

Stellungnahme

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zu

Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008)

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom Dezember 2009 als IWP/PE 19, zuletzt überarbeitet im Juni 2014)

Inhaltsverzeichnis	Seite
Vorbemerkung	2
1. Zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs. 1 UGB	3
1.1. Anwendungsbereich	3
1.2. Begriffsdefinition	3
1.3. Unterschiede und Zusammenhänge zwischen Befangenheits- und Ausschlussgründen	4
1.4. Beispiele zu Befangenheitsgründen	5
1.4.1. Fälle einer unbeseitigbaren Besorgnis der Befangenheit	6
1.4.2. Fälle einer beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit	6
2. Zu möglichen Schutzmaßnahmen	7
2.1. Allgemeines	7
2.2. Sicherheitssystem zu Unabhängigkeitsgefährdungen	8
2.3. Spezifische Schutzmaßnahmen	8
3. Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen	9
3.1. Zur Abgrenzung vereinbarter und unvereinbarter Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lohn- und Gehaltsabrechnung (§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB)	9
3.2. Zur Abgrenzung vereinbarter und unvereinbarter Rechts- und Steuerberatungsleistungen (§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB)	12
3.2.1. Allgemeines	12
3.2.2. Beispiele zu zulässigen Rechts- und Steuerberatungsleistungen	14
3.3. Zur Abgrenzung anderer Nichtprüfungsleistungen	16
3.3.1. Allgemeines	16
3.3.2. Beispiele zu anderen Nichtprüfungsleistungen	18
4. Zum Netzwerkstatbestand gemäß § 271b Abs. 1 UGB	21
4.1. Zur Definition von Netzwerken	21
4.2. Zur Bedeutung einzelner Ausschlussgründe innerhalb eines Netzwerkes	24
5. Zum Verhältnis der Sozietätsklausel gemäß §§ 271 Abs. 3 und 271a Abs. 2 UGB zum Netzwerkstatbestand gemäß § 271b Abs. 1 UGB	25
6. Zur Geltung der Unabhängigkeitsvorschriften nach dem UGB bei Prüfungen nach anderen gesetzlichen Vorschriften	25
6.1. Zu Prüfungen von Privatstiftungen	25
6.2. Zu Prüfungen von Vereinen	26

Vorbemerkung

- (1) Da mit dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008) die Vorschriften zur „Befangenheit und Ausgeschlossenheit“ („Unabhängigkeit“) des Abschlussprüfers wesentlich erweitert wurden und insbesondere die neuen Bestimmungen Zweifelsfragen aufwerfen, hat der Vorstand des iwv beschlossen, eine Stellungnahme zu erarbeiten, in der auf einschlägige Fragestellungen eingegangen wird.¹ Dabei werden auch Fallbeispiele behandelt, die für die Praxis von Bedeutung sind.
- (2) Mit der Stellungnahme 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. Nach den Vorschriften des § 270 Abs. 1a UGB sind alle Umstände, die eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers begründen könnten, sowie ggf. getroffene Schutzmaßnahmen gegenüber dem Aufsichtsrat (oder ggf. dem gemäß § 92 Abs. 4a AktG, § 30g Abs. 4a GmbHG bzw. § 51 Abs. 3a SEG eingerichteten Prüfungsausschuss) darzulegen und zu dokumentieren.
- (3) 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 ggf. Prüfungsausschuss) die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.

¹ Auf die berufsrechtlichen Vorschriften gemäß § 88 WTBG und § 21 WT-ARL, die zusätzlich zu beachten sind, wird in dieser Stellungnahme nicht eingegangen.

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

1.1. Anwendungsbereich

- (4) 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.
- (5) § 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.
- (6) Sollten sich Gründe für eine Besorgnis der Befangenheit auf Ebene einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ergeben, z.B. auf Grund 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. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum URÄG 2008 (EB) ist jedoch davon auszugehen, dass diese mittelbar – aufgrund eines Loyalitätskonfliktes zur Gesellschaft – ebenfalls als befangen anzusehen sind.

1.2. Begriffsdefinition

- (7) Mit dem Begriff „Besorgnis der Befangenheit“ in § 271 Abs. 1 UGB soll der Anforderung einer „Independence in Appearance“² Rechnung getragen werden. Dabei geht es um Situationen, in denen der Abschlussprüfer zwar möglicherweise tatsächlich unabhängig ist, jedoch der Anschein einer Befangenheit besteht.
- (8) Ob eine Besorgnis der Befangenheit im Einzelfall besteht, bestimmt sich nach den EB aus der Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten, und zwar nach Art und Umfang objektiver Umstände, die bei einem Dritten Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Wirtschaftsprüfers wecken können.
- (9) Nach den EB zum URÄG 2008 dient § 271 Abs. 1 UGB der Umsetzung des Art. 22 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-Richtlinie³ (Abschlussprüfungs-RL) über den allgemeinen Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Der Abschlussprüfer soll demnach ein möglichst von Eigeninteresse freies, objektives Prüfungsurteil fällen und daher vor allem auch nicht in einem Naheverhältnis oder unter dem Einfluss von Personen stehen, die selbst ein Interesse an einem bestimmten Ergebnis des Abschlusses haben.
- (10) Beispiele für mögliche Fälle von Befangenheit (bzw. angemessene Schutzmaßnahmen) finden sich insbesondere in der Empfehlung der Kommission vom 16. Mai

² Vgl. zu dem Begriff etwa „Code of Ethics for Professional Accountants“ (revised July 2006) des International Ethics Standards Board for Accountants (IAESB) der International Federation of Accountants (IFAC) (Code of Ethics), idF Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition, section 290, para 8.

³ 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates; Abl L 157 vom 9. Juni 2006.

2002 zur „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU — Grundprinzipien“⁴ (Empfehlung zur Unabhängigkeit) sowie im „Code of Ethics for Professional Accountants“⁵ (Code of Ethics) des International Ethics Standards Board for Accountants (IAESB) der International Federation of Accountants (IFAC), auf die in den EB verwiesen wird.

- (11) Faktoren, die bei der Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit demnach von Bedeutung sind, sind insbesondere:
- wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Abschlussprüfers am Ergebnis der Prüfung,
 - Selbstprüfung,
 - Vertretung der Interessen für oder gegen den Mandanten durch den Abschlussprüfer,
 - übermäßiges Vertrauen bzw. übermäßige Vertrautheit des Abschlussprüfers durch Nahebeziehungen zur Unternehmensleitung, sowie
 - besondere Einflussnahme durch den Mandanten.
- (12) Die Besorgnis der Befangenheit ist aufgrund der gesamten Beziehungen des Abschlussprüfers zu beurteilen. Den Grundprinzipien der Empfehlung zur Unabhängigkeit folgend ist dabei nicht nur auf seine eigenen direkten Beziehungen zum Mandanten, sondern auch auf indirekte Beziehungen über andere Personen (bzw. Gesellschaften) in seinem beruflichen Umfeld Rücksicht zu nehmen.⁶

1.3. Unterschiede und Zusammenhänge zwischen Befangenheits- und Ausschlussgründen

- (13) Das Gesetz unterscheidet zwischen dem Tatbestand der „Besorgnis der Befangenheit“ in § 271 Abs. 1 UGB und den taxativ in § 271 Abs. 2 bis Abs. 4 UGB und § 271a UGB normierten Tatbeständen der „Ausgeschlossenheit“ („Ausschlussgründen“). Liegen Gründe für eine Besorgnis der Befangenheit vor, besteht nach den EB die Möglichkeit, durch das Ergreifen von Schutzmaßnahmen⁷ die Besorgnis zu beseitigen. Im Fall des Vorliegens von Ausschlussgründen ist dies nicht möglich.
- (14) Da mit den Ausschlussgründen vom Gesetzgeber bestimmte Tatbestände ausdrücklich geregelt wurden, kann es sich bei Sachverhalten, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen, 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.
- (15) Liegen Sachverhalte vor, die zwar dem Grunde nach vom Katalog der Ausschlussgründe erfasst sind, aber wegen des Unterschreitens der festgelegten quantitativen Grenzen zu keiner Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers führen, sind diese bei der Gesamtbeurteilung, ob eine Besorgnis der Befangenheit vorliegt, zu berücksichtigen. Da der Gesetzgeber durch die Grenzziehungen solche Umstände ausdrücklich zulassen wollte, ist allein aufgrund solcher Sachverhalte aber noch nicht von einer unmittelbaren Besorgnis der Befangenheit auszugehen. Nur wenn noch weitere

⁴ 2002/590/EG der Kommission vom 16. Mai 2002; Abl L 191 vom 19. Juli 2002.

