

An das
Bundesministeriums für Justiz
z. H. Herrn Dr. Hopf

Museumstraße 7
1070 Wien

Per Mail an: kzl.b@bmj.gv.at

31. Oktober 2007

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das SE-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Spaltungsgesetz und das Luftfahrtgesetz geändert werden (Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 – URÄG 2008)

Sehr geehrte Damen und Herren!

Das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer („iwp“) und die Kammer der Wirtschaftstreuhänder („KWT“) erlauben sich, in der Beilage die gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf eines URÄG 2008 zu übermitteln.

Sollten sich Unklarheiten bei zu den einzelnen Anmerkungen ergeben, stehen wir Ihnen für Rückfragen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Aslan Milla

Präsident des
Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer

Mag. Klaus Hübner

Präsident der
Kammer der Wirtschaftstreuhänder

Beilagen erwähnt

Beilage

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch (UGB), das Aktiengesetz (AktG), das GmbH-Gesetz (GmbHG), das SE-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Spaltungsgesetz und das Luftfahrtgesetz geändert werden (Unternehmensrechts-Änderungsgesetz

2008 – URÄG 2008)

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

1. Anmerkungen zu wichtigen Regelungen aus berufsständischer Sicht

1.1. Neue Berichtspflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 UGB

Gemäß § 273 Abs. 2 UGB S. 1 idF URÄG 2008 ist vorgesehen, dass der Abschlussprüfer in Hinkunft „über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse sowie über Beanstandungen zu berichten (hat), die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist“. Zu dieser Regelung ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Die Änderung in § 273 Abs. 2 wird in den erläuternden Bemerkungen (EB) begründet mit Art 41. Abs. 4 der Abschlussprüfungs-RL¹ sowie der verstärkten Einbindung des Aufsichtsrats in die Wirtschaftsprüfung. Berichtsadressat sind alle Aufsichtsratsmitglieder. Die Bestimmung soll für alle prüfpflichtigen Gesellschaften gelten. Die Pflicht zur Berichterstattung wird mit dem Management Letter nach Frage 79 des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK)² verglichen. Zur Frage, wann die Berichtspflicht auszuüben ist, findet sich keine Anmerkung in den EB. Eine nähere Konkretisierung zu den zu berichtenden „wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen“ findet sich ebenso nicht. Als berichtspflichtige

¹ 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 48/253/EWG des Rates.

² Vgl. Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance; <http://www.corporate-governance.at>.

„Beanstandungen“ werden in den EB insbesondere die „wesentlichen Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechungslegungsprozesses“ angeführt. **Vergleicht man die oben erwähnten Vorschriften mit den genannten Vorschriften der Richtlinie, ist festzustellen, dass diese wesentlich über die Anforderungen der Richtlinie hinausgehen und von uns aus nachfolgenden Gründen strikt abgelehnt werden:**

- Die Berichtspflicht wird im Vergleich zur Abschlussprüfungs-Richtlinie in inhaltlicher Hinsicht erweitert, indem der Abschlussprüfer auch über sämtliche gewonnenen „Erkenntnisse und Beanstandungen“ zu berichten hat, „soweit dies(e) für die Überwachung der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens von Bedeutung“ sind. Da es (nur) die Aufgabe der Abschlussprüfung ist, den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss auf seine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit zu prüfen³, jedoch nicht den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, ist mit der Abgabe eines Bestätigungsvermerkes kein Urteil über die Wirtschaftlichkeit bzw. über die Qualität der Geschäftsführung verbunden. **Eine Prüfung der Zweckmäßigkeit oder Wirtschaftlichkeit der vom Vorstand veranlassten Transaktionen ist somit nicht Aufgabe der Abschlussprüfung**, sondern gehört u.a. zu den Aufgaben des Aufsichtsrates, der eine eigenständige Prüfung des Abschlusses vorzunehmen hat.⁴ **Da diese Anforderungen durch eine Abschlussprüfung somit nicht erfüllt werden können, und unweigerlich die sogenannte Erwartungslücke hinsichtlich der Aufgaben des Abschlussprüfers in unzumutbarer Weise vergrößern, ist die inhaltliche Erweiterung von § 273 Abs. 2 S. 2 ersatzlos zu streichen.**
- Die Berichterstattung hat nach den EB an alle Mitglieder des Aufsichtsrates zu erfolgen. Da keine Unterscheidung in § 273 Abs. 4 UGB zu den verschiedenen Berichten des § 273 Abs. 1 bis Abs. 3 UGB erfolgt, wird eine schriftliche Berichterstattung zu erfolgen haben, die letztlich auch in den Prüfungsbericht einfließt. Nur diese Form der Berichterstattung stellt auch die Information an alle Aufsichtsratsmitglieder sicher. Bei prüfpflichtigen Gesellschaften ohne Aufsichtsrat wird in Anlehnung an die Vorgangsweise bei Vorliegen einer Redepflicht nach § 273 Abs. 2 S. 1 UGB

³ Vgl zur Aufgabe des Abschlussprüfers etwa GesRÄG 2005, EB zu § 271a UGB

⁴ Vgl 8 Ob 262/02s. Die Aufgabe der Prüfung des Aufsichtsrats (die u.a. auch die Zweckmäßigkeit der vom Vorstand getroffenen bilanzpolitischen Entscheidungen mit umfasst); er streckt sich somit wesentlich über jene des Abschlussprüfers hinaus.

im Sinne der Ausführungen des Fachgutachtens KFS/PE 8⁵ vorzugehen sein.

