

Anlage

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das SE-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SCE-Gesetz, das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, das Sparkassengesetz, das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch, das Unternehmensreorganisationsgesetz und die Insolvenzordnung geändert werden (**Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 – APRÄG 2016**)

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf des APRÄG wie folgt Stellung:

Präambel	4
1 Grundsätzliche Anmerkungen	5
1.1 Zu Unabhängigkeitsregelungen für den Abschlussprüfer	5
1.1.1 Externe Rotation bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse - Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit (§ 270a UGB, Art. 17 Abs. 4 VO und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)	5
1.1.2 Personenbezogene Rotation (§ 271a Abs. 1, 3 und 8 UGB, Art. 17 Abs. 7 VO und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)	7
1.2 Stärkung des Abschlussprüfers durch Bestellung vor Beginn des Geschäftsjahres (§ 270 Abs. 1 und 4 UGB)	8
1.3 Zusatzbericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 VO (§§ 92 Abs. 4a AktG, 30g Abs. 4a GmbH und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)	9
2 Detaillierte Anmerkungen	10
2.1 Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs zu Vorschriften zur Abschlussprüfung	10
2.1.1 Zu § 269 Abs. 2 UGB	10
2.1.2 Zu § 270 Abs. 1 Satz 5 UGB	11
2.1.3 Zu § 270 Abs. 1a Satz 1 UGB	11
2.1.4 Zu § 270 Abs. 3 Satz 1 UGB	11
2.1.5 Zu § 270 Abs. 4 UGB	11
2.1.6 Zu § 270a UGB	11
2.1.7 Zu § 270a UGB – EB zu Z 28	12
2.1.8 Zu § 271 Abs. 2 Z 3 UGB	12
2.1.9 Zu § 271 UGB – EB zu Z 29 – 33	12
2.1.10 Zu § 271 Abs. 4 letzter Satz UGB	12
2.1.11 Zu § 271a Abs. 1 Z 4 UGB	13
2.1.12 Zu § 271a Abs. 5 bis Abs. 8 UGB	13
2.1.13 Zu § 271a Abs. 5 UGB	13
2.1.14 Zu § 271a Abs. 8 UGB	13

2.1.15	Zu § 272 Abs. 4 UGB	13
2.1.16	Zu § 906 Abs. 40 UGB	14
2.1.17	Zu § 906 Abs. 42 UGB	14
2.2	Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs zu Vorschriften zur Rechnungslegung (technischen Verbesserungen zum RÄG 2014)	16
2.2.1	Zu den Erläuterungen – Allgemeiner Teil	16
2.2.2	Zu den Erläuterungen – Besonderer Teil	16
2.2.3	Zu § 189 Abs. 1 Z 2 lit. b UGB - Erläuterungen	16
2.2.4	Zu § 906 Abs. 33 UGB - Latente Steuern aus der erstmaligen Anwendung des RÄG	17
2.2.5	Zu § 906 Abs. 36 UGB – Anpassung von Vorjahresbeträgen	17
2.2.6	Zusätzliche Vorschläge zu technischen Verbesserungen	18
2.3	Zu Artikel 2, 3 und 4 – Änderung des Aktiengesetzes, GmbH-Gesetzes und SE-Gesetzes	19
2.3.1	Zu § 92 Abs. 4a Z 3 AktG (und Parallelbestimmungen) – verwendete Berichterstattung der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde (APAB)	19
2.3.2	Zu § 92 Abs. 4a Z 4 AktG (und Parallelbestimmungen) - Hinweis auf Genehmigungspflicht von Nicht-Prüfungsleistungen	20
2.3.3	Zu § 30g Abs. 4a GmbHG – Prüfungsausschüsse nur in Fällen von Aufsichtsratspflicht	20
2.3.4	Vorschriften für den Prüfungsausschuss gemäß § 51 Abs 3a SE-Gesetz	21
2.3.5	Weitere redaktionelle Anmerkungen	21
2.4	Zu Artikel 8 – Änderung des Bankwesengesetzes	21
2.4.1	Zum Anwendungsbereich – BWG-spezifische Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse	21
2.4.2	Zu § 60a Abs. 2 BWG – Umfang der personenbezogenen Unabhängigkeitsbestimmungen	22
2.4.3	Zu § 60a Abs. 3 BWG – Umfang der personenbezogenen Unabhängigkeitsbestimmungen	23
2.4.4	Zu § 38 BWG – Ermächtigung zur Datenweitergabe	23
2.4.5	Zu § 63a Abs. 4 BWG – Regelungen zum Prüfungsausschuss	23
2.4.6	Zu § 63a Abs. 4 BWG – Ausnahmen für dezentrale Prüfungsorganisationen	24
2.4.7	Zu § 107 Abs. 92 BWG – Übergangsvorschriften	24
2.4.8	Zu § 107 Abs. 92 BWG – Übergangsvorschriften zur Mandatsdauer	25
2.4.9	Notwendige Anpassungen zu § 62 BWG iZm § 271a UGB und Art. 5 VO	25
2.5	Zu Artikel 9 – Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016	27
2.5.1	Ausweitung der Übergangsregelungen gemäß 270a UGB auf Versicherungsunternehmen	27
2.5.2	Zusatzbericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 VO	27
2.5.3	Vorschriften für den Aufsichtsrat	28
2.5.4	Gültigkeit von Bestellvorgängen vor 17. Juni 2016	29

2.5.5	Stärkung des Abschlussprüfers durch Bestellung vor Beginn des Geschäftsjahres	29
2.5.6	Detaillierte Anmerkungen zum VAG	30
2.6	Zu Artikel 13 – Änderung des Unternehmensreorganisationsgesetzes	30
2.6.1	Zu § 24 – Ermittlung der fiktiven Schuldentilgungsdauer	30

Präambel

Im Interesse der Erhöhung der Qualität und der weiteren Stärkung der Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfung in Österreich bekennt sich der Berufsstand ausdrücklich zu allen Maßnahmen, die zu einer weiteren Verbesserung der Transparenz und Unabhängigkeit im prüfenden Berufsstand beitragen.

Insgesamt bestehen jedoch gegen einzelne Teile des vorliegenden Gesetzesentwurfes **grundlegende Einwendungen**. Die dabei vorrangigen Themen finden sich im Folgenden unter **Abschnitt 1** (Grundsätzliche Anmerkungen); weitere inhaltliche Anmerkungen und auch technisch-redaktionelle Hinweise sind in **Abschnitt 2** (Detaillierte Anmerkungen) dargestellt.

Bei der erforderlichen Umsetzung der EU-rechtlichen Maßnahmen sprechen sich KWT und iwp ausdrücklich **gegen jede überschießende Umsetzung** in Form von „gold plating“ aus. Angesichts der Kosten der Umsetzung für Unternehmen und Abschlussprüfer sollten die in der geänderten Abschlussprüfungs-Richtlinie (RL 2006/43/EG, „RL“) und der EU-Verordnung Nr. 537/2014 („VO“) zur Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities, PIEs) gegebenen Spielräume im Interesse des Wirtschaftsstandorts Österreich bestmöglich genutzt werden.

Viele gesetzliche Maßnahmen auf EU-rechtlicher Ebene adressieren Rahmenbedingungen und Vorgaben für eine qualitätsvolle und unabhängige Abschlussprüfung, die in Österreich **seit vielen Jahren** zum Teil deutlich über das Ausmaß der EU-Vorgaben hinaus bereits eingeführt wurden und damit gängige Praxis geworden sind (zB über das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz - URÄG 2008 bzw. das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz - GesRÄG 2005).

KWT und iwp fordern daher eine **Umsetzung der EU-Vorgaben mit Augenmaß** sowohl hinsichtlich der neuen Regeln zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als auch zu den Berichtspflichten:

- Die bestehenden gesetzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (interne Rotation) gehen deutlich über die bisherigen EU-Vorgaben hinaus. Die interne Rotation muss daher den neuen Vorgaben der EU angepasst werden.
- Die Einführung einer zusätzlichen externen Rotation der Prüfungsgesellschaften bringt keine empirisch klar nachweisbaren Vorteile, erzeugt aber Risiken (kritische Phase für jedes Unternehmen bzgl. Zuverlässigkeit in der Finanzberichterstattung). Daher ist die gesetzlich erforderliche Einführung der externen Rotation durch angemessene und den Wirtschaftsstandort Österreich nicht belastende Einstiegsregelungen zu gestalten. Wie in den meisten anderen EU-Staaten und damit in unserem gemeinsamen Wirtschaftsraum ist auch in Österreich das EU-rechtlich vorgesehene Höchstmaß der Wiederbestellung des bisherigen Prüfers entsprechend vorzusehen.
- Keine zusätzlichen schriftlichen Berichtspflichten: Die bestehenden Vorschriften zur Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und den Organen der Gesellschaft sind bereits umfassend. Der Berufsstand weist darauf hin, dass durch eine Ausweitung der schriftlichen Berichtspflichten von lediglich für börsennotierte Unternehmen gedachten Vorschriften auf andere Unternehmen ein weiterer bürokratischer Aufwand für die mittelständische Wirtschaft entsteht.

Unverständlich ist für den prüfenden Berufsstand die Nichtaufnahme einer gesetzlichen Regelung zur **Bestellung** als Abschlussprüfer **vor Beginn des zu prüfenden**

Geschäftsjahres. Diese zur Unterstützung der Wahrnehmung der Pflichten als Abschlussprüfer und zur Sicherung einer ausreichenden Unabhängigkeit gedachte Maßnahme wurde trotz mehrfach vorgetragener Vorschläge nicht umgesetzt.

Besonders nachteilig für den Wirtschaftsstandort Österreich und nicht im Interesse möglichst einheitlicher gesetzlich-regulatorischer Rahmenbedingungen sind die **ohne ausreichende Begründung** eingeführten Unterschiede zwischen Unternehmen, die hinsichtlich Rechnungslegung und Abschlussprüfung den Bestimmungen des UGB unterliegen, und Finanzdienstleistungsunternehmen bzw. den dafür bestehenden Spezialgesetzen bezüglich Einführung der externen Rotation. Die im Vergleich mit anderen Branchen verschärfte Regulierung ist nicht mit der Bedeutung dieser Sektoren zu rechtfertigen und steht eindeutig im Widerspruch zu wesentlichen Zielsetzungen der EU-Abschlussprüfungsreform („level playing field“).

1 Grundsätzliche Anmerkungen

1.1 Zu Unabhängigkeitsregelungen für den Abschlussprüfer

1.1.1 Externe Rotation bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse - Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit (§ 270a UGB, Art. 17 Abs. 4 VO und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)

KWT und iwp sprechen sich grundsätzlich für alle Maßnahmen und Aktivitäten aus, die die Qualität der Abschlussprüfung erhöhen; eine **externe Rotation** per se führt jedoch zu keiner Qualitätsverbesserung.

Ein System der externen Rotation birgt vielmehr das Risiko in sich, dass durch den in regelmäßigen Abständen vorgeschriebenen Wechsel des Abschlussprüfers quasi „institutionalisiert“ ein regelmäßiger Wissens- und Qualitätsverlust vorgesehen wird, der letztlich auch deutliche Nachteile für die betroffenen Unternehmen bedeutet. Der mit einer externen Rotation verbundene erhöhte Arbeitsaufwand bei der Übernahme von neuen Prüfungsaufträgen führt zu einem großen Kostenaufwand für das geprüfte Unternehmen. Jedenfalls bedeutet die Einarbeitungsphase des neuen Abschlussprüfers, dass Arbeitskraft im Unternehmen für die notwendigerweise intensivere Zusammenarbeit und den verstärkten Informationsaustausch mit dem neuen Abschlussprüfer gebunden wird.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang auch, dass sich durch den Wechsel des Abschlussprüfers eine Übergangsphase in der Überwachung der Finanzberichterstattung des Unternehmens ergibt, die nachweislich mit einem höheren Fehlerrisiko bei der Durchführung der Abschlussprüfung verbunden ist und somit auch die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung des Unternehmens potenziell negativ beeinträchtigt ist.

