

# I. Einleitung

## 1. Hintergründe und zentrale Punkte des APRÄG 2016

### 1.1. Einführung

Das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016<sup>1</sup> (APRÄG 2016) ist am 17. Juni 2016 in Kraft getreten. Österreich war damit unter den ersten zehn Mitgliedstaaten, welche die durch die Änderungs-Richtlinie 2014/56/EU<sup>2</sup> (im Folgenden als „*Änderungs-RL*“ bezeichnet) neu gefassten Regelungen der Abschlussprüfungs-Richtlinie 2006/43/EG<sup>3</sup> (im Folgenden als „*Abschlussprüfungs-RL*“ bezeichnet) zeitgerecht umsetzen konnten. Die zeitgleich mit der Änderungs-RL veröffentlichte Verordnung (EU) 537/2014<sup>4</sup> (im Folgenden als „*Abschlussprüfungs-VO*“ bezeichnet) ist in allen Mitgliedstaaten – auch ohne Umsetzungsmaßnahmen – seit 17. Juni 2016 anzuwenden.

Nach der Finanzkrise 2008 hatte es sich die Europäische Kommission (im Folgenden als „*EK*“ bezeichnet) zum Ziel gesetzt, das erschütterte Vertrauen in die Abschlussprüfung wiederherzustellen. Dazu hat sie ein umfangreiches und tiefgreifendes Reformpaket geschnürt: Einerseits wurde die Abschlussprüfungs-RL aus 2006 durch eine Änderungs-RL novelliert und dabei präzisiert und ergänzt; diese Richtlinie war nun bis 17. Juni 2016 in österreichisches Recht umzusetzen. Andererseits – und das war die noch viel einschneidendere Maßnahme – hat die EK eine Verordnung zur Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgeschlagen und – nach einigen Entschärfungen – deren Beschlussfassung erreicht. Diese Abschlussprüfungs-VO ist seit 17. Juni 2016 unmittelbar anzuwenden, sie erforderte also keine nationalen Umsetzungsmaßnahmen.

---

1 BGBl I 43/2016.

2 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

3 Richtlinie 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.

4 Verordnung (EU) 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

Im APRÄG 2016 finden sich allerdings – neben den Umsetzungsbestimmungen zur Änderungs-RL – auch Klarstellungen, in denen auf den Vorrang der Abschlussprüfungs-VO hingewiesen wird, und weiters Bestimmungen, mit denen in der Abschlussprüfungs-VO enthaltene Wahlrechte ausgeübt werden; dies ist durchwegs im Sinn von Erleichterungen geschehen.

Die Abschlussprüfungs-RL enthält vor allem Normen, die für alle Abschlussprüfungen gelten. Es gibt aber auch einzelne Abschnitte, die nur Unternehmen von öffentlichem Interesse betreffen.

Dagegen sind die Bestimmungen der Abschlussprüfungs-VO nur an die volkswirtschaftlich besonders wichtigen Unternehmen und deren Abschlussprüfer gerichtet, nämlich an die Unternehmen von öffentlichem Interesse, sog *Public Interest Entities*, die als PIEs abgekürzt werden.<sup>5</sup> Das sind kapitalmarktorientierte Unternehmen, also Unternehmen, deren Aktien oder andere übertragbare Wertpapiere an einem geregelten Markt notieren; in Österreich umfasst diese Kategorie derzeit in etwa 120 Unternehmen, etwa 70 davon sind Gesellschaften, deren Aktien börsennotiert sind.

Weiters sind Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen<sup>6</sup> ebenfalls als Unternehmen von öffentlichem Interesse definiert. Die Mitgliedstaaten können auch eine vierte Kategorie schaffen, indem sie besonders wichtige Unternehmen ausdrücklich zu Public Interest Entities erklären. Das ist in Österreich bisher zB mit der Wiener Börse AG und im Bereich der Kreditinstitute geschehen.<sup>7</sup>

## 1.2. Regelungsinhalt der beiden Rechtsakte, Entscheidungen des österreichischen Gesetzgebers

### 1.2.1. Bisher geltende Rechtslage

Die Ausgangslage für diesen Gesetzgebungsprozess, also die bisher geltende europarechtliche und österreichische Rechtslage im Bereich der Abschlussprüfung, sei kurz in Erinnerung gerufen:

Auf europäischer Ebene gab es schon seit 1983 eine Abschlussprüfungs-Richtlinie<sup>8</sup>, die früher auch 8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie genannt wurde, und die

---

5 Für die genaue Definition siehe Punkt 2 des Einleitungskapitels.

6 Zur Erläuterung der Definition in der Abschlussprüfungs-RL sowie im BWG und im VAG 2016 vgl unter Punkt 2 des Einleitungskapitels zu PIEs.