Durch die Aufnahme in den Prüfungsbericht erlangen aber nicht nur Aufsichtsräte oder Gesellschafter des Unternehmens davon Kenntnis sondern auch völlig andere Personen (wie z. B. gemäß § 137 Bundesabgabenordnung (BAO) bzw. § 44 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) auch das **Finanzamt** auf dessen Verlangen, oder auch **Banken** aufgrund der Allgemeinen Bedingungen der Kreditinstitute bei Kreditgewährung sowie in Befolgeung des § 27 Abs. 8 BWG) **und der Kreis möglicher Empfänger wird damit wesentlich erweitert.**

- In den EB wird die neue Berichtspflicht mit dem Management Letter iSd ÖCGK verglichen und auf Deutschland hingewiesen, wo eine „solche Berichtspflicht“ (durch IDW PS 450⁶) bereits „eine lange Tradition“ hatte, bevor sie durch den deutschen Gesetzgeber (durch eine Änderung von § 321 dHGB) kodifiziert worden sei. Zu diesen Ausführungen ist unseres Erachtens kritisch anzumerken, dass sowohl das IDW⁷ als auch die deutsche Kommentarliteratur⁸ deutlich zwischen dem Management Letter und der vor einiger Zeit eingeführten, mit § 273 Abs. 2 S. 2 vergleichbaren, Berichtspflicht gemäß § 321 Abs. 2 S. 2 dHGB trennen. **Diese strenge Trennung und inhaltliche Abgrenzung gilt unseres Erachtens auch für die neue Berichtspflicht gemäß § 273 Abs. 2 S. 2 UGB und einem Management Letter.**
- Bei systematischer Auslegung der genannten Bestimmung des § 273 Abs. 2 S. 2 UGB idF URÄG 2008 ist unseres Erachtens abzuleiten, dass **die Berichterstattung** analog zur sog. „Redepflicht“ gemäß § 273 Abs. 2 S. 1 UGB **nicht nur (nach Abschluss der Prüfung) im Rahmen des Prüfungsberichtes, sondern auch jeweils unverzüglich⁹ zu erfolgen hat.** Da die EB die Berichtspflicht mit dem Ma-

⁵ Vgl Kammer der Wirtschaftstreuhänder; KFS/PE 8: „Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Vorlage des Prüfungsberichts bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und zur Ausübung der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 HGB bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei Personengesellschaften des Handelsrechts im Sinne des § 221 Abs. 5 HGB; <http://www.kwt.ort.at>.

⁶ Vgl Institut deutscher Wirtschaftsprüfer (IDW); IDW PS 450: „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“.

⁷ Vgl etwa IDW; IDW PS 450; Rz. 17, in der ausgeführt wird: „Da ein Management Letter kein Teilbericht des Prüfungsberichts ist, besteht für diesen keine Hinweispflicht im Prüfungsbericht.“

⁸ Vgl etwa Beckscher Bilanzkommentar; 6. Auflage; § 321 Rz. 39.

⁹ Diese mögliche Auslegung ergibt sich aus der Formulierung im § 273 Abs. 2 und Abs. 3 sowie der dort getroffenen Reihenfolge: Abs. 2 S. 1 spricht von „unverzüglich“, Abs. 3 S. 1 ebenfalls, dazwischen, Abs. 2 S. 2, wird nicht das Wort „unverzüglich“ verwendet. Dieser Auslegung folgend müsste der Abschlussprüfer für jeden einzelnen Sachverhalt, der der Berichtspflicht unterliegt, im Zeitpunkt von dessen Auftreten einen Bericht erstatten.

gement Letter nach dem ÖCGK vergleichen, der nach Beendigung der Prüfung dem Aufsichtsratsvorsitzenden zur Kenntnis gebracht wird, dürfte eine solche Auslegung nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen. Eine solche Berichterstattung wäre auch unseres Erachtens nicht sinnvoll, wenn nicht sogar praktisch unmöglich. **Um eine entsprechende Klarstellung zu erzielen, sollte darauf hingewiesen werden, dass die neue Berichtspflicht nach Vorliegen des Ergebnisses der Prüfung (vgl § 273 Abs. 1 S. 1 UGB) auszuüben ist.**

- Hinsichtlich der verpflichtenden Aufnahme der Berichterstattung in den Prüfungsbericht (sog „long form report“) ist kritisch anzumerken, dass
 - der „long form report“ **nicht dem internationalen Trend** entspricht, demnach der Abschlussprüfer zunehmend lediglich einen Bestätigungsvermerk („Auditor's Report“) erteilt, und daher der Prüfungsbericht nicht noch mehr erweitert werden sollte,
 - die schriftliche Form der Berichterstattung zusätzliche, **unnötige Kosten** verursacht, und der Berichterstattung (die sich primär an den Aufsichtsrat richten sollte) **die erforderliche Flexibilität** nimmt, die im Rahmen einer mündlichen Berichterstattung gegeben wäre. **Insbesondere wird hinsichtlich des konkreten Inhaltes der neuen Berichtspflicht im Prüfungsbericht - bei Kenntnis von dessen Empfängern - auf mögliche Schadenersatzpflichten des Abschlussprüfers aufgrund seiner Treuepflicht Rücksicht genommen werden müssen.**¹⁰.
- **Im Lichte der obigen Anmerkungen wird vorgeschlagen, lediglich eine Regelung vorzusehen, die expressis verbis Art 41 Abs. 4 der Abschlussprüfungs-RL gerecht wird** (somit lautend: „Der Abschlussprüfer hat dem Prüfungsausschuss über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse, insbesondere über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten“) **und** (ua zur Vermeidung systematischer Auslegungsprobleme) **in einen eigenständigen Paragrafen (§ 273a: „Besondere Berichtspflichten bei Einrichtung eines Prüfungsausschusses“) aufgenommen wird.** Hinsichtlich Auslegungsfragen betreffend Inhalt, Form und Zeitpunkt der Berichterstattung sollten die EB Klarstellungen (im Sinne obiger Anmerkungen) enthalten. Der Vorschlag, eine eigenständige Bestimmung zu schaffen, ist auch damit zu begründen, dass es im Sinne von Erwägungsgrund 13 der Abschlussprüfungs-RL

¹⁰ Zu möglichen Schadenersatzpflichten des Abschlussprüfers vgl. etwa Kalss; Geheimnisschutz- Datenschutz- Informationsschutz im Gesellschaftsrecht, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht 2007; in Druck; S 244.

zweckdienlich erscheint, besondere nationale Anforderungen (wie den Prüfungsbericht) von den allgemeinen Anforderungen der Abschlussprüfungs-RL zu trennen.

