eine Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Darüber hinaus ist gemäß § 271b UGB zu prüfen, ob durch Beziehungen oder Dienstleistungen im Netzwerk eines Abschlussprüfers Befangenheit oder Ausgeschlossenheit vorliegt.

Auf die insbesondere durch die neuen Bestimmungen aufgeworfenen Zweifelsfragen wird in der Stellungnahme des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp) **IWP/PE 19 „Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008)“** eingegangen. Im Rahmen der Stellungnahme werden auch Fallbeispiele behandelt, die für die Praxis von Bedeutung sind. So nennt die Stellungnahme zB Fälle einer unbeseitigbaren sowie einer beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit, Fallbeispiele zur Abgrenzung vereinbarter und unvereinbarter Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lohn- und Gehaltsabrechnungen und Rechts- und Steuerberatungsleistungen sowie zur Abgrenzung anderer Nichtprüfungsleistungen. Zudem wird anhand einiger Beispielfälle näher auf den Netzwerkstatbestand eingegangen.

2. Unabhängigkeit im internationalen Vergleich

2.1 Art 22 der Abschlussprüfungs-Richtlinie

Gemäß Art 22 Abs 1 der Abschlussprüfungs-Richtlinie¹ haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) sicherzustellen, dass Abschluss-

prüfer und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen **unabhängig und nicht in das Treffen von dessen Entscheidungen eingebunden** sind. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft dürfen keine Abschlussprüfung durchführen, wenn zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk und dem geprüften Unternehmen unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle, geschäftliche oder sonstige Beziehung – wozu auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen, die keine Prüfungsleistungen sind, zählt – besteht, aus der ein objektiver, verständiger und informierter Dritter den Schluss ziehen würde, dass ihre Unabhängigkeit gefährdet ist. Die Abschlussprüfungs-Richtlinie stellt somit ausdrücklich auf die objektive Beurteilung der Unabhängigkeit durch einen sachverständigen Dritten ab. Ist die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften gefährdet, zB durch Selbstprüfung, Eigeninteresse oder Vertrautheit, müssen diese Risiken durch **Schutzmaßnahmen** gemindert werden. Sind diese Risiken im Vergleich zu den getroffenen Schutzmaßnahmen so bedeutsam, dass die Unabhängigkeit weiterhin als gefährdet angesehen werden muss, so dürfen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft beispielsweise bei Selbstprüfung oder Eigeninteresse die Abschlussprüfung nicht durchführen.

Bei **Unternehmen von öffentlichem Interesse („public interest entities“)** darf ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft in den Fällen von Selbstprüfung oder Eigeninteresse darüber hinaus keine Abschlussprüfung durchführen, wenn dies zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft angemessen ist.²

2.2 Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU

Die Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ der Europäischen Kommission vom 16. Mai 2002³ liefert einen Rahmen, innerhalb dessen alle allgemeinen Aspekte der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erörtert werden.⁴ Sie beinhaltet eine Reihe von Maßnahmen, um die Qualität und Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfungen weiter zu verbessern. Ziel der Verabschiedung der Empfehlung war es, allen Beteiligten, dh den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, den Regulierungsbehörden und der interessierten Öffentlichkeit, ein gemeinsames Verständnis über die Unabhängigkeit zu vermitteln, so dass Tatsachen und Umstände, die die Unabhängigkeit des

Abschlussprüfers gefährden, innerhalb der EU kohärent ausgelegt und behandelt werden.⁵

So führt die Kommission in der Empfehlung aus, dass **Objektivität, berufliche Integrität und Unabhängigkeit** die maßgeblichen Prinzipien für die Erteilung eines Bestätigungsvermerks durch einen Abschlussprüfer sein sollten und dass es in der Verantwortung des Abschlussprüfers liegt, sicherzustellen, dass die Anforderung der Unabhängigkeit erfüllt wird. Darüber hinaus empfiehlt die Kommission, dass unterschiedliche Schutzmaßnahmen wie Verbote, Beschränkungen und sonstige Maßnahmen und Verfahren sowie Informationspflichten eingeführt werden, um Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abzuschwächen oder auszuräumen.⁶

In Erwägungsgrund 11 der Abschlussprüfungs-Richtlinie weist die EU explizit darauf hin, dass die in der Empfehlung der Europäischen Kommission enthaltenen Prinzipien – und hierbei insbesondere die einheitliche Definition eines Netzwerks – bei der Formulierung von Durchführungsmaßnahmen zur Unabhängigkeit Berücksichtigung finden könnten.⁷

2.3 Section 290 Independence des Code of Ethics

Der vom International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlichte Code of Ethics for Professional Accountants (CoE), der ethische Grundsätze für die Berufsausübung von Berufsangehörigen enthält, dient als Grundlage für die Ausgestaltung von nationalen Anforderungen bzw Richtlinien und stellte auch die Grundlage der Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU dar.