7 § 8 Abs 4 BörseG. Nach § 43 Abs 1a BWG iVm § 189a Z 1 lit d UGB werden zudem alle „BWG-Kreditinstitute“ (dh Unternehmen, die ein Bankgeschäft nach § 1 Abs 1 BWG betreiben) ungeachtet ihrer Rechtsform als PIEs definiert, während § 189a Z 1 lit b UGB nur Kapitalgesellschaften umfasst. Zu den Ausnahmen davon vgl Punkt 2 des Einleitungskapitels zu PIEs.

8 Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen.

# II. Durch das APRÄG 2016 novellierte Gesetzestexte mit Erläuterungen

## 1. Änderung des Unternehmensgesetzbuches durch Artikel 1 des APRÄG 2016

### Andere Auflösungsgründe

**§ 185.** (1) Wird der vereinbarte Zweck erreicht oder seine Erreichung unmöglich, so endet die stille Gesellschaft, auch wenn sie auf bestimmte Zeit eingegangen worden und diese Zeit noch nicht abgelaufen ist.

(2) Die stille Gesellschaft wird ferner durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Unternehmens *oder Vermögens* aufgelöst. § 136 über die Fürsorgepflicht beim Tod oder Konkurs eines Gesellschafters ist sinngemäß anzuwenden.

### Auseinandersetzung

**§ 186.** (1) Nach der Auflösung der Gesellschaft hat sich der Inhaber des Unternehmens *oder Vermögens* mit dem stillen Gesellschafter auseinanderzusetzen und dessen Guthaben in Geld zu berichtigen.

(2) Die zur Zeit der Auflösung schwebenden Geschäfte werden von dem Inhaber des Unternehmens *oder Vermögens* abgewickelt. Der stille Gesellschafter nimmt teil an dem Gewinn oder Verlust, der sich aus diesen Geschäften ergibt.

(3) Er kann am Schluß jedes Geschäftsjahrs Rechenschaft über die inzwischen beendigten Geschäfte, Auszahlung des ihm gebührenden Betrags und Auskunft über den Stand der noch schwebenden Geschäfte verlangen.

### Konkurs des Inhabers

**§ 187.** (1) Wird über das Vermögen des Inhabers des Unternehmens *oder Vermögens* das Konkursverfahren eröffnet, so kann der stille Gesellschafter wegen

der Einlage, soweit sie den Betrag des auf ihn fallenden Anteils am Verlust übersteigt, seine Forderung als Insolvenzgläubiger geltend machen.

(2) Ist die Einlage zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht zur Gänze geleistet worden, so hat sie der stille Gesellschafter bis zu dem Betrag, welcher zur Deckung seines Anteils am Verlust erforderlich ist, zur Insolvenzmasse einzuzahlen.

### Anfechtung im Insolvenzverfahren

**§ 188.** (1) Ist auf Grund einer in dem letzten Jahr vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwischen dem Inhaber des Unternehmens *oder Vermögens* und dem stillen Gesellschafter getroffenen Vereinbarung diesem die Einlage ganz oder teilweise zurückgewährt oder sein Anteil an dem entstandenen Verlust ganz oder teilweise erlassen worden, so kann die Rückgewähr oder der Erlaß vom Masse- oder Sanierungsverwalter angefochten werden. Es begründet keinen Unterschied, ob die Rückgewähr oder der Erlaß unter Auflösung der Gesellschaft stattgefunden hat oder nicht.

(2) Die Anfechtung ist ausgeschlossen, wenn das Insolvenzverfahren in Umständen seinen Grund hat, die erst nach der Vereinbarung der Rückgewähr oder des Erlasses eingetreten sind.

(3) Die Vorschriften der Insolvenzordnung über die Geltendmachung der Anfechtung und deren Wirkung finden Anwendung.