1.2. Neue Überwachungs- und Berichtspflichten für die Unternehmen zur Rechnungslegung und zum internen Kontrollsyste

Gemäß §§ 92 Abs. 4a AktG und 30g Abs. 4a GmbHG idF URÄG 2008 werden neue Regelungen für Prüfungsausschüsse geschaffen, die u.a. die „Überwachung der Rechnungslegung“ sowie die „Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems“ als neue Aufgaben dieses Ausschusses vorsehen. Parallel wird gem § 243a Z. 10 UGB idF URÄG 2008 vorgeschrieben, dass die Unternehmen in den Lagebericht (bzw Konzernlagebericht) eine „Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontrollsystems im Hinblick auf die Rechnungslegung“ aufzunehmen haben. Zu diesen Regelungen ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Da die Regelungen gemäß §§ 92 Abs. 4a Z. 1 AktG und 30g Abs. 4a Z. 1 GmbHG vom Prüfungsausschuss die „**Überwachung der Rechnungslegung**“ und **nicht** die „**Überwachung des Rechnungslegungsprozesses**“¹¹ verlangen, ergibt sich für den Aufsichtsrat unseres Erachtens eine im Vergleich zu den Anforderungen der Abschlussprüfungs-RL **erweiterte Überwachungsverpflichtung, die nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen dürfte**. Konkret ist aufgrund dieser wortmäßigen Verkürzung nämlich abzuleiten, dass in ähnlicher Weise wie in den Vereinigten Staaten aufgrund des „Sarbanes Oxley Act“¹² vom Prüfungsausschuss verlangt wird, **die Rechnungslegung bis ins Detail zu überwachen** und nicht nur die im Unternehmen vom Vorstand eingerichteten Prozesse für die Rechnungslegung und Berichterstattung. **Im Ergebnis wird daher vorgeschlagen, in den genannten Regelungen auf den Wortlaut von Art. 41 Abs. 2 lit. a der Abschlussprüfungs-RL abzustellen**, und damit nur die „Überwachung des Rechnungslegungsprozesses“ vom Prüfungsausschuss zu verlangen.
- Die Regelungen gemäß §§ 92 Abs. 4a Z. 2 AktG und 30g Abs. 4a Z. 2 GmbHG verlangen vom Prüfungsausschuss die „**Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems**“ („IKS“). Obwohl mit der gewählten Formulierung die von

¹¹ Vgl. Art. 41 Abs. 2 lit. a der Abschlussprüfungs-RL, in dem auch in der englischen Fassung auf den „financial reporting process“ Bezug genommen wird.

¹² Vgl das Gesetz beschlossen im 107. Kongress der USA in der 2. Session am 23.1.2003: „An act to prevent investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes“, wovon Section 1 (a) dieses Gesetzes als "Sarbanes Oxley Act (of 2002)" bezeichnet werden kann.

der Abschlussprüfungs-RL in Art. 42 Abs. 2 lit. b zusätzlich verwendeten Begriffe „internes Revisionssystem“ und „Risikomanagementsystem“ in den Gesetzestext nicht aufgenommen werden, wird nach den EB – unter Verweis auf einschlägige österreichische Literatur - davon ausgegangen, dass bei einer weiten Definition des Begriffes „IKS“ das interne Revisions- und Risikomanagementsystem davon mit umfasst sind und somit auch der Überwachung durch den Prüfungsausschuss unterliegen. Die österreichischen Literaturauffassungen zur Definition des Begriffes „IKS“, auf die in den EB Bezug genommen wird, sind grundsätzlich nicht abzulehnen. Bei der Formulierung der Regelung ist unseres Erachtens jedoch auch auf den Umstand Rücksicht zu nehmen, **dass im Rahmen des sog. Integrated Framework des „COSO ERM“, einem international anerkannten Rahmenkonzept zur Ausgestaltung von Risikomanagementsystemen, ein wesentlich anderes Begriffsverständnis existiert**, und das „IKS“ („Internal Control“) dabei als ein Bestandteil – und somit nur als ein Teil (!) - des Risikomanagementsystems („Risk Management“) angesehen wird.¹³ Anzumerken ist weiters, dass in Erwägungsgrund 24 der Abschlussprüfungs-RL ausdrücklich von finanziellen und betrieblichen Risiken, sowie dem Risiko von Vorschriftenverstößen gesprochen wird, womit eindeutig der internationalen Definition im oben dargestellten Sinn gefolgt wird. **Um Unklarheiten hinsichtlich des Begriffsverständnisses zu vermeiden, wird somit vorgeschlagen, in den betroffenen Regelungen auf den Wortlaut von Art. 41 Abs. 2 lit. b der Abschlussprüfungs-RL abzustellen**, und damit die „Überwachung die Wirksamkeit des internen Kontrollsystens, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems des Unternehmens“ vom Prüfungsausschuss zu verlangen.

- **Unter Berücksichtigung der obigen beiden Anmerkungen sollte unseres Erachtens auch § 243a Z. 10 UGB idF URÄG 2008 entsprechend angepasst und somit – analog zu Art 46a Abs. 1 lit c der RL 78/660/EWG idF „Änderungs-RL“¹⁴ - expressis verbis „eine Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess“ vom Unternehmen verlangt werden. Hinsichtlich der aufgrund der Änderungs-RL erforderlichen Berichterstattung des Ab-**

¹³ Vgl. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE); Discussion Paper “Risk Management and Internal Control in the EU”; S 8.

¹⁴ Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen.

schlussprüfers zu dieser Beschreibung im Lagebericht wird auf Abschnitt 1.3 dieser Stellungnahme verwiesen.