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird in Section 290 des CoE als eine zentrale Voraussetzung dafür festgelegt, dass der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil objektiv und unbeeinflusst abgeben kann. Der Begriff der Unabhängigkeit umfasst dabei zwei Aspekte:⁸

- die **innere Unabhängigkeit** (Unbefangenheit bzw independence in mind), dh die innere Einstellung des Abschlussprüfers, die die Abgabe einer Aussage erlaubt, ohne von Faktoren beeinflusst zu sein, die das berufliche Urteilsvermögen beeinträchtigen, so dass Objektivität und berufliche Skepsis zur Anwendung gelangen, und
- die **äußere Unabhängigkeit** (das Nichtbestehen von Besorgnis der Befangenheit bzw independence in appearance), dh die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass sie einen

sachverständigen und informierten Dritten dazu veranlassen könnten, die Objektivität und Integrität des Prüfers in Zweifel zu ziehen.

3. Rechtslage in Österreich

3.1 Allgemeines

Die Unabhängigkeitsbestimmung des Art 22 der Abschlussprüfungs-Richtlinie wird laut den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 in den §§ 271, 271a und 271b UGB umgesetzt.⁹ Während die Generalklausel des § 271 Abs 1 leg cit die Besorgnis der Befangenheit normiert, enthält Abs 2 leg cit konkrete Ausschlussstatbestände, die unwiderlegbar und unbeseitigbar die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzen. Darüber hinaus erforderte die Abschlussprüfungs-Richtlinie insbesondere auch Anpassungen im Berufs- bzw Aufsichtsrecht. Die §§ 82 Abs 1 und 88 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) sowie § 21 der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie 2003 (WT-ARL 2003) idF 2/2008 enthalten berufsrechtliche Vorschriften bezüglich der Sorgfalt, Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und § 18a Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) idF BGBl I 2010/10 normiert Sanktionen bei Verletzung der Bestimmungen bezüglich der externen Qualitätsprüfung.

3.2 Zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs 1 und Abs 4 UGB

3.2.1 Anwendungsbereich

§ 271 Abs 1 UGB statuiert einen allgemeinen Grundsatz der Unabhängigkeit, wonach ein Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung¹⁰ nicht durchführen darf, wenn Gründe, insbesondere **Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art**, vorliegen, nach denen die **Besorgnis der Befangenheit** besteht. Der Abschlussprüfer soll folglich ein möglichst von wirtschaftlichem oder sonstigem Eigeninteresse freies, objektives Prüfungsurteil fällen und insbesondere nicht in einem Naheverhältnis oder unter besonderem Einfluss von Personen stehen, die selbst ein Interesse an einem bestimmten Ergebnis des Jahresabschlusses haben.¹¹

§ 271 Abs 1 UGB gilt nur für den **Abschlussprüfer als natürliche Person** (Wirtschaftsprüfer). Gemäß § 271 Abs 4 UGB gilt jedoch **auch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft** als befangen, wenn hinsichtlich des

den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers (Erst- und Zweitverantwortlicher) oder einer für ihn tätigen Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt (Prüfungsleiter), Gründe (insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art) vorliegen, nach denen die unmittelbare Besorgnis der Befangenheit besteht. Der allgemeine Tatbestand der Besorgnis der Befangenheit gilt demnach für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemäß dem UGB nur, wenn die Ursache für die Besorgnis der Befangenheit in der Person des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers oder des Prüfungsleiters liegt. Der deutsche Gesetzgeber sieht hingegen eine weitergehende Regelung vor, nach der die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auch dann als befangen gilt, wenn etwa einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter mit einem Anteil von mehr als 20 % an der zu prüfenden Gesellschaft oder ein verbundenes Unternehmen befangen ist.¹²

Vom Tatbestand der Besorgnis der Befangenheit sind einerseits jene Fälle erfasst, in denen die genannten Personen unmittelbar befangen sind (zB wenn die Prüfungsleiterin mit dem Finanzvorstand der zu prüfenden Gesellschaft verheiratet ist). Neben den Fällen der **unmittelbaren Befangenheit** ist jedoch zu beachten, dass Befangenheitsgründe, zB geschäftlicher oder finanzieller Art, die die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Ganzes betreffen, auf die einzelnen den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer bzw auf Personen maßgeblicher leitender Funktion ausstrahlen und damit – aufgrund des Loyalitätskonflikts zur Gesellschaft – eine **mittelbare Befangenheit** begründen, aufgrund derer die Abschlussprüfung durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ebenfalls nicht durchgeführt werden darf (zB wenn eine gesetzliche Vertreterin der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit dem Finanzvorstand der zu prüfenden Gesellschaft verheiratet ist und diese unerlaubten Druck auf den Prüfungsleiter ausübt, wodurch bei diesem eine Befangenheit entsteht).

