Vorwort

Das nachfolgende Werk untersucht und hinterfragt die aktuelle gesetzliche Ausgestaltung der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde, die durch das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, kurz APAG, BGBl. Nr. 2016/83, errichtet wurde.

Die Abschlussprüferaufsicht ist vor allem durch die Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise der Jahre 2003 und 2004 in den Brennpunkt der internationalen Aufmerksamkeit gerückt. Auch in Europa war nach der Skandalserie, die von den USA aus auf Europa übergriff, das Vertrauen in die Abschlussprüfertätigkeit nahezu inexistent. Das zwang den europäischen Gesetzgeber zu handeln und neue Maßstäbe setzen, um einer erneuten Finanzkrise vorzubeugen. In der gegenständlichen Arbeit soll der lange Weg zur neuen österreichischen Abschlussprüfer- Aufsichtsbehörde erarbeitet und die aktuelle gesetzliche Ausgestaltung kritisch hinterfragt werden.

Die gegenständliche Arbeit ist unter das öffentliche Wirtschaftsrecht zu subsumieren. Sie behandelt verfassungsrechtliche, verwaltungsrechtliche und europarechtliche Fragestellungen im Kontext der Abschlussprüfer-Aufsichtstätigkeit.

Ich möchte mich an dieser Stelle bei meinem Dissertationsbetreuer Univ.-Prof. DDr. Michael POTACS auf das Herzlichste sowohl für die Übernahme meiner Dissertationsbetreuung als auch für die lehrreiche Betreuung und Unterstützung während meines Schreibprozesses bedanken.

Ebenso möchte ich meinen aufrichtigsten Dank an Herrn emer. O. Univ.-Prof. Dr. Bernhard RASCHAUER posthum aussprechen, der mir zu Beginn meines Doktoratsstudiums durch die Betreuungsübernahme die Möglichkeit eröffnet hat, mein Dissertationsvorhaben zu verwirklichen.

Danke sagen möchte ich vor allem aber auch meinen Eltern, die mich Zeit meines Lebens immer unterstützt haben. Ebenso ein großes Danke an Michael und Anna für ihre große Unterstützung!

Allen voran aber gilt mein Dank meinem Ehemann, der mir zu jeder Zeit unermüdlich und verständnisvoll zur Seite stand.

DANKE!

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	II
Abkürzungsverzeichnis.....	iv
1 Thematik	1
2 Forschungsfrage und Grundlage der Arbeit	2
2.1 Problemanalyse und Zielsetzung	2
2.2 Relevanz der Fragestellung	2
2.3 Forschungsmethodik	4
2.4 Aufbau der Arbeit.....	5
2.5 Abgrenzung zum ökonomischen Verständnis	5
2.6 Begriffsdefinitionen und grundlegendes Vorwissen	6
3 Historische Entwicklung im Überblick	10
3.1 Die historische Entwicklung des Berufsstandes in Österreich	11
3.1.1 Entstehung weiterer Akteure im Bereich der Abschlussprüfung	13
3.2 Die Entstehung der Abschlussprüferaufsicht auf amerikanischem Boden.....	15
4 Die Anfänge europäischer Harmonisierungsunterfangen im Bereich der Abschlussprüferaufsicht	17
4.1 Primärrechtliche Regelungen	18
4.2 Sekundärrechtliche Regelungsbereiche.....	19
4.3 Das Thema „Qualitätskontrolle“ im Grünbuch	20
4.4 Das Grünbuch als zentraler Ausgangspunkt weiterer Entwicklungen	21
4.5 Die Empfehlung (2001/256/EG): Der Schritt zur österreichischen Abschlussprüferaufsicht.....	22
5 Die Ereignisse in den USA und deren Reformfolgen	24
5.1 Der Sarbanes-Oxley Act.....	25
5.2 Das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	26
5.3 Die weltweiten Auswirkungen des SOX.....	27
6 Der Reformdrang in der europäischen Rechtsetzung.....	30
6.1 Die Richtlinie 2006/43/EG - EUROSOX.....	31
6.2 Die Parallelen zwischen SOX und EUROSOX.....	32

7	Die erste österreichische Abschlussprüfer- Aufsichtsbehördenstruktur.....	36
7.1	Die nationale Rechtslage vor dem A-QSG.....	36
7.2	Das A-QSG und die Errichtung zweier Behörden.....	39
7.3	Zwei Kontrollsysteme - ein Ziel.....	42
7.3.1	Das Peer Review-Verfahren des AICPA.....	43
7.3.2	Das britische Monitoring-Verfahren	45
8	Die Lehre aus der Krise	48
8.1	Die Verordnung 537/2014/EU (AP-VO).....	50
9	Die neu geschaffene Rechtsgrundlage: Das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz	52
9.1	Die Stellungnahmen der Sozialpartner im vorparlamentarischen Prozess	52
9.2	Rechtzeitige Umsetzung oder Vertragsverletzung?	55
9.3	Die Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Abschlussprüfer-Aufsicht.....	57
9.3.1	Die Kompetenzgrundlage nach Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG.....	58
9.3.2	Die mittelbare Bundesverwaltung und die APAB.....	61
9.4	Der ausgegliederte Rechtsträger und die Verfassungsbestimmung in § 3 Abs. 1 B- VG	64
9.4.1	Der ausgegliederte Rechtsträger als Anstalt öffentlichen Rechts.....	64
9.4.2	Die europarechtliche Definition eines Unternehmens von öffentlichem Interesse	65
9.4.3	Die Anstalt öffentlichen Rechts.....	66
9.4.4	Der ausgegliederte und beliehene Rechtsträger.....	67
9.5	Grundrechte und das APAG.....	77
9.6	Die Organe der APAB.....	79
9.7	Die legislative Ausgestaltung des APAG	79
9.8	Organisationsstruktur der APAB.....	80
9.9	Die Finanzierung der APAB	82
10	Das System der Abschlussprüferaufsicht.....	84
10.1	Aufgaben der Organe der APAB.....	85
10.2	Aufgaben der APAB selbst	86
10.2.1	Die Qualitätssicherungsprüfung	86
10.2.2	Die Betreuung des Öffentlichen Registers	88