⁵ IFAC; Code of Ethics for Professional Accountants; www.ifac.org. In historischer Hinsicht kann der Code of Ethics als Grundlage für die Empfehlung zur Unabhängigkeit gesehen werden.

⁶ Vgl. Empfehlung zur Unabhängigkeit, Anhang A.2.

⁷ Auf Schutzmaßnahmen wird in Abschnitt 2 näher eingegangen.

die Unbefangenheit gefährdende Sachverhalte („Gefährdungsmomente“) hinzutreten, kann dies insgesamt zu einer Besorgnis der Befangenheit führen.

1.4. Beispiele zu Befangenheitsgründen

- (16) 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, sind beispielsweise zu nennen:
- Organfunktionen beim Mandanten im Sinne von § 271 Abs. 2 Z. 2 UGB, die länger als 24 Monate zurückliegen
 - Organfunktionen bzw. Positionen mit unmittelbarem Einfluss auf das Rechnungswesen beim Mandanten durch ein „nahes Familienmitglied“⁸ 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
 - Wesentliche geschäftliche Beziehungen des Wirtschaftsprüfers mit dem Mandanten als Bezieher von Leistungen des Wirtschaftsprüfers, die die Grenzen gemäß §§ 271 Abs. 2 Z. 7 bzw. 271a Abs. 1 Z. 1 UGB nicht überschreiten
 - Wesentliche geschäftliche Beziehungen des Wirtschaftsprüfers mit dem Mandanten als Bezieher von Leistungen des Mandanten, die ein Abhängigkeitsverhältnis des Wirtschaftsprüfers begründen, z.B. aus
 - Lieferungen und Leistungen zu Vorzugskonditionen
 - Krediten bzw. Garantien des Mandanten (Kreditinstitut) an den Wirtschaftsprüfer
 - Wesentliche unbeglichene Forderungen aus Vorperioden des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Mandanten
 - Rechtstreitigkeiten des Wirtschaftsprüfers mit dem Mandanten
 - Wesentliche geschäftliche Beziehungen eines nahen Familienmitglieds des Wirtschaftsprüfers zum Mandanten
- (17) Für Fälle des Vorliegens von Befangenheitsgründen hat der Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehen, dass durch das Ergreifen von entsprechenden Schutzmaßnahmen⁹ eine Besorgnis der Befangenheit beseitigt werden kann. Da es sein kann, dass Schutzmaßnahmen aufgrund der Charakteristika des Sachverhaltes unter Umständen nicht möglich sind, kann es aber auch Fälle einer „bloßen“ Befangenheit geben, bei denen ein Wirtschaftsprüfer den Auftrag nicht durchführen darf („unbeseitigbare“ Befangenheit).

⁸ Vgl. Code of Ethics (revised July 2006) idF Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition; Definitionen zu „Close Family“ („A parent, child or sibling, who is not an immediate family member“) und „Immediate Family“ („A spouse (or equivalent) or dependant“).

⁹ Abgesehen von der Ergreifung von Schutzmaßnahmen kann es unter Umständen auch möglich sein, durch sog. „Vermeidungsmaßnahmen“ (mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen) den Grund für eine Besorgnis der Befangenheit zu vermeiden; vgl. dazu näher Abschnitt 2.

1.4.1. Fälle einer unbeseitigbaren Besorgnis der Befangenheit

- (18) Als Beispiele für Fälle, in denen eine nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigbare („unbeseitigbare“) Besorgnis der Befangenheit des Wirtschaftsprüfers vorliegt, sind zu nennen:

Fall 1: § 271 Abs. 1 UGB

Gesetzlicher Vertreter des Mandanten ist ein nahes Familienmitglied des Wirtschaftsprüfers, der als natürliche Person den Prüfungsauftrag übernehmen sollte.

Fall 2: § 271 Abs. 1 UGB

Zwischen dem Mandanten und dem Wirtschaftsprüfer bestehen Rechtsstreitigkeiten betreffend Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit einem früheren Auftragsverhältnis.

Fall 3: § 271 Abs. 1 UGB

Der Wirtschaftsprüfer ist einziger Kunde des Mandanten und die geschäftliche Beziehung ist auch für den Wirtschaftsprüfer von wesentlicher Bedeutung.
(Beispiel: Der Mandant besitzt eine einzige Immobilie und diese wird zur Gänze an den Wirtschaftsprüfer vermietet. Der Wirtschaftsprüfer mietet darüber hinaus keine weiteren wesentlichen Bürogebäude an.)

1.4.2. Fälle einer beseitigbaren Besorgnis der Befangenheit

- (19) Als Beispiele für Fälle, in denen durch Schutz- bzw. Vermeidungsmaßnahmen eine Besorgnis der Befangenheit beseitigt bzw. vermieden werden kann, sind zu nennen:

Fall 1: § 271 Abs. 1 UGB

Gesetzlicher Vertreter des Mandanten ist ein nahes Familienmitglied eines Wirtschaftsprüfers, der in maßgeblich leitender Funktion bei Abschlussprüfungen in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig ist. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf den Prüfungsauftrag nur unter der Voraussetzung durchführen, dass der Wirtschaftsprüfer nicht dem Prüfungsteam angehört und auch sonst keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung hat. Ansonsten wäre eine „unbeseitigbare“ Besorgnis der Befangenheit gegeben.

Fall 2: § 271b Abs. 2 UGB
271 Abs. 1 UGB

Es bestehen Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Mandanten und einem anderen Mitglied des Netzwerkes, dem der Wirtschaftsprüfer angehört, betreffend Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit einem früheren Auftragsverhältnis. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf den Prüfungsauftrag nur unter der Voraussetzung durchführen, dass das betroffene Mitglied des Netzwerkes keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung hat.

Fall 3: § 271 Abs. 1 UGB

Lieferungen und Leistungen erfolgen vom Mandanten an

den Wirtschaftsprüfer zu üblichen Konditionen (dh sie halten dem Drittvergleich stand). Ist diese Bedingung nicht gegeben, liegt eine „unbeseitigbare“ Besorgnis der Befangenheit vor.

(Beispiele für übliche Konditionen sind der fremdübliche Ankauf von Büro- und Geschäftsausstattung bzw. Fuhrpark und der in diesem Zusammenhang gewährte - entsprechend der abgenommenen Menge übliche – Mengen- bzw. Flottenrabatt).

Fall 4:

§ 271 Abs. 1 UGB

Der Mandant (Kreditinstitut) trägt in einem so wesentlichen Ausmaß zur Finanzierung des Prüfungsbetriebes des Wirtschaftsprüfers bei, dass eine Besorgnis der Befangenheit vorliegt. Diese Besorgnis kann vom Wirtschaftsprüfer beseitigt werden, indem er nachweist, dass eine Umschuldung jederzeit möglich wäre.

2. Zu möglichen Schutzmaßnahmen

2.1. Allgemeines

- (20) Unter Schutzmaßnahmen sind im Allgemeinen Maßnahmen zu verstehen, die eine bestehende Besorgnis der Befangenheit beseitigen. Im Rahmen der Unabhängigkeitsvorschriften nach dem URÄG 2008 haben diese im Zusammenhang mit folgenden Regelungen Bedeutung:
- Bei den von § 271 Abs. 1 UGB erfassten Sachverhalten kann ein Wirtschaftsprüfer nach den EB grundsätzlich das Ergreifen von Schutzmaßnahmen in Erwägung ziehen, um die Besorgnis der Befangenheit zu beseitigen. Liegen die Voraussetzungen des § 271 Abs. 1 UGB vor, darf der Wirtschaftsprüfer die Prüfung nur durchführen, sofern er durch Schutzmaßnahmen die Besorgnis der Befangenheit beseitigt.
 - Ist ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gemäß § 271b Abs. 2 UGB befangen, weil bei einem Mitglied seines Netzwerks die Voraussetzungen des § 271 Abs. 1, Abs. 2 Z. 1, 2, 5 oder 6 UGB, oder des § 271a Abs. 1 Z. 3 UGB vorliegen, kann er durch Schutzmaßnahmen, die sicherstellen, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann, die Besorgnis der Befangenheit beseitigen.
- (21) 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. 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 sog. „Vermeidungsmaßnahmen“¹⁰ die Ausgeschlossenheit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verhindern.
- (22) Da sich die Vorschriften des UGB idF URÄG 2008 generell an der Empfehlung zur Unabhängigkeit orientieren, wird eine Vorgangsweise hinsichtlich der Ergreifung von

¹⁰ Maßnahmen, die den Grund für eine Besorgnis der Befangenheit vermeiden und damit die Erfüllung ihrer Tatbestandsvoraussetzungen verhindern.