Mit dem Auffangtatbestand „Besorgnis der Befangenheit“ wird der Anforderung einer „Independence in Appearance“ (äußere Unabhängigkeit) des CoE bzw der Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers Rechnung getragen. Hierbei handelt es sich um Situationen, in denen der Abschlussprüfer zwar möglicherweise tatsächlich unabhängig ist, jedoch der Anschein einer Befangenheit besteht. Mit der Begriffsfolge der Besorgnis der Befangenheit soll demnach ausgedrückt werden, dass schon der Anschein einer Abhängigkeit genügt.¹³ Eine Typisierung des Tatbestands der Besorgnis der Befangenheit ist aufgrund der Vielfalt der möglichen Sachverhaltsgestaltungen nicht ab-

schließend möglich. Ob eine Befangenheit im Einzelfall vorliegt, bestimmt sich zum einen aus der Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten und zum anderen nach Art und Umfang objektiver Umstände, die bei dem Dritten Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Abschlussprüfers auslösen können.¹⁴

3.2.2 Schutz- bzw Vermeidungsmaßnahmen

Sofern es sich um einen in den §§ 271 Abs 1 und 271b Abs 2 UGB erfassten Sachverhalt handelt, kann der Abschlussprüfer grundsätzlich Schutzmaßnahmen ergreifen, um der Besorgnis der Befangenheit entgegenzuwirken. Im Anwendungsbereich des § 271 Abs 4 UGB wird hingegen unwiderlegbar vermutet, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bei der Abschlussprüfung befangen ist, wenn ein den Bestätigungsvermerk unterzeichnender Wirtschaftsprüfer oder eine Person mit einer maßgeblich leitenden Funktion nach § 271 Abs 1 UGB befangen ist. In diesen Fällen können Schutzmaßnahmen auf Ebene der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht greifen.¹⁵

Schutzmaßnahmen sind von Maßnahmen zu unterscheiden, die den Grund für eine Besorgnis der Befangenheit beseitigen (sog Vermeidungsmaßnahmen). Vermeidungsmaßnahmen verhindern die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen für eine Besorgnis der Befangenheit und können auch bei Sachverhalten gemäß § 271 Abs 2 bis Abs 4 und § 271a UGB ergriffen werden.¹⁶

In den EB zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 erfolgt hinsichtlich der Ergreifung von Schutzmaßnahmen ein Rückgriff auf die Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU, die wiederum auf dem CoE der IFAC beruht.¹⁷ In Bezug auf den Abschlussprüfer unterscheidet die Empfehlung der Kommission zwischen **allgemeinen und spezifischen Schutzmaßnahmen**. Zu den allgemeinen Schutzmaßnahmen zählt insbesondere ein internes Sicherheitssystem zum Erkennen von potentiellen Gefährdungen der Unabhängigkeit im Prüfungsbetrieb. So hat jeder Abschlussprüfer ein internes Sicherheitssystem in seinem Prüfungsbetrieb einzurichten und zu unterhalten, welches integraler Bestandteil der Verwaltungs- und internen Kontrollstruktur seiner Gesellschaft ist, und die Funktionsweise eines solchen Systems zu dokumentieren, wenn er für Mandanten auch Nichtprüfungsleistungen erbringt. Das Sicherheitssystem hat zu gewährleisten, dass solche Leistungen erkannt und im Falle von Gefährdungen der Unabhängigkeit entsprechende Schutzmaßnahmen getroffen werden. Ein solches Sicher-

heitssystem umfasst zumindest eine schriftlich formulierte Unternehmenspolitik betreffend die Unabhängigkeit, die aktive und rechtzeitige Unterrichtung aller Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter in einem Prüfungsbetrieb über diese Maßnahmen, die Nennung erfahrener Fachkräfte (Partner), die für die Aktualisierung dieser Unternehmenspolitik und die Überwachung der ordnungsmäßigen Funktionsweise verantwortlich sind sowie eine ausreichende Dokumentation der Bewertung von Risikofaktoren im Hinblick auf die Unabhängigkeit.¹⁸