10.2.3	Die Kontrolle der kontinuierlichen Fortbildung, die Marktüberwachung und Whistleblowing	89
10.2.4	Die APAB und die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus anderen EU- Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten	90
10.2.5	Die APAB und die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten	92
10.2.6	Die APAB und die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen der europäischen Union, dem EWR und von Drittstaaten.....	95
10.2.7	Die APAB als Verwaltungsstrafbehörde gemäß APAG	97
10.2.8	Das Inspektionssystem	99
10.2.9	Das Verfahren vor der Sonderbehörde	102
10.2.10	Weitere Regelungen im APAG	104
11	Die Kontrolle über die APAB im österreichischen Verfassungsgefüge	105
11.1	Kontrolle im Wege des parlamentarischen Interpellationsrechts	106
11.2	Kontrolle durch den Rechnungshof.....	107
11.3	Die gerichtliche Kontrolle	108
12	Die Errichtung einer neuen Behörde- wäre eine Alternative möglich gewesen?.....	111
12.1	Die Finanzmarktaufsichtsbehörde - FMA	112
12.2	Die Parallelen zwischen dem FMABG und dem APAG.....	113
12.3	Die Zuständigkeiten und Kompetenzen der FMA.....	114
12.4	Wäre die Eingliederung der Zuständigkeiten der APAB in die Finanzmarktaufsichtsbehörde möglich und zielführend gewesen?	117
13	Die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde heute.....	123
14	Zusammenfassung und Conclusio.....	127
	Abstract.....	131
	Quellenverzeichnis.....	134

Abkürzungsverzeichnis

aA	= Anderer Ansicht
Abs	= Absatz
AeQ	= Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen
AG	= Aktiengesellschaft
AktG	= Aktiengesetz
APAB	= Abschlussprüfer- Aufsichtsbehörde
APAG	= Abschlussprüfer- Aufsichtsgesetz
A-QSG	= Abschlussprüfungs- Qualitätssicherungsgesetz
A-QSRL	= Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie
Art	= Artikel
BGBI	= Bundesgesetzblatt
BKR	= Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
BlgNR	= Beilage(-n) zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates
bspw	= beispielsweise
B-VG	= Bundes-Verfassungsgesetz
BVwG	= Bundesverwaltungsgericht
BWG	= Bankwesengesetz
BörseG	= Börsegesetz
bzw	= beziehungsweise
ca	= circa
dh	= das heißt
EB	= Erläuternde Bemerkungen
EU	= Europäische Union
EuGH	= Europäischer Gerichtshof
Erl	= Erläuterungen
ErlRV	= Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
f	= und der, die folgende
ff	= und der, die fortfolgende
FMA	= Finanzmarktaufsichtsbehörde
FMABG	= Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz
gem.	= gemäß
GesRÄG 2005	= Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GP	= Gesetzgebungsperiode
HGB	= Handelsgesetzbuch

Hrsg.	= Herausgeber
IAS	= International Accounting Standards
idF	= in der Fassung
idgF	= in der geltenden Fassung
IFAC	= international Federation of Accountants
ISA	= International Standards on Auditing
iSd	= im Sinne des
iSv	= im Sinne von
iVm	= in Verbindung mit
KWT	= Kammer der Wirtschaftstreuhänder
leg cit	= legis citatae (der zitierten Vorschrift)
lit	= litera (Buchstabe)
Nr	= Nummer
OGH	=Oberster Gerichtshof (Österreich)
PCAOB	= Public Company Accounting Oversight Board
RdW	= Das Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	= Richtlinie der EU
Rs	= Rechtssache
RV	= Regierungsvorlage
RZ	= Randzahl
S	= Seite
SE	= Societas Europaea
SEC	=Securities and Exchange Commission
SOX	= Sarbanes- Oxley Act
uA	= unter Anderem
UGB	= Unternehmensgesetzbuch
URÄG	= Unternehmensrechts- Änderungsgesetz
USA	= United States of America
Vgl	= vergleiche
VO	= Verordnungen der EG
WPK	= (deutsche) Wirtschaftsprüferkammer
WPO	= (deutsche) Wirtschaftsprüferordnung
Z	= Ziffer
zB	= zum Beispiel
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaftsrecht
ZfR	= Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst habe, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den benutzten Stellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Diese Dissertation ist bisher weder im In- noch im Ausland einer Beurteilung oder in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt worden.

Diese Arbeit stimmt mit der vom Begutachter beurteilten Arbeit überein.

Wien, 2021

Mag.iur. Katja Rulofs

1 Thematik

Aufgrund der zahlreichen Finanz- und Bilanzskandale, die sich weltweit ereigneten und zur Prävention künftiger Finanz- und Bilanzkrisen hat die Europäische Union ein Maßnahmenpaket geschnürt, welches das Vertrauen der Investoren in den Finanzsektor wiedergewinnen soll. Vor allem hat der Ruf der Abschlussprüfer und die Vertrauenswürdigkeit in die Tätigkeit des Abschlussprüfers durch mangelnde Qualität oder Unabhängigkeit, aufgrund derer sich die Skandalserie ereignet hatte, weltweit gelitten. Ein Teil dieses Maßnahmenpaketes sind die europäischen Rechtsakte im Bereich der Abschlussprüfertätigkeit und deren Aufsicht. Damit sollte „extern“ die Qualität der Tätigkeit und die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer überwacht werden, um künftigen Negativereignissen entgegenzuwirken.¹ Mit dem neu erlassenen nationalen Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, kurz APAG,² in dem die Richtlinie 2014/56/EU umgesetzt wurde, erfolgte die Errichtung der ersten Abschlussprüfer- Aufsichtsbehörde, kurz APAB. Der Gesetzgeber richtete diese als ausgegliederten Rechtsträger in Form einer Anstalt öffentlichen Rechts ein, die weisungsfrei und unabhängig agiert.