Schutzmaßnahmen, die dieser Empfehlung – unter Berücksichtigung einzelner Besonderheiten¹¹ – entspricht, auch den Anforderungen des UGB gerecht.

- (23) In Bezug auf den Abschlussprüfer unterscheidet die Empfehlung zur Unabhängigkeit zwischen allgemeinen und spezifischen Schutzmaßnahmen, wobei zu den allgemeinen Maßnahmen insbesondere ein internes Sicherheitssystem zum Erkennen von Unabhängigkeitsgefährdungen für Prüfungsbetriebe gehört.

2.2. Sicherheitssystem zu Unabhängigkeitsgefährdungen

- (24) Entsprechend der Empfehlung zur Unabhängigkeit hat jeder Abschlussprüfer ein Sicherheitssystem zu Unabhängigkeitsgefährdungen in seinem Prüfungsbetrieb einzurichten, zu unterhalten und dessen Funktionsweise zu dokumentieren, wenn er für Mandanten auch Nichtprüfungslösungen erbringt. Das Sicherheitssystem hat zu gewährleisten, dass solche Leistungen erkannt und im Falle von Unabhängigkeitsgefährdungen entsprechende Schutzmaßnahmen (oder Vermeidungsmaßnahmen) gesetzt werden. Es hat zumindest eine schriftlich formulierte Unternehmenspolitik und ein angemessenes und dokumentiertes System zur Einhaltung dieser Politik, über das die Mitarbeiter des Prüfungsbetriebes informiert sind, zu umfassen.¹²

2.3. Spezifische Schutzmaßnahmen

- (25) Um die Risiken aufgrund von Unabhängigkeitsgefährdungen des Abschlussprüfers in Einzelfällen abzuschwächen oder auszuräumen, sind nach der Empfehlung zur Unabhängigkeit 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 auch geeignet sind, eine Besorgnis der Befangenheit zu beseitigen.
- (26) Beispiele dafür, welche Schutzmaßnahmen in spezifischen Fällen in Frage kommen, sind der Empfehlung zur Unabhängigkeit¹³ sowie dem Code of Ethics¹⁴ zu entnehmen. Da das Konzept des österreichischen Gesetzgebers hinsichtlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von jenem der Empfehlung zur Unabhängigkeit bzw. des Code of Ethics 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.
- (27) Aus dem Katalog der Schutzmaßnahmen, die nach dem Code of Ethics im Zusammenhang mit Nichtprüfungslösungen angeführt werden¹⁵, sind nach dem Regelungskonzept des österreichischen Gesetzgebers insbesondere die Folgenden zur Beseitigung einer Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers geeignet:
- Einrichtung getrennter Verantwortlichkeiten für die Durchführung von Prüfungsaufträgen und (die Unabhängigkeit allenfalls gefährdenden) Nichtprüfungsaufträgen.
 - Ausschluss befangener Mitarbeiter des Prüfungsbetriebes von der Mitwirkung an der Durchführung des Prüfungsauftrages.

¹¹ Vgl. dazu näher Abschnitt 2.3.

¹² Vgl. Empfehlung zur Unabhängigkeit, Abschnitt A.4.3.2.

¹³ Vgl. Empfehlung zur Unabhängigkeit, Abschnitt B.

¹⁴ Vgl. Code of Ethics (revised July 2006) idF Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition, section 290 "Independence–Assurance Engagements".

¹⁵ Vgl. Code of Ethics (revised July 2006) idF Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition, section 290, para 46.

- 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.

- (28) Die in der Empfehlung zur Unabhängigkeit sowie dem Code of Ethics angeführte Maßnahme, die Besorgnis der Befangenheit begründende Sachverhalte mit dem Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat des Mandanten zu diskutieren, stellt keine geeignete Schutzmaßnahme dar. Zu begründen ist dies damit, dass der Gesetzgeber mit § 270 Abs. 1a UGB eine solche Information(spflicht) des Abschlussprüfers verankert hat und dabei aber davon ausgegangen ist, dass diese Information selbst keine Schutzmaßnahme ist.
- (29) Die im Code of Ethics angeführte Schutzmaßnahme, eine Bestätigung des Mandanten einzuholen, dass dieser die Verantwortung für die Ergebnisse einer Nichtprüfungsleistung übernimmt, ist auf Basis der bisherigen Praxis in Österreich eine unübliche Maßnahme.

3. Zur Vereinbarkeit bestimmter Nichtprüfungsleistungen

- (30) Da die Unabhängigkeitsvorschriften durch mehrere Tatbestände geregelt sind, die sich teilweise überschneiden, kann es in Einzelfällen zur Zuordnung eines Sachverhaltes zu mehreren Tatbeständen (Befangenheits- oder Ausschlussgründen gemäß §§ 271 Abs. 2 bis Abs. 4 und 271a Abs. 1 UGB¹⁶) kommen. In solchen Fällen sind die Rechtsfolgen des Tatbestandes mit den strengsten Rechtsfolgen zu beachten. Ist einem Mitglied eines Netzwerkes z.B. ein Sachverhalt zuzuordnen, der als Ausschlussgrund zu qualifizieren ist, aber innerhalb eines Netzwerkes Schutzmaßnahmen zugänglich ist, und zugleich aber auch Ausschlussgrund, für den keine Schutzmaßnahmen möglich sind, so ist von der Durchführung der Prüfung Abstand zu nehmen.
- (31) Zur Klarstellung, unter welche Tatbestände diese zu subsumieren sind, soll in der Folge auf ausgewählte Fälle von Nichtprüfungsleistungen eingegangen werden, die in der beruflichen Praxis erfahrungsgemäß von Bedeutung sind.

3.1. Zur Abgrenzung vereinbarter und unvereinbarter Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lohn- und Gehaltsabrechnung (§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB)

- (32) Im Rahmen der laufenden Steuerberatung werden in der Praxis auch Leistungen betreffend die monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnung erbracht. Da nach der allgemeinen Literaturansicht die Lohn- und Gehaltsabrechnung zu den Nebenbuchhaltungen zur Finanzbuchhaltung¹⁷ zählt, stellt sich die Frage, ob ein Wirtschaftsprüfer, der Leistungen der Lohn- und Gehaltsabrechnung erbringt, von der Abschlussprüfung aufgrund von § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a bzw. Z. 4 lit. c UGB und dem damit verbundenen „Selbstprüfungsverbot“ ausgeschlossen ist.
- (33) Die gesetzlichen Grundlagen zur Lohn- und Gehaltsabrechnung ergeben sich aus dem Einkommensteuergesetz, Sozialversicherungsrecht, dem Arbeitsrecht und diversen weiteren lohn- und abgabenrechtlichen Vorschriften. Insbesondere basiert die Führung der Lohnkonten auf § 76 Einkommensteuergesetz. Die Lohn- und Ge-

¹⁶ Tatbestände gemäß § 271a Abs. 1 UGB 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 1.3.

¹⁷ Vgl. etwa Adler/Düring/Schmaltz, HGB § 317, Tz 16.

haltsabrechnung ist auf das Ziel gerichtet, die Lohnabgaben entsprechend den gesetzlichen Vorschriften ordnungsgemäß zu berechnen und die strengen steuerlichen Ordnungsvorschriften für Selbstbemessungsabgaben einzuhalten.