1.3. Neue Berichtspflichten des Abschlussprüfers zur Erklärung zur Unternehmensführung (Corporate Governance Bericht) im Rahmen des Bestätigungsvermerks

Gemäß § 274 Abs. 5 UGB idF URÄG 2008 hat der Bestätigungsvermerk – in Umsetzung der Vorschriften der Abschlussprüfungs-RL und der Änderungs-RL – zusätzlich eine Aussage darüber zu enthalten, „ob der Corporate Governance-Bericht (§ 243b) aufgestellt wurde“. Zu dieser Neufassung der Regelungen zum Bestätigungsvermerk ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Die neue „Erklärung zur Unternehmensführung“ gemäß Art. 46a der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL wurde im Rahmen des vorliegenden Entwurfes in zwei Teile aufgespalten, und
 - o die Angaben gemäß Art. 46a Abs. 1 lit. a, b, e und f leg. cit. in einem neuen „Corporate Governance-Bericht“ gemäß § 243b idF URÄG 2008 zusammengefasst, bzw.
 - o die Angaben gemäß Art. 46a Abs. 1 lit. c und d der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL gemäß § 243a idF URÄG 2008 in den Lagebericht davon betroffener Unternehmen aufgenommen, wobei lediglich hinsichtlich lit. c noch Regelungsbedarf im Rahmen des URÄG 2008 bestand.
- **Im Hinblick auf jene Informationen, die in den „Corporate Governance-Bericht“ aufgenommen wurden, sieht Art. 46a Abs. 2 letzter Satz der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL vor, dass der Abschlussprüfer nachprüfen muss, ob die Erklärung zur Unternehmensführung erstellt worden ist.** Dieser Verpflichtung hat der Abschlussprüfer mit der Änderung von § 269 Abs. 1 UGB idF URÄG 2008, die zur Umsetzung der Änderungs-RL in dieser Hinsicht ausreichend ist, in Hinkunft nachzukommen. **Die mit § 274 Abs. 5 UGB leg. cit. verlangte Aussage des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk zu der Frage, ob der Corporate Governance-Bericht aufgestellt, wird unseres Erachtens von der Änderungs-RL nicht verlangt.** Um den Bestätigungsvermerk nicht mit zu vielen (nationalen) Berichtsbestandteilen zu versehen, wird daher **vorgeschlagen, vom diesbezüglichen Änderungsvorschlag zu § 274 Abs. 5 leg. cit. abzusehen**. Sollte der Corporate Governance-Bericht vom Unternehmen nicht aufgestellt worden sein, hat dies der Abschlussprüfer in Hinkunft jedenfalls im Prüfungsbericht festzu-

halten, womit unseres Erachtens darüber in ausreichendem Maße Bericht erstattet wird.

- **Bezüglich der Angaben, die in den Lagebericht aufgenommen wurden (Angaben gemäß Art. 46a Abs. 1 lit. c und d der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL) sieht Art. 46a Abs. 2 leg. cit. vor, dass darauf Art. 51 Abs. 1 Unterabsatz 2 der RL 78/660/EWG Anwendung findet, und damit der Abschlussprüfer (sinngemäß) auch ein Urteil darüber abzugeben hat, ob diese mit dem Jahresabschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang stehen oder nicht.** Da unseres Erachtens weder die Angaben im Zusammenhang mit Übernahmangeboten (lit d), noch die Angaben zur Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems (lit c) in Bezug auf ihren Einklang mit dem Jahresabschluss beurteilt werden können, und somit eine wörtliche Auslegung dieser Bestimmung keinen Sinn ergibt, erscheint dieser Verweis in der Richtlinie verunglückt. **Die Absicht dieses Verweises hingegen**, nämlich dass der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk eine Stellungnahme zur Erfüllung dieser Anforderungen durch das Unternehmen abzugeben hat, **erscheint unseres Erachtens jedoch unstrittig, und bedeutet, dass die Regelungen zum Bestätigungsvermerk in dieser Hinsicht anzupassen sind.** Differenziert man auf Basis dessen die unterschiedlichen Arten der Prüfung des „Einklangs“ der Angaben im Lagebericht, ergibt sich wie folgt:

- o Die Prüfung des Einklangs zahlenmäßiger und verbaler Angaben im Lagebericht, die sich auf den Jahresabschluss beziehen, ist daran auszurichten, dass diese Angaben richtig aus dem Jahresabschluss übernommen bzw. abgeleitet wurden.
- o Die Prüfung des Einklangs der Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess sowie der Angaben zu Übernahmangeboten ist unseres Erachtens daran auszurichten, dass die Beschreibung zutreffend ist, dh mit der Realität übereinstimmt.

Um den Anforderungen von Art. 46a Abs. 2 der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL gerecht zu werden, wird daher vorgeschlagen, die Regelungen zum Bestätigungsvermerk (§ 274) entsprechend anzupassen.

Der Vorschlag zur Änderung von § 274 Abs. 5 UGB könnte in diesem Sinne lauten: „Der Bestätigungsvermerk enthält auch eine Aussage darüber, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss oder mit dem Konzernabschluss in

Einklang steht und ob die Angaben gemäß § 243a zutreffend sind.“ Ebenso ist zu überlegen, die Regelungen zum Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung (§ 269 Abs. 1 UGB) entsprechend anzupassen.

1.4. Sanktionen im Falle des Vorliegens von Ausschlussgründen oder Unabhängigkeitsgefährdungen

§ 270a Abs. 3 UGB idF URÄG 2008 normiert folgende Sanktionsvorschrift: „Weiß der Abschlussprüfer, dass seine Unabhängigkeit oder Unbefangenheit gefährdet ist (Abs. 1 und 2) oder ein Ausschlussgrund vorliegt, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt. Dies gilt auch, wenn er seine Ausgeschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig die Gefährdung seiner Unabhängigkeit oder Unbefangenheit nicht erkannt hat.“ Zu dieser Regelung ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Gemäß § 270a. Abs. 1f leg. cit. darf der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag nicht abschließen, wenn zwischen ihm oder seinem Netzwerk im Sinn des § 269a Abs. 2 leg. cit. und der geprüften Gesellschaft eine mittelbare oder unmittelbare wirtschaftliche oder sonstige Beziehung besteht, aus der ein objektiver, sachverständiger und informierter Dritter bei Kenntnis allfälliger Schutzmaßnahmen den Schluss ziehen würde, dass dessen Unabhängigkeit oder Unbefangenheit gefährdet ist. Liegt eine Gefährdung der Unabhängigkeit oder Unbefangenheit vor und will der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag dennoch abschließen, muss er diese Gefährdung durch Schutzmaßnahmen mindern, so dass eine Beeinträchtigung seiner Unabhängigkeit und Unbefangenheit aus der Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten unwahrscheinlich ist. Die Sanktionsvorschrift das Abs. 3 soll unseres Erachtens nur in jenen Fällen zur Anwendung gelangen, in denen der Abschlussprüfer einen Prüfungsvertrag abgeschlossen hat, obwohl
 - o ein Ausschlussgrund vorliegt oder
 - o zwischen ihm oder seinem Netzwerk eine Beziehung mit der geprüften Gesellschaft besteht, die die Unabhängigkeit oder Unbefangenheit des Abschlussprüfers gefährdet **und** die Gefährdung auch nicht durch geeignete Schutzmaßnahmen gemindert wurde.