Während das Verlangen nach Verwaltungsvereinfachung und Liberalisierung, einem schlanken Verwaltungsapparat und Kosteneinsparungen im Laufe der letzten Jahre- um nicht zu sagen Jahrzehnte - innerhalb der Gesellschaft und im Kreise politischer Diskurse immer lauter wurde, hat der Gesetzgeber hier dennoch einen weiteren Rechtsträger geschaffen, ohne auf bereits vorhandene Behörden und Strukturen zurückzugreifen.³

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, ausgewählte Strukturprobleme des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes zu erörtern und anhand der gewonnenen Ergebnisse zu analysieren. Unter Strukturen sind in diesem Zusammenhang die rechtlichen Strukturen und ihre Auswirkungen zu verstehen, die vom europäischen Gesetzgeber unter Zielvorstellungen vorgegeben wurden und im APAG eine effektive Umsetzung gefunden haben. Ebenso soll die erfolgreiche Eingliederung des Abschlussprüfer-Aufsichtsrechts in den Kreis des öffentlichen Wirtschaftsrechts erörtert werden. Diese Dissertation soll zur wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit der österreichischen Ausgliederungspraxis im Lichte der Abschlussprüferaufsicht beitragen.

¹ Vgl Abschlussprüferaufsichtsbehörde, Homepage des Bundesfinanzministeriums (eingesehen am 05.01.2017) <https://www.bmf.gv.at/finanzmarkt/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde>.

² APAG, BGBl. Nr. 2016/83, Stammfassung.

³ § 3 ff APAG.

2 Forschungsfrage und Grundlage der Arbeit

Die zentrale Forschungsfrage der gegenständlichen Arbeit ist, ob die Schaffung einer neuen Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde, kurz APAB, durch das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, kurz APAG, in verfassungs-, verwaltungs- und europarechtlicher Hinsicht als verfassungskonforme und in ihrer Gesamtstruktur gesehen, als gelungene Aufsichtsbehörde bezeichnet werden kann.

In diesem Zusammenhang soll auch die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde analysiert und deren Errichtung kritisch hinterfragt werden. Nähere Betrachtung erfordert ebenso die legistische Ausgestaltung des APAG und die innere Organisation des Rechtsträgers. Fraglich ist zudem, ob ein über die Umsetzungsverpflichtung der RL 2014/56/EU überschießendes Maß bei der Ausgestaltung des APAG angewendet wurde, oder ob der Gesetzgeber den erforderlichen Rahmen, um einen effizienten und zielführenden Kontrollapparat zu schaffen, eingehalten hat. Diese Prüfung erfolgt vor allem unter Beachtung des österreichischen Verfassungsrechts.

2.1 Problemanalyse und Zielsetzung

Das Dissertationsvorhaben hat zum Ziel, die Eingliederung des APAG in die rechtliche Landschaft zu analysieren und zu hinterfragen, die Systematik des Gesetzes darzulegen und ausgewählte, insbesondere verfassungs- und verwaltungsrechtlich relevante Probleme, auch im Zusammenhang mit dem europäischen Recht, aufzuarbeiten. Es soll ein systematischer Überblick über den Aufbau der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde und ihre Kompetenzen dargeboten werden. Dabei werden einzelne Problematiken der Ausgestaltung des Gesetzes aufgearbeitet und unter europäischen Gesichtspunkten kritisch analysiert. Durch die Gegenüberstellung der vormaligen Behördenausgestaltung im Bereich der Abschlussprüferaufsicht und der nunmehrigen neugestalteten Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde soll eruiert werden, ob tatsächlich die Notwendigkeit bestand, solch eine Umstrukturierung vorzunehmen und inwiefern der Relevanz eines Systemwechsels Rechnung getragen wurde. Ziel ist es, den ausgegliederten Rechtsträger APAB unter öffentlich-rechtlichen Aspekten als Erfolgskonzept bezeichnen zu können.

2.2 Relevanz der Fragestellung

Die Abschlussprüferaufsicht ist in jüngerer Vergangenheit immer wieder in den Fokus der Öffentlichkeit gerückt und hat in Österreich zuletzt durch den Bankenskandal der Commerzialbank Mattersburg neuerlich Aufmerksamkeit erregt.⁴ Da allerdings die Aufsichtstätigkeit im Bereich der Bankenaufsicht klar der Finanzmarktaufsichtsbehörde zukommt⁵, ist dieser Bankenskandal nur insofern für die gegenständliche Arbeit relevant, als dass das APAG den Erwerb und den Verlust von Bescheinigungen, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigen und der damit verbundenen Verpflichtungen, regelt.⁶

Die Finanzskandalserie, die sich in der Zeit von 2000 bis 2004 in den USA ereignete und sodann auch ihre Ausweitung in Europa fand, brachten den Sarbanes-Oxley Act, kurz SOX, in der amerikanischen Rechtslandschaft der Finanzmarktaufsicht hervor. Durch dessen Durchgriffsrecht auf börsennotierte Unternehmen und Tochterunternehmen, die nicht in den USA ansässig waren, sahen sich andere Staaten mit unterschiedlicher Rechtsausgestaltung mit einem indirekten Eingriff durch den SOX in ihrem Rechtssystem konfrontiert.⁷ Der europäische Gesetzgeber reagierte darauf und erließ die RL 2006/43/EG, die ihrerseits mehreren Novellierungen unterzogen wurde. Österreich setzte jedoch bereits die Empfehlung 2001/256/EG, die der RL 2006/43/EG voranging und noch keine konkrete Rechtsverbindlichkeit mit sich brachte, um. Dadurch entstand das erste Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, kurz A-QSG. Seit 2008 entsprach das österreichische System der externen Qualitätskontrolle auf Basis des A-QSG nur mehr bedingt den europäischen Vorstellungen einer funktionierenden Abschlussprüferaufsicht.