Als Kritik zur externen Rotation an sich ist zudem anzuführen, dass

- keine empirischen Belege für einen Nutzen einer externen Rotationsverpflichtung des Abschlussprüfers existieren,
- im Rahmen der vorbereitenden Debatte zur Reform der Abschlussprüfung auf Basis des Grünbuches von nahezu allen Stakeholdern eine weitreichende Ablehnung für diese Vorschläge festgestellt werden konnte,

- bis dato nur ein relativ kleiner Kreis an Staaten eine externe Rotationsverpflichtung vorgesehen hat, und
- in den wenigen Ländern, in denen schon bisher eine externe Rotationsverpflichtung vorgesehen war (zB Italien), dadurch auch nicht vermieden werden konnte (oder möglicherweise auch dadurch begründet war), dass fehlerhafte Finanzberichte veröffentlicht wurden.

In Österreich wurde in der Vergangenheit – teilweise unter Bezugnahme auf genau jene Gegenargumente – bewusst von der Einführung einer externen Rotation Abstand genommen¹. Auch in den USA wurde die Einführung der externen Rotation in jüngster Vergangenheit intensiv diskutiert, mangels entsprechender Nachweise der Wirksamkeit dieser Maßnahme zur Anhebung der Prüfungsqualität wurde von einer Einführung aber bewusst Abstand genommen. Festzuhalten ist, dass auch im international anerkannten Verhaltenskodex der International Federation of Accountants (IFAC) für Berufsangehörige eine externe Rotation nicht vorgesehen ist.²

Unbeschadet dieser Ausgangslage hat sich die EU in der VO für die Einführung einer externen Rotation entschieden, dabei aber – offensichtlich auf Grund der starken Zweifel an der Wirksamkeit dieser Maßnahme – bewusst auch die Möglichkeit geschaffen, die Periode, nach der ein Wechsel zwingend vorgesehen ist, entsprechend zu verlängern, wenn nach einer Periode von 10 Jahren eine qualifizierte, bestimmten Regelungen folgende Ausschreibung erfolgt. Die weit überwiegende Zahl der EU-Mitgliedstaaten (insbesondere auch die großen EU-Länder Deutschland, Frankreich, Großbritannien) wird von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, nur sechs Mitgliedsstaaten werden nach dem aktuellen Stand der Diskussionen in den Mitgliedsstaaten voraussichtlich keine Verlängerung mehr zulassen (u.a. Ungarn, Bulgarien und Polen).³

Durch die im vorliegenden Entwurf vorgeschlagene Regelung gemäß § 270a UGB zur externen Rotation bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities, PIEs) wird nur im Rahmen einer Übergangsregelung, nicht aber generell, das Mitgliedsstaatenwahlrecht gemäß Art. 17 Abs. 4 VO in Anspruch genommen, die Höchstlaufzeit für eine fortlaufende Bestellung des Abschlussprüfers auf insgesamt 20 bzw. 24 Jahre zu verlängern. Für Kreditinstitute und Versicherungen ist selbst diese zulässige und sinnvolle Erweiterung nicht vorgesehen, wobei gerade in diesem Bereich die restriktive Umsetzung der Bestimmungen der VO im internationalen Kontext zu einer weiteren Benachteiligung des Wirtschaftsstandortes Österreich führen wird. Es ist angesichts der Gesamtverantwortung des Konzernabschlussprüfers bei einer Konzernabschlussprüfung geboten und international üblich, die Prüfung der einzelnen Konzerngesellschaften durch verbundene Prüfungsbetriebe des gleichen Netzwerks prüfen zu lassen. Wäre ein österreichischer Prüfungsbetrieb aus dieser Gruppe auf Grund der externen Rotation von der lokalen Abschlussprüfung ausgeschlossen, müsste zusätzlich ein anderer Prüfungsbetrieb außerhalb dieses Netzwerks als lokaler Abschlussprüfer bestellt werden, wodurch eine zusätzliche Kostenbelastung entsteht.

¹ Vgl ErlRV 927 Blg NR 22. GP.

² Vgl International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, Section 290.

³ Vgl Unterlagen zum Stakeholder workshop am 4. März 2016 der Europäischen Kommission, sowie das „Dashboard“ der European Contact Group (ECG), abgerufen zum Redaktionsschluss 16. 3. 2016: <http://www.8cldpilot.in/Pages/Index.aspx>

KWT und iwp fordern im Lichte oa Argumente, dass die Umsetzungswahlrechte für die Mitgliedstaaten betreffend die externe Rotation vom österreichischen Gesetzgeber in vollem Ausmaß ausgeübt werden, wie in Art. 17 Abs. 4 VO vorgesehen. Nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussionen ist damit zu rechnen, dass dies in überwiegendem Maße auch in den anderen Mitgliedsstaaten so vorgesehen werden wird. **Die derzeit im Entwurf vorgesehene Regelung einer externen Rotationsperiode von lediglich 10 Jahren (mit wenigen Ausnahmen in der Übergangsperiode) würde somit zu einer zusätzlichen Kostenbelastung österreichischer PIEs führen und damit den Unternehmensstandort Österreich und auch den Kapitalplatz Österreich im internationalen Vergleich erheblich benachteiligen.**

Für die Einführung der Rotationsverpflichtung ist zu fordern, dass angemessene und den Wirtschaftsstandort Österreich möglichst gering belastende Übergangsregelungen vorgesehen werden. Im Detail wird dazu auf die Ausführungen weiter hinten verwiesen.

1.1.2 Personenbezogene Rotation (§ 271a Abs. 1, 3 und 8 UGB, Art. 17 Abs. 7 VO und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)

Durch Art. 17 Abs. 7 VO wird EU-rechtlich überhaupt erst damit begonnen, ein System der personenbezogenen Rotation verpflichtend vorzusehen. Art. 17 Abs. 7 VO sieht eine personenbezogene Rotation

- „nur“ bei der Prüfung von PIEs
- für den verantwortlichen Prüfungspartner
- nach spätestens sieben Jahren,
- verbunden mit einer Cooling-off-Periode von zumindest drei Jahren, und
- ein nicht abschließend spezifiziertes angemessenes „graduelles Rotationssystem“ für das weitere bei der Prüfung beschäftigte Führungspersonal

vor, die unter der Überwachung durch die zuständige Behörde stehen wird.

Die Regelungen, die in Österreich bereits seit über 10 Jahren bestehen, und eine personenbezogene Rotation

- bei der Prüfung von börsennotierten Unternehmen und „besonders großen“ Gesellschaften gemäß § 271a Abs. 1 UGB
- für die den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Personen sowie Personen mit maßgeblich leitender Funktion
- nach fünf Jahren,
- verbunden mit einer Cooling-off-Periode von zumindest zwei Jahren,

vorsehen, waren bereits wesentlich strenger und weitreichender, als dies EU-rechtlich gefordert war.

Selbst im Vergleich mit dem international anerkannten Verhaltenskodex der IFAC für Berufsangehörige⁴, der

- nur bei der Prüfung von börsennotierten Unternehmen,
- nur für verantwortliche Prüfungspartner, und
- erst nach sieben Jahren,
- verbunden mit einer Cooling-off-Periode von zwei Jahren,

eine Rotation vorsieht, **ist die in Österreich schon geltende Regelung sowohl in Bezug auf den betroffenen Personenkreis, als auch in Bezug auf die maximale Zeitspanne bis zum Eintritt der Rotationsverpflichtung wesentlich strenger.**

Der Berufsstand hat die über die bisherigen EU-Vorgaben hinausgehenden Regelungen in der Vergangenheit mitgetragen, steht aber angesichts der neuen Regelungen zur externen Rotation, die ebenso zu einem verpflichtenden Wechsel im Prüfungsteam führen, nunmehr einer über die EU-rechtlichen Mindestvorgaben hinausgehenden Regelung in Österreich ablehnend gegenüber.

Für kleinere und mittlere Prüfungsbetriebe und die von ihnen geprüften Unternehmen ist es tendenziell schwieriger, die erforderlichen personellen Wechsel innerhalb des Prüfungsbetriebes durchzuführen. Im Ergebnis können die Vorschriften faktisch auch in einer externen Rotation für den betroffenen Abschlussprüfer resultieren und führen insbesondere vergleichsweise zu einer Benachteiligung für kleinere und mittlere Prüfungsbetriebe.

Daher fordern KWT und iwp, dass die in § 271a UGB ua sondergesetzlichen Parallelbestimmungen strenger geregelte personenbezogene, interne Rotation an die Mindestvorgaben der EU angepasst werden und für PIEs die in der VO vorgesehene Zeitspanne beibehalten wird, dh keine strengere Regelung für Österreich vorgesehen wird. Zudem sollte in diesem Zusammenhang auch die für besonders große Gesellschaften vorgesehene Frist überdacht werden, und die maximale Zeitspanne bis zum Eintritt der Rotationsverpflichtung von 5 auf 7 Jahre ausgedehnt werden.

Zur legislatischen Umsetzung dieser Anpassungen wird auf die Anmerkungen zu den einzelnen Bestimmungen im Detail in Abschnitt 2 verwiesen.

1.2 Stärkung des Abschlussprüfers durch Bestellung vor Beginn des Geschäftsjahres (§ 270 Abs. 1 und 4 UGB)

Bis dato hat nach § 270 Abs. 1 Satz 4 UGB die Wahl des Abschlussprüfers vor Abschluss jenes Geschäftsjahres zu erfolgen, auf das sich die Prüfungstätigkeit erstreckt. Eine frühere Bestellung ist zB für Banken und Versicherungsunternehmen zwingend vorgesehen (§ 63 Abs. 1 BWG, § 260 Abs. 1 Satz 1 VAG).

Um die Stellung und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiter zu stärken, treten KWT und iwp dafür ein, dass die Bestellung des Abschlussprüfers für alle Gesellschaften in Zukunft bereits vor Beginn des Geschäftsjahres zu erfolgen hat, das geprüft werden soll. Durch diese Änderung würde der Abschlussprüfer

⁴ Vgl International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, Rz 290.149ff.

- vor Abschluss der Prüfung eines Geschäftsjahres bereits über die Frage der Fortsetzung des Prüfungsmandats im Folgejahr Bescheid wissen, und zudem
- ab Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres seinen Aufgaben nachkommen können, was insbesondere bei einem Wechsel des Abschlussprüfers im Interesse der Qualität der Abschlussprüfung zweckmäßig ist.

Nicht zuletzt möchten wir darauf hinweisen, dass sich das System der Vorabbestellung im Banken- und Versicherungsbereich bereits über viele Jahre erfolgreich bewährt hat.

Zur legislatischen Umsetzung dieser Anpassungen wird auf die Anmerkungen zu den einzelnen Bestimmungen im Detail in Abschnitt 2 verwiesen.

1.3 Zusatzbericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 VO (§§ 92 Abs. 4a AktG, 30g Abs. 4a GmbH und sondergesetzliche Parallelbestimmungen)

In Österreich gilt für den Abschlussprüfer nach den gesellschaftsrechtlichen Regelungen gegenüber dem Prüfungsausschuss bereits seit mehreren Jahren eine gesetzliche Redepflicht und auch ein Rederecht. Der Abschlussprüfer ist zu diesem Zweck auch allen Sitzungen, die sich der Vorbereitung und der Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen befassen, zwingend beizuziehen und muss über die Ergebnisse seiner Prüfung berichten.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass für alle Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden⁵, im Rahmen der Abschlussprüfung gemäß ISA 260.16 bereits die berufsrechtliche Verpflichtung besteht, dem Prüfungsausschuss ua

- auch über bedeutsame qualitative Aspekte des Vorgehens der Gesellschaft bei der Bilanzierung,
- während der Prüfung aufgetretene schwerwiegende Probleme,
- bedeutsame aus der Prüfung resultierende Sachverhalte, oder
- sonstige aus der Prüfung resultierende Sachverhalte, die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen als bedeutsam für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses erachtet,

zu berichten. Eine umfassende Kommunikation zu allen wesentlichen Ergebnissen der Abschlussprüfung ist somit schon – und unabhängig von der in bestimmten Fällen zusätzlichen, unverzüglich auszuübenden Redepflicht gemäß § 273 UGB - aufgrund bereits bestehender berufsständischer Regelungen in Hinkunft in ausreichendem Maße sichergestellt.

Im Gegensatz dazu sieht der vorliegende Entwurf nun vor, dass der gemäß Art. 11 VO geforderte „Bericht an den Prüfungsausschuss“ („Zusatzbericht“) zukünftig nicht nur für PIEs, sondern auch für besonders große Gesellschaften aufzustellen ist.