Um dieser Zielsetzung auch im Wortlaut der Bestimmung Rechnung zu tragen, erscheint es zur Klarstellung erforderlich, die Formulierung entsprechend anzupassen. § 270a Abs. 3 S. 1 UGB sollte somit lauten: „Weiß der Abschlussprüfer, dass seine Unabhängigkeit oder Unbefangenheit gefährdet ist und wurde die Gefährdung auch nicht durch geeignete Schutzmaßnahmen gemindert.“

dert (Abs. 1 und 2) oder ein Ausschlussgrund vorliegt, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt.“ Da § 275 Abs. 2 UGB idF URÄG 2008 in analoger Weise wörtlich an die „Gefährdung“ der Unabhängigkeit anknüpft, ohne auf ergriffene Schutzmaßnahmen einzugehen, gilt diese Anmerkung sinngemäß auch für diese Vorschrift. Der Vorschlag zur Änderung von § 275 Abs. 2 UGB idF URÄG 2008 könnte in diesem Sinne lauten: „Sie gelten jedoch nicht für den Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis ~~der~~ einer Gefährdung seiner Unabhängigkeit oder Unbefangenheit (§ 270a Abs. 1 und 2), die nicht durch geeignete Schutzmaßnahmen gemindert wurde, oder seiner Ausgeschlossenheit gehandelt hat.“.

- Aufgrund der in Österreich besonderen Situation, dass gemäß § 270 Abs. 1a UGB idF URÄG 2008 der Abschlussprüfer vor Erstattung des Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat bzw. vor der Wahl durch die Gesellschafter diesen gegenüber alle Umstände darzulegen hat,
 - o die seine Unabhängigkeit oder Unbefangenheit (§ 270a) gefährden oder ihre Ausgeschlossenheit begründen könnten, und
 - o dabei auch alle Umstände und Schutzmaßnahmen darzulegen und zu dokumentieren sind, die getroffen wurden, um die Unabhängigkeit und Unbefangenheit sicherzustellen¹⁵,

regen wir an, in die EB zu § 270a Abs. 1f. UGB idF URÄG 2008 den Hinweis aufzunehmen, dass als geeigneter Maßstab für die Beurteilung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit durch einen „objektiven, sachverständigen und informierten Dritten“ auf die Beurteilung des Aufsichtsrates (bzw. der Gesellschafter) im Rahmen der Erstattung des Wahlvorschlages (bzw. der Wahl des Abschlussprüfers) Bezug genommen werden kann.

1.5. Verpflichtung zur Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses im Prüfungsbericht

Gemäß § 273 Abs. 1 UGB idF URÄG 2008 ist unverändert zur bisherigen Rechtslage vorgesehen, dass im Prüfungsbericht die Posten des Jahresabschlusses aufzugliedern und zu erläutern sind. Zu dieser Regelung ergeben sich folgende Anmerkungen:

¹⁵ In der Regel erfolgt dies praktisch zugleich in dem Schreiben, mit dem die gem § 270 Abs. 1a UGB idF URÄG 2008 geforderte, nach Leistungskategorien gegliederten Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltene Entgelt vorgelegt wird.

- Unseres Erachtens ist es grundsätzlich nicht Aufgabe des Abschlussprüfers, den von der Geschäftsleitung vorgelegten Jahresabschluss weiter aufzugliedern oder zu erläutern. **Wie bereits in Abschnitt 1.1 dieser Stellungnahme festgehalten wurden, stellt der Prüfungsbericht (sog „long form report“) eine besondere nationale Anforderung dar, die nur in wenigen Ländern existiert und nicht dem internationalen Trend entspricht. Dementsprechend ist unseres Erachtens den Meinungen in Literatur zu folgen, die anregen, die in Frage stehende Vorschrift rechtspolitisch zu überdenken.¹⁶**
- Die Aufstellung des Jahres- oder Konzernabschlusses ist eine Verpflichtung der Geschäftsleitung. **Da die gemäß § 273 Abs. 1 UGB geforderten Angaben im Regelfall soweit sie für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich sind, bereits gemäß § 236 UGB im Anhang zum geprüften Jahres- oder Konzernabschluss enthalten sein müssen, sind die in Frage stehenden Angaben im Prüfungsbericht unseres Erachtens überflüssig. Dementsprechend kann unseres Erachtens bereits nach der gegenwärtigen Rechtslage die gesonderte Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahres- oder Konzernabschlusses im Prüfungsbericht entfallen, wenn mit den Angaben iSv § 236 UGB im Anhang die geforderte Aufgliederung und Erläuterung vorgenommen wird.** Für die Berichtsadressaten des Prüfungsberichtes, die den Jahres- oder Konzernabschluss an Hand des Prüfungsberichtes durcharbeiten, ist eine derartige Entfrachtung des Prüfungsberichtes von Angaben, die ohnedies problemlos aus dem Jahres- oder Konzernabschluss entnommen werden können, der Literatur folgend dem Ziel der Klarheit der Berichterstattung dienlich und somit zu begrüßen¹⁷.
- **Um eine klarstellende Bereinigung der gesetzlichen Vorschriften durchzuführen bzw. den internationalen Trends zur Berichterstattung des Abschlussprüfers¹⁸ Rechnung zu tragen, wird somit – in Anlehnung an die einschlägigen Vorschriften in Deutschland¹⁹ – vorgeschlagen, das Erfordernis zur Aufgliede-**

¹⁶ Vgl. etwa Rechberger, C. in Bert/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Band III, Seite 13.