Um den Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Einzelfällen angemessen zu begegnen oder diese abzuschwächen bzw zu beseitigen, sind nach der Empfehlung der Kommission Beschränkungen, Informationspflichten sowie sonstige Verfahren und Maßnahmen vorgesehen. Die Auswahl jeweils angemessener Schutzmaßnahmen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.¹⁹ Beispiele dafür, welche Schutzmaßnahmen in spezifischen Fällen geeignet sind, die Besorgnis der Befangenheit zu beseitigen, sind dem CoE zu entnehmen. Aus dem Katalog der Schutzmaßnahmen, die im CoE im Zusammenhang mit Nichtprüfungsleistungen angeführt werden,²⁰ sind nach dem Regelungskonzept des österreichischen Gesetzgebers insbesondere folgende Maßnahmen zur Beseitigung einer Besorgnis der Befangenheit potentiell geeignet:

- die Einrichtung getrennter Verantwortlichkeiten (sog „Chinese Walls“) bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen und (die Unabhängigkeit allenfalls gefährdenden) Nichtprüfungsaufträgen,
- der Ausschluss befangener Mitarbeiter des Prüfungsbetriebs von der Mitwirkung an der Durchführung des Prüfungsauftrags,
- die Überprüfung der Ergebnisse der Nichtprüfungsleistung oder die nochmalige Durchführung der selbigen durch eine andere Person, die nicht an der Prüfung mitwirkt, sodass diese die Verantwortung für die Leistung übernehmen kann.

Die im Maßnahmenkatalog des CoE ebenfalls angeführte Maßnahme, die Besorgnis der Befangenheit begründende Sachverhalte mit dem Prüfungsausschuss oder mit dem Aufsichtsrat zu diskutieren, stellt hingegen keine geeignete Schutzmaßnahme dar, da der österreichische Gesetzgeber mit § 270 Abs 1a UGB eine solche Information(spflicht) des Abschlussprüfers zwar verankert hat, dabei jedoch davon ausgegangen ist, dass diese Information selbst keine Schutzmaßnahme darstellt.²¹ Gemäß § 270 Abs 1a UGB hat der Abschlussprüfer alle Umstände, die eine Befangen-

heit begründen könnten sowie jene Schutzmaßnahmen, die getroffen wurden, um eine unabhängige Abschlussprüfung sicherzustellen, in einem sog „Transparenzschreiben“ an den Aufsichtsrat darzulegen und zu dokumentieren.

3.2.3 Beispiele für eine Besorgnis der Befangenheit

3.2.3.1 Allgemeines

Als Sachverhalte, die im Zusammentreffen mit weiteren die Unbefangenheit gefährdenden Sachverhalten oder unter Umständen bereits alleine durch ihr Eintreten zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können, werden in der Stellungnahme des iwv ua folgende Fälle genannt:²²

- Organfunktionen bzw Positionen mit unmittelbarem Einfluss auf das Rechnungswesen beim Mandanten durch ein „nahes Familienmitglied“ des Wirtschaftsprüfers, wesentliche finanzielle Beteiligungen des Wirtschaftsprüfers an Unternehmen, an denen auch der Mandant beteiligt ist, ohne die Grenzen gemäß § 271 Abs 2 Z 1 UGB zu überschreiten,
- wesentliche finanzielle Beteiligungen eines nahen Familienmitglieds des Wirtschaftsprüfers am Mandanten,
- Rechtsstreitigkeiten des Wirtschaftsprüfers mit dem Mandanten oder
- wesentliche geschäftliche Beziehungen eines nahen Familienmitglieds des Wirtschaftsprüfers zum Mandanten.

Da es sein kann, dass Schutzmaßnahmen aufgrund der Charakteristika des Sachverhalts unter Umständen nicht ergriffen werden können, kann es Fälle einer „bloßen“ Befangenheit geben, bei denen ein Wirtschaftsprüfer den Auftrag nicht durchführen darf („unbeseitigbare Befangenheit“). Bei all den die Unabhängigkeit gefährdenden Sachverhalten ist folglich zwischen Fällen zu unterscheiden, in denen durch Schutz- bzw Vermeidungsmaßnahmen eine Besorgnis der Befangenheit beseitigt bzw vermieden werden kann und Fällen, in denen eine nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigbare Befangenheit des Wirtschaftsprüfers vorliegt.²³

3.2.3.2 Fälle einer durch Schutzmaßnahmen beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit

Ist zB ein nahes Familienmitglied eines Wirtschaftsprüfers, der in maßgeblicher leitender Funktion bei Abschlussprüfungen in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig ist, gesetzlicher Vertreter des zu prüfenden Unternehmens, so darf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Prüfungs-

auftrag nur unter der Voraussetzung durchführen, dass der Wirtschaftsprüfer nicht dem Prüfungsteam angehört und auch sonst keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung nehmen kann.