Erst durch das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, APAG, das in Umsetzung der RL 2014/56/EU im Jahre 2016 errichtet wurde, ist die Rechtslandschaft im Bereich der Abschlussprüferaufsicht wieder an europäische Anforderungen angepasst worden. Der nationale Gesetzgeber hat dazu eine neue Behörde erschaffen, die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde, kurz APAB.⁸

Die Relevanz ergibt sich somit aus dem jüngst ereigneten Bankenskandal und dem neu geschaffenen Behördenapparat, der Abschlussprüferaufsicht an sich, der seinesgleichen der Neueste im Bereich des öffentlichen Wirtschaftsrechts ist.

⁴ Vgl. Kurier, Commerzialbank Mattersburg: Chronik eines Finanzskandals (eingesehen am 17.11.2020) <https://kurier.at/chronik/burgenland/commerzialbank-mattersburg-chronik-eines-finanzskandals/400991264>.

⁵ § 1 FMABG.

⁶ Siehe näheres unter Kapitel 12.

⁷ Vgl. Peemöller/Hofmann, Bilanzskandale, S. 29-47.

⁸ APAG, BGBl. Nr. 2016/83, Stammfassung.

2.3 Forschungsmethodik

Die gegenständliche Arbeit versteht sich als rechtswissenschaftliche Arbeit, die den Teildisziplinen des österreichischen Verfassungs- und Verwaltungsrechts zuzuordnen ist. Das dargestellte Thema wird anhand einschlägiger Gesetze, Literatur und Judikatur wissenschaftlich aufgearbeitet und mithilfe juristischer Auslegungsmethoden bearbeitet. Die Literatur- und Judikatur- Recherche findet in Bibliotheken sowie mittels relevanter Datenbanken statt. In der gegenständlichen Arbeit werden sowohl Primär- als auch Sekundärquellen verwendet. Als Literatur werden einschlägige Werke, Kommentare, Zeitschriftenbeiträge, Beiträge in Sammelbänden, Monographien, Lehrbücher und Festschriften verwendet. Allerdings ist zu sagen, dass der Themenkreis rund um die Abschlussprüferaufsichtstätigkeit und deren Behördenstruktur bislang nicht aus öffentlich-rechtlicher Sicht bearbeitet wurde, wodurch bei der Literaturrecherche keine rein juristischen, abschlussprüferaufsichtsrechtsspezifischen, einschlägigen Werke zu finden waren. Das Thema wurde bislang, abgesehen von einzelnen Zeitschriftenartikel und Homepageeinträgen diverser Stakeholdern, gänzlich aus ökonomischer Sicht behandelt. Daher wird kapitalmarktrechtliche Literatur, die Parallelen zum Abschlussprüferaufsichtsrecht aufweist, als Orientierungsleitfaden herangezogen, um das Thema einer umfassenden wissenschaftlichen Aufarbeitung unterziehen zu können.

Die Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes und des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes wird, sofern relevant, im Rahmen der Dissertation durchleuchtet. Dabei wird das neu geschaffene Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz und seine tatsächliche Ausgestaltung in Form der neu errichteten Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde kritisch analysiert und von rechtsdogmatischen sowie rechtspolitischen Gesichtspunkten betrachtet. Ebenso wird auf Rechtstatsachenebene die Kompetenzen und Tätigkeiten der Abschlussprüfer- Aufsichtsbehörde untersucht.

Für die wissenschaftliche Aufarbeitung und Analyse der gesammelten Quellen werden die gängigen juristischen Methoden, welche gleichrangig von Relevanz sind, herangezogen. Zu nennen sind die Wortinterpretation, die den ersten Bezugspunkt zum Inhalt der Bestimmung darstellt. Die historische Interpretation wird zur Eruierung des Willens des historischen Gesetzgebers, vor allem im Hinblick auf die Kompetenztatbestände der österreichischen Bundesverfassung, herangezogen. Ebenso werden die systematische und die teleologische Interpretation angewendet, um Zusammenhänge zwischen Normen und deren Sinn und Zweck zu verstehen und zu interpretieren.⁹

⁹ Vgl Potacs, Rechtstheorie, S. 157-187.

Die Ergebnisse dieses Interpretationsmechanismus sollen objektiv ausgelegt und gegenüber allen widersprechenden Inhalten abgewogen werden, sodass die daraus gewonnenen Erkenntnisse als wissenschaftlich und objektiv plausibel gewertet werden können.

2.4 Aufbau der Arbeit

Die gegenständliche Arbeit umfasst 14 Kapitel auf 130 Seiten. Nach Darstellung der Grundlagen der Arbeit, die sowohl die Problemanalyse und Zielsetzungen sowie die Forschungsmethodik, den Aufbau und die Begriffsdefinition beinhaltet, erfolgt der Einstieg in die Thematik mit der Erörterung des historischen Hintergrundes des Abschlussprüferaufsichtssystems. Es folgen die Anfänge der europäischen Harmonisierungsunterfangen in Kapitel 6 sowie die prägenden Ereignisse in den USA und dessen Reformdrang in Kapitel 7. Mit dem Kapitel 8 wird der Fokus der Arbeit dezidiert auf die Ereignisse im Bereich der Abschlussprüfung und vor allem des Aufsichtssystems auf europäischer Ebene gelegt. Im Anschluss daran beginnt Kapitel 9, in dem die Anfänge innerhalb der österreichischen Gesetzgebung im Bereich der Abschlussprüferaufsichtstätigkeit erörtert werden.