¹⁷ Vgl. etwa Rechberger, C. in Bert/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Band III, Seite 14)

¹⁸ Die gemäß Artikel 26 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-RL in naher Zukunft zu übernehmenden internationalen Prüfungsstandards (ISAs) werden dazu führen, dass der Bericht des Abschlussprüfers gänzlich neu gefasst wird. Das derzeit beim International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) laufende „Clarity Project“ geht von einem revidierten Standard ISA 700: „Auditors Report“ aus, der keine diesbezüglichen Erläuterungsanforderungen im Bericht des Abschlussprüfers vorsieht.

¹⁹ Auch der deutsche Gesetzgeber formuliert in § 231 (2) dHGB einschränkend: „... die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, **so- weit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind**“.

rung und Erläuterung der Posten des Jahres- oder Konzernabschlusses auf jene Fälle einzuschränken, in denen eine solche Erläuterung nicht im Anhang enthalten ist.

- Sollte nach der Intention des Gesetzgebers mit dieser Berichterstattung die Zielsetzung verfolgt werden, Mitgliedern von Prüfungsausschüssen zusätzliche Informationen zum Jahres- oder Konzernabschluss zukommen zu lassen, bestünde **alternativ die Möglichkeit, eine entsprechende Erläuterungspflicht in einen § 273a UGB aufzunehmen, der nach unserem Vorschlag gemäß Abschnitt 1.1 dieser Stellungnahme besondere Berichtspflichten bei Einrichtung eines Prüfungsausschusses enthalten könnte.** In diesem Fall sollte jedoch die Erläuterungspflicht zu den einzelnen Posten des Jahres- oder Konzernabschlusses zumindest soweit eingeschränkt werden, dass sie nur geboten ist, wenn bzw. soweit sie im Zusammenhang mit der Berichterstattung über die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung und allfälliger daraus gewonnener Erkenntnisse, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers an die Organe als berichtspflichtig anzusehen sind, notwendig ist.

1.6. Negativvermerk im Prüfungsbericht

Gemäß § 273 Abs. 1 letzter Satz UGB ist unverändert zur bisherigen Rechtslage vorgesehen, dass im Prüfungsbericht ausdrücklich festzuhalten ist, wenn Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB nicht festgestellt werden. Der Meinung deutscher Kommentarliteratur folgend²⁰ ist dieser Vermerk als „positiver“ Beitrag zur Vergrößerung der Erwartungslücke hinsichtlich der Aufgaben des Abschlussprüfers anzusehen, da bei den Berichtsadressaten in besonderem Ausmaße die (sachlich nicht begründete) Erwartung aufgebaut wird, dass

- keine Gesetzesverstöße der gesetzlichen Vertreter und der Arbeitnehmer vorliegen würden, und
- die Prüfung des Abschlussprüfers sich zielgerichtet auf die Feststellung solcher Verstöße erstreckt.

Nachdem dieser Negativvermerk in Deutschland durch das TransPuG entfallen ist, wird vorgeschlagen, auch § 273 Abs. 1 letzter Satz UGB ersatzlos zu streichen.

²⁰ Vgl Beckscher Bilanzkommentar; 6. Auflage; § 321 Rz. 46.

1.7. Informationsverpflichtung gem. § 270 Abs. 1a UGB

Nach der derzeitigen Fassung des § 270 Abs. 1a UGB idF URÄG 2008 ist vorgesehen, dass ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die in einen Wahlvorschlag aufgenommen werden soll, vor Erstattung dieses Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat „sowie“ vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltene Entgelt vorzulegen und über ihre Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten haben, sowie alle Umstände darzulegen haben, die ihre Unabhängigkeit oder Unbefangenheit gefährden oder ihre Ausgeschlossenheit begründen könnten. Im Zusammenhang mit der damit erfolgten Ausgliederung der Bestimmungen über die vor Erstattung des Wahlvorschlages für den Abschlussprüfer durch den Aufsichtsrat (bzw. vor der Wahl des Abschlussprüfers durch die Gesellschafter) erforderliche Informationsverpflichtung von Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die in einen Wahlvorschlag aufgenommen werden sollen (bzw. gewählt werden sollen), in einen eigenen Absatz 1a in § 270 UGB ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Da die derzeitige Formulierung so verstanden werden kann, dass das Schreiben **vor Erstattung dieses Wahlvorschlags** durch den Aufsichtsrat **sowie vor der Wahl** durch die Gesellschafter, **und damit zweimal, auszufertigen ist**, wird analog zu § 270 Abs. 1 UGB zur Klarstellung vorgeschlagen, das Wort „sowie“ durch die Wortfolge „oder, falls kein Aufsichtsrat besteht.“ zu ersetzen.
- Da es unseres Erachtens zur Vermeidung eines unnötigen Verwaltungsaufwandes ausreichend sein dürfte, **in Fällen, in denen kein Aufsichtsrat besteht, die geforderten Informationen** (die idR in der Praxis in einem Schreiben zusammengefasst werden), **an die Geschäftsführung** mit dem ausdrücklichen Zusatz zu richten, dass diese „**zur Vorlage and die Gesellschafter**“ bestimmt sind, wird vorgeschlagen, in die EB einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen. Um Unklarheiten zu vermeiden, sollte dazu dann in den EB auch festgehalten werden, dass zwar mit den EB zum Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2005 (GesRÄG 2005) gefordert wurde, dass in Fällen, in denen kein Aufsichtsrat besteht, diese Informationen an alle Gesellschafter zu richten sind, die nunmehr vorgesehene Vereinfachung aber nach den praktischen Erfahrungen gerechtfertigt erscheint, die sich seit der Einführung dieser Informationsverpflichtung mit dem GesRÄG 2005 ergeben haben.