⁵ Vgl dazu das Fachgutachten KFS/PG1 in der Fassung vom 3. März 2014, das eine berufsrechtliche Verpflichtung normiert, für die Durchführung von Abschlussprüfungen die International Standards on Auditing (ISA) anzuwenden. Das Fachgutachten ist auf Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre erstmals anzuwenden ist, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden.

Weiters geht das vorgeschlagene Gesetz davon aus, dass bei Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung für die Einrichtung eines Prüfungsausschusses der Bericht nach Art. 11 auch den Gremien des Mutterunternehmens vorzulegen ist. Dies führt dazu, dass eine über die EU-Regelungen hinausgehende Regelung in Österreich auch exterritoriale Konsequenzen nach sich zieht („gold plating mit Auslandswirkung“). Die Frage der Verwertung der Berichte der Abschlussprüfer (Prüfungsbericht gemäß § 273 Abs. 2 UGB und Zusatzbericht gemäß Art. 11 VO) sollte unseres Erachtens jedoch nicht vom Gesetzgeber vorgegeben werden, sondern den Organen der Gesellschaft vorbehalten bleiben.

Angesichts des Umstandes, dass der Zusatzbericht keine wesentlichen, zusätzlichen Informationen beinhaltet, die dem Prüfungsausschuss nicht auch auf andere Weise zugänglich sind, ist die Sinnhaftigkeit der Aufstellung dessen generell kritisch zu hinterfragen. Wenn die Verpflichtung für PIEs aufgrund der EU-rechtlichen Vorgaben schon nicht vermieden werden kann, sollte zwecks Vermeidung von bürokratischem Zusatzaufwand zumindest von einer Ausweitung dieser Verpflichtung auf andere Unternehmen Abstand genommen werden. Für Fälle von besonders großen Gesellschaften, die nicht PIEs sind, und die mittelständische Wirtschaft Österreichs repräsentieren, gilt dies in besonderem Maße.

Sollten unsere Vorschläge nicht aufgegriffen werden, sollte zumindest sichergestellt werden, dass sich keine (auch nur partielle!) exterritoriale Wirkung der Berichterstattung des Abschlussprüfers durch Übermittlung des Berichtes gemäß Art. 11 VO ergibt. Daher ist im achten Satz die Wortfolge „dem Prüfungsausschuss oder dem sonstigen Gremium des Mutterunternehmens“ zu streichen. Sollte dennoch gewünscht werden, dass der Aufsichtsrat der Muttergesellschaft auf den Bericht zugreifen kann, könnte vorgesehen werden, dass der Bericht lediglich an den Prüfungsausschuss (oder ersatzweise an den Aufsichtsrat) der Gesellschaft zu richten ist, und nur auf Verlangen des Aufsichtsrates der Muttergesellschaft diesem vorzulegen ist.

2 Detaillierte Anmerkungen ⁶

2.1 Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs zu Vorschriften zur Abschlussprüfung

2.1.1 Zu § 269 Abs. 2 UGB

In § 269 Abs. 2 soll im ersten Satz nach dem Wort „Konzernabschluss“ ein Beistrich und die Wendung „bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse für den Bestätigungsvermerk gemäß Art. 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sowie für den zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 dieser Verordnung“ eingefügt werden.

Nach den vorgeschlagenen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen soll der Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 VO nicht nur für PIEs, sondern auch für andere Gesellschaften zu verfassen sein. Dementsprechend müsste oa Änderung sich auch auf diese Gesellschaften beziehen, beispielsweise durch die Einfügung der Wortfolge „für Gesellschaften, für die dies vorgeschrieben ist“, getrennt durch Beistriche, nach dem Wort

⁶ Wir weisen darauf hin, dass die notwendigen gesetzlichen Anpassungen aus den grundsätzlichen Anmerkungen des Abschnitts 1 in den detaillierten Anmerkungen des Abschnitts 2 nicht vollständig reflektiert sind. Dies betrifft die Umsetzungen zu den Abschnitten 1.1.1 und 1.3.

„sowie“.

2.1.2 Zu § 270 Abs. 1 Satz 5 UGB

Zur Berücksichtigung der Anpassungen entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 1.2 ist § 270 Abs. 1 Satz 5 UGB wie folgt umzuformulieren: *„Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Beginn des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.“*

2.1.3 Zu § 270 Abs. 1a Satz 1 UGB

Die durch den Entwurf vorgeschlagene Einfügung ist sprachlich nicht ganz geglückt („...gesetzliches Qualitätssicherungssystem des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes...“) und könnte besser so ausgedrückt werden: *„...und über seine (ihre) Einbeziehung in das durch das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz eingerichtete System der externen Qualitätssicherung und die aufrechte Registrierung zu berichten...“.*

Da die Registrierung für jedermann kostenlos auf der Webseite der APAB (vormals: der QKB) einsehbar sein wird und die Registrierung jedenfalls mit der Einbeziehung in das durch das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz eingerichtete System der externen Qualitätssicherung verknüpft ist, stellt sich die Frage, welchen Mehrwert eine Berichterstattung eines potenziellen Abschlussprüfers darüber bietet. Verständlich ist diese Bestimmung nur aus dem historischen Kontext: Sie wurde erstmals mit dem HaRÄG per 1.1.2006 eingeführt, zu einem Zeitpunkt, in dem die Einbeziehung in ein (gesetzliches) Qualitätssicherungssystem nach den Übergangsvorschriften des A-QSG noch nicht vorgeschrieben war. Diese Bestimmung ist daher entbehrlich.

2.1.4 Zu § 270 Abs. 3 Satz 1 UGB

In Z 26 fehlt in der letzten einzufügenden Wendung der abschließende Beistrich des vorangehenden Nebensatzes. Z 26 hat daher zu lauten: *„...die Wendung „, oder der Abschlussprüferaufsichtsbehörde“ eingefügt.“*

2.1.5 Zu § 270 Abs. 4 UGB

Zur Berücksichtigung der Anpassungen entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 1.2 ist in § 270 Abs. 4 das Wort „Ablauf“ ebenso durch das Wort „Beginn“ zu ersetzen.

2.1.6 Zu § 270a UGB

Die als Übergangsregelung wirkende einmalige Verlängerung der Höchstlaufzeit verlangt als Anwendungsvoraussetzung entweder eine Ausschreibung für das elfte geprüfte Geschäftsjahr oder einen Joint Audit ab dem elften geprüften Geschäftsjahr. Damit wären zB bei Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr jedenfalls jene Fälle von der Verlängerung ausgeschlossen, bei denen die Erstprüfung das Geschäftsjahr 2004 oder 2005 betroffen hat; auch bei Erstprüfung 2006 könnten sich erhebliche Schwierigkeiten ergeben, noch rechtzeitig ein aufwändiges VO-konformes Ausschreibungs- und Bestellungsverfahren für das geprüfte Geschäftsjahr 2016 (dieses wäre das elfte) vor Jahresende durchzuführen. Damit wird das in den Erläuterungen angestrebte Ziel weitgehend verfehlt.

Gemäß den von der ECG veröffentlichten FAQs⁷ (Stand: 1.3.2016; Fragen Nr. 4.4) kann Art. 41 Abs. 3 VO so ausgelegt werden, dass eine Mandatsverlängerung bis auf insgesamt maximal 20 Jahre zulässig ist, wenn für das erste nach dem 16.6.2016 beginnende Geschäftsjahr eine Ausschreibung durchgeführt wird.

§ 270a Z 1 sollte daher wie folgt lauten:

„Wenn bei Gesellschaften im Sinn des § 189a Z 1 lit. a und lit. d durch eine Bestellung nach dem 16. Juni 2016 eine Überschreitung der Höchstlaufzeit gemäß Art. 17 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfolgt und die fortlaufende Bestellung erstmalig für ein Geschäftsjahr erfolgt ist, das zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen hat, verlängert sich die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers gemäß Art. 17 Abs. 1 zweiter Unterabsatz dieser Verordnung

- 1. auf 20 Jahre, wenn der Wahl zu dieser Bestellung ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 dieser Verordnung durchgeführtes öffentliches Ausschreibungsverfahren vorausgeht, oder*
- 2. auf 24 Jahre, wenn ab dieser Bestellung mehrere Abschlussprüfer gemeinsam bestellt werden.“*

2.1.7 Zu § 270a UGB – EB zu Z 28

Im dritten Absatz der Erläuterungen sollte nach „Art. 17 Abs. 2 lit. a“ das Wort „Abschlussprüfungs-VO“ oder „VO“ eingefügt werden.

2.1.8 Zu § 271 Abs. 2 Z 3 UGB

Als Anforderung im Hinblick auf die erfolgreiche Teilnahme an einer Qualitätssicherungsprüfung bzw. Inspektion durch die neu einzurichtende Abschlussprüferaufsichtsbehörde sollte nicht mehr auf das Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 35 APAG angeknüpft werden, sondern auf die Eintragung im öffentlichen Register, das durch die APAB geführt wird. In diesem Sinne sollte in § 271 Abs. 2 Z 3 UGB zumindest die Wortfolge „über keine Bescheinigung gemäß § 35 APAG verfügt“ durch die Wortfolge „über keine Registrierung gemäß § 52 APAG verfügt“ ersetzt werden.

2.1.9 Zu § 271 UGB – EB zu Z 29 – 33

- a) Der vierte Satz des zweiten Absatzes lautet wie folgt: *„Die Durchführung einer allfälligen Nachtragsprüfung erfordert einen eigenen Prüfungsauftrag und führt zu einem neuen Bestätigungsvermerk, weshalb in diesem Fall neu zu prüfen ist, ob die Unabhängigkeit noch gegeben ist.“* Da die Nachtragsprüfung nicht zwingend mit einem neuen Prüfungsauftrag verbunden ist, sollte der Satz wie folgt umformuliert werden: *„Bei Durchführung einer allfälligen Nachtragsprüfung ist neu zu prüfen, ob die Unabhängigkeit nach wie vor gegeben ist.“*
- b) Auf Seite 10 der Erläuterungen sollte im ersten Absatz die Wendung „Art. 22 Abs. 1 4. Unterabs.“ richtig „Art. 22 Abs. 1 vierter Unterabs. Abschlussprüfungs-RL“ lauten.

2.1.10 Zu § 271 Abs. 4 letzter Satz UGB

Zur analogen Berücksichtigung der in Abschnitt 2.1.8 dargestellten Anpassungen für

⁷ Vgl zu den FAQs der ECG <http://www.8cldpilot.in/Pages/Index.aspx>.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sollte der letzte Satz ersatzlos gestrichen werden.

Wird an der Bestimmung festgehalten, sollte auch hier die Wortfolge „keine Bescheinigung gemäß § 35 APAG“ durch die Wortfolge „keine Registrierung gemäß § 52 APAG“ ersetzt werden

2.1.11 Zu § 271a Abs. 1 Z 4 UGB

Zur Berücksichtigung der Anpassungen entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 1.1.2 ist § 271a Abs. 1 Z 4 wie folgt zu formulieren:

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

2.1.12 Zu § 271a Abs. 5 bis Abs. 8 UGB

Der Text zu Ziffer 37 sollte richtig lauten: „Dem § 271a werden folgende Abs. 5 bis 8 angefügt:“

2.1.13 Zu § 271a Abs. 5 UGB

Da die Absätze 6 bis 8 nicht nur für Wirtschaftsprüfer, sondern auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gelten sollen, sollte Abs. 5 richtig lauten:

„(5) Abweichend von Abs. 1 bis 4 ist ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer einer Gesellschaft von öffentlichem Interesse nach den in § 271 Abs. 2 oder Abs. 4 genannten Gründen ausgeschlossen, sofern sich nicht aus der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder den Abs. 6 bis Abs. 8 anderes ergibt.“

2.1.14 Zu § 271a Abs. 8 UGB

Zur Berücksichtigung der Anpassungen entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 1.1.2 ist § 271a Abs. 8 ersatzlos zu streichen.

Sollte diesem Vorschlag nicht gefolgt werden, ist in Abs. 8 nach der Wortfolge „Art. 17 Abs. 7“ die Wendung „erster Unterabs.“ einzufügen.