- (34) Die Erstellung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen für einen Mandanten stellt dann grundsätzlich keinen Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot dar, wenn der Mandant (bzw. dessen Mitarbeiter) für die Lohn- und Gehaltsabrechnung als solche (auch im Innenverhältnis) inhaltlich verantwortlich bleibt, d.h. die Belege selbst koniert und damit die entsprechenden Buchungsanweisungen selbst vornimmt. Sofern nur technische Arbeiten und Dienstleistungen durch den Abschlussprüfer durchgeführt werden (wie die Anfertigung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die Durchführung der Datenverarbeitung o.ä.), ist die anschließende Prüfung des Abschlusses im Hinblick auf das Selbstprüfungsverbot unbedenklich. Derartige technische Dienstleistungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie keine eigene Beurteilung und Entscheidung des Abschlussprüfers erfordern, die ohne vorherige Kontrolle durch einen Dritten (z.B. die Personalabteilung des Mandanten) 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.¹⁸
- (35) Die Erbringung von "nicht eigenständigen" Leistungen hinsichtlich der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist somit hinsichtlich dem gemäß § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB normierten Selbstprüfungsverbot im Regelfall unschädlich.¹⁹ Allerdings können durchgeführte Tätigkeiten zur Lohn- und Gehaltsabrechnung, wenn sie mit Bewertungen und Berechnungen wesentlicher Posten des Abschlusses verbunden sind, gemäß § 271 Abs. 2 Z. 4 lit d UGB unzulässig sein.
- (36) Ähnliche Überlegungen enthält auch der Code of Ethics²⁰, wo 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.
- (37) Als Beispiele für solche Fälle, die für die Praxis von Bedeutung sind, sind zu nennen:

Fall 1: § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB

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

Stellungnahme:

Eine derartige Tätigkeit führt zu keiner Ausgeschlossenheit nach § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB.

Fall 2: § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Einem Abschlussprüfer wird die Zeichnungsberechtig-

¹⁸ 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. Strukturen-Prinzipien-Neuerungen. Festschrift für Herbert Kofler, Wien 2009, S 611.

¹⁹ Vgl. Hense/Ulrich, WPO-Kommentar 2008, § 49 Rz 41ff.

²⁰ Vgl. Code of Ethics (revised July 2006) idF Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition, section 290, para 166ff .

gung auf dem Bankkonto eines Unternehmens zur Abwicklung der Überweisungen der Nettobezüge und Lohnabgaben eingeräumt. Die Lohn- und Gehaltsabrechnung geht über die rein technische Abwicklung der Berechnung der Lohnabgaben hinaus.

Stellungnahme:

Eine derartige Tätigkeit führt zur Ausgeschlossenheit nach § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB.

Fall 3:

§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. d UGB

Ein Abschlussprüfer erhält den Auftrag, eigenständig die Personalrückstellungen (Abfertigungsrückstellung, Rückstellung für Jubiläumsgelder und nicht konsumierte Urlaube) nach unternehmensrechtlichen (und steuerlichen) Vorschriften für einen Mandanten zu berechnen.

Stellungnahme:

Eine derartige Tätigkeit führt zur Ausgeschlossenheit gem. § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. d UGB. Hingegen wären bloße Berechnungen aufgrund von Vorgaben, die durch das Management des Mandanten selbst getroffen werden, von dieser Ausgeschlossenheit nicht erfasst.²¹

Fall 4:

§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB

Ein Abschlussprüfer wird mit der technischen Abwicklung der Lohn- und Gehaltsabrechnung auf Basis der vom Mandanten überlassenen Daten unter Verwendung einer marktüblichen Software betraut. Die Verantwortung für die Bezugsfestsetzung (einschließlich Prämien, Sachbezüge, Austrittsansprüche, etc.), die Erfassung der Daten sowie deren Überprüfung verbleiben beim Mandanten. Die systemmäßig aufgrund der Vorgaben des Unternehmens erstellten Buchungssbelege werden ohne Mitwirkung des Abschlussprüfers vom Mandanten in dessen Buchhaltung erfasst bzw. elektronisch übernommen.

Stellungnahme:

Die Leistungen des Abschlussprüfers beschränken sich auf die technische und mechanische Abwicklung der Lohn- und Gehaltsabrechnung, eine Ausgeschlossenheit gemäß § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB liegt nicht vor.

Fall 5:

§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Ein Abschlussprüfer wird mit der Optimierung der Lohnabgabenbelastung eines Unternehmens betraut.

Stellungnahme:

Beschränkt sich die Beratung auf das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen und verbleibt die Entschei-

²¹

Vgl EB zum GesRÄG 2005, § 271.

dung beim Unternehmen, liegt kein Ausschlussgrund nach § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB vor.

3.2. Zur Abgrenzung vereinbarer und unvereinbarer Rechts- und Steuerberatungsleistungen (§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB)

3.2.1. Allgemeines

- (38) Gemäß § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB ist ein Abschlussprüfer bzw. gemäß Abs. 4 eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer einer Gesellschaft im Sinne des § 221 Abs. 3 zweiter Satz sowie 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 UGB) überschritten wird, neben den in § 271 Abs. 2 UGB genannten Gründen ausgeschlossen, wenn er oder sie in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für den Mandanten Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Abschluss nicht nur unwesentlich auswirken.
- (39) Nach den EB zum GesRÄG 2005 hat sich der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung dazu entschlossen, Rechts- und Steuerberatungsleistungen in bestimmten Fällen zu verbieten, in denen die Grenzen zur Selbstprüfung überschritten werden. Es besteht hier die Gefahr einer Selbstprüfung, weil zu befürchten ist, dass der Abschlussprüfer in Fällen, in denen er selbst an der Entstehung mitgewirkt hat, bei der Prüfung Fehler entweder nicht erkennt (fachliche Voreingenommenheit) oder, wenn er Fehler erkennt, diese zur Vermeidung von Nachteilen im Rahmen der Prüfung nicht pflichtgemäß offenbart (Selbstschutz).
- (40) Durch die Formulierung „über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehend“ wird vorgeschrieben, dass dieser Ausschlussbestand zunächst dann nicht erfüllt wird, wenn der Abschlussprüfer nur Hinweise auf eine bestehende Rechtslage gibt, die ein eigenständiges Handeln des Mandanten zur Wahrung von Steuervorteilen nach sich ziehen können. Auch die Erarbeitung konkreter Vorschläge zur Erreichung eines vom Mandanten 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 wird die Grenze einer zulässigen Rechts- und Steuerberatungsleistung nur dann überschreiten, wenn diese sich diese nicht im Sinne einer Steuerwirkungsanalyse auf die Darstellung der einzelnen Auswirkungen beschränkt und weiters deren Umsetzung sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Abschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich²² auswirkt.
- (41) Da sich alle steuerlichen (wie auch alle anderen) Beratungsleistungen in irgendeiner Form auf den Abschluss auswirken werden – zumindest auf die Höhe des Steueraufwandes, des sonstigen betrieblichen Aufwandes, auf Verbindlichkeiten oder Rückstellungen – ist davon auszugehen, dass entsprechend der Wertung des deutschen Gesetzgebers (§ 319a HGB) eine „unmittelbare“ Auswirkung gegeben sein muss, um eine Ausgeschlossenheit zu bewirken. Da mittelbare Auswirkungen von Beratungsleistungen nicht die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen, ist deren Verbot nicht Zielsetzung dieser Vorschrift. Nach den Gesetzesmaterialien zur deutschen Regelung (§ 319a HGB) sind mit Beratungsleistungen mit unmittelbarer Auswirkung Fälle angesprochen, bei denen die Auswirkungen auf die im

²² Als wesentlich sind die Auswirkungen dann einzustufen, wenn sie eine Relevanz für die Entscheidungen der Abschlussadressaten haben.

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 österreichischen und deutschen Gesetzgeber jeweils die Beratung zur Auslagerung von Risiken auf Zweckgesellschaften, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, angeführt. „Hier ist die Beratung von vornherein darauf ausgerichtet, ein gewünschtes bilanzielles Ergebnis zu erzielen. Es besteht dann die Besorgnis der Befangenheit wegen eines Verstoßes gegen das Selbstprüfungsverbot, weil der Abschlussprüfer die bilanziellen Konsequenzen der von ihm entwickelten rechtlichen Konstruktion im Rahmen der Abschlussprüfung nicht mehr unvoreingenommen beurteilen kann. Auf die Steuerberatung bezogen bedeutet dies, dass eine Besorgnis der Befangenheit nur angenommen werden kann, wenn die Beratung unmittelbar auch eine bilanzielle Wirkung erzielen soll.“²³

- (42) Schließt ein Auftrag zur Darstellung einer bestimmten Rechtslage in 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 Mandanten 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.
- (43) Eine unzulässige Beratung liegt auch nicht vor, wenn aus rechtlichen Gründen nur ein Lösungsweg zulässig ist. Hier hat der Abschlussprüfer diese eine Lösung vorzuschlagen, obwohl der Gesellschaft 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.
- (44) Vergleicht man die zu einem Ausschluss führenden Leistungen mit den nach der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterschiedenen Leistungen der „Steuerdeklaration“, „Steuerdurchsetzung“, „Steuerwirkungsanalyse“ und „Steuergestaltung“, ist Folgendes festzustellen:²⁴
- 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.