### ErläutRV zu §§ 185 bis 188 UGB

*Um Unklarheiten zu vermeiden, soll die mit dem GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, in § 179 UGB vorgenommene Ausweitung des Anwendungsbereichs der stillen Gesellschaft auf Beteiligungen am Vermögen eines anderen auch in den übrigen Bestimmungen des Dritten Abschnitts des Zweiten Buchs ausdrücklich ihren Niederschlag finden. Eine Inkrafttretens-Bestimmung ist für diese Klarstellung nicht erforderlich.*

### Praxiskommentierung

#### Zu § 185 Abs 2, § 186 Abs 1 und 2, § 187 Abs 1 und § 188 Abs 1 UGB:

Die durch das APRÄG 2016 vorgenommenen Änderungen in den § 185 Abs 2, § 186 Abs 1 und 2, § 187 Abs 1 sowie § 188 Abs 1 UGB tragen der durch das GesbR-Reformgesetz<sup>1</sup> erfolgten Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 179 UGB Rechnung.<sup>2</sup> § 179 UGB in der Fassung des GesbR-Reformgesetzes ermöglicht eine Beteiligung als stiller Gesellschafter an einer (auch nicht unternehmenstragenden) GesbR und darüber hinaus, im Gegensatz zur Rechtslage vor Inkrafttreten der GesbR-Reform mit (grundsätzlich) 1. Jänner 2015, an „jedem sonstigen Vermögen“.<sup>3</sup>

1 BGBl I 2014/83.

2 Vgl ErläutRV 1109 BlgNR 25. GP 5.

3 *Trenker in Torggler*, UGB<sup>2</sup> § 179 Rz 2a.

schlussprüfer im Rahmen des sog Transparenzschreibens gemäß § 270 Abs 1a UGB alle Umstände darzulegen und zu dokumentieren, die seine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten sowie jene Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen. Eine weitere schriftliche Berichtspflicht zu einem späteren Zeitpunkt zur Bestätigung der Unabhängigkeit war bislang gesetzlich nicht vorgesehen. Auch gemäß ISA 260.17 (revised) hat der Abschlussprüfer bei kapitalmarktorientierten Unternehmen eine Erklärung über seine Unabhängigkeit abzugeben, wobei der Zeitpunkt dieser Kommunikation nicht explizit definiert wird und nur allgemein festgehalten wird, dass die Kommunikation in angemessener Zeit zu erfolgen hat (ISA 260.21).

Neu ist daher im Zusatzbericht, dass der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit nochmals zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich nach Durchführung der Prüfung, bestätigen muss. Gefordert wird dabei eine Bestätigung der Unabhängigkeit nach Art 6 Abs 2 lit a Abschlussprüfungs-VO. Diese betrifft die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw der Prüfungsgesellschaft, des Prüfungspartners und der Mitglieder der höheren Führungsebene und des Leitungspersonals. Da Art 6 Abs 2 lit a Abschlussprüfungs-VO ganz allgemein von der Erklärung der Unabhängigkeit spricht, ohne dabei auf die Einhaltung einzelner Vorschriften zur Unabhängigkeit explizit Bezug zu nehmen, wird wohl davon auszugehen sein, dass sich die Bestätigung auf die Einhaltung aller in Betracht kommenden relevanten Regelungen zur Unabhängigkeit beziehen muss. Allerdings darf nach Ansicht der Autoren der Verweis auf Art 6 Abschlussprüfungs-VO nicht so ausgelegt werden, dass für fünffach große Gesellschaften die Unabhängigkeitsvorschriften iSd der Abschlussprüfungs-VO zu bestätigen sind, da diese Unternehmen nicht in den Anwendungsbereich der Abschlussprüfungs-VO fallen.