2.1.15 Zu § 272 Abs. 4 UGB

In § 272 wird folgender Abs. 4 angefügt:

„(4) Ist die Kapitalgesellschaft als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen, das seinen Sitz nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat, so kann der Prüfer nach Abs. 2 zur Verfügung gestellte Unterlagen an den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses weitergeben, soweit diese für die Prüfung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens erforderlich sind.“

Die EB dazu lauten wie folgt:

„Mit dem neu eingefügten Abs. 4 wird Art. 23 Abs. 5 Abschlussprüfungs-RL umgesetzt und die Zulässigkeit der Übermittlung von Prüfungsunterlagen durch den Abschlussprüfer des Tochterunternehmens an den Abschlussprüfer eines im Drittland ansässigen Mutterunternehmens geregelt. Damit wird dem Abschlussprüfer die Übermittlungsbefugnis eingeräumt, nicht aber eine Übermittlungspflicht normiert.“

Die Bestimmung dient der Umsetzung von Art. 23 Abs. 5 RL:

„(5) Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft bei einem Unternehmen, das zu einem Konzern gehört, dessen Muttergesellschaft ihren Sitz in einem Drittland hat, die Abschlussprüfung durchführt, hindern die in Absatz 1 festgelegten Bestimmungen zur Verschwiegenheitspflicht und zum Berufsgeheimnis den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft nicht daran, relevante Prüfungsunterlagen an den Konzernabschlussprüfer in einem Drittland weiterzugeben, wenn diese für die Durchführung der Prüfung des konsolidierten Abschlusses der Muttergesellschaft benötigt werden.“

Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft bei einem Unternehmen, das in einem Drittland Wertpapiere ausgegeben hat oder zu einem Konzern gehört, der den gesetzlich vorgeschriebenen konsolidierten Abschluss in einem Drittland vorlegt, die Abschlussprüfung durchführt, kann er bzw. sie die in seinem bzw. ihrem Besitz befindlichen Arbeitspapiere oder anderen Unterlagen, die die Abschlussprüfung bei diesem Unternehmen betreffen, nur unter den in Artikel 47 festgelegten Bedingungen an die zuständigen Drittlandsbehörden weiterleiten.

Die Weitergabe von Informationen an den Konzernabschlussprüfer mit Sitz in einem Drittland muss mit Kapitel IV der Richtlinie 95/46/EG sowie den geltenden nationalen Vorschriften zum Schutz personenbezogener Daten in Einklang stehen.“

Um klarzustellen, dass die datenschutzrechtlichen Bestimmungen durch diese Bestimmung jedenfalls nicht derogiert werden können, sollte noch der letzte Satz von Abs. 5 in die vorgeschlagene Bestimmung gemäß § 272 Abs. 4 eingefügt werden. Dazu wird folgende Formulierung vorgeschlagen: *„Die Weitergabe von Informationen an den Konzernabschlussprüfer mit Sitz in einem Drittland muss mit Kapitel IV der Richtlinie 95/46/EG sowie den geltenden nationalen Vorschriften zum Schutz personenbezogener Daten in Einklang stehen.“*

2.1.16 Zu § 906 Abs. 40 UGB

§ 906 Abs. 40 UGB in der geltenden Fassung wird durch den Begutachtungsentwurf gelöscht worden sein: *„§ 235 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft. § 235 Abs. 1 Z 2 und 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 sind auf nach dem 31. Mai 2015 beschlossene Umgründungsvorgänge anzuwenden und gelten für Ausschüttungsbeschlüsse nach dem 31. Dezember 2015. § 235 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 ist auf nach dem 31. Mai 2015 stattfindende Übergänge des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142 anzuwenden und gilt für Ausschüttungsbeschlüsse nach dem 31. Dezember 2015.“*

Um dies zu vermeiden, sind die neu eingefügten Absätze 40ff fortlaufend entsprechend anders zu nummerieren.

2.1.17 Zu § 906 Abs. 42 UGB

a) Vollständigkeit der Übergangsregelungen

Die vorgeschlagene Regelung ist in mehrfacher Hinsicht noch nicht mit den vorgeschlagenen Änderungen abgestimmt, zB gehört der letzte Satz gestrichen, da im BegE keine Änderungen zu § 270 Abs 4 UGB enthalten sind, die eine solche Übergangsregelung erfordern.

Zur klaren Abgrenzung der Neuregelungen wird zudem vorgeschlagen, dass die Bestimmung zum Anwendungszeitpunkt klarstellend und vereinfachend auf sämtliche Änderungen ausgedehnt wird. Davon ausgenommen ist § 270 Abs. 1 UGB, für den gemäß Art 44 VO eine gesonderte Übergangsregelung vorgesehen ist.

Auf Basis des Entwurfs wird – noch ohne Berücksichtigung unserer Vorschläge zu weiteren Anpassungen in dieser Stellungnahme - folgende Formulierung dazu vorgeschlagen:

„(42) § 269 Abs. 1a, Abs. 2 und Abs. 5, § 270 Abs. 1, Abs. 1a, Abs. 3 und Abs. 7, § 270 a, § 271 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 4, § 271a Abs. 5 bis 8, § 271c, § 272 Abs. 4, § 273 Abs. 1 und § 275 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I xx/2016 treten mit 17. Juni 2016 in Kraft. Die geänderten Bestimmungen sind mit Ausnahme von § 270 Abs. 1 erstmals auf die Abschlussprüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 16. Juni 2016 beginnen. § 270 Abs. 1 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 16. Juni 2017 beginnen.“

b) Übergangsregelungen zu § 271a Abs. 1 Z 4 UGB und § 271 Abs. 8 UGB

Nach den vorgeschlagenen Übergangsregelungen sind die geänderten Bestimmungen zur personenbezogenen Rotation (§§ 271a Abs. 1 und Abs. 8 UGB) erstmals auf die Abschlussprüfung von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 16. Juni 2017 beginnen.

Entsprechend der bisherigen Vorgehensweise zur Anwendung der Bestimmung ist im Jahr der erstmaligen Anwendung (und später) zur Beurteilung der Frage, ob eine personenbezogene Rotation bereits erforderlich ist, die Vergangenheit dahingehend zu untersuchen, ob bereits in mehr als 5 Fällen ein Bestätigungsvermerk gezeichnet wurde, wenn durch Unterbrechungen (eine „Cooling-off Periode“) von zumindest drei Jahren die Zählung jeweils neuerlich beginnt.

Durch den Umstand, dass bis dato die Cooling-off Periode nur mindestens zwei Jahre betrug, ist für einen reibungsfreien Übergang auf die geänderten Anforderungen (verlängerte Cooling-off Periode) eine Übergangsregelung erforderlich, die vorsieht, dass die bisherigen Cooling-off-Perioden auch nach der neuen Bestimmung als solche anrechenbar sind. Anderenfalls ergäbe sich als unerwünschte Wirkung eine sofortige Rotationsverpflichtung in Fällen, bei denen im Jahr der Erstanwendung der Bestimmung bereits in mehr als fünf Fällen der Bestätigungsvermerk gezeichnet wurde, und die Cooling-off Periode nicht den neuen Anforderungen von zumindest drei Jahren entsprach.

Für den Umstieg von Abschlussprüfern von PIEs, die bis dato unter die personenbezogene Rotation gemäß § 271a Abs. 1 Z 4 UGB fielen, und nun unter Art. 17 Abs. 7 VO fallen, gilt diese Problematik analog.

Zur Berücksichtigung einer solchen Übergangsregelung sollte § 906 Abs. 42 UGB um folgenden Satz ergänzt werden:

"Wurde vor der erstmaligen Anwendung von § 271a (1) Z 4 oder § 271a Abs. 8 die Prüfungstätigkeit für zumindest zwei Jahre unterbrochen, ist die Bestimmung mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich eine neuerliche Verpflichtung zur Unterbrechung der Prüfungstätigkeit

nach weiteren [fünf/sieben] Fällen der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes ergibt."

c) Erläuterungen zu Übergangsregelungen zur vorgezogenen Bestellung

In den Erläuterungen zu den Übergangsregelungen wird auf Regelungen betreffend eine vorgezogene Bestellung des Abschlussprüfers Bezug genommen, ohne dass eine solche in § 270 UGB vorgesehen wurde.

2.2 Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs zu Vorschriften zur Rechnungslegung (technischen Verbesserungen zum RÄG 2014)

Die Einleitung zu Artikel 1 nimmt nicht auf die letzte Änderung des Unternehmensgesetzbuches (durch BGBl. I Nr. 163/2015) Bezug.

2.2.1 Zu den Erläuterungen – Allgemeiner Teil

In den Erläuterungen wird im allgemeinen Teil zu den technischen Verbesserungen ausgeführt, dass diese „nur Klarheit schaffen (sollen)“ und „größere inhaltliche Änderungen sollten damit nicht verbunden sein“. Analysiert man die Auswirkungen der vorgeschlagenen Verbesserungen, ist jedoch etwa die Änderung betreffend § 906 Abs. 33 UGB nicht nur von formaler, sondern auch von inhaltlicher Bedeutung. In diesem Sinne wird vorgeschlagen, die Erläuterungen dahingehend abzuändern, dass die Verbesserungen „Klarheit schaffen und wichtige Anwendungsfragen klären“ sollen.

2.2.2 Zu den Erläuterungen – Besonderer Teil

In den Erläuterungen zu Z 11 bis 14, 17, 19, 20 und 45 sollte anstelle Z 45 richtiger Weise auf Z 44 verwiesen werden.

In den Erläuterungen zu Z 44 bis 47 sollte anstelle Z 44 richtiger Weise auf Z 45 verwiesen werden.

2.2.3 Zu § 189 Abs. 1 Z 2 lit. b UGB - Erläuterungen

Die im Begutachtungsentwurf vorgeschlagenen Erläuterungen zu den Änderungen zu § 189 Abs. 1 Z 2 lit. b UGB sind wie folgt formuliert:

„Dem Wortlaut nach erfasst der Tatbestand der lit. b die so genannte „mehrstöckige“ Offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei welcher nur weitere Offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften unbeschränkt haften, unabhängig davon, ob diese Personengesellschaften ihrerseits natürliche Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter aufweisen. Darin wird in der Literatur ein gesetzgeberisches Versehen geortet, wenn insgesamt gerade keine Haftungsbeschränkung auf das Vermögen einer juristischen Person vorliegt (Schiebel/Six in Straube, UGB II/RLG3 § 189 Rz 26 mwN). Es wird daher vorgeschlagen, nach dem Vorbild des § 264a dHGB klarzustellen, dass nur solche mehrstöckigen Personengesellschaften erfasst sind, bei denen ultimativ keine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist. Solche Personengesellschaften sollen nur nach Maßgabe der Z 3 bilanzierungspflichtig sein.“

Im letzten Satz der Erläuterungen ist unklar, worauf sich das Subjekt des Satzes „Solche Personengesellschaften“ bezieht. Daher wird vorgeschlagen, den letzten Satz wie folgt zu formulieren:

„Soweit zumindest eine natürliche Person mittel- oder unmittelbar als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist, soll die Personengesellschaft nur nach Maßgabe der Z 3 bilanzierungspflichtig sein.“

2.2.4 Zu § 906 Abs. 33 UGB - Latente Steuern aus der erstmaligen Anwendung des RÄG

In der vorgeschlagenen Einfügung zu § 906 Abs. 33 UGB wird hinsichtlich latenter Steuern aus der erstmaligen Anwendung ua auf § 198 Abs. 10 auf Z 2 lit. a UGB verwiesen. Da die Ziffer 2 als Einheit zu sehen ist, sollte der Verweis auf die ganze Ziffer erfolgen. Der anzufügende Satz sollte daher wie folgt lauten:

„Latente Steuern aus der erstmaligen Anwendung des § 198 Abs. 10 Z 2 und § 254 in Verbindung mit § 258 sind nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung nachzuerfassen.“

Betreffend die Erläuterungen zu dieser Änderung schlagen wir folgende Umformulierung vor, um die Grundlage für die Bestimmung besser zu beschreiben, und auch sämtliche Möglichkeiten, die neben einer erfolgswirksamen Erfassung bestehen, zu erfassen:

„Wenn latente Steuern aus einem Umgründungsvorgang oder Betriebserwerb im Sinn des § 198 Abs. 10 ~~Z 2 lit. a~~ oder bei Kapitalkonsolidierungen (§ 254 in Verbindung mit § 258) wegen des vor dem RÄG 2014 vorherrschenden „timing concept“ nicht ~~ergebniswirksam~~ erfasst wurden, müssten sie bei der erstmaligen Anwendung ~~der Grundsätze~~ des RÄG 2014 nach den vorgesehenen Übergangsbestimmungen ergebniswirksam nachgeholt werden. Da solche latente Steuern bei deren Entstehung jedoch grundsätzlich unter Verrechnung mit einem Geschäfts-/Firmenwert (als Residualgröße) (vgl etwa Grottel/Larenz, Beck'scher Bilanz-Kommentar¹⁰ § 274 Rz 10 mwN), und somit erfolgsneutral erfasst werden, ergibt sich hierdurch ein Widerspruch. Das stünde in Konflikt mit dem Grundprinzip latenter Steueransätze, nach dem die Buchung das Schicksal des dahinterliegenden Grundgeschäftes teilt. Es wird daher vorgeschlagen, für diese Fälle vorzusehen, dass die solcherart entstehenden latenten Steuern nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung nachzuerfassen sind. In der Regel werden De daher soll es möglich sein, solche latenten Steuern unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden sein, oder etwa wahlweise; in Einzelfällen kann auch eine Berücksichtigung im Firmenwert geboten sein zu berücksichtigen.“

2.2.5 Zu § 906 Abs. 36 UGB – Anpassung von Vorjahresbeträgen

Die vorgeschlagenen Erläuterungen zur Änderung des § 906 Abs. 36 UGB lauten wie folgt:

§ 906 Abs. 36 ordnet an, was mit den Vorjahreszahlen zu geschehen hat, wenn mit dem Inkrafttreten des RÄG 2014 ein Posten entfällt (etwa die unversteuerten Rücklagen). Diese Frage stellt sich aber nicht nur in der Bilanz, sondern auch in der Gewinn- und Verlustrechnung, weshalb statt „Vorjahresbilanz“ der weitere Begriff „Jahresabschluss des Vorjahres“ gewählt werden sollte.

Die vorgeschlagene Anpassung ist aus unserer Sicht grundsätzlich zu begrüßen, da sie der Einheitlichkeit in der Darstellung dient. Wir regen an, folgende Aspekte noch bei den diesbezüglichen Erläuterungen zu berücksichtigen:

- Es sollte in den Erläuterungen klargestellt werden, ob die geforderten Anpassungen zu den Vorjahresbeträgen auch erforderlich sind, wenn Sachverhalte nach den geänderten

Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV nach der neuen Rechtslage anderen Posten als bisher zuzuordnen sind (zB bisherige sonstige Erlöse, die künftig als Umsatzerlöse darzustellen sind).

- Es sollte in den Erläuterungen klargestellt werden, dass diese Umgliederungen ausschließlich die Darstellung im Abschluss des laufenden Geschäftsjahres betreffen und zu keiner Änderung des für das Vorjahr aufgestellten Abschlusses führen.
- Da es sich bei den Umgliederungen um reine Darstellungsfragen handelt, sollte in den Erläuterungen klargestellt werden, dass iSd § 196a Abs. 2 UGB eine Anpassung nur bei Wesentlichkeit vorzunehmen ist.

2.2.6 Zusätzliche Vorschläge zu technischen Verbesserungen

Wichtige redaktionelle Änderungsvorschläge zum RÄG 2014, die vom Begutachtungsentwurf nicht aufgegriffen werden, betreffen folgende Punkte:

- Zu § 244 Abs. 1, 2 und 7: Hinsichtlich der Einfügung des konsolidierten Corporate-Governance Berichtes und des konsolidierten Berichtes über Zahlungen an staatliche Stellen ist anzumerken, dass Abs. 1 und 2 deren Aufstellungspflicht unterschiedlich regeln, indem gemäß Abs. 2 keine Pflicht besteht. Im Lichte der §§ 267a und 267b kann dessen Erwähnung auch in Abs. 1 generell überdacht werden.
- Zu § 906 Abs. 33 und 34: Soweit im Rahmen der Übergangsvorschriften kein sofortiger Bilanzansatz der neu bewerteten Rückstellungen bzw. der latenten Steuern erfolgt, sollte (analog zur vergleichbaren Regelung in Art. X zum RLG 1990) eine Angabe zu dem zum jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht aufgehobenen Unterschiedsbetrag vorgesehen werden. Dementsprechend sollte Abs. 33 und 34 um folgenden Satz ergänzt werden: „Werden die Beträge nicht voll in die Bilanz eingestellt, sind in jedem Jahresabschluss im Anhang die Fehlbeträge auf die gebotene Rückstellung oder die gebotene Steuerabgrenzung gesondert anzugeben und zu erläutern.“
- Aktualisierung der Verweise auf die UGB-Bestimmungen zur Rechnungslegung (§§ 189 – 243 UGB) in anderen Gesetzen (Vereinsgesetz, Privatstiftungsgesetz): Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass in anderen Gesetzen vorgesehene, nicht an das RÄG 2014 angepasste UGB-Verweise als statische Verweise anzusehen sind, außer es ist eine Verweisdynamik vorgesehen (wie zB in Art. X PSG: „Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“). Trotz dieser Verweisdynamik besteht jedoch das legislative Problem, dass neue oder verschobene §§ im Rahmen der unveränderten Verweiskette (zB § 189a UGB) nicht in der Neufassung gelten, wenn dies nicht durch eine gesonderte Regelung zur Aktualisierung sämtlicher Verweise in anderen Gesetzen auf das UGB sichergestellt wird. Eine mögliche Lösung ist unseres Erachtens in dem Vorbild des § 32 Abs. 2 VerG zu sehen, der hinsichtlich der ehemaligen Novelle zum Vereinsgesetz vorgesehen hat: „Soweit in anderen Bundesgesetzen und Verordnungen auf Bestimmungen verwiesen ist, die durch dieses Bundesgesetz geändert oder aufgehoben werden, erhält die Verweisung ihren Inhalt aus den entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.“
- Zu § 22 VerG: Definition Umsatzerlöse: Abgesehen von oa Problematik betreffend die Aktualisierung der Verweise ist die Verweiskette in § 22 VerG dahingehend zu korrigieren, dass auch § 189a UGB davon umfasst ist: Nach den Regelungen des § 22 Abs. 1 VerG hat das Leitungsorgan eines Vereins, dessen gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche

Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als eine Million Euro waren, einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen und § 21 und die §§ 190 bis 193 Abs. 1 und 193 Abs. 3 bis 216 UGB sinngemäß anzuwenden. Hierbei ist auch auf § 189a UGB zu verweisen.

- Zu § 254 UGB (analog § 301 dHGB): Die Bestimmung sieht vor, dass sämtliche Bilanzposten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung mit dem beizulegenden Wert zu bewerten sind. Die Parallelbestimmung in Deutschland gemäß § 301 dHGB verfolgt einen vergleichbaren Ansatz, nimmt jedoch Rückstellungen (die nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3 dHGB zu bewerten sind) und latente Steuern (die nach § 274 Abs. 2 dHGB zu bewerten sind) aus. Die beiden Ausnahmen sind sachgerecht und sollten auch in Österreich gelten. Ob sich diese Lösung im Auslegungswege herstellen lässt, ist ungewiss. Zur Klarstellung wird vorgeschlagen, die Bestimmung umzuformulieren.

Zu weiteren inhaltlichen Änderungsvorschlägen zu den Bestimmungen zur Rechnungslegung verweisen wir insbesondere auf unsere Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf zum RÄG 2014 vom 21. Oktober 2014.

2.3 Zu Artikel 2, 3 und 4 – Änderung des Aktiengesetzes, GmbH-Gesetzes und SE-Gesetzes

2.3.1 Zu § 92 Abs. 4a Z 3 AktG (und Parallelbestimmungen) – verwendete Berichterstattung der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde (APAB)

Art. 39 Abs. 6 lit d RL lautet wie folgt:

„(6) Unbeschadet der Verantwortung der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans oder anderer Mitglieder, die von der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung des geprüften Unternehmens bestellt werden, besteht die Aufgabe des Prüfungsausschusses unter anderem darin,

(...)

d) die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses zu beobachten, insbesondere deren Leistung unter Berücksichtigung der Erkenntnisse und Schlussfolgerungen der zuständigen Behörde nach Artikel 26 Absatz 6 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“

§ 92 Abs. 4a Z 3 AktG (und Parallelbestimmungen) soll nach dem vorliegenden Entwurf wie folgt formuliert werden:

„Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören:

(...)

3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung unter Einbeziehung von Berichten, die von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde nach Art. 26 Abs. 6 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 veröffentlicht werden;“

Vergleicht man die vorgeschlagene Bestimmung in § 92 Abs. 4a Z 3 AktG mit Art. 39 Abs. 6 lit d RL, ist festzuhalten, dass der Verweis auf Berichte der Abschlussprüferaufsichtsbehörde gemäß Art. 26 Abs. 6 VO unzutreffend ist, da durch diese Bestimmung der VO keine öffentlich verfügbare Berichterstattung geregelt wird. Die Berichterstattung für die für die Aufsicht zuständigen Behörden ist in Art. 28 lit d VO geregelt, und in Österreich nach dem vorliegenden Entwurf durch § 4 Abs. 2 Z 12 APAG angesprochen. Dementsprechend sollte die Bestimmung wie folgt umformuliert werden:

„3. die Überwachung der Abschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung unter Einbeziehung von Erkenntnissen und Schlussfolgerungen in Berichten, die von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde nach § 4 Abs. 2 Z 12 APAG veröffentlicht werden;“

2.3.2 Zu § 92 Abs. 4a Z 4 AktG (und Parallelbestimmungen) - Hinweis auf Genehmigungspflicht von Nicht-Prüfungsleistungen

Die Aufgaben des Prüfungsausschusses von PIES ergeben sich in Hinkunft aus den Anforderungen der für die jeweilige Gesellschaft geltenden gesetzlichen Vorschriften (wie zB § 92 Abs. 4a AktG) und den Bestimmungen der VO, insbesondere durch Art. 5 Abs. 4 und Art. 16 VO.

Zur besseren Klarheit und Übersichtlichkeit sollten die Bestimmungen der VO an passender Stelle durch Verweise in die gesetzlichen Vorschriften integriert werden. Während dies im Hinblick auf Art. 16 VO bereits in § 92 Abs. 4a Z 7 AktG erfolgt ist, fehlt ein derartiger Verweis in Z 4 leg cit zu Art. 5 Abs. 4 VO.

Zur Berücksichtigung dieses Vorschlags ist § 92 Abs. 4a Z 4 AktG um einen Beistrich und um folgenden Halbsatz zu ergänzen: *„bei Gesellschaften im Sinn des § 189a Z 1 lit. a und lit. d UGB gilt Art. 5 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014;“*

2.3.3 Zu § 30g Abs. 4a GmbHG – Prüfungsausschüsse nur in Fällen von Aufsichtsratspflicht

§ 30g Abs. 4a Satz 1 GmbHG soll nach dem vorliegenden Entwurf wie folgt formuliert werden:

„(4a) In Gesellschaften im Sinn des § 189a Z 1 lit. a und lit. d UGB sowie in Gesellschaften, bei denen 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, ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen“.

Die derzeit geltende Bestimmung ist wie folgt formuliert:

„(4a) In aufsichtsratspflichtigen (§ 29) Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen.“

Durch die vorgeschlagenen Änderungen wird einerseits die durch die RL vorgegebene Verpflichtung umgesetzt, für PIES Prüfungsausschüsse verpflichtend vorzusehen, andererseits aber auch für besonders große Gesellschaften die Bestimmung dahingehend abgeändert, dass künftig nicht mehr (nur) an aufsichtsratspflichtige Gesellschaften angeknüpft wird. Nach dem bisherigen Verständnis des Gesetzgebers, das zuletzt auch in den Erläuterungen zum URÄG 2008 seinen Niederschlag gefunden hat⁸, war die Einrichtung eines Prüfungsausschusses nur dann geboten, wenn auch ein Aufsichtsrat vorgeschrieben ist. Weil dies auch zweckmäßig ist, wenn die Verpflichtung zur Einrichtung eines Aufsichtsrates besteht, ist vorzuschlagen, die Wortfolge *„sowie in Gesellschaften“* wieder durch die Wortfolge *„sowie in aufsichtsratspflichtigen (§ 29) Gesellschaften“* zu ersetzen.