Bestehen geschäftliche Beziehungen zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer zu marktüblichen Konditionen (dh halten sie einem Drittvergleich stand), liegt ebenfalls eine beseitigbare Besorgnis der Befangenheit vor. Als Beispiele für marktübliche Konditionen werden in der Stellungnahme des iwv zB der fremdübliche Ankauf von Büro- und Geschäftsausstattung bzw eines Fuhrparks und der in diesem Zusammenhang gewährte – entsprechend der abgenommenen Menge übliche – Mengen- bzw Flottenrabatt genannt.

Trägt das zu prüfende Unternehmen (ein Kreditinstitut) in einem so wesentlichen Ausmaß zur Finanzierung des Prüfungsbetriebs des Wirtschaftsprüfers bei, dass eine Besorgnis der Befangenheit vorliegt, so kann diese Besorgnis der Befangenheit vom Wirtschaftsprüfer beseitigt werden, indem er nachweist, dass eine Umschuldung jederzeit möglich wäre.²⁴

3.2.3.3 Fälle einer nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit

Bestehen Rechtsstreitigkeiten zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer betreffend Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit einem früheren Auftragsverhältnis, ist eine Besorgnis der Befangenheit auch durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigbar.

Ein weiteres Beispiel für eine durch Schutzmaßnahmen nicht beseitigbare Besorgnis der Befangenheit sind geschäftliche Beziehungen zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer zu nicht marktüblichen Konditionen oder mit wesentlichen finanziellen Auswirkungen für den Wirtschaftsprüfer. Dies wäre zB der Fall, wenn das zu prüfende Unternehmen eine einzige Immobilie besitzt, welche zur Gänze an den Wirtschaftsprüfer vermietet wird, und der Wirtschaftsprüfer darüber hinaus keine weiteren wesentlichen Bürogebäude anmietet.²⁵

3.3 Zur Ausgeschlossenheit gemäß § 271 Abs 2 und Abs 3 UGB

3.3.1 Allgemeines

Das UGB unterscheidet zwischen dem **Tatbestand der „Besorgnis der Befangenheit“** gemäß § 271 Abs 1 (siehe Kapitel 3.2) und den taxativ in

§ 271 Abs 2 bis Abs 4 und in § 271a normierten **Tatbeständen der „Ausgeschlossenheit“** (sog Ausschlussgründe). Da mit den Ausschlussgründen vom österreichischen Gesetzgeber bestimmte Tatbestände ausdrücklich geregelt wurden, kann es sich bei Sachverhalten, die eine Besorgnis der Befangenheit nach § 271 Abs 1 UGB begründen, nur um solche handeln, die entweder nicht den Tatbestand eines Ausschlussgrundes erfüllen oder die zwar dem Grunde nach vom Katalog der Ausschlussgründe erfasst sind, jedoch wegen des Unterschreitens der festgelegten quantitativen Grenzen zu keiner Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers führen. In diesen Fällen müssen zusätzliche Gefährdungsmomente hinzukommen, um zusammen mit dem Ausgangssachverhalt den Tatbestand der Besorgnis der Befangenheit zu begründen.²⁶

Während bei Vorliegen von Gründen für eine Besorgnis der Befangenheit nach den EB zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 grundsätzlich die Möglichkeit besteht, die Besorgnis der Befangenheit durch das Ergreifen von Schutzmaßnahmen zu beseitigen, ist dies im Fall des Vorliegens von Ausschlussgründen nicht möglich.²⁷

3.3.2 Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist gemäß § 271 Abs 2 iVm Abs 4 UGB von der Abschlussprüfung²⁸ ausgeschlossen, wenn

- sie selbst,
- einer ihrer gesetzlichen Vertreter,
- ein Gesellschafter,
- ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder
- eine von ihr beschäftigte Person

aufgrund der im nachfolgenden Kapitel 3.3.3 genannten **Ausschlussgründe** von der Abschlussprüfung 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 Prozent zumindest mittelbar beteiligt ist.

3.3.3 Die einzelnen Tatbestände der Ausgeschlossenheit

Die in § 271 Abs 2 UGB taxativ normierten Tatbestände der Ausgeschlossenheit bewirken, dass ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen ist, wenn er

1. **Anteile** an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 % der Anteile besitzt, oder auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat,
2. **gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer** der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 % der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs erfüllt hat,
3. über **keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG** verfügt,
4. bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
 - a) bei der **Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses** über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat,
 - b) bei der **internen Revision** mitgewirkt hat,
 - c) **Managementaufgaben** übernommen hat oder in das **Treffen von Entscheidungen**, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten, einbezogen war,
 - d) **Bewertungsleistungen** oder **versicherungsmathematische Dienstleistungen** erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken,
5. **gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter** einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, **Arbeitnehmer** einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Punkt 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf,
6. bei der Prüfung **eine Person beschäftigt**, die gemäß Punkt 1, 2, 4 oder 5 nicht Abschlussprüfer sein darf,
7. in den letzten fünf Jahren jeweils **mindestens 30 % der Gesamteinkommen aus seiner beruflichen Tätigkeit** aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von mit dieser verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Bezüglich des Ausschlussgrundes des Anteilsbesitzes ist zu beachten, dass Anteilsbesitz nur dann als bedenklich angesehen werden kann, wenn

der Abschlussprüfer selbst über den Erwerb entscheidet. So sollen gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (GesRÄG 2005) etwa Beteiligungen über einen Investmentfonds, auf dessen Zusammensetzung der Abschlussprüfer keinen Einfluss hat, von der Regelung in § 271 Abs 2 Z 1 UGB nicht erfasst werden.²⁹

3.4 Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen gemäß § 271 Abs 2 Z 4 UGB

3.4.1 Allgemeines

§ 271 Abs 2 Z 4 UGB normiert **für den Abschlussprüfer verbotene Tätigkeiten** wie zB die Übernahme von Managementaufgaben oder die Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten. In diesen Fällen kann es in manchen Konstellationen zu einer Gefährdung der Objektivität des Abschlussprüfers kommen, wenn der Prüfer Sachverhalte zu beurteilen hat, an deren Entstehung er selbst maßgeblich beteiligt war (Selbstprüfung). Die Gefahr besteht dabei darin, dass der Abschlussprüfer Fehler entweder nicht erkennt, weil er gegenüber seiner eigenen Arbeit voreingenommen ist (fachliche Voreingenommenheit) oder, wenn er eigene Fehler erkennt, diese zur Vermeidung von Nachteilen im Rahmen der Prüfung nicht pflichtgemäß offenbart (Selbstschutz).³⁰

Da die Unabhängigkeitsvorschriften durch mehrere Tatbestände geregelt sind, die sich zum Teil überschneiden, kann es in Einzelfällen zur Zuordnung eines Sachverhalts zu mehreren Tatbeständen (Befangenheits- oder Ausschlussgründe gemäß den §§ 271 Abs 2 bis Abs 4 und 271a Abs 1 UGB) kommen. In solchen Fällen sind die Rechtsfolgen des Tatbestands mit den strengsten Rechtsfolgen zu beachten. Zur Klarstellung, unter welche Tatbestände einzelne Sachverhalte fallen, geht die Stellungnahme des iwv auf ausgewählte Fälle von Nichtprüfungsleistungen ein, die in der beruflichen Praxis erfahrungsgemäß von Bedeutung sind.³¹

3.4.2 Mitwirkung an der Buchführung und Aufstellung des Jahresabschlusses

Korrigiert der Mandant den vorgelegten Jahresabschluss aufgrund von durch den Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung festgestellten Fehlern („korrekatives Einwirkungsgebot“³²), stellt dies eine im Zuge

der Durchführung von Abschlussprüfungen übliche Vorgehensweise dar, die kein Ausschlussgrund nach § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB ist. Anpassungsbuchungen zur Herbeiführung eines mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Jahresabschlusses (= berichtigte Fehldarstellungen) sind somit zulässig, solange dies lediglich Ausfluss der Prüfungstätigkeit ist und nicht „flächendeckend“ über alle Bilanzpositionen erforderlich ist und damit einer von der Abschlussprüfung ausschließenden Erstellung des Jahresabschlusses gleichkommt. Kann der Jahresabschluss des Mandanten jedoch aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Dokumente nicht ohne umfangreiche Um- und Nachbuchungen unter Beteiligung des Abschlussprüfers zur Vermeidung wesentlicher Fehldarstellungen aufgestellt werden, führt dies zu einer Ausgeschlossenheit nach § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB.³³

3.4.3 Führung der Lohn- und Gehaltsabrechnung

3.4.3.1 Allgemeines

Im Rahmen der laufenden Steuerberatung kann es in der Praxis vorkommen, dass ein Wirtschaftsprüfer auch Leistungen betreffend die monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnung erbringt. Nach der herrschenden Meinung in der Literatur³⁴ ist die Lohn- und Gehaltsabrechnung als Nebenbuchhaltung Teil der Finanzbuchhaltung, so dass sich bereits seit einiger Zeit die Frage stellt, ob ein Wirtschaftsprüfer, der Lohn- und Gehaltsabrechnungen für einen Mandanten erstellt, aufgrund von § 271 Abs 2 Z 4 lit a bzw Z 4 lit c UGB und dem damit einhergehenden **Selbstprüfungsverbot** von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist.

Die Erbringung von Leistungen der Lohn- und Gehaltsabrechnung für einen Mandanten stellt dann grundsätzlich keinen Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot dar, wenn der Mandant (bzw dessen Mitarbeiter) die Belege selbst kontiert und damit die entsprechenden Buchungsanweisungen selbst vornimmt, so dass er für die Lohn- und Gehaltsabrechnung als solche (auch im Innenverhältnis) inhaltlich verantwortlich bleibt. Werden durch den Abschlussprüfer lediglich technische Arbeiten und Dienstleistungen wie zB die Anfertigung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die Durchführung der Datenverarbeitung oÄ durchgeführt, die keine eigene Beurteilung und Entscheidung des Abschlussprüfers erfordern („kein eigener gedanklicher Einsatz“), ist die anschließende Prüfung des Jahresabschlusses im Hinblick auf das Selbstprüfungsverbot unbedenklich.³⁵

Die Erbringung von „nicht eigenständigen“ Leistungen im Zusammenhang mit der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist somit hinsichtlich des gemäß § 271 Abs 1 Z 4 lit a UGB normierten Selbstprüfungsverbots im Regelfall unschädlich. Sofern die durchgeführten Tätigkeiten zur Lohn- und Gehaltsabrechnung jedoch mit Bewertungen und Berechnungen wesentlicher Posten des Jahresabschlusses verbunden sind (zB Rückstellungen), können diese Tätigkeiten gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit d UGB unzulässig sein.³⁶

3.4.3.2 Beispiele für die Führung der Lohn- und Gehaltsabrechnung

Als Beispiele für Fälle der Führung der Lohn- und Gehaltsabrechnung, die für die Praxis von Bedeutung sind, nennt die Stellungnahme des iwv:³⁷

- **Beispiel 1**

Der Abschlussprüfer wird mit der technischen und organisatorischen Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung auf Basis der vom Mandanten überlassenen Daten unter Verwendung einer marktüblichen und erprobten Software beauftragt (unter Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften). Die Verantwortung für die Bezugsfestsetzung (einschließlich Prämien, Sachbezüge, Austrittsansprüche etc), die Erfassung der Daten sowie deren Überprüfung im Rahmen des internen Controllings liegt weiterhin beim Mandanten. Die systemmäßig aufgrund der Vorgaben des Mandanten erstellten Buchungsbelege werden ohne Mitwirkung des Abschlussprüfers vom Mandanten in dessen Buchhaltung erfasst bzw elektronisch übernommen.

→ *Die Leistungen des Abschlussprüfers beschränken sich auf die technische und organisatorische Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung und beinhalten keine weiteren Beratungsleistungen. Es liegt somit kein Ausschlussgrund nach § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB vor.*

- **Beispiel 2**

Der Abschlussprüfer berechnet auf Basis der Vorgaben des Mandanten die jährlichen Bezugsanpassungen aufgrund der Kollektivvertragsabschlüsse oder die Bemessung der Prämien. Diese Berechnungen werden der laufenden Lohn- und Gehaltsabrechnung zugrunde gelegt.

→ *Die Leistungen des Abschlussprüfers beschränken sich auf die Berechnung der jährlichen Bezugsanpassungen aufgrund gesetzlicher Grundlagen. Derartige Tätigkeiten führen zu keiner Ausschlossenheit nach § 271 Abs 2 Z 4 lit a UGB.*

- **Beispiel 3**

Dem Abschlussprüfer wird die Zeichnungsberechtigung auf dem Bankkonto des Mandanten zur Abwicklung der Überweisungen der Netto-bezüge und Lohnabgaben eingeräumt.

→ *Die Leistungen des Abschlussprüfers gehen über die rein technische und organisatorische Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung (Berechnung der Lohnabgaben) hinaus. Der Abschlussprüfer hat Zugang zum Bankkonto des Mandanten und kann somit über Vermögenswerte des Mandanten verfügen. Dies stellt einen Ausschlussgrund nach § 271 Abs 2 Z 4 lit c UGB dar.*

- **Beispiel 4**

Der Abschlussprüfer wird damit beauftragt, selbständig die Personalrückstellungen (Abfertigungsrückstellung, Rückstellung für Jubiläumsgelder und nicht konsumierte Urlaube) nach unternehmensrechtlichen (und steuerlichen) Vorschriften für einen Mandanten zu berechnen.

→ *Die Leistungen des Abschlussprüfers führen zu einer Ausgeschlossenheit nach § 271 Abs 2 Z 4 lit d UGB. Führt der Abschlussprüfer hingegen bloße Berechnungen aufgrund von Vorgaben, die durch das Management des Mandanten selbst getroffen werden, durch, so sind diese Tätigkeiten kein Ausschlussgrund, da der Abschlussprüfer keine eigenen Annahmen (zB über Parameter wie Zinssätze) trifft.*

- **Beispiel 5**

Der Abschlussprüfer wird mit der Optimierung der Lohnabgabenbelastung des Mandanten beauftragt.

→ *Sofern sich die Beratung des Abschlussprüfers auf das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränkt und die Entscheidung beim Mandanten verbleibt, liegt kein Ausschlussgrund nach § 271 Abs 2 Z 4 lit c UGB vor.*

3.4.4 Mitwirkung an der internen Revision

Die Erbringung von mit der Tätigkeit einer internen Revision vergleichbaren Dienstleistungen des Abschlussprüfers ist zulässig, soweit eine funktionale Trennung der Aufgaben und Verantwortungen der Geschäftsleitung im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem (IKS) und damit für die Einrichtung und Ausgestaltung einer angemessenen internen Revision von der Tätigkeit des Abschlussprüfers gegeben ist. Beispielsweise kann ein Abschlussprüfer zusätzliche Prüf- und damit Revi-

sionsaufträge vom Aufsichtsrat und/oder Prüfungsausschuss zu einzelnen Fragestellungen erhalten. Wird der Abschlussprüfer hingegen im Rahmen seiner Leistung im Auftrag der internen Revision tätig bzw. unterliegt er damit direkt den Vorgaben der Unternehmensleitung, stellt dies eine Mitwirkung an der internen Revision und somit einen Ausschlussgrund nach § 271 Abs 2 Z 4 UGB dar.³⁸

3.4.5 Erbringung von Bewertungs- und versicherungsmathematischen Dienstleistungen

Erbringt der Abschlussprüfer für den Mandanten Bewertungsleistungen, die zur Bewertung von Posten und Bilanzansätzen führen, die in den Jahresabschluss des zu prüfenden Unternehmens aufgenommen werden sollen, besteht eine durch die im Rahmen der anschließenden Abschlussprüfung notwendige Überprüfung eigener Leistungen bedingte Gefährdung der Unabhängigkeit. Wirkt sich diese Bewertung nicht nur unwesentlich auf den geprüften Jahresabschluss aus, dann stellen die Bewertungsleistungen des Abschlussprüfers einen Ausschlussgrund dar. Auch die eigenständige Festlegung von Parametern und Berechnungsmethoden der Finanz- und Versicherungsmathematik durch den Abschlussprüfer kann Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss haben und somit nicht zulässig sein. Bloße Berechnungen aufgrund von Vorgaben, die durch das Management des zu prüfenden Unternehmens selbst getroffen werden, sind hingegen zulässig.³⁹

3.4.6 Übernahme von Managementleistungen und Einbeziehung in das Treffen von Entscheidungen

Interessenkollisionen können auch entstehen, wenn das Management des zu prüfenden Unternehmens die Entscheidung über einzelne Sachverhalte, zB im Rahmen einer beratenden Tätigkeit, dem Abschlussprüfer überträgt oder wenn beispielsweise vom Abschlussprüfer in einem Personalauswahlprozess ausgewählte Personen in ihrer Unternehmensfunktion auf die Darstellung im Jahresabschluss Einfluss nehmen können und somit ihre Tätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung zu kontrollieren ist. Die Entscheidung über einzelne Sachverhalte, ebenso wie die Einstellung derartiger Personen, muss folglich immer von dem zu prüfenden Unternehmen eigenständig getroffen werden. Der Abschlussprüfer darf lediglich beratende Leistungen einbringen, ohne damit in den Entscheidungsprozess des Unternehmens einzugreifen.⁴⁰