Mit dem Kapitel 10 beginnt der zentrale Teil der Arbeit, nämlich die Errichtung des neuen Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes und dessen Aufsichtsbehörde. In den weiterfolgenden Kapiteln 11-13 wird auf die Errichtung des Behördenapparates aus verfassungs- und verwaltungsrechtlicher Sicht Bezug genommen. Kapitel 14 beschäftigt sich mit der Frage, ob auch andere Möglichkeiten als die Schaffung eines neuen Behördenapparates bestanden hätten, die eventuell sparsamer oder zweckmäßiger gewesen wären. In Kapitel 15 wird auf die aktuellen Tätigkeiten der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde näher eingegangen. Kapitel 16 umfasst eine kurze Zusammenfassung der Arbeit und enthält die Schlussfolgerungen, die sich im Zuge der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit den oben genannten Forschungsfragen ergeben haben. Diese gewonnenen Erkenntnisse bilden den Abschluss der Dissertation.

2.5 Abgrenzung zum ökonomischen Verständnis

Das Thema rund um die Abschlussprüfung, den Abschlussprüfer und der neu geschaffenen Abschlussprüfer-Aufsicht kann sowohl aus rechtlicher als auch aus wirtschaftlicher Sicht beleuchtet werden und findet aktuelle Relevanz in beiderlei Hinsicht. In der gegenständlichen Arbeit liegt der Fokus jedoch auf der juristischen Ausgestaltung des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes, der Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde und ihrer Kompetenzen. Dabei bleiben tatsächlich wirtschaftlich

relevante Fragestellungen sowie die Tätigkeiten der Abschlussprüfer und die Ausgestaltung der Abschlussprüfungen an sich unbehandelt.

Die zuvor skizzierten Problembereiche sollen aus Sicht des öffentlichen und europäischen Rechts analysiert werden. Verwandte oder mit dem Betrachtungsgegenstand zusammenhängende Aspekte des Zivil- und Unternehmensrechts sollen nur dann in die Betrachtung einbezogen werden, wenn sie für die Behandlung der öffentlich-rechtlichen Untersuchung erforderlich sind.

Diese Arbeit soll der Aufarbeitung der öffentlich-rechtlichen Komponente des APAG dienen.

2.6 Begriffsdefinitionen und grundlegendes Vorwissen

Um ein besseres Grundverständnis der vorliegenden Arbeit hervorzurufen gilt es einige Begriffe näher zu definieren und Grundlagen kurz gefasst darzulegen.

Eine Abschlussprüfung ist eine vom Unternehmen aufgrund gesetzlicher Vorschriften getätigte Aufstellung von Finanzinformationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Sie wird von externen Abschlussprüfern mittels Beauftragung durch das Unternehmen vorgenommen. Abschlussprüfungen sollen dem Zweck dienen, einen vertrauenswürdigen Eindruck mittels Einhaltung von Rechnungslegungsgrundsätzen über den Stand des Unternehmens für Anleger und Investoren zu schaffen.¹⁰

In § 3 Abs. 1 APAG heißt es, dass zur Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften die Abschlussprüferaufsichtsbehörde eingerichtet wird. Zu klären ist in diesem Zusammenhang einerseits, was unter „Aufsicht“ definiert wird und andererseits, als welches rechtliches Konstrukt die Behörde erschaffen wurde. Diese „staatliche Aufsicht“ stellt hoheitliches Handeln dar, durch welches eine im öffentlichen Interesse gelegene Kontrolle über die Abschlussprüfertätigkeit vorgenommen wird, um die Einhaltung der gesetzlichen Erfordernisse zu gewährleisten.¹¹ „Ziel der Aufsicht ist es daher allgemein, die Tätigkeit der aufsichtsunterworfenen Personen „in den Bahnen der bestehenden Rechtsvorschriften“ zu halten.“¹² Welche Tätigkeiten unter die Aufsicht der APAB fallen, regelt § 4 APAG.

¹⁰ Vgl. Zwehl, Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, S. 16 ff; ebenso: Leffson, Wirtschaftsprüfung, S. 13 ff.

¹¹ Vgl. N. Raschauer, Aktuelle Strukturprobleme des europäischen und österreichischen Bankenaufsichtsrechts, S. 6, 7.

¹² N. Raschauer, Aktuelle Strukturprobleme des europäischen und österreichischen Bankenaufsichtsrechts, S. 7.

Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde ist „eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit“, die „in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden“ ist.¹³

„Anstalten sind Einrichtungen, mit denen Sachen oder Dienstleistungen zur Benutzung oder Inanspruchnahme bereitgestellt werden.“¹⁴

Der Beruf des Abschlussprüfers ist im österreichischen Wirtschaftstreuhandberufsgesetz nicht als eigenständiger Beruf vorgesehen.¹⁵ Die RL 78/660/EWG spricht in Art 47 erstmals von der „mit der Abschlussprüfung beauftragten Person“ ohne diesen Begriff näher zu definieren.¹⁶ Näher definiert hat den Begriff des Abschlussprüfers Art 2 der RL 2006/43/EG als eine natürliche oder juristische Person, oder eine sonstige Einrichtung gleich welcher Rechtsform, die von den zuständigen Stellen eines Mitgliedstaats zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen wurde.¹⁷ Die Abschlussprüferaufsicht jedoch erfährt keine nähere Definition. Lediglich ihre Grundsätze werden in Art 32 ff der RL 2006/43/EG näher ausgeführt. In der nationalen Rechtsgrundlage wird der Begriff des Abschlussprüfers in § 2 Z 2 APAG definiert. Man versteht darunter „alle berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG verfügen.“ § 2 Z 3 APAG versteht unter Prüfungsgesellschaften „alle Unternehmen einschließlich des Sparkassen-Prüfungsverbandes sowie der Revisionsverbände, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 verfügen.“ Das bedeutet, dass ein Wirtschaftsprüfer zugleich nach Erlangung der Erfordernisse des § 35 oder § 36 APAG auch die Berechtigung erlangen kann, als Abschlussprüfer tätig zu werden, es allerdings keine Berechtigung gibt, als Abschlussprüfer tätig zu sein, ohne die Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer absolviert zu haben.