Für die vorgeschlagene Einfügung zu § 221 Abs. 5 UGB gilt diese Anmerkung sinngemäß.

⁸ Vgl 467 der Beilagen XXIII. GP - Regierungsvorlage – Materialien, zu § 30g GmbHG.

2.3.4 Vorschriften für den Prüfungsausschuss gemäß § 51 Abs 3a SE-Gesetz

Gemäß § 51 Abs. 3a SE-Gesetz müssen die Mitglieder des Prüfungsausschusses, insbesondere der Vorsitzende des Prüfungsausschusses und der Finanzexperte mehrheitlich unabhängig und unbefangen sein. § 92 Abs. 4a AktG und § 30g Abs. 4a GmbHG verlangen die Unabhängigkeit und Unbefangenheit in Übereinstimmung mit Art. 39 Abs. 5 RL nur für den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses und den Finanzexperten. Die beschriebene Differenzierung bzw. strengere Behandlung im SE-Gesetz ist weder begründet noch sachgerecht und sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

2.3.5 Weitere redaktionelle Anmerkungen

Zusätzlich ergeben sich folgende redaktionelle Anmerkungen:

- In § 30g Abs. 4a Z 5 GmbH ist in der vorgeschlagenen Neufassung der Bestimmung der Corporate-Governance Bericht erwähnt; mangels Anwendungsbereich ist dieser zu streichen.
- In § 51 Abs. 3a SE-Gesetz wird in der vorgeschlagenen Ergänzung eines neuen letzten Satzes vor der Aufzählung sowie in Z 4a bis Z 7, statt auf den Verwaltungsrat auf den Aufsichtsrat abgestellt.
- In §§ 92 Abs. 4a Z 6 AktG, 30g Abs. 4a GmbHG und § 51 Abs. 3a Z 6 SE-Gesetz sollte die Wortfolge am Ende „des Mutterunternehmens“ entfallen, weil es um das Unternehmen selbst geht, und nicht ein übergeordnetes Mutterunternehmen.

2.4 **Zu Artikel 8 – Änderung des Bankwesengesetzes**

2.4.1 Zum Anwendungsbereich – BWG-spezifische Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse

2.4.1.1 § 43 Abs. 1a BWG: Kreditinstitute als Unternehmen von öffentlichem Interesse

Gemäß § 189a Ziff. 1 lit b UGB zählen zu den Unternehmen von öffentlichem Interesse alle in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebenen Kreditinstitute, die der Capital Requirements Regulation (VO (EU) 575/2013) unterliegen, sog. „CRR-Kreditinstitute“. Dies sind nur Institute, die zum Einlagen- und Kreditgeschäft berechtigt sind.

Durch § 43 Abs. 1a BWG wird die Anwendbarkeit der Bestimmungen des UGB zur Rechnungslegung und Prüfung – und damit des APRÄG - über den CRR-Kreditinstitutsbegriff hinaus auf alle Kreditinstitute iSd 1 § BWG, ungeachtet ihrer Rechtsform, ausgedehnt. Zu den sogenannten „BWG-Kreditinstituten“ zählen nicht nur Institute, die zum Einlagen- und Kreditgeschäft berechtigt sind, sondern darüber hinaus auch solche, die zB (nur) zum Girogeschäft, zum Depot-, Devisen-, Valuten- und/oder Effektengeschäft berechtigt sind.

Zwar sind bestimmte Sonderkreditinstitute wiederum von der Anwendung des § 43 Abs. 1a BWG ausgenommen; es verbleibt jedoch eine Gruppe von Kreditinstituten iSd BWG (zB Bausparkassen, manche in der Vermögensverwaltung tätige Privatbanken), die nach den derzeit vorgesehenen Regelungen nur aufgrund nationalen österreichischen Rechts zum „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ erhoben wird. Um ein unnötiges „gold plating“ zu vermeiden, sollte die Definition des § 43 Abs. 1a BWG wieder auf den Umfang der RL zurückgeführt werden.

§ 43 Abs. 1a BWG sollte daher lauten: „Für die Zwecke des Abs. 1 gelten Kreditinstitute gemäß § 1a Abs. 1 Z 1 BWG ungeachtet ihrer Rechtsform als Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB.“

2.4.1.2 § 43 Abs. 1a und § 9 Abs. 7 BWG– Klarstellung, dass Zweigniederlassungen von Kreditinstituten keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind

Für Zweigniederlassungen von Kreditinstituten aus Mitgliedstaaten in Österreich ist gemäß § 9 Abs. 7 iVm § 44 Abs. 4 BWG eine - prüfungspflichtige - sog. „Zweigstellenrechnung“ zu erstellen. Diese umfasst im Wesentlichen auf die einzelne Zweigniederlassung entfallende betragsmäßige Anteile an Posten aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Artikel 2 Abs. 3 der Richtlinie 89/117/EWG sieht keine Verpflichtung zur Offenlegung eines auf die Zweigniederlassung bezogenen vollständigen Teilabschlusses vor. Dies wird damit begründet, dass die Zweigniederlassung ohnehin in dem Jahresabschluss des jeweiligen Kredit- oder Finanzinstitutes erfasst ist, der nach der Richtlinie auch im Belegenheitsstaat der Zweigstelle offenzulegen ist (§ 44 Abs. 3 BWG).

Allerdings ist strittig, ob darüber hinaus eine Verpflichtung zumindest von im Firmenbuch eingetragenen Zweigniederlassungen zur Aufstellung eines solchen Teilabschlusses nach allgemeinen unternehmensrechtlichen Regeln besteht. Zweigniederlassungen ausländischer Kreditinstitute sind gemäß § 44 Abs. 1 BWG zur Aufstellung eines solchen Teilabschlusses verpflichtet.

Es könnte die – unseres Erachtens unzutreffende – Schlussfolgerung gezogen werden, dass auch Zweigniederlassungen von Kreditinstituten als Unternehmen von öffentlichem Interesse zu qualifizieren sind. Dies könnte für Zweigniederlassungen von Kreditinstituten aus Mitgliedsstaaten im Hinblick auf die unterschiedliche Ausübung von Mitgliedsstaatenwahlrechten zu problematischen Konstellationen führen, da die Beaufsichtigung des Kreditinstituts selbst sowie die Überwachung der Abschlussprüfung sich nach dem Heimlandprinzip richtet. Zweigniederlassungen ausländischer Kreditinstitute sind keine Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd § 189a Ziff 1 lit b UGB, vgl Abschnitt 2.4.1.1.

§ 43 Abs. 1a BWG sollte daher lauten: „Für die Zwecke des Abs. 1 gelten Kreditinstitute gemäß § 1a Abs. 1 Z 1 BWG ungeachtet ihrer Rechtsform als Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB. Ausgenommen sind Zweigniederlassungen ausländischer Kreditinstitute.“

2.4.2 Zu § 60a Abs. 2 BWG – Umfang der personenbezogenen Unabhängigkeitsbestimmungen

Die Bestimmungen des Art. 5 VO soll bei dezentralen Prüfungsorganisationen nur auf jene Personen angewendet werden, die die Prüfung tatsächlich durchführen. Eine Anwendung auf alle Mitglieder eines Prüfungsteams wäre überschießend und würde eine wesentliche Schlechterstellung gegenüber WP und WP-Gesellschaften bedeuten.

§ 60a Abs. 2 BWG soll daher lauten: „Art. 5 der Verordnung ... ist für die in Abs. 1 genannten Rechtsträger mit der Maßgabe anwendbar, dass die Regeln für „Abschlussprüfer“ oder „Prüfungsgesellschaften“ bei genossenschaftlichen Revisionsverbänden für die bestellten Revisoren und beim Sparkassen-Prüfungsverband für den beauftragten Prüfer gelten.“

2.4.3 Zu § 60a Abs. 3 BWG – Umfang der personenbezogenen Unabhängigkeitsbestimmungen

Der vorgeschlagene § 60a Abs. 3 BWG bestimmt, dass die Regeln zur Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nicht nur für die Revisoren, sondern auch für die Mitglieder des Prüfungsteams gelten sollen. Diese Ausdehnung der Rotationspflicht auf sämtliche Mitglieder von Prüfungsteams ist überschießend und wäre eine grobe Benachteiligung gegenüber Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

§ 60a Abs. 3 BWG soll lauten: „Art. 17 Abs. 7 der Verordnung (EU) 537/2014 ist für die in Abs. 1 genannten Rechtsträger mit der Maßgabe anwendbar, dass die Regeln für verantwortliche Prüfungspartner für die von den genossenschaftlichen Revisionsverband bestellten Revisoren bzw. für den vom Sparkassen-Prüfungsverband beauftragten Prüfer gelten.“

2.4.4 Zu § 38 BWG – Ermächtigung zur Datenweitergabe

Die Ermächtigung zur Datenweitergabe an den Konzernprüfer gemäß § 272 Abs. 4 UGB sollte ausdrücklich in § 38 Abs. 2 BWG aufgenommen werden. Wir verweisen auf die Ausführungen zu Punkt 2.1.15 dieser Stellungnahme.

2.4.5 Zu § 63a Abs. 4 BWG – Regelungen zum Prüfungsausschuss

2.4.5.1 *Weiterer Bericht des Bankprüfers an den Prüfungsausschuss neben dem zusätzlichen Bericht nach Art. 11 der VO*

Die in § 63a Abs. 4 BWG vorgesehenen Bestimmungen zum Prüfungsausschuss enthalten im 3. Satz eine Erweiterung der Berichtspflichten des Bankprüfers im Vergleich zu § 92 Abs. 4a AktG und den entsprechenden Bestimmungen im übrigen Gesellschaftsrecht. Demnach hat der Bankprüfer zumindest einmal jährlich an den Prüfungsausschuss über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse schriftlich zu berichten und diesen Bericht auf Verlangen eines Mitglieds mündlich zu erläutern. Gemäß Satz 5 hat der Abschlussprüfer außerdem einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 VO zu erstatten.

Diese Regelung ist überschießend, da wesentliche Prüfungsthemen ohnehin aufgrund der ISA laufend (vgl. Abschnitt 1.3) sowie wesentliche Überlegungen gemäß Art. 11 VO an den Prüfungsausschuss zu berichten sind. In Zusammenschau mit der bestehenden Berichtspflicht nach § 273 UGB, Art. 11 der VO, § 44 Abs. 5 und 7 BWG iZm § 63 BWG besteht keine Notwendigkeit für eine zusätzliche schriftliche Berichterstattung. Der Verweis auf Art. 11 VO in Satz 5 ist entbehrlich, da unmittelbar anwendbar.

§ 63a Abs. 4 Satz 3 und 5 BWG sind daher zu streichen.

2.4.5.2 *§ 63a Abs. 4 Satz 6 und 7 BWG – Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsausschusses*

§ 63a Abs. 4 BWG enthält in Satz 6 und 7 eigene Regelungen zur Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsausschusses. Die korrespondierende Bestimmung des § 92 Abs. 4a AktG und die entsprechenden Bestimmungen im übrigen Gesellschaftsrecht beschränken das Unabhängigkeitserfordernis auf den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses und den Finanzexperten, da dort vom Mitgliedsstaatenwahlrecht gemäß Art. 39 Abs. 5 RL Gebrauch gemacht wurde.

§ 63a Abs. 4 Satz 6 und 7 BWG sollten daher durch die Formulierung des § 92 Abs. 4a Satz 6 AktG ersetzt werden.