1.8. Übergangsvorschrift gemäß § 907 Abs. 20 UGB idF URÄG 2008

Mit der Übergangsvorschrift gemäß § 907 Abs. 20 UGB idF URÄG 2008 ist vorgesehen, dass auf „Abschlussprüfer“, die sich nach § 4 Abs. 2 A-QSG in einem Abstand von jeweils sechs Jahren einer externen Qualitätsprüfung unterziehen müssen, § 271 Abs. 1 Z. 3 UGB idF URÄG 2008 erstmals für die Bestellung zum Abschlussprüfer von Unternehmen im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 A-QSG für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen. Da das A-QSG von einem anderen Begriffsverständnis ausgeht und natürliche Personen als „Abschlussprüfer“ bezeichnet und diese von Prüfungsgesellschaften unterscheidet²¹, sollte in den EB zu § 907 Abs. 20 UGB idF URÄG 2008 klargestellt werden, dass der in der Übergangsvorschrift verwendete Begriff „Abschlussprüfer“ im Sinne des Unternehmensrechtes auszulegen ist und, somit davon sowohl natürliche Personen als auch Prüfungsgesellschaften erfasst sind

2. Sonstige Anmerkungen

2.1. Gegenstand und Umfang der Konzernabschlussprüfung

Im Zusammenhang mit der Neufassung des § 269 Abs. 2 UGB UGB idF URÄG 2008 wird iVm der Angabepflicht gemäß § 267 Abs. 3a UGB hinsichtlich des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems angeregt, in die EB zu dieser Regelung eine Klärstellung aufzunehmen, dass die Prüfung der in einem Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, „ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen“ daraufhin abzielt, ob die für die Erstellung des Konzernabschlusses notwendigen Bilanzierungs- und Konsolidierungsmaßnahmen (wie z. B. die Überleitung auf die im Konzernabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze und konzerninternheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Zusammenfassung der Abschlüsse der einbezogenen Unternehmen, die Durchführung von Konsolidierungsbuchungen etc.) beachtet wurden; Jedenfalls nicht von dieser Prüfung umfasst ist, ob die für die Aufstellung der einzelnen Jahresabschlüsse der einbezogenen Unternehmen aufgrund der jeweiligen Rechtsvorschriften (uU eines anderen Landes) geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten wurden.

²¹ Vgl etwa § 4 Abs. 2 A-QSG.

2.2. Angaben zu den Honoraren des Abschlussprüfer

Gemäß §§ 237 Z. 14 bzw 266 Z. 11 UGB idF URÄG 2008 haben die Unternehmen im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss „das Entgelt“ anzugeben, das der Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfer für das Geschäftsjahr erhalten hat, aufgeschlüsselt nach dem Entgelt für die Prüfung des Jahresabschlusses, dem Entgelt für andere Bestätigungsleistungen, dem Entgelt für Steuerberatungsleistungen und dem Entgelt für sonstige Leistungen.“ Gemäß § 242 Abs. 1f UGB idF URÄG 2008 kann die Angabe im Jahresabschluss von kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften generell unterbleiben; weiters kann sie auch gemäß § 237 Z. 14 leg. cit. unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist. Zu diesen Regelungen ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Da bei wörtlicher Auslegung der Bestimmungen unklar ist, ob es sich bei den anzugebenden Entgelten um die vereinbarten, vereinnahmten oder aufwandsmäßig zu erfassenden Beträge handelt, wird vorgeschlagen die Regelung eindeutiger zu formulieren. In teilweiser Anlehnung an die einschlägigen deutschen Vorschriften gemäß § 285 S 1 Nr. 17 dHGB könnten dazu die §§ 237 Z. 14 S. 1 bzw 266 Z. 11 UGB wie folgt formuliert werden: „die Aufwendungen des Geschäftsjahres für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, den Aufwendungen für andere Bestätigungsleistungen, den Aufwendungen für Steuerberatungsleistungen und den Aufwendungen für sonstige Leistungen.“
- Da Art. 45 Abs. 2 der RL 78/660/EWG idF Änderungs-RL für mittelgroße Kapitalgesellschaften eine Befreiung von dieser Angabeverpflichtung den Mitgliedstaaten nur unter der Voraussetzung gestattet, dass eine solche Information auf Verlangen der öffentlichen Aufsicht über die Abschlussprüfer iSv Art. 32 der Abschlussprüfungs-RL zu übermitteln ist, ist zu überlegen, ob diese Voraussetzung in Österreich gegeben ist.
- Generell ist unseres Erachtens aber darauf hinzuweisen, dass diese Befreiungsmöglichkeit in der derzeitigen Formulierung unklar erscheint, und von Seiten der Ersteller bzw. Adressaten des Jahresabschlusses missverstanden werden kann. Daher wird angeregt, entweder diese Befreiungsbestimmung iSv Art. 49 Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-Richtlinie nicht zu übernehmen, oder zumindest in die EB eine Klarstellung aufzunehmen, dass die Befreiungsbestimmung nur dann zur Anwendung gelangt, wenn im Anhang zum betreffenden Konzernabschluss eine Angabe enthalten ist, die mit der die Angaben iSv § 237 Z. 14 UGB idF URÄG 2008 für

das in Frage stehende, einbezogene Unternehmen dargestellt werden. In der derzeitig vorgeschlagenen Fassung von § 266 Z. 11 UGB idF URÄG 2008 ist eine derartige Aufschlüsselung der Angaben noch nicht vorgesehen.