²³ Förtschle/Schmidt, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 319a, Rz 15.

²⁴ Vgl. Chini/Reiter/Reiter; Praxiskommentar Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz; S 108 ff; Bertl/Reiter, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in: iwv, Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, S 160f.

Dem Mandanten 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 Mandanten zu ermöglichen) erfolgt, ist diese Tätigkeit jedenfalls zulässig.

- Im Rahmen der Steuergestaltung werden dem Mandanten konkrete Verfahrens- und Verhaltensempfehlungen gegeben, mit denen ein vorbestimmtes Ziel erreicht werden soll. Betrifft diese Beratung unmittelbar (als Ziel des Auftrages) die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wirkt sie sich auf den Abschluss nicht nur unwesentlich aus, erfüllt sie den Ausschlussstatbestand.

3.2.2. Beispiele zu zulässigen Rechts- und Steuerberatungsleistungen

(45) Obwohl die Möglichkeiten zur Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen durch § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB eingeschränkt wurden, sind in der Praxis dennoch innerhalb der Grenzen von Z. 2 eine Reihe von Leistungen vorstellbar, die im Regelfall zulässig sind. Dies ist auch damit zu begründen, dass mit der Steuerberatung vielfach keine unmittelbare Auswirkung auf den Abschluss gegeben ist. Als allgemeine Beispiele dazu sind hervorzuheben:²⁵

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

(46) Als konkrete Fallbeispiele, die für die Praxis von Bedeutung sind, sind anzuführen:

Fall 1:²⁶

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Ein Abschlussprüfer gibt dem Mandanten den Hinweis, dass die Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände bis zu einem bestimmten Termin steuerbegünstigt ist und der Mandant nimmt diesen Rat an und veräußert die Vermögensgegenstände vor Ablauf der Frist. Voraussetzung ist, dass die Rechtslage eindeutig ist und keiner Auslegung bedarf.

Stellungnahme:

Die Veräußerung des Vermögensgegenstandes hat zwar Auswirkungen auf den Abschluss („Veränderung eines Bilanzpostens“), da im Rahmen der Abschlussprüfung aber nur zu prüfen ist, ob die Trans-

²⁵ Vgl. zur ähnlichen Rechtslage in Deutschland etwa Förtschle/Schmidt, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 319a, Rz 16.

²⁶ Vgl. EB zum GesRÄG 2005, § 271a Abs. Z. 2 UGB.

aktion im Abschluss richtig erfasst und offengelegt wurde, liegt keine Selbstprüfung bzw. Ausgeschlossenheit vor.

Fall 2:

Ein Abschlussprüfer erstellt für den Mandanten die Steuererklärungen und führt Kontrollen der Steuerbescheide durch.

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Die Tätigkeit ist unbedenklich, da es sich um eine rein verfahrensrechtliche Betreuung handelt.

Fall 3:

Ein Abschlussprüfer unterstützt bzw. vertritt den Mandanten in steuerlichen Belangen im Rahmen einer Betriebsprüfung oder vor dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. dem Verwaltungsgerichtshof.

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Die Unterstützung bzw. Vertretung des Mandanten ist hinsichtlich des Ausschlussgrundes gemäß § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB grundsätzlich unbedenklich; weil mit dieser Unterstützung bzw. Vertretung keine Schritte gesetzt werden, die zu Auswirkungen auf den Abschluss führen.

Fall 4:

Ein Abschlussprüfer erläutert - abstrakt (z.B. bei Änderung von Gesetzen oder der Rechtsprechung) oder konkret zu einem bestimmten Sachverhalt - dem Mandanten die steuerliche Rechtslage.

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Die abstrakte oder konkrete Erläuterung der steuerlichen Rechtslage ist unbedenklich, da es sich dabei um keine gestaltende Beratung handelt.

Fall 5:

Ein Abschlussprüfer erbringt Beratungsleistungen in Zusammenhang mit Umgründungsvorgängen, die das Ziel einer Eigenkapitalstärkung durch eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert zum Bilanzstichtag haben.

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. d UGB

Stellungnahme:

Die Erbringung solcher Beratungsleistungen ist hinsichtlich § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB unbedenklich, wenn sie nicht über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und auch keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat. Werden im Zuge der Beratung durch den Abschlussprüfer Bewertungen durchgeführt, die sich auf den Abschluss wesentlich auswirken, liegt eine Ausgeschlossenheit gem. § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. d UGB vor.

Fall 5a:

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Ein Abschlussprüfer erstellt ein Umgründungskonzept zur Ausgliederung eines Teilbetriebes in eine gemeinsame Tochtergesellschaft mit einem Dritten. Ziel des Vorganges ist die Nutzung der dadurch entstehenden Synergien, eine spätere Veräußerung ist denkbar.

Stellungnahme:

Die Erbringung solcher Beratungsleistungen ist hinsichtlich § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB unbedenklich, wenn das Ziel nicht die Gestaltung des Abschlusses ist. Dies gilt auch wenn sie über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und die Auswirkungen auf den Abschluss wegen der Änderung der Bilanzsumme und damit der Eigenkapitalquote wesentlich sind.

Fall 6:

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Ein Abschlussprüfer wird von dem Mandanten beauftragt, zur Erreichung einer bestimmten steuerlichen Zielsetzung konkrete Verfahrens- oder Verhaltensempfehlungen abzugeben.

Stellungnahme:

Die Erbringung solcher Beratungsleistungen ist hinsichtlich § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB unbedenklich, wenn das Ziel nicht die Gestaltung des Abschlusses sondern die Steuerminderung ist. Dies gilt auch wenn sie über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und die Auswirkungen auf den Abschluss wegen der Änderung der Bilanzsumme und damit der Eigenkapitalquote wesentlich sind.

Fall 7:

§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Ein Abschlussprüfer wird von dem Mandanten beauftragt, zur Erreichung einer bestimmten Eigenkapitalquote konkrete rechtliche Verfahrens- oder Verhaltensempfehlungen abzugeben

Stellungnahme

Die Erbringung solcher rechtlichen Beratungsleistungen ist unzulässig, da sie offensichtlich über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht, die Erreichung einer bestimmten Eigenkapitalquote offensichtlich wesentlich ist und der Auftrag unmittelbar darauf abzielt.

3.3. Zur Abgrenzung anderer Nichtprüfungsleistungen

3.3.1. Allgemeines

- (47) 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 vor-

stellbar, die zulässig sind, sofern nicht im Zusammenwirken mit weiteren Gefährdungsmomenten eine nicht beseitigbare Besorgnis der Befangenheit²⁷ gegeben ist.

- (48) Als Beispiele, die für die Praxis von Bedeutung sind, sind zu nennen:²⁸
- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Umstellungen in der Rechnungslegung (z.B. IFRS-Umstellung),
 - 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 verbunden sind.
- (49) Soweit sich die Beratungsleistungen auf das Rechnungslegungsinformationssystem des Mandanten beziehen, ist insbesondere darauf zu achten, dass diese nicht den Ausschlussgrund gem. § 271a Abs. 1 Z. 3 UGB erfüllen, der dessen Entwicklung, Einführung und Installation durch den Abschlussprüfer verbietet. Sofern der Abschlussprüfer z.B. bei der Einführung eines ERP-Systems, einer wesentlichen Umstellung von Geschäftsprozessen etc. projektbegleitend Prüfungshandlungen durchführen, sind diese grundsätzlich zulässig.
- (50) Soweit sich die Beratungsleistungen auf das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem („IKS“ und „RMS“) des Mandanten beziehen, ist darauf zu achten, dass diese nicht den Ausschlussgrund gem. § 271 Abs. 2 Z. 4 UGB erfüllen, demnach die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der internen Revision unzulässig ist. Von einer Unzulässigkeit dieser Leistungen wird insbesondere in jenen Fällen auszugehen sein, in denen der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Leistung im Auftrag der internen Revision tätig wird bzw. direkt den Weisungen der Unternehmensleitung unterliegt.
- (51) Andere Prüfungsleistungen wie etwa
- die Durchführung einer Gründungsprüfung gemäß § 25 AktG bzw. § 6a Abs. 4 GmbHG,
 - die Tätigkeit als Sachverständiger der Zielgesellschaft gemäß § 13 ÜbG,
 - die Prüfung eines Angebotes gemäß § 9 ÜbG,
 - die Erstellung von Gutachten gemäß § 26 URG, oder
 - die Prüfung des Hergangs einer Spaltung gemäß § 3 Abs. 4 SpaltG
- 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

²⁷ Vgl. Abschnitt 1.