### **3.4.2. Angabe des verantwortlichen Prüfungspartners (Art 11 Abs 2 lit b Abschlussprüfungs-VO)**

Obwohl es gesetzlich bislang nicht ausdrücklich vorgesehen war, besteht bereits nach KFS/PG 2 die berufsrechtliche Verpflichtung, den *verantwortlichen Wirtschaftsprüfer* im Prüfungsbericht anzugeben.<sup>27</sup> Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer ist die für die ordnungsmäßige Durchführung eines Auftrags verantwortliche Person. Bei Gesellschaften handelt es sich hierbei um die gemäß § 88 Abs 7 WTBG dem Auftraggeber bekannt zu gebende Person.<sup>28</sup>

Die Abschlussprüfungs-VO spricht von der Angabe des verantwortlichen *Prüfungspartners*. Der Begriff „Partner“ ist ein im österreichischen Recht unbestimmter Begriff. In Art 2 Z 16 Abschlussprüfungs-RL wird der verantwortliche Prüfungspartner als der Abschlussprüfer definiert, der von einer Prüfungsgesell-

<sup>27</sup> KFS/PG 2 (Stand Juni 2015) Rz 17.

<sup>28</sup> IWP/PG 7 (Stand Juni 2014) Rz 8.

schaft für ein bestimmtes Prüfungsmandat als für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft vorrangig verantwortlich bestimmt ist oder der Abschlussprüfer, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet.

Da bereits nach geltender Rechtslage der verantwortliche Wirtschaftsprüfer iSd § 88 WTBG gemäß § 96 WTBG den Bestätigungsvermerk zu unterschreiben hat, ist dieser sohin jedenfalls von der Definition des verantwortlichen Prüfungspartners umfasst. Im Fall von Konzernabschlussprüfungen sind neben dem Konzernprüfer auch weitere Teilbereichsprüfer – sofern die Kriterien von Art 2 Z 16 lit b Abschlussprüfungs-RL zutreffen<sup>29</sup> – anzuführen.

### **3.4.3. Hinweise in Bezug auf die Tätigkeit anderer Abschlussprüfer außerhalb des Netzwerks bzw Sachverständige sowie Bestätigung ihrer Unabhängigkeit (Art 11 Abs 2 lit c Abschlussprüfungs-VO)**

Eine Berichtspflicht des Abschlussprüfers zur Verwertung von Arbeiten anderer Prüfer, die nicht dem Netzwerk angehören, oder externer Sachverständiger sowie zu deren Unabhängigkeit war bislang in Österreich nicht ausdrücklich vorgesehen. Der Abschlussprüfer ist zwar verpflichtet, die Objektivität eines Sachverständigen zu beurteilen,<sup>30</sup> eine explizite Berichtspflicht darüber gegenüber dem geprüften Unternehmen bestand aber bislang nicht. Allerdings war es auch bisher durchaus gängige Praxis, im Rahmen der Erörterung der Prüfungsergebnisse auf die Verwertung wesentlicher Arbeiten externer Personen hinzuweisen.<sup>31</sup> Im Zusatzbericht sind nunmehr Hinweise in Bezug auf die Tätigkeit anderer Abschlussprüfer außerhalb des Netzwerks bzw Sachverständiger sowie die Bestätigung ihrer jeweiligen Unabhängigkeit anzuführen. Die Grundlagen für diese Erklärung ergeben sich aus ISA 600.40 (b) und ISA 620.9.

### **3.4.4. Beschreibung der Art, der Häufigkeit und des Umfangs der Kommunikation einschließlich der Zeitpunkte der Zusammenkünfte (Art 11 Abs 2 lit d Abschlussprüfungs-VO)**

Der Abschlussprüfer war bislang gesetzlich nicht verpflichtet, seine Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss, dem Aufsichtsrat oder dem Vorstand in schriftlicher Form festzuhalten und darüber zu berichten. Allerdings sieht die C-Regel 81a ÖCGK bereits vor, dass der Abschlussprüfer zusätzlich zu den im Gesetz vorgesehenen Fällen zu einer weiteren Sitzung des Prüfungsausschusses einzuladen ist, in welcher festzulegen ist, wie die wechselseitige Kommunikation zwischen (Konzern-)Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss zu erfolgen hat. Auch gemäß ISA 620.18 (revised) hat der Abschlussprüfer sich mit den für die Überwachung

---

29 Verantwortlicher Prüfungspartner im Fall einer Konzernabschlussprüfung ist mindestens der Abschlussprüfer, der als für die Durchführung der Abschlussprüfung auf Konzernebene vorrangig verantwortlich bestimmt ist und der Abschlussprüfer, der auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften vorrangig verantwortlich bestimmt ist (Art 2 Z 16 lit b Abschlussprüfungs-RL).