2.3. Verpflichtung zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen

Gemäß §§ 92 Abs. 4a AktG und 30g Abs. 4a GmbHG idF URÄG 2008 ist vorgesehen, dass in Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung, „deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, oder in Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB“ ein Prüfungsausschuss einzurichten ist. Diesem muss eine Person angehören, die über besondere Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt (Finanzexperte). Zu diesen Regelungen ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Mit dem Regelungsvorschlag sollen in Österreich nunmehr nahezu „flächendeckend“ Prüfungsausschüsse eingerichtet werden, und dies teilweise auch in Fällen, in denen deren Sinnhaftigkeit unseres Erachtens in Frage zu stellen ist. Beispielsweise erscheint im Falle von Konzernen, bei denen bei der Muttergesellschaft ein solcher Ausschuss eingerichtet ist, die Einrichtung solcher Ausschüsse bei den Tochtergesellschaften entbehrlich zu sein. Da Art 41 Abs. 6 lit. a der Abschlussprüfungs-RL den Mitgliedstaaten in solchen Fällen das Wahlrecht einräumt, von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses abzusehen, wird vorgeschlagen, von diesem Wahlrecht (durch Anfügung eines entsprechenden Satzes in §§ 92 Abs. 4a AktG und 30g Abs. 4a GmbHG idF URÄG 2008) Gebrauch zu machen.
- Da nach dem derzeitigen Wortlaut der Regelungen (und unseres Erachtens entgegen der Intention des Gesetzgebers) davon auszugehen ist, dass bei Gesellschaften, die die Merkmale des § 271a Abs. 1 UGB erfüllen, auch dann ein Prüfungsausschuss einzurichten ist, wenn kein Aufsichtsrat (mit mehr als fünf Mitgliedern) besteht oder (im Falle von GmbHs) keine Prüfungspflicht besteht, ist vorzuschlagen, die Regelung eindeutiger zu formulieren. In diesem Sinne könnten dazu die §§ 92 Abs. 4a S. 1 AktG und 30g Abs. 4a S. 1 GmbHG wie folgt formuliert werden: „In prüfungspflichtigen Gesellschaften, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, oder in prüfungspflichtigen Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271a Abs. 1 UGB, in denen ein Aufsichtsrat eingerichtet ist, der aus mehr als fünf Mitgliedern besteht, ist ein Prüfungsausschuss zu bestellen.“ Zugleich würde damit dem Projektes des Bundes zur Verwaltungskostenreduktion Rechnung getragen werden.

- Nachdem die bisherigen Aufgaben des Prüfungsausschusses durch die vorgeschlagenen Regelungen erheblich erweitert werden, und sich möglicher Weise die Frage ergibt, inwieweit durch die Durchführung einer Abschlussprüfung diesen Aufgaben bereits Rechnung getragen wird, erscheint es unseres Erachtens wichtig, in den EB klarzustellen, **dass diese Aufgaben nicht bereits durch die Abschlussprüfung abgedeckt sind**. Insbesondere gilt dies für **Fragen der Überwachung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung²² und der Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems** (und gegebenenfalls des internen Revisions- und Risikomanagementsystems) des Unternehmens. Der Literatur sowie einschlägiger Judikatur folgend hat **der Aufsichtsrat** diese Aufgaben **ein-
genständig** wahrzunehmen. Die Ergebnisse der Abschlussprüfung berücksichtigen zwar Teilaspekte (z. B. durch Aussagen zum rechnungslegungsbezogenen, internen Kontrollsysteem, soweit es für die Durchführung der Abschlussprüfung relevant war), die Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrates hinsichtlich §§ 92 Abs. 4a Z. 1f. AktG und 30g Abs. 4a Z. 1f. GmbHG wird mit der Durchführung einer Abschlussprüfung jedoch keinesfalls abschließend erfüllt.

2.4. Übergangsvorschriften zur Änderung der Schwellenwerte

Mit den Anpassungen von §§ 221 Abs. 1f. und 246 Abs. 1 UGB wird durch das URÄG 2008 das Mitgliedstaatenwahlrecht von Art. 1 Abschn 1 und 3 der Änderungs-RL zur Erhöhung der Schwellenwerte für die Größenklassen von Kapitalgesellschaften und für die großenabhängige Erleichterung hinsichtlich der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses in Anspruch genommen.

Im Sinne des Projektes des Bundes zur Verwaltungskostenreduktion, das vom Berufsstand der Abschlussprüfer unterstützt wird, wird diese vorgeschlagene Maßnahme befürwortet. Um eine möglichst frühzeitige Wirkung der Schwellenwertanpassung für die betroffenen Unternehmen zu erreichen, wird jedoch weiter vorgeschlagen, eine Übergangsvorschrift (analog zu jener gemäß § 906 Abs. 11 UGB in Bezug auf das Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2004, bei der ebenso eine Schwellenwertanpassung erfolgte) vorzusehen, durch die die neuen Schwellenwerte sofort mit ihrem Inkrafttreten des URÄG 2008 von den Unternehmen in Anspruch genommen werden können. Zugleich wäre damit sichergestellt, dass sich bei der Auslegung dieser Vorschrift keine Rechtsunsicherheiten ergeben.

²² Vgl dazu etwa auch die Ausführungen in Abschnitt 1.1 dieser Stellungnahme.

2.5. Andere redaktionelle Anmerkungen

In redaktioneller Hinsicht ergeben sich folgende Anmerkungen:

- Im ersten Satz des § 270 Abs. 3 UGB idF URÄG 2008 soll die Wortfolge „Abs. 2 bis 5“ durch die Wendung „§§ 270a, 271 Abs. 1 bis 4“ ersetzt werden. Unseres Erachtens müsste die Wortfolge „§ 271 Abs. 2 bis 5“ durch die Wendung „§§ 270a, 271 Abs. 1 bis 4“ ersetzt werden, wobei die neue Wortfolge vereinfachend „§§ 270a, und 271“ lauten könnte.
- In § 273 Abs. 1 S. 1 UGB idF URÄG 2008 sollte vor der Wortfolge „ob die gesetzlichen Vertreter“ ein Beistrich eingefügt werden.
- In § 271 Abs. 1 Z. 5 UGB idF URÄG 2008 sollte die Bezugnahme auf natürliche Personen gestrichen werden und die Ziffer somit wie folgt lauten: „gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen ~~oder natürlichen~~ Person oder einer Personengesellschaft, Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, sofern die juristische ~~oder natürliche~~ Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen gemäß Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf“.

Wien, am 31. Oktober 2007