²⁸ Vgl. Milla/Vcelouch-Kimmeswenger/Weber; Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008: Praxiskommentar; S 114.

von Dritten erstellte Bewertungen beurteilt.²⁹ Im Einzelfall anders zu beurteilen sind Prüfungen von Verschmelzungen (§ 220b AktG bzw § 100 Abs 2 GmbHG), Umwandlungen (§ 2 Abs. 3 Z.4 UmwG) sowie Spaltungen gem. § 5 SpaltG. In diesen Fällen hat ein vom Gericht 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 Grundlagen für eine Bilanzierung in Jahresabschlüssen darstellen können.³⁰

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

3.3.2. Beispiele zu anderen Nichtprüfungsleistungen

- (53) Als Beispiele für Nichtprüfungsleistungen, die für die Praxis von Bedeutung sind, sind zu nennen:

Fall 1a:

Übermittelt ein Mandant Vertragsentwürfe an den Abschlussprüfer mit der Bitte um Stellungnahme zur bilanziellen Auswirkung bzw. um Stellungnahme, ob der entsprechende Vertragsentwurf alle Voraussetzungen einer vom Mandanten vorgesehenen bilanziellen Behandlung enthält, dann erfüllt das Einbringen fachlicher Expertise durch den Abschlussprüfer nicht den Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB. Das bloße Einbringen von Fachwissen bedeutet noch nicht, dass der Abschlussprüfer in das Treffen von Entscheidungen eingebunden ist.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 1b:

Übermittelt ein Mandant dem Abschlussprüfer Rohentwürfe eines Vertrages mit dem Ersuchen, wesentliche Bestandteile dieses Vertrages eigenhändig abzuändern oder neu zu gestalten, um dessen Auswirkungen in einer bestimmten Form in den Büchern erfassen zu können (z.B. betreffend Vereinbarungen zu Leasing- oder Factoring) oder erhält der Abschlussprüfer den Auftrag, für den Mandanten Vertragsverhandlungen zu führen, so nimmt er Einfluss in eine unternehmerische Entscheidung und ist gemäß § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB ausgeschlossen.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 2:

Erläutert der Abschlussprüfer Bilanzierungsvorschriften, vermittelt der Abschlussprüfer Wissen zu unternehmensrechtlichen bzw. internationalen Rechnungslegungsvorschriften (z.B. auch in Form von Schulungen und Seminaren) oder nennt er Anwendungsfälle zu einzelnen Regelungen, löst dies weder eine Besorgnis der Befangenheit aus noch führt dies zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

²⁹ Vgl. Milla/Vcelouch-Kimmeswenger/Weber; Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008: Praxiskommentar; S 115.

³⁰ Vgl. Gelter, in Bertl/Mandl: Handbuch der Rechnungslegung; § 271.

Fall 3:

Werden von einem Mandanten Unterlagen vor Beginn der Hauptprüfung übermittelt, um die beabsichtigte Berücksichtigung im Abschluss durch den Abschlussprüfer überprüfen zu lassen, so handelt es sich hierbei um vorgezogene Prüfungshandlungen. Diese lösen weder eine Besorgnis der Befangenheit aus noch führen sie zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 4a:

Korrigiert ein Unternehmen den vorgelegten Abschluss auf Grund von im Zuge der Prüfung gemachten Feststellungen des Abschlussprüfers (= berichtigte Fehldarstellungen), ist dies eine im Rahmen der Durchführung von Abschlussprüfungen übliche Vorgangsweise und daher unbedenklich.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB

Fall 4b:

Kann auf Grund der vorgelegten Unterlagen und Dokumente der Abschluss eines Mandanten nicht ohne umfangreiche Um- und Nachbuchungen unter Beteiligung des Abschlussprüfers zur Vermeidung wesentlicher Fehldarstellungen aufgestellt werden, führt dies zur Ausgeschlossenheit nach § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB

Anmerkung:

Wird dem Abschlussprüfer trotz mehrmaliger Aufforderung kein vollständiger Abschluss übermittelt, liegt ein Prüfungshemmnis vor. Der alleinige Umstand hingegen, dass Unterlagen zu einzelnen Teilen des Jahresabschlusses laufend im Zuge der Prüfung übergeben werden und der prüffertige Abschluss nicht bereits zu Beginn der Hauptprüfung vollständig vorliegt, ist in dieser Hinsicht nicht bedenklich.

Fall 5a:

Werden im Zuge der Abschlussprüfung Schwächen im Rahmen des IKS bzw. RMS festgestellt, löst eine Berichterstattung darüber sowie die Erteilung von Empfehlungen weder eine Besorgnis der Befangenheit aus, noch führt sie zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 5b:

Wird außerhalb der Abschlussprüfung ein Sonderprüfungsauftrag zur Analyse und Beurteilung des IKS bzw. RMS (z.B. im Einkaufsbereich) durchgeführt, löst dies weder eine Besorgnis der Befangenheit aus, noch führt dies zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 5c:

Werden Beratungsleistungen bei der Erstellung von

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Dokumentationen zur Aufbau- und Ablauforganisation im Bereich des Rechnungswesens (z.B. im Form eines Bilanzierungshandbuches) durchgeführt, ist dies unproblematisch, solange die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die Vornahme von Schätzungen nachweislich beim Management des Mandanten bleibt.

§ 271a Abs. 1 Z. 3 UGB

Fall 5d:

Wird ein IKS bzw. RMS durch den Abschlussprüfer in einer EDV-gestützten Umgebung implementiert, so ist er bei besonders großen Gesellschaften gemäß § 271a Abs. 1 Z. 3 UGB ausgeschlossen. In allen anderen Fällen ist die Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs. 1 UGB oder das Vorliegen des Ausschlussgrundes zu prüfen, insoweit er bei dieser Tätigkeit Einfluss in eine unternehmerische Entscheidung nimmt.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB
§ 271a Abs. 1 Z. 3 UGB

Fall 6a:

Werden im Zuge eines Due Diligence-Auftrages für den Mandanten die wesentlichen Risiken aufgezeigt, die aus einem Abschluss und/oder den zur Verfügung gestellten Unterlagen des Prüfobjektes (z.B. der Zielgesellschaft oder bei einer Vendors-Due Diligence des geprüften Unternehmens) ersichtlich sind, löst diese Tätigkeit allein weder eine Besorgnis der Befangenheit aus, noch führt sie zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers.

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB
§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

Fall 6b:

Nimmt der Abschlussprüfer an Vertragsverhandlungen teil und/oder kommentiert er Vertragsentwürfe, so löst diese Tätigkeit weder eine Besorgnis der Befangenheit aus noch führt sie zur Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers, wenn die jeweilige Letztentscheidung beim Mandanten verbleibt. Das bloße Einbringen von Fachwissen auf Anfrage im Rahmen von Verhandlungen oder bei der Kommentierung von Vertragsentwürfen bedeutet noch nicht, dass der Abschlussprüfer in das Treffen von Entscheidungen eingebunden ist.