30 ISA 620.9.

31 Siehe so auch für Deutschland IDW PS 450 (Stand 2012) Rz 57.

|  | Prüfungsausschuss bei Non-PIEs | Prüfungsausschuss bei PIEs                                     |                  |
|--|--------------------------------|--|------------------|
|  |                                | Neubestellung  | Wiederbestellung |
| Verpflichtung des Prüfungsausschusses zur Durchführung eines Auswahlverfahrens gemäß Art 16 Abs 3 Abschlussprüfungs-VO   | Nein                           | Ja   | Nein             |
| Anforderungen an die Empfehlung des Prüfungsausschusses:   |                                |  |                  |
| • Begründung erforderlich  | Nein                           | Ja   | Nein             |
| • Angabe eines Vorschlags für einen Prüfer ist ausreichend   | Ja                             | Nein<br>(zumindest zwei Vorschläge und Angabe einer Präferenz) | Ja               |
| • Erklärung erforderlich, dass die Empfehlung frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Dritte ist und dem Prüfungsausschuss keine Vertragsklausel auferlegt wurde | Nein                           | Ja   | Ja               |

Tab 11: Rolle des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers

#### 4.3.2. Überwachung der Einhaltung der Rotationspflichten (Art 6 iVm Art 17 Abschlussprüfungs-VO)

Gemäß Art 6 Abschlussprüfungs-VO hat der Abschlussprüfer gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich schriftlich seine Unabhängigkeit vom geprüften Unternehmen zu erklären. Das schließt ua auch eine Erklärung der Einhaltung der in Art 17 Abschlussprüfungs-VO festgelegten Rotationsfristen mit ein.<sup>81</sup> Der Prüfungsausschuss eines PIEs hat im Rahmen der Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch die Unabhängigkeit gemäß Art 6 Abschlussprüfungs-VO<sup>82</sup> und sohin auch die Einhaltung der Rotationsfristen zu überwachen.

Besonders komplex könnte die Handhabung der Rotationsregelungen für grenzüberschreitend tätige Konzerne werden, insbesondere dann, wenn für Mutter- und Tochterunternehmen unterschiedliche Rotationsfristen gelten. Bei divergierenden Regelungen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten zur Rotationsperiode werden die Prüfungsausschüsse diese Inkongruenzen bei der Planung der Auswahl der Abschlussprüfer im Konzern berücksichtigen müssen.<sup>83</sup>

81 Art 6 Abs 1 lit b Abschlussprüfungs-VO.

82 Art 39 Abs 6 lit e Abschlussprüfungs-RL.

83 Siehe hierzu auch *Lanfermann*, Zur Zulässigkeit von Nicht-Prüfungsleistungen nach der EU-Abschlussprüferverordnung, BB 2014, 2348.

### 4.3.3. Überprüfung der Einhaltung des Verbots für bestimmte Nichtprüfungsleistungen (Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO)

Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO enthält einen Katalog verbotener Nichtprüfungsleistungen (sog „Black List“), dessen Einhaltung durch den Prüfungsausschuss des PIEs sicherzustellen ist, wobei in § 271a Abs 6 UGB vom Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht worden ist, Steuerberatungsleistungen gemäß Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit a (i) und (iv) bis (vii) Abschlussprüfungs-VO oder Bewertungsleistungen gemäß Art 5 Abs 1 Unterabs 2 lit f Abschlussprüfungs-VO bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zuzulassen. Zur Frage, welche Nichtprüfungsleistungen verboten sind, siehe die Kommentierung zu § 271a UGB.