§ 63a Abs. 4 BWG könnte dann z.B. lauten: *„In Kreditinstituten jedweder Rechtsform, deren Bilanzsumme eine Milliarde Euro übersteigt oder die übertragbare Wertpapiere ausgegeben haben, die zum Handel an einem geregelten Markt gemäß § 1 Abs. 2 Börsegesetz 1989 zugelassen sind, ist vom Aufsichtsrat oder dem sonst nach Gesetz oder Satzung zuständigen Aufsichtsorgan des Kreditinstitutes ein Prüfungsausschuss zu bestellen, der sich aus mindestens drei Mitgliedern des Aufsichtsorgans zusammensetzt. § 92 Abs. 4a ist entsprechend anzuwenden, wobei an die Stelle des Abschlussprüfers der Bankprüfer (§ 61 Abs. 1 BWG) tritt.“*

2.4.6 Zu § 63a Abs. 4 BWG – Ausnahmen für dezentrale Prüfungsorganisationen

Der letzte Satz des Abs. 4 hat bisher gelautet: *„Z 4 und 7 finden keine Anwendung auf Institute, deren Bankprüfer gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen sind.“*

Damit waren die Unabhängigkeit und die Auswahl des Abschlussprüfers sinnvollerweise kein Thema für den Prüfungsausschuss von Kreditinstituten mit gesetzlich zuständiger Prüfungseinrichtung. Der neue Abs. 4 lässt diese Einschränkung vermissen. Die EB begründen den Entfall mit § 60a BWG. Aus § 60a BWG ergibt sich zwar indirekt eine gewisse Einschränkung der Aufgaben des Prüfungsausschusses, aber es wird nicht wirklich klar, dass sich der Prüfungsausschuss bei gesetzlich zuständigen Prüfungseinrichtungen nicht mit der Unabhängigkeit und der Auswahl des Bankprüfers zu befassen braucht. Im Sinne eines Gleichklangs mit § 24c Abs. 6 GenG, der für Genossenschaften diese Aufgaben des Prüfungsausschusses weiterhin nicht kennt, wäre die ausdrückliche Beibehaltung der bisherigen Ausnahme in § 63a Abs. 4 BWG zweckmäßig: *„Z 4 und 7 finden keine Anwendung auf Institute, deren Bankprüfer gesetzlich zuständige Prüfungseinrichtungen sind.“*

2.4.7 Zu § 107 Abs. 92 BWG – Übergangsvorschriften

§ 63 Abs. 1 BWG sieht vor, dass die Bestellung des Abschlussprüfers vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres zu erfolgen hat. Die Art. 16 und 17 VO regeln die Bestellung des Abschlussprüfers. § 107 BWG sieht vor, dass die Regelungen des BWG auf Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 16. Juni 2016 beginnen. Um Unklarheiten zu vermeiden wird vorgeschlagen, dass die Übergangsvorschriften nach dem ersten Satz folgende Bestimmung aufgenommen wird: *„Eine Bestellung des Bankprüfers (§ 60 BWG), unabhängig von der bisherigen Laufzeit des Prüfungsmandates bzw. Art. 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, ist letztmalig vor dem 17. Juni 2016 zulässig.“⁹*

⁹ Siehe dazu auch die Q&A der Europäischen Kommission, wonach die neuen Regelungen erst auf das erste Geschäftsjahr anzuwenden sind, das nach dem 17.6.2016 beginnt.
(http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf)

2.4.8 Zu § 107 Abs. 92 BWG – Übergangsvorschriften zur Mandatsdauer

Wie bereits in der Präambel erläutert, sollte ein „gold plating“ vermieden werden. Durch die Nicht-Anwendbarkeit der Verlängerungsoption des § 270a UGB werden Banken und Versicherungsunternehmen nicht nur generell strenger als vergleichbare Industrieunternehmen behandelt, sondern kommt es auch innerhalb der Banken und Versicherungsbranche zu ungleicher Behandlung.

Die beschriebene Differenzierung ist insgesamt weder begründet noch sachgerecht. Unseres Erachtens sollten daher für Banken die Regeln des § 270a UGB unverändert wie für Industrieunternehmen gelten. Hinsichtlich branchenübergreifender Kommentierung zum § 270a UGB verweisen wir auf Abschnitt 1.1.1. unserer Stellungnahme.

Dem § 107 Abs. 92 BWG sollte folgender Abs. 92a angefügt werden:

„(92a) Wenn bei Gesellschaften im Sinn des § 43 Abs. 1a BWG durch eine Bestellung nach dem 16. Juni 2016 eine Überschreitung der Höchstlaufzeit gemäß Art. 17 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfolgt und die fortlaufende Bestellung erstmalig für ein Geschäftsjahr erfolgt ist, das zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen hat, verlängert sich die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers gemäß Art. 17 Abs. 1 zweiter Unterabsatz dieser Verordnung

- 1. auf 20 Jahre, wenn der Wahl zu dieser Bestellung ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 dieser Verordnung durchgeführtes öffentliches Ausschreibungsverfahren vorausgeht, oder*
- 2. auf 24 Jahre, wenn ab dieser Bestellung mehrere Abschlussprüfer gemeinsam bestellt werden.“*

2.4.9 Notwendige Anpassungen zu § 62 BWG iZm § 271a UGB und Art. 5 VO

§ 62 BWG ergänzte bisher die Bestimmungen zur Unabhängigkeit des UGB. Dabei kam es zu erheblichen Überschneidungen mit anderen Rechtsvorschriften, wodurch es zu einer redundanten Regelung desselben Sachverhalts kam. Um vor dem Hintergrund der neu gefassten Bestimmungen zur Unabhängigkeit keine Zweifelsfragen aufkommen zu lassen bzw. die Klarheit der gesetzlichen Bestimmungen zu verbessern, schlagen wir eine weitgehende Kürzung des § 62 BWG vor.

2.4.9.1 *Ausschlussgründe, die durch andere kumulativ anwendbare Rechtsgrundlagen abgedeckt sind:*

Which will be the first relevant financial year once the new EU regulatory framework applies?

The new requirements will apply to the first financial year starting after the date of application of the new EU regulatory framework. For instance, as the new EU regulatory framework will be applicable on 17 June 2016 and that the financial year of a PIE ends on 30 June 2016, the first audit report to be produced under the new EU regulatory framework would cover the financial year ending on 30 June 2017.

- § 62 Z 3 BWG: Der Ausschließungsgrund, wonach ein Bankprüfer nicht im Ausmaß von 5% des eingezahlten Kapitals bzw. in Höhe von € 70.000 (Nennbetrag) beteiligt sein darf, hat angesichts des § 271 Abs. 2 Z 1 UGB, der jeglichen Anteilsbesitz untersagt, keinen Anwendungsbereich und kann daher ohne materielle Auswirkungen entfallen.
- § 62 Z 6 BWG: Nichtprüfungsleistungen werden bei Unternehmen von öffentlichem Interesse künftig weitgehend durch die VO geregelt. Deren umfassender Art. 5 zählt die wesentlichen verpönten Nichtprüfungsleistungen explizit auf und deckt den Tatbestand von § 62 Z 6 BWG („eine andere Tätigkeit als die Beratung für das prüfende Kreditinstitut ausübt oder bei der Erfassung von Geschäftsfällen im Rechnungswesen oder bei der Erstellung von Abschlüssen in Belangen mitwirkt, die er selbst prüfen soll“) im Zusammenspiel mit § 271 Abs. 2 Z 4 UGB ab. Ein Entfall von § 62 Z 6 BWG wäre daher sinnvoll. Hingewiesen sei darauf, dass über die Auflistung in Art. 5 VO hinausgehende Ausschließungsgründe im Bereich der Nichtprüfungsleistungen der Kommission zu melden sind.
- § 62 Z 8 BWG: Einziger Unterschied zu § 271 Abs. 2 Z 2 UGB liegt in der kritischen Frist, innerhalb welcher die genannten Tätigkeiten nicht ausgeführt werden dürfen (BWG: drei Jahre vor Bestellung, UGB: zwei Jahre vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres). Eine Vereinheitlichung der Fristen erscheint sinnvoll und könnte mittels Streichung von § 62 Z 8 BWG erreicht werden.
- § 62 Z 9 BWG: Dieser Tatbestand geht vollinhaltlich in § 271 Abs. 2 Z 2 UGB auf und hat darüber hinaus keinen ersichtlichen Anwendungsbereich. Eine unklare Formulierung im Schlussteil („und mit diesen“) birgt zudem Unklarheiten. Der Tatbestand kann ohne materielle Auswirkungen entfallen.
- § 62 Z 11 BWG: Dieser Tatbestand sollte terminologisch an die durch das URÄG 2008 um sinnlose Konstellationen bereinigte Parallelbestimmung in § 271 Abs. 2 Z 5 UGB angepasst werden. Sollte eine Streichung von Z 6 erfolgen (siehe oben), wäre in der Folge auch Z 11 überflüssig und folglich zu streichen.

2.4.9.2 *Ausschließungsgründe, die durch berufsrechtliche Anforderungen abgedeckt sind:*

- § 62 Z 1 BWG: Die von Z 1 geforderte Vorbildung wird durch die (von den jeweiligen für die Zulassung als Wirtschaftsprüfer/Revisor zuständigen Landesvertretungen zu prüfenden) Voraussetzungen zum Erwerb einer erforderlichen Berufsbefugnis sichergestellt, worauf Z 1 auch selbst verweist. Der Mehrwert einer zusätzlichen Verankerung als Ausschließungsgrund ist daher zu hinterfragen und gegebenenfalls eine Streichung des Ausschlussstatbestandes zu erwägen.
- § 62 Z 1a BWG: Es bestehen einschlägige Fortbildungsverpflichtungen für Berufsberechtigte, welche gegenüber den Landesvertretungen regelmäßig nachzuweisen sind und von den Landesvertretungen sowie im Rahmen der Abschlussprüfungs-Qualitätssicherung überwacht werden (§ 3 WT-ARL; §§ 4 bis 6 GenRevBGVO; § 1b A-QSG). Ob eine zusätzliche Adressierung dieser Thematik im Rahmen der Ausschließungsstatbestände (ohne konkret vorgegebene Mindestverpflichtung) erforderlich ist, wäre zu hinterfragen.
- § 62 Z 14 BWG: Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse und besondere Vertrauenswürdigkeit sind Voraussetzungen für den Erwerb einer erforderlichen Berufsbefugnis (§§ 9, 10 WTBG; §§ 13a, 13b GenRevG) bzw. bei nachträglichem Wegfall Grund zum Widerruf einer Zulassung. Ob eine zusätzliche Adressierung dieser

Thematik im Rahmen der Ausschließungstatbestände erforderlich ist, wäre zu hinterfragen.

Allfällige Streichungen von Tatbeständen sind in weiterer Folge insbesondere in den Aufzählungen in § 62 Z 12 und 13 BWG, aber auch in § 42 Abs. 2 Z 2 BWG zu berücksichtigen.

2.5 Zu Artikel 9 – Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016

2.5.1 Ausweitung der Übergangsregelungen gemäß 270a UGB auf Versicherungsunternehmen

Im vorliegenden Entwurf werden Banken und Versicherungsunternehmen durch die fehlenden Verweise des § 270a UGB auf § 189a Z 1 lit. b und c. UGB sowie durch § 260 Abs. 2a VAG letzter Satz aus dem Anwendungsbereich des § 270a UGB ausgenommen. Sie haben daher keine Möglichkeit zur Anwendung der einmaligen Verlängerungsoption.

Die beschriebene Differenzierung ist insgesamt weder begründet noch sachgerecht. Unseres Erachtens sollten daher für Versicherungsunternehmen die Regeln des § 270a UGB unverändert wie für Industrieunternehmen gelten. Hinsichtlich branchenübergreifender Kommentierung zum § 270a UGB verweisen wir auf Abschnitt 1.1.1. unserer Stellungnahme.

Dem § 260 Abs. 2a VAG sollte folgender Abs. 2b angefügt werden:

„(2b)

Wenn bei Gesellschaften im Sinn des § 136 Abs. 1 Z 1 bis 3 durch eine Bestellung nach dem 16. Juni 2016 eine Überschreitung der Höchstlaufzeit gemäß Art. 17 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfolgt und die fortlaufende Bestellung erstmalig für ein Geschäftsjahr erfolgt ist, das zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen hat, verlängert sich die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers gemäß Art. 17 Abs. 1

zweiter Unterabsatz dieser Verordnung

- 1. auf 20 Jahre, wenn der Wahl zu dieser Bestellung ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 dieser Verordnung durchgeführtes öffentliches Ausschreibungsverfahren vorausgeht, oder*
- 2. auf 24 Jahre, wenn ab dieser Bestellung mehrere Abschlussprüfer gemeinsam bestellt werden.“*

2.5.2 Zusatzbericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 11 VO

Der vorliegende Entwurf sieht in § 264 Abs. 6 VAG eine ausschließlich für das VAG geltende weitreichendere Vorlage des zusätzlichen Berichts gemäß Art. 11 VO vor, der bei PIE-VAG-Gesellschaften auch den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsrat vorzulegen sein soll (konsequenterweise müsste hier auch der Verwaltungsrat genannt werden). Die Ausweitung des Adressatenkreises wird durch die Vorlage des Prüfungsberichts samt dessen Anlage (aufsichtlicher Prüfungsbericht/AzP) an diesen Personenkreis begründet. Das VAG enthält hinsichtlich Vorlage des Prüfungsberichts samt etwaiger Anlagen jedoch keine sondergesetzliche Unterscheidung im Vergleich zu anderen Unternehmen. Es gilt § 273 Abs. 4 UGB.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum Prüfer von PIE-VAG-Gesellschaften diesbezüglich eine umfassendere Verpflichtung als im UGB treffen soll.

§ 264 Abs. 6 VAG ist daher unseres Erachtens ersatzlos zu streichen. Hinsichtlich branchenübergreifender Kommentierung zu den Regelungen betreffend Bericht gemäß Art. 11 VO verweisen wir auf Abschnitt 1.3 unserer Stellungnahme.

2.5.3 Vorschriften für den Aufsichtsrat

Gemäß § 123 Abs. 7 VAG dritter Satz müssen die Mitglieder des Prüfungsausschusses, insbesondere der Vorsitzende des Prüfungsausschusses und der Finanzexperte mehrheitlich unabhängig und unbefangen sein. § 92 Abs. 4a AktG verlangt die Unabhängigkeit und Unbefangenheit in Übereinstimmung mit Art. 39 Abs. 5 RL nur für den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses und den Finanzexperten. Die erläuternden Bemerkungen zu Z 2 (§ 123 Abs. 7 bis 9 VAG) geben keinen Hinweis warum Art. 39 Abs. 5 der RL nicht im VAG umgesetzt werden soll. Die beschriebene Differenzierung bzw. strengere Behandlung im VAG ist weder begründet noch sachgerecht und sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

Anderenfalls würde diese Bestimmung dazu führen, dass in Prüfungsausschüssen von Versicherungsunternehmen, die einem Versicherungskonzern angehören, mehrheitlich nicht Eigentümerversorger, die in der Regel, z.B. als Vorstand in einem übergeordneten Versicherungsunternehmen, über große versicherungsspezifische Fachkenntnis und Erfahrung verfügen, Sitz und Stimme haben, sondern Personen, die über diese Erfahrung nicht verfügen.

Ebenfalls nicht übernommen wurde die Ausnahmebestimmung für Gesellschaften, deren Mutterunternehmen (un)mittelbar mehr als 75% der Anteile halten (vgl. § 92 Abs. 4a AktG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs). Angesichts der besonderen Bedeutung von Versicherungsunternehmen wäre eine vergleichbare Regelung, die auf Mutterunternehmen auf Ebene des österreichischen Teilkonzerns abstellt, sinnvoll.

§ 123 Abs. 7 VAG sollte wie folgt lauten:

„(7) In Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen, der sich aus mindestens drei Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw. des Verwaltungsrats zusammensetzt. Dem Prüfungsausschuss muss eine Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Vorsitzender des Prüfungsausschusses oder Finanzexperte darf nicht sein, wer in den letzten drei Jahren Mitglied des Vorstandes, geschäftsführender Direktor, leitender Angestellter (§ 80 AktG) oder Abschlussprüfer der Gesellschaft war, den Bestätigungsvermerk unterfertigt hat oder aus anderen Gründen nicht unabhängig oder unbefangen ist. Die Ausschussmitglieder müssen in ihrer Gesamtheit mit dem Versicherungssektor vertraut sein. In Gesellschaften, an denen ein Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 75 Prozent der Anteile hält, muss kein Prüfungsausschuss bestellt werden, sofern im Mutterunternehmen ein solcher oder ein gleichwertiges Gremium dessen Aufgaben und sonstige Pflichten auf Konzernebene erfüllt.“

Die in § 123 Abs. 9 VAG angeführten Aufgaben des Prüfungsausschusses enthalten nicht mehr den Bericht über die Solvabilität und Finanzlage (SFCR). Der SFCR ist erstmals zum 31.12.2016 zu erstellen, wobei die Frist, innerhalb der er zu erstellen ist, 20 Wochen beträgt. In Anbetracht des Umstands, dass die bilanzfeststellenden Sitzungen in der Regel deutlich früher stattfinden, ist diese Änderung des Aufgabenbereichs des Prüfungsausschusses vernünftig. Aus demselben Grund regen wir eine Klarstellung in § 264 Abs. 1 VAG an. Da für die Erstellung der Solvenzbilanz, als Hauptbestandteil des SFCR, in der Regel auf den

finalisierten Jahresabschluss aufgesetzt wird, wird in der Praxis ein zeitgleiche Prüfung nicht möglich sein.

§ 264 Abs. 1 VAG sollte wie folgt angepasst werden:

„Das Ergebnis der Prüfung gemäß § 263 Abs. 1 und 2 ist ~~in einer Anlage zum Prüfungsbericht über den Jahresabschluss in einem gesonderten Bericht (aufsichtlicher Prüfungsbericht)~~ darzustellen.“

2.5.4 Gültigkeit von Bestellvorgängen vor 17. Juni 2016

Bei Versicherungsunternehmen hat aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen (§ 260 Abs. 1, erster Satz VAG) die Wahl des Abschlussprüfers vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres zu erfolgen. Daher sind die Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2016 gewählt und in der Regel wird die Wahl für das Geschäftsjahr 2017 vor dem 17. Juni 2016 erfolgen. Da die gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Umsetzung der VO zum Zeitpunkt der Wahl des Abschlussprüfers nicht verlautbart sind bzw. nicht vorliegen, besteht gegebenenfalls die Möglichkeit, dass durch die Wahlen der Abschlussprüfer 2016 bzw. 2017 die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung respektive die Übergangsfristen für einen Wechsel überschritten werden.

In der aktuellen Diskussion besteht nahezu vollständige Einigkeit, dass Bestellvorgänge vor dem 17. Juni 2016 für die Abschlussprüfung zum 31.12.2017 nach alter Rechtslage erfolgen und somit unabhängig von der bisherigen Laufzeit der Prüfungsmandate zulässig sind, da die Abschlussprüfer-VO erst mit diesem Datum anzuwenden ist (Art. 44 der VO). Um Rechtssicherheit für die Versicherungsunternehmen und die bereits gewählten und bestellten Abschlussprüfer zu erreichen, regen wir dennoch an, eine Klarstellung in § 341 VAG aufzunehmen, wonach bereits vor Inkrafttreten dieser gesetzlichen Regelungen erfolgte Wahlen und Bestellungen jedenfalls wirksam und rechtskonform bleiben.

Eine entsprechende Formulierung in § 341 VAG könnte wie folgt lauten:

„Eine Wahl des Abschlussprüfers (§ 260 Abs. 1), unabhängig von der bisherigen Laufzeit des Prüfungsmandates bzw. Art. 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, ist letztmalig vor dem 17. Juni 2016 zulässig.“

2.5.5 Stärkung des Abschlussprüfers durch Bestellung vor Beginn des Geschäftsjahres

Wie in unserer Stellungnahme unter Abschnitt 1.3 ausgeführt, treten wir branchenübergreifend dafür ein, dass die Bestellung des Abschlussprüfers für alle Gesellschaften in Zukunft bereits vor Beginn des Geschäftsjahres zu erfolgen hat, das geprüft werden soll.

Durch § 82 Abs. 1 VAG 1978 war das für Versicherungsunternehmen bereits in der Vergangenheit verpflichtend vorgesehen. Diese Regelung wurde auch inhaltlich unverändert in § 260 Abs. 1 Satz 1 in das VAG 2016 übernommen. Der vorliegende Entwurf sieht in § 341 VAG das Außerkrafttreten des § 260 Abs. 1 Satz 1 mit 17. Juni 2016 vor, womit zukünftige Bestellungen nicht mehr vor Beginn des Geschäftsjahres zu erfolgen hätten. Es finden sich weder im Gesetzestext noch in den erläuternden Bemerkungen zum VAG Gründe für diese Anpassung, noch ist diese Änderung in der Gegenüberstellung des VAG abgebildet. Die vergleichbare Regelung des § 63 Abs. 1 1. Satz BWG für den Bankensektor soll auch über den 17. Juni 2016 hinaus unverändert beibehalten werden. Bei der Formulierung des § 341 VAG kann es sich unseres Erachtens nur um ein Redaktionsversehen handeln.

Das Außerkrafttreten des § 260 Abs. 1 Satz 1 VAG ist unseres Erachtens ersatzlos zu streichen.

2.5.6 Detaillierte Anmerkungen zum VAG

2.5.6.1 *Zu § 123 Abs. 9 Z 4a bis 6 VAG*

In diesen Bestimmungen fehlt der Verwaltungsrat einer SE (Z 4a bis Z 6) sowie der konsolidierte Corporate Governance Bericht (Z6). Weiters ist in Z 6 der Verweis auf „das Mutterunternehmen“ zu löschen, weil es um das Unternehmen selbst geht, und nicht ein übergeordnetes Mutterunternehmen.

2.5.6.2 *Zu § 136 Abs. VAG*

§ 136 Abs. 2 VAG sieht vor, dass für die Rechnungslegung und die Abschlussprüfung von Zweigniederlassungen (ZN) aus Drittstaaten die Bestimmungen des UGB für PIE und die Abschlussprüfer-VO sinngemäß anzuwenden sind. Eine ZN verfügt weder über einen eigenen Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss noch erfolgt eine Auswahl/Bestellung. Vielmehr wird der Abschlussprüfer der ZN entweder unmittelbar durch den Leiter der ZN oder den Vorstand des Stammhauses beauftragt. Eine sinngemäße Anwendung der Bestimmungen für PIE bzw. der einschlägigen VO ist daher für ZN nur schwer möglich. Angesichts dessen und des Umstands, dass aktuell nur eine ZN in den Anwendungsbereich fallen würde, schlagen wir vor, § 136 Abs. 2 VAG dahingehend zu ändern, dass die Bestimmungen des UGB für die Rechnungslegung und die Abschlussprüfung von fünffach großen Gesellschaften sinngemäß zur Anwendung kommt.

Konsequenterweise wäre in weiterer Folge § 260 Abs. 2 sowie Abs. 2a VAG des vorliegenden Entwurfs anzupassen. ZN wären aus dem Anwendungsbereich des Abs. 2a auszunehmen und in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aufzunehmen.

2.5.6.3 *Zu § 260 Abs. 2a VAG*

Der vorliegende Entwurf zu § 260 Abs. 2a sollte richtiger Weise auf § 271a Abs. 5 bis 8 UGB anstelle Abs. 6 bis 8 verweisen.

2.5.6.4 *Zu den Erläuternden Bemerkungen zu § 341 VAG*

Die EB zu § 341 VAG führen aus, dass die Inkrafttretensbestimmung im Wesentlichen § 906 Abs. 40 UGB entspricht. Gemeint sein dürfte § 906 Abs. 42 UGB.

2.6 **Zu Artikel 13 – Änderung des Unternehmensreorganisationsgesetzes**

2.6.1 Zu § 24 – Ermittlung der fiktiven Schuldentilgungsdauer

In Abs. 2 sollte die Wortfolge „vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ aus grammatikalischen Gründen an den Beginn von Ziffer 1 verschoben werden. § 24 sollte daher wie folgt lauten:

„§ 24. (1) Zur Errechnung der fiktiven Schuldentilgungsdauer sind die in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen (§ 224 Abs. 3 B UGB) und Verbindlichkeiten (§ 224 Abs. 3 C UGB), vermindert um die im Unternehmen verfügbaren Aktiva nach § 224 Abs. 2 B III Z 2 und

B IV UGB und die nach § 225 Abs. 6 UGB von den Vorräten absetzbaren Anzahlungen, durch den Mittelüberschuss zu dividieren.

(2) Zur Ermittlung des Mittelüberschusses sind

- 1. vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag die Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen hinzuzuzählen und die Zuschreibungen zum Anlagevermögen und Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen abzuziehen und*
- 2. die Veränderung der langfristigen Rückstellungen zu berücksichtigen.“*