Fall 7:

Bewertungsleistungen können einen Ausschlussgrund darstellen (z.B. bei der Bewertung eines Kundenstockes im Rahmen der Kaufpreisallokation oder bei der Bewertung einer Akquisition), wenn sich die Arbeiten auf den Abschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken. Bewertungsleistungen, die idR. nicht zu einem Ausschluss führen, sind z.B. die Bewertung von zur Veräußerung bestimmten Beteiligungen oder andere Bewertungen durch den Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung der Werthaltigkeit eines Beteiligungsansatzes. Die Bewertung bei einem Erwerbsvorgang kann dann zu einem

§ 271 Abs. 1 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. d UGB

Ausschluss führen, wenn der ermittelte Wert unmittelbar als Kaufpreis vereinbart wird; es besteht jedoch idR. keine Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn lediglich Bandbreiten oder Wertindikationen ermittelt werden oder nur einzelne Parameter im Rahmen von Vorarbeiten bereitgestellt werden³¹. Die Bewertung des gesamten geprüften Unternehmens führt zu keinem Ausschluss, wenn der Bericht über die Bewertung nur den Gesamtwert, jedoch keine Einzelwerte für Vermögensgegenstände (wie z.B. Beteiligungen) oder Schulden, die als Grundlage für deren Bilanzierung dienen, enthält.

Fall 8:

Führt ein Abschlussprüfer eine Gründungsprüfung gemäß § 25 AktG oder § 6a Abs. 4 GmbHG für einen Mandanten durch, bewirkt dies weder eine Besorgnis der Befangenheit, noch einen Grund für eine Ausgeschlossenheit, da nur die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Gründer bzw. die von den Gründern angewandte Bewertungsmethode und das damit erzielte Ergebnis (Wert der Sacheinlage) zu prüfen sind.

§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB

§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB

4. Zum Netzwerkstatbestand gemäß § 271b Abs. 1 UGB

4.1. Zur Definition von Netzwerken

(54) Nach der Definition der Abschlussprüfungs-RL müssen für das Vorliegen eines Netzwerkes zwei Kriterien kumulativ erfüllt sein:

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

(55) Wie die in Art. 2 Z. 7 der Abschlussprüfungs-RL angeführten Beispiele zeigen, darf das Element der Gewinn- bzw. Kostenteilung kein bloßer Nebeneffekt sein, sondern muss ein wesentliches Ziel darstellen (deshalb begründet eine bloße Bürogemeinschaft kein Netzwerk) und muss die Kooperation für die Mitglieder verbindlich sein und nicht bloß gelegentlich und nach eigenem Gutdünken wahrgenommen werden. Diese wirtschaftliche Zielsetzung kann nach Art. 2 Z. 7 der Abschlussprüfungs-RL zum Ausdruck kommen durch:

- Gewinn- oder Kostenteilung (wobei dies den Hauptzweck darstellen muss und nicht bloß ein Nebeneffekt sein darf, was durch die Bezeichnung „eindeutig“ in Art. 2 Z. 7 der Abschlussprüfungs-RL zum Ausdruck gebracht wird),
- gemeinsames Eigentum,
- gemeinsame Kontrolle (damit ist die Eigentümerstruktur gemeint),
- gemeinsame Geschäftsführung,
- gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren,

³¹

Vgl. im Detail Förchle/Schmidt, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 319, Rz 62ff.

- eine gemeinsame Geschäftsstrategie,
 - die Verwendung einer gemeinsamen Marke (Eindruck einer „one-firm“), oder
 - eine Verbindung durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen.
- (56) Es ist augenscheinlich, dass die in der Abschlussprüfungs–RL explikativ aufgezählten Kriterien an sich nicht gleichgewichtig nebeneinander gestellt werden können. Gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren sind beispielsweise einer eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung gerichteten Kooperation nicht gleichwertig. Maßgeblich ist als gemeinsame Klammer, ob durch die der Kooperation explizit oder implizit inhärenten Ziele ein Netzwerkmitglied als Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung durch die Netzwerkzugehörigkeit 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.
- (57) Dies bedeutet, dass insbesondere bei den Tatbeständen des gemeinsamen Eigentums, der gemeinsamen Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, der gemeinsamen Geschäftsstrategie darauf abzustellen ist, dass diese in besonderer Ausprägung vorhanden sein müssen, da sie typischerweise nicht geeignet sind, maßgebliche Interessenkonflikte für den Abschlussprüfer als Teil dieser Kooperation herbeizuführen. So hat sicherlich eine Bürogemeinschaft häufig kostensenkende Effekte zur Folge, die aber nicht von jener Bedeutung sind, dass dadurch alleine das 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 alleine (ohne gemeinsamen Auftritt) ist bei Kostenumlegung typischerweise nicht von Relevanz.
- (58) Die Verwendung einer gemeinsamen Bezeichnung im Außenverhältnis (zB in Form einer gemeinsamen Marke) ist hingegen ausreichend, um unter die Definition eines Netzwerkes zu fallen.
- (59) Zur Illustration obiger Darstellungen soll auf die nachfolgenden Beispielfälle näher eingegangen werden:

Fall 1:

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kooperiert mit einem Unternehmensberatungsunternehmen. Auf Grund einer Vereinbarung verwenden beide ein gemeinsames Logo und eine Kurzbezeichnung. Ein Geschäftsführer des Unternehmensberatungsunternehmens ist Mitglied des Aufsichtsrates eines gemeinsamen Mandanten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und des Unternehmensberatungsunternehmens.

§ 271b Abs. 1 UGB
§ 271b Abs. 2 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Aufgrund der Vereinbarung wird der Eindruck einer „one-firm“ vermittelt und der Netzwerktatbestand ist als erfüllt anzusehen. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist nach § 271b Abs. 2 UGB befangen und kann ggf. diese durch Schutzmaßnahmen beseitigen.

Fall 2:

Eine auf Geschäftsführer- und Beteiligungsebene getrennte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft veranstaltet regelmäßig, aber ohne vertragliche Bindung gemeinsame Schulungen für ihre Mitarbeiter und gelegentlich auch Seminare für gemeinsame Mandanten. Die Steuerberatungsgesellschaft hat bei einem Mandanten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der unter die Bestimmungen des § 271a UGB fällt, Beratungsleistungen im Sinne von § 271a Abs. 1 Z. 2 UGB erbracht.

§ 271b Abs. 1 UGB
§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Mangels einer auf Dauer gerichteten und durch Vereinbarung fixierten Kooperation ist der Netzwerkbestand nicht erfüllt. Sollte die Kooperation mit wechselseitiger Bindung vertraglich fixiert sein, so wäre die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 271b Abs. 2 UGB ausgeschlossen.

Fall 3:

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und eine Steuerberatungsgesellschaft beauftragen gemeinsam ein Softwareunternehmen, für sie eine geeignete Software zu entwickeln und auch zu warten. Der Einsatz der Software erfolgt getrennt, ein wechselseitiger Zugriff auf Daten ist nicht möglich.

§ 271b Abs. 1 UGB

Stellungnahme:

Da keine auf Dauer ausgerichtete Kooperation vorliegt, ist der Netzwerkbestand nicht erfüllt.

Fall 4:

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und ein Beratungsunternehmen haben eine Vereinbarung abgeschlossen, dass sie sich wechselseitig bei Mandanten empfehlen und insbesondere darauf einwirken werden, dass von dem Unternehmen beauftragte Due Diligence-Prozesse gemeinsam durchgeführt werden.

§ 271b Abs. 1 UGB
§ 271b Abs. 2 UGB
§ 271a Abs. 1 Z. 2 UGB

Stellungnahme:

Da eine auf Dauer ausgerichtete Kooperation zu wirtschaftlichen Zwecken vorliegt, ist ein Netzwerk gegeben. Erbringt die Beratungsfirma bei einem Mandanten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der unter die Bestimmungen des § 271a UGB fällt, Leistungen nach § 271a Abs. 1 Z. 2 so ist die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft befangen, wobei Schutzmaßnahmen dies nicht ausschließen können.

Fall 5:

Zwei auf Geschäftsführer- und Gesellschafterebene getrennte Wirtschaftstreuhandgesellschaften beauftragen einen Experten mit der Erstellung eines Handbuchs für Qualitätssicherungsmaßnahmen

§ 271b Abs. 1 UGB

und entsprechende Verfahren. Das Handbuch wird dann von jeder Gesellschaft eigenständig eingesetzt, eine Bindung untereinander an die dort enthaltenen Vorgaben besteht nicht.

Stellungnahme:

Da keine auf Dauer ausgerichtete Kooperation vorliegt, ist der Netzwerkstatbestand nicht erfüllt.