Der Begriff „Qualität“ unterliegt keiner einheitlichen betriebswirtschaftlichen Auffassung. Im Sucus diese Terminus jedoch steht die zentrale Frage der subjektiven Dimension des Qualitätsbegriffes, also die Frage nach den Kriterien des Leistungsspektrums, das unter den Begriff subsumiert werden kann. Laut betriebswirtschaftlicher Lehrmeinungen kann dieses einerseits anhand der jeweiligen Kundenerwartungen, andererseits an generell in Geltung stehenden Qualitätsmerkmalen, oder aber aus

¹³ § 3 APAG, StF.

¹⁴ Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Allgemeine Lehren des Verwaltungsrechts, S. 33; näheres dazu unter Kapitel 11.4.3.

¹⁵ § 1 WTBG.

¹⁶ EU-Kommission, Vierte Richtlinie 78/660/EG.

¹⁷ EU-Kommission, Richtlinie 2006/43/EG.

einer Kombination aus beidem, bemessen werden.¹⁸ „Unter Qualitätssicherung werden sämtliche Maßnahmen, die von Berufsangehörigen zur Sicherung und Gewährleistung der Qualität einer Abschlussprüfung und deren Berichterstattung ergriffen werden, verstanden.“¹⁹

Unter dem Begriff des „Qualitätssicherungsprüfer“ wird gemäß § 2 Ziffer 13 APAG jede natürliche oder juristische Person verstanden, die zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen befugt ist. „Qualitätssicherungsprüfungen“ sind gemäß § 2 Ziffer 12 APAG Überprüfungen von natürlichen oder juristischen Personen, die Abschlussprüfungen durchführen, ob diese Maßnahmen zur Qualitätssicherung getroffen haben und diese im Zuge ihrer Tätigkeit auch einhalten. Ausgenommen davon sind Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Diese unterliegen fortan sogenannten „Inspektionen“. Dieser Begriff stellt ein Novum dar und steht im Zusammenhang mit den Unternehmen von öffentlichem Interesse. Das APAG verweist in § 2 Ziffer 6 und 7 auf die VO 537/2014, konkret auf den Artikel 26 Abs.1 lit a, der seinerseits negativ formuliert ist und unter Inspektionen Qualitätssicherungsprüfungen von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften versteht, die von einem Inspektor geleitet werden und keine Untersuchung im Sinne des Artikels 32 Abs. 5 der RL 2006/43/EG darstellen. Das bedeutet, dass jeder Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, künftig einer Inspektion durch die APAB selbst unterliegen und keiner Qualitätssicherungsprüfung durch eine qualifizierten Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft.²⁰ Sie werden von der APAB gemäß Art 26 Abs. 6 der VO 537/2014 auf die Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen überprüft. Ebenso unterliegt der Aufbau des internen Qualitätssicherungssystems der Bewertung durch die APAB.

In Österreich ist der Beruf des Qualitätsprüfers unweigerlich mit jenem des Abschlussprüfers verbunden. Nur wer die Berufsberechtigung zur Ausübung der Abschlussprüfertätigkeit vorweisen kann, darf nach zusätzlicher Kriterienerfüllung als Qualitätsprüfer tätig werden. Es gibt somit einen reinen Abschlussprüfer, aber keinen reinen Qualitätsprüfer.²¹

Was ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist, wird in § 2 Ziffer 9 APAG iVm § 189a Ziffer 1 UGB näher erläutert, wobei die in Art. 2 Abs. 3 der VO 537/2014 genannten Unternehmen im Rahmen dieses Gesetzes nur dann als Unternehmen von

¹⁸ Vgl Heinhold, Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, S. 14 ff; auch: Niehus, Die Qualitätskontrolle der Abschlussprüfung, S. 10 ff; auch: Pepels, Qualitätscontrolling bei Dienstleistungen, S. 41 ff.

¹⁹ Beumer, Quality Control, Sp. 1243.

²⁰ § 43 ff APAG.

²¹ § 10 A-QSG, Stammfassung.

öffentlichem Interesse gelten, wenn sie Wertpapiere begeben haben, welche an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen EWR- Vertragsstaats im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der RL 2014/65/EU zugelassen sind. In den Erläuternden Bemerkungen zum neu geschaffenen APAG verweist der Gesetzgeber zum Begriff des Unternehmens von öffentlichem Interesse auf die Definition in Art. 2 Ziffer 13 der RL 2014/56/EU. Sie versteht darunter Unternehmen die am geregelten Markt tätig sind, Banken und Versicherungen. Zusätzlich haben Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bestimmte Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse zu definieren. Als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten daher in Österreich nur jene Genossenschaften oder Sparkassen, die Wertpapiere haben, die an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen EWR- Vertragsstaats gehandelt werden.²²

Zudem findet sich im derzeit in Geltung stehenden Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz erstmals die Definition des Inspektors²³, was eindeutig auf das neue Abschlussprüferaufsichtssystem schließen lässt.

²² Erl RV 183/ME BlgNR XXV. GP, S. 3.

²³ § 2 Z 6 APAG.

3 Historische Entwicklung im Überblick

Zwischen der Entstehung und Weiterentwicklung der Revision und jener der Buchhaltung gibt es über die Jahrhunderte hinweg einen Konnex, der seinen Ursprung im öffentlichen Finanzsektor hat.²⁴ So gab es im Nahen Osten erste Erscheinungsformen einer Revision, bereits 2900 Jahre vor Christus. Auch die Römer, ausgehend von den Städten Oberitaliens, entwickelten verschiedene Varianten der Buchführung, die rasanten Anklang bei anderen europäischen Staaten fanden.²⁵

Das Königreich Großbritannien war in der zeitnahen Vergangenheit ein Vorreiter bei der Einführung einer verpflichtenden Buchprüfung. Im Jahre 1844, kurz nach der industriellen Revolution, erlangte die Buchprüfung sogar rechtlichen Charakter, wurde jedoch zwölf Jahre später wieder außer Kraft gesetzt. Nach dem Untergang der *City of Glasgow Bank*, dem wirtschaftlichen Desaster jener Zeit, ist die gesetzliche Buchprüfungspflicht in Großbritannien für Banken wieder in Kraft gesetzt und im Zuge von Novellierungen der *Company Acts 1900* stetig weiterentwickelt worden.²⁶