#### a) Anwendungsbereich des Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO und anwendbares Recht

Der Prüfungsausschuss wird iZm der Überwachung der Einhaltung der verbotenen Nichtprüfungsleistungen vor eine komplexe Herausforderung gestellt. Dies resultiert vor allem daher, dass der Kreis der betroffenen Abschlussprüfer wie auch der Kreis der betroffenen Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO fallen, sehr weit ist. Das Verbot der direkten oder indirekten Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gemäß Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO betrifft nicht nur den Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft des PIEs selbst, sondern auch jedes Mitglied seines Netzwerks. Der Begriff des „Netzwerks“ ist in Art 2 Z 7 Abschlussprüfungs-RL 2006/43/EG definiert (in Österreich in § 271b UGB umgesetzt) und hat durch die jetzige Reform der Abschlussprüfung keine Änderung erfahren.<sup>84</sup> Dabei hat der Prüfungsausschuss des PIEs zu beachten, dass der Abschlussprüfer oder ein Mitglied des Prüfernetzwerks eine verbotene Nichtprüfungsleistung iSd Art 5 Abs 1 Abschlussprüfungs-VO an folgende Unternehmen nicht erbringen darf:

- an das geprüfte PIE
- an das Mutterunternehmen des PIEs mit Sitz in der EU
- an ein vom PIE beherrschtes Unternehmen mit Sitz in der EU

Dabei ist es irrelevant, ob das neben dem PIE in Frage kommende Mutterunternehmen bzw die beherrschten Unternehmen ebenfalls PIEs sind.<sup>85</sup> Die Begriffe „Mutterunternehmen“ bzw „beherrschte Unternehmen“ werden weder in der Abschlussprüfungs-RL noch in der Abschlussprüfungs-VO definiert. Gemäß Art 2 Nr 9 der Bilanzrichtlinie (2013/43/EU) ist ein „Mutterunternehmen“ ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen kontrolliert. Das können auch „mittelbare Mutterunternehmen“ (Großmutter etc) sein, sodass davon auszugehen ist, dass in den Anwendungsbereich des Art 5 Abs 1 Abschlussprü-

---

84 Zum Netzwerkbegriff siehe auch *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 108 ff.

85 Vgl IDW-Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie (Stand 11. April 2016) 36.

*Abschlussprüfung die Anpassungen des UGB wegen der Umsetzung der Abschlussprüfungs-RL (idF. 2014/56/EU) bzw. die Abschlussprüfungs-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014).*

*Für sämtliche Kreditinstitute gilt die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung des Abschlussprüfers (externe Rotation) gemäß der Abschlussprüfungs-VO und nicht die gemäß § 270a UGB.*

### **Begründung zum Abänderungsantrag AA-156 25.GP zu § 43 BWG**

[Anmerkung: Mit Abänderungsantrag AA-156 25. GP wurde der Entwurf insofern geändert, als nun auch für Kreditinstitute die Verlängerungsmöglichkeit gemäß § 270a UGB gilt. Im Ergebnis führt dies dazu, dass § 43 BWG unverändert geblieben ist. Dazu findet sich im Abänderungsantrag folgende Begründung:]

*Da somit auch § 270a UGB für Kreditinstitute anwendbar ist, kann eine Gruppe von Unternehmen, die schon in den nächsten Jahren den Abschlussprüfer wechseln müssten, ein einmalige Verlängerungsmöglichkeit in Anspruch nehmen.*

### **Praxiskomentierung**

#### **Zu § 43 Abs 1 BWG:**

Nach § 43 Abs 1 BWG sind auf Jahresabschlüsse, Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte sowie deren Prüfung und Offenlegung die Bestimmungen des Dritten Buches des UGB mit gewissen taxativ aufgezählten Ausnahmeregelungen anzuwenden. Das Dritte Buch des UGB umfasst die §§ 189 bis 285. Nicht anzuwenden sind die Bestimmungen der §§ 223 Abs 6, 224, 226 Abs 5, 227, 231, 232 Abs 5, 237 Abs 1 Z 2 und 5, 238 Abs 1 Z 13, 240, 246, 249 Abs 1, 275 Abs 2, 278, 279 und 280a UGB.

Durch das APRÄG 2016 hat sich § 43 Abs 1 BWG nicht geändert. Während in der Regierungsvorlage zum APRÄG 2016<sup>1</sup> in § 43 Abs 1 BWG noch vorgesehen war, dass die Bestimmung des neuen § 270a UGB für Kreditinstitute nicht gilt, wurde im Rahmen eines Abänderungsantrags<sup>2</sup> der Verweis auf § 270a UGB gestrichen. Damit gilt auch für Kreditinstitute (also auch für Kreditinstitute, die unter § 189a Z 1 lit b UGB fallen; siehe hierzu Abschnitt 2.1.2. im Einleitungskapitel zu PIEs) die in § 270a UGB vorgesehene eingeschränkte und einmalige Möglichkeit, bei sog „Kurzzeitmandaten“ bei Durchführung einer „öffentlichen Ausschreibung“ bzw eines „Joint Audit“ die Frist der externen Rotation zu verlängern (siehe hierzu die Kommentierung zu § 270a UGB).