4.2. Zur Bedeutung einzelner Ausschlussgründe innerhalb eines Netzwerkes

- (60) Ist ein Mitglied eines Netzwerkes von der Prüfung ausgeschlossen, weil bei ihm eine Bescheinigung nach § 15 A-QSG nicht vorliegt, oder deswegen ausgeschlossen, weil der Tatbestand der Honorarabhängigkeit eingreift (§ 271 Abs. 2 Z. 3 sowie Z. 7 UGB), so hat dies auf andere Mitglieder des Netzwerkes keine Auswirkungen.
- (61) Die Regelungen zur 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 Rotationsgebot durch einen Abschlussprüfer beachtet, auch wenn die Abschlussprüfung durch eine andere Gesellschaft, die demselben Netzwerk angehört, „übernommen“ wird und der Rotationsverpflichtung unterliegende Personen nicht mehr an der Prüfung mitwirken.
- (62) Generell ist aber zu beachten, dass auch durch in § 271b Abs. 2 UGB nicht ausdrücklich genannte Tatbeständen die Unabhängigkeit gefährdet werden kann, z. B. wenn die Gesamteinnahmen des Netzwerkes erheblich vom Mandanten bestimmt werden.
- (63) Zur Illustration der Bedeutung einzelner Ausschlussgründe soll auf die nachfolgenden Beispielfälle näher eingegangen werden:

Fall 1:

Ein Mitglied des Netzwerkes (Mitglied der Geschäftsführung einer Netzwerkgesellschaft), dem der Abschlussprüfer angehört, ist gesetzlicher Vertreter des geprüften Unternehmens. Die Tätigkeit eines Netzwerkmitglieds als gesetzlicher Vertreter wäre grundsätzlich gemäß § 271b Abs. 2 UGB Schutzmaßnahmen zugänglich. Da das Mitglied als gesetzlicher Vertreter aber auch Managementaufgaben im Sinne von § 271 Abs. 2 Z. 4 lit c UGB durchführt und den Abschluss im Sinne von § 271 Abs. 2 Z. 4 lit a UGB verantwortet, ist der Abschlussprüfer dennoch gemäß § 271b Abs. 2 UGB ausgeschlossen.

§ 271 Abs. 2 Z. 2 UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. a UGB
§ 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c UGB
§ 271b Abs. 2 UGB

Fall 2:

Ein Mitglied des Netzwerkes (Mitglied der Geschäftsführung einer Netzwerkgesellschaft), dem der Abschlussprüfer angehört, ist Mitglied des Aufsichtsrates des geprüften Unternehmens. Da dem Aufsichtsrat keine Aufgaben im Sinne von § 271 Abs. 2 Z. 4 lit. c oder lit. a UGB zuzurechnen sind, ist der Abschlussprüfer nicht ausgeschlossen, wenn durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied keinen Einfluss auf das Ergebnis

§ 271 Abs. 2 Z. 2 UGB
§ 271b Abs. 2 UGB

der Prüfung nehmen kann. Das bedeutet, dass durch Schutzmaßnahmen die Besorgnis der Befangenheit beseitigt werden kann.

5. Zum Verhältnis der Sozietätsklausel gemäß §§ 271 Abs. 3 und 271a Abs. 2 UGB zum Netzwerkbestand gemäß § 271b Abs. 1 UGB

- (64) Die Sozietätsklausel des § 271 Abs. 3 sowie § 271a Abs. 2 UGB (Ausübung des Berufes zusammen mit einer nach § 271 Abs. 2 UGB bzw. bei Gesellschaften des § 271a nach Z. 1 bis 3 UGB ausgeschlossenen Person) ist, wie das URÄG 2008 klar gestellt hat, unmittelbar nur auf die Zusammenarbeit natürlicher Personen („Einzelwirtschaftsprüfer“) anzuwenden. Nach herrschender Lehre erfasst sie 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.
- (65) Die dauerhafte gemeinsame Berufsausübung von natürlichen Personen als Wirtschaftsprüfer ist berufsrechtlich nur als eingetragene Gesellschaft zulässig. Die hier maßgeblichen Ausschlussgründe sind in § 271 Abs. 4 UGB geregelt. Abs. 3 (ebenso § 271 a Abs. 2 UGB) hat hier keinen Anwendungsbereich.
- (66) Die Zusammenarbeit nach Abs. 3 bzw. § 271 a Abs. 2 UGB erfasst nach herrschender Auffassung eine nachhaltige Kooperation von berufsrechtlich selbstständigen Wirtschaftsprüfern 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“).
- (67) Ist der Tatbestand des Abs. 3 oder § 271 a Abs. 2 gegeben, so wird damit auch eine Netzwerk (im Sinne von § 271b Abs. 1) zwischen den in dieser Form zusammenwirkenden Wirtschaftsprüfern begründet.
- (68) Nach herrschender Auffassung begründet eine Bürogemeinschaft sowie das gemeinsame Nutzen von Infrastruktureinrichtungen keine berufliche Zusammenarbeit im Sinne von § 271 Abs. 3 bzw. § 271 a Abs. 2 UGB, außer es wird nach außen der Eindruck einer Sozietät vermittelt. Ebenso ist hier auch der Tatbestand des Netzwerkes nicht erfüllt.
- (69) Fallen die Zusammenarbeit nach § 271 Abs. 3 bzw. § 271 a Abs. 2 UGB und der Netzwerkbestand zusammen, so ergibt sich insofern ein Unterschied, als der durch die berufliche Zusammenarbeit bewirkte Ausschluss nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann.

6. Zur Geltung der Unabhängigkeitsvorschriften nach dem UGB bei Prüfungen nach anderen gesetzlichen Vorschriften

6.1. Zu Prüfungen von Privatstiftungen

- (70) Das Privatstiftungsgesetz sieht gemäß § 20 Abs. 3 PSG eigene Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers einer Privatstiftung („Stiftungsprüfers“) vor, die zu dessen Ausschlossenheit führen. Da das Gesetz keine entsprechenden

Verweise enthält, finden die Vorschriften zur Unabhängigkeit gemäß §§ 271 ff UGB keine unmittelbare Anwendung auf die Prüfung von Privatstiftungen. In Anbetracht jüngerer Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes³² ist jedoch nicht auszuschließen, dass von der Judikatur einzelne Grundwertungen aus den unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§§ 271 und 271a UGB) aufgegriffen werden. Daher ist im Einzelfall zu prüfen, ob Befangenheitsgründe vorliegen, die einer Annahme bzw. Durchführung eines Prüfungsauftrages entgegenstehen.

- (71) Unabhängig davon sind jedoch die berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§ 88 WTBG und § 21 WT-ARL) vom Stiftungsprüfer zusätzlich zu den Regelungen gemäß § 20 Abs. 3 PSG zu beachten.

6.2. Zu Prüfungen von Vereinen

- (72) Das Vereinsgesetz sieht gemäß § 5 Abs. 5 vor, dass Rechnungsprüfer wie Abschlussprüfer „unabhängig“ und „unbefangen“ sein müssen. Da das Vereinsgesetz selbst keine spezifischen Regelungen zu diesen Begriffen enthält, ist zu dessen Auslegung auf allgemeine Bestimmungen zurückzugreifen. Daher sind die Unabhängigkeitsbestimmungen gemäß §§ 271ff UGB sowie die berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§ 88 WTBG und § 21 WT-ARL) bei der Prüfung von Rechnungsabschlüssen von Vereinen in Analogie anzuwenden.

6.3. Zu anderen Prüfungen

- (73) In den Regelungen zu anderen Prüfungen, deren Gegenstand nicht die Prüfung von Abschlüssen ist (z.B. Gründungsprüfungen gemäß §§ 25 AktG, 6a Abs. 4 GmbHG), wird nur zum Teil auf die Vorschriften des UGB verwiesen bzw. wurden keine Anpassungen der Verweise aufgrund der Neuerungen durch das URÄG 2008 vorgenommen. Insbesondere sind die Vorschriften zu Netzwerken gemäß § 271b UGB nach den EB³³ ausdrücklich nicht auf solche Prüfungen anzuwenden. Daher finden diese Vorschriften auf solche Prüfungen keine Anwendung.

³² Vgl. etwa OGH vom 16.10.2009 (6 Ob 145/09f) bzw OGH vom 16.4.2009 (6 Ob 239/08b).

³³ Vgl. EB zum URÄG 2008, §§ 25, 220b und 225f AktG.