In Deutschland stand bis zum Ende des 19. Jahrhunderts die Tätigkeit des Buchhalters immer nur in Verbindung mit dem unternehmerischen Konkurs und dem Liquidierungsprozess.²⁷ Erst mit der neu geschaffenen Aktiengesellschaftsform wurde die jährliche Bilanzerstellung verpflichtend eingeführt.²⁸ Im Zuge der Novellierungstätigkeiten des Aktiengesetzes kam erstmals der Gedanke einer unabhängigen Aufsicht über die Aktiengesellschaften auf, der jedoch aufgrund des privatwirtschaftlichen Autonomiegedankens keine Mehrheit fand und nicht weiter verfolgt wurde.²⁹

Im Jahre 1928 ereignete sich der Zusammenbruch von einem der größten deutschen Versicherungsunternehmen seiner Zeit. Dieses finanzwirtschaftlich tragische Ereignis im Zusammenhang mit dem amerikanischen Börsencrash der 30er Jahre und den wirtschaftlichen Folgen davon, waren Anlass genug für den deutschen Gesetzgeber die *Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und Steueramnestie* im Jahre 1931 zu erlassen. Diese sah erstmals vor, dass künftig alle Jahresabschlüsse verpflichtend einem sachverständigen Abschlussprüfer zur Überprüfung übermittelt werden mussten.³⁰

²⁴ Vgl Paier, Die Geschichte der Wirtschaftsprüfung, S. 37.

²⁵ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 18 ff.

²⁶ Vgl Jeetun, Wirtschaftsprüfung in Großbritannien, S. 890 ff.

²⁷ Vgl Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 1 ff.

²⁸ Vgl Strobel, Geschichte des Prüfungswesens, S. 548 ff.

²⁹ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 26 ff.

³⁰ Vgl Doralt, Haftung der Abschlussprüfer, S. 23 ff; ebenso: Thümmel, Geschichte des Prüfungswesens, S. 299ff.

3.1 Die historische Entwicklung des Berufsstandes in Österreich

In Österreich wurden 1860 unter *Kaiser Franz Josef I.* erstmals einheitliche Regelungen betreffend Buchhaltung eingeführt, die im gesamten Habsburgerreich zur Rechtsharmonisierung beitragen sollten. Österreich spielte jedoch bei der Entstehung und Fortentwicklung der Wirtschaftsprüfertätigkeit nur eine nebensächliche, fast schon unbedeutende Rolle.³¹ Der Berufsstand der Buchprüfer entwickelte sich erst gegen Ende des 19. Jahrhunderts. Österreich war zu jener Zeit ein eher wenig industrialisierter Agrar- und Handelsstaat, bei dem ein relativ niedriges Niveau in der Buchführung ausreichte, das meist durch nebenberuflich tätige Personen erbracht werden konnte.³²

Erst durch die Wiedereinführung der verpflichtenden Prüfungen durch die *Company Acts 1900* in Großbritannien haben Gespräche innerhalb der österreichischen Monarchie betreffend der Einführung von Pflichtprüfungen begonnen, die in der Prüfungspflicht durch einen von der Genossenschaft unabhängigen Revisor für Genossenschaften im Genossenschaftsgesetz von 1903 reglementiert wurden. Dabei sollten Genossenschaften mindestens jedes zweite Jahr von einem genossenschafts-unabhängigen Sachverständigenrevisor geprüft werden.³³ „Zu dieser Zeit entwickelten sich in Österreich zwei Arten von Berufsangehörigen: gewerbebehördlich befugte Bücherrevisoren, welche Bücher - und Bilanzrevisionen aufgrund eines Gewerbescheines [...] ausführen konnten und ständig beeidete Sachverständige für das Buch- und Rechnungsfach, die von einzelnen Gerichten bestellt wurden.“³⁴ Mit der Gründung des Gremiums der gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Buch- und Rechnungsfach im Jahre 1904 wurde der Grundstein des zeitgenössischen Revisionswesens in Österreich gelegt, da die gerichtliche Beeidigung sozusagen als Befähigungsnachweis zur Ausübung des Berufes angesehen werden konnte, allerdings keineswegs ein solcher war.³⁵ „Zur Ausübung des Gewerbes der Bücher- und Bilanzrevision war [ist] in Österreich jede Person berechtigt, der die zuständige Behörde einen bezüglichen Gewerbeschein ausfolgt. Dieser Gewerbeschein muß [Sp!] jedermann bewilligt werden, der großjährig, österreichischer Staatsbürger und gerichtlich unbestraft

³¹ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 30 ff.

³² Vgl Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 244, 245.

³³ Vgl Gebauer, Die aktienrechtliche Pflichtprüfung, S. 57, 58.

³⁴ Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 245.

³⁵ Vgl Raschenberger, Internationales Revisions- und Treuhandwesen, S. 66, 67.

war [ist].“³⁶ Daraus ergab sich eine enorme Anzahl von Berufsausübenden, die den Berufszweig hauptsächlich nebenberuflich und unzureichend qualifiziert ausübten.³⁷

Ab 1906 fand an der damaligen K. u. K. Exportakademie³⁸ (...) erstmals ein einjähriger Kurs zur theoretischen Ausbildung von Bücherrevisoren statt.³⁹ Einheitlich anzuwendende Standards und eine einheitliche Qualifikation bei der Ausübung des Berufes waren nicht vorherrschend, was das Vertrauen und die Wertschätzung in den Berufsstand vermissen ließ.⁴⁰ Interessant ist, dass bereits 1926 ein „Regierungsentwurf zur Schaffung einer Einrichtung von bundesbehördlich bestellten öffentlichen Wirtschaftsprüfern (Konsultoren)“ erarbeitet wurde, der vor allem strenge Haftungsbedingungen sowie praktische und theoretische Ausbildungserfordernisse vorsah. Ebenso bereiteten die Berufsverbände 1926 den Entwurf eines Buchanwaltsgesetzes auf, der die „Schaffung einer Kammer der Buchanwälte“ vorsah und das Erfordernis eines Befähigungsnachweises beschrieb. „Danach hätte der Berufsanwärter das Diplom der Hochschule für Welthandel mit einem entsprechenden Spezialstudium nachzuweisen, um sodann nach drei Jahren kaufmännischer Praxis, die aber auch in einer Buchanwaltskanzlei (...) abgeleistet werden kann, (...) um zur praktischen Fachprüfung zugelassen zu werden.“⁴¹ Allerdings haben die Entwürfe in der österreichischen Rechtslandschaft in dieser Form keine Umsetzung gefunden.⁴² Eine wesentliche Weiterentwicklung ereignete sich im Jahre 1938 mit der zwangsweisen Implementierung des deutschen Aktiengesetz aus dem Jahre 1937. Damit war nun auch in der österreichischen Rechtsordnung die verpflichtende Jahresabschlussprüfung durch einen Sachverständigenprüfer für Aktien- und Kommanditgesellschaften eingeführt.⁴³

1955 trat die Wirtschaftstreuänder-Berufsordnung, kurz WTBO, in Kraft, die drei Berufsgruppen rechtlich definierte. Das waren zum einen die „Wirtschaftsprüfer und Steuerberater“, die „Buchprüfer und Steuerberater“ sowie die „Steuerberater“. ⁴⁴ Durch die Schaffung des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes⁴⁵, kurz WTBG, im Jahre 1999 wurden in § 1 WTBG die Berufe der

³⁶ Raschenberger, Internationales Revisions- und Treuhandwesen S. 67.

³⁷ Vgl Raschenberger, Internationales Revisions- und Treuhandwesen 67.

³⁸ Das ist die heutige Wirtschaftsuniversität.

³⁹ Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 245.

⁴⁰ Vgl Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 244, 245, 246.

⁴¹ Raschenberger, Internationales Revisions- und Treuhandwesen, S. 69, 70.

⁴² Vgl Raschenberger, Internationales Revisions- und Treuhandwesen, S. 70.

⁴³ Vgl Paier, Die Geschichte der Wirtschaftsprüfung, S. 46.

⁴⁴ Vgl IWP, Wirtschaftsprüfer in Österreich, S. 16, 17.

⁴⁵ § 1 WTBG, StF: BGBl Nr. 58/1999.

Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer, Steuerberater und selbstständige Buchhalter als freie Wirtschaftstreuhandberufe definiert.

Im Zuge der Errichtung des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes, kurz A-QSG, hat auch eine Änderung des WTBG stattgefunden.⁴⁶ § 229b WTBG regelt in diesem Zusammenhang die Überleitung der Berufsberechtigung vom Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften auf den Berufszweig der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Durch die Errichtung des A-QSG konnten gemäß § 10 A-QSG Wirtschaftsprüfer oder Buchprüfer als Abschlussprüfer und Qualitätsprüfer tätig werden.⁴⁷

Im Zuge zahlreicher Novellierungen des WTBG haben sich bis heute zwei Berufsgruppen in Österreich herauskristallisiert, jene der Wirtschaftsprüfer und jene der Steuerberater.⁴⁸ Das ist auch durch die Neuschaffung APAG weiterhin so, denn Abschlussprüfer sind gemäß § 2 Abs. 1 APAG „alle berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragen[en] Revisoren, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG verfügen“.

3.1.1 Entstehung weiterer Akteure im Bereich der Abschlussprüfung

Wie bereits im historischen Abschnitt dieser Arbeit erwähnt, führte die Annektierung Österreichs zu Deutschland im Jahre 1938 auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung zu groben Veränderungen. Das deutsche Aktiengesetz war, ohne auf die österreichische Gesetzeslandschaft zu achten, schlichtweg in die österreichische Rechtslandschaft inkorporiert worden, wodurch sich einige Spannungen und Konflikte innerhalb der österreichischen Rechtsordnung ergaben. Jegliche Bestrebungen, einen einheitlichen Berufstand zu schaffen, wurden zunichte gemacht. Es galt nunmehr, gesetzliche Wege zu schaffen, die beide Rechtsordnungen vereinten.⁴⁹

3.1.1.1 Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder

1945 war der Weg zur eigenständigen gesetzlichen Regulierung frei. Durch den Erlass des *Staatsamtes für Industrie, Gewerbe, Handel und Verkehr* vom 18. August 1945 kam es zur Überleitung der

⁴⁶ BGBl. I Nr. 2005/84.

⁴⁷ Erl RV 970 BlgNR XXII. GP, S. 4.

⁴⁸ § 1 Abs. 1 WTBG 2017, BGBl. I Nr. 2017/137, StF.

⁴⁹ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 31, 32, 42.

Reichskammern der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder in die provisorische Kammer der Wirtschaftstreuhänder, welche in weiterer Folge⁵⁰ durch die eigens geschaffene Rechtsgrundlage⁵¹ rechtliche Legitimität erlangte und von der Gewerbeordnung sowie den deutschen Rechtsbestimmungen losgelöst wurde. In der Regierungsvorlage war ausdrücklich vorgesehen, dass der Beruf des Wirtschaftstreuhanders als freier Beruf anzusehen ist und daher die eigene Schaffung einer Kammer mit Selbstverwaltung, losgelöst von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft, notwendig war.⁵² Dies war die Geburtsstunde der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, kurz KWT. Eine Woche nach der Unterzeichnung des Staatsvertrages im Jahre 1955 trat, wie im vorangegangenen Kapitel erwähnt, die WTBO in Kraft.⁵³

Durch das vorherrschende System der beruflichen und wirtschaftlichen Selbstverwaltung ist es in Österreich fast schon