Es sei darauf hingewiesen, dass § 271a UGB nicht zu den in § 43 BWG ausgeschlossenen Bestimmungen zählt, sodass auch der Abschlussprüfer von Kreditinstituten bei Vorliegen der in § 271a Abs 6 UGB genannten Voraussetzungen bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen erbringen darf (siehe hierzu auch die Kommentierung zu § 271a Abs 6 UGB).

---

<sup>1</sup> ErläutRV 1109 BlgNR 25. GP.

<sup>2</sup> AA-156 BlgNR 25. GP.

**§ 57.** (1) Forderungen von Kreditinstituten, Wertpapiere mit Ausnahme jener, die wie Anlagevermögen bewertet sind oder Teil des Handelsbestandes sind, Forderungen an Kreditinstitute sowie Ausleihungen an Nichtbanken können zu einem niedrigeren Wert angesetzt werden, als sich aus der Anwendung der Bestimmungen der §§ 203, 206 und 207 UGB ergeben würde, soweit dies aus Gründen der Vorsicht in Anbetracht der besonderen bankgeschäftlichen Risiken erforderlich ist. Die Abweichung zu den Wertansätzen gemäß den §§ 203, 206, und 207 UGB darf 4 vH des Gesamtbetrages der angeführten Vermögensgegenstände nicht übersteigen. § 201 Abs. 2 Z 4 UGB ist unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Bankgeschäftes anzuwenden.

(2) Der nach Abs. 1 gebildete Wertansatz darf so lange beibehalten werden, bis das Kreditinstitut beschließt, den Wertansatz anzupassen.

(3) Kreditinstitute dürfen auf der Passivseite ihrer Bilanz zur Sicherung gegen allgemeine Bankrisiken einen Sonderposten 6A mit der Bezeichnung „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ bilden. In diesen Fonds können jene Beträge eingestellt werden, die das Kreditinstitut zur Deckung besonderer bankgeschäftlicher Risiken aus Gründen der Vorsicht für geboten erachtet. Die Zu- und Abgänge des Fonds sind in der Bilanz des Kreditinstitutes gesondert auszuweisen. Der Fonds muß dem Kreditinstitut zum Ausgleich von Verlusten unbeschränkt und sofort zur Verfügung stehen.

(4) Der Saldo der Zuweisungen und Entnahmen vom „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ ist gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

(5) Die Kreditinstitute haben eine Haftrücklage zu bilden. Diese beträgt 1 vH der Bemessungsgrundlage gemäß Art. 92 Abs. 3 lit. a der Verordnung (EU) Nr. 575/2013. Kreditinstitute, die ihre Eigenmittelanforderungen für das Marktrisiko gemäß Teil 3 Titel IV der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 ermitteln, haben der Bemessungsgrundlage das 12,5-fache des Eigenmittelerfordernisses für das Positionsrisiko (Teil 3 Titel IV Kapitel 2 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013) hinzuzurechnen. Die Haftrücklage ist keine Rücklage im Sinne des § 183 AktG. ***Eine Auflösung der Haftrücklage darf nur insoweit erfolgen, als dies zur Erfüllung von Verpflichtungen im Sicherungsfall (§ 9 ESAEG) oder Entschädigungsfall (§ 46 ESAEG) oder zur Deckung sonstiger im Jahresabschluss auszuweisender Verluste erforderlich ist.*** Die Haftrücklage ist im Ausmaß des aufgelösten Betrages längstens innerhalb der folgenden fünf Geschäftsjahre wieder aufzufüllen. Die Zuweisung und Auflösung der Haftrücklage ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

#### **ErläutRV zu § 57 Abs 5 BWG**

*Durch die Neuerlassung dieser Bestimmung wird ein redaktioneller Fehler, der im Rahmen der Novelle BGBl. I Nr. 117/2015 entstanden ist, behoben. Durch Bundesgesetzblatt BGBl. I Nr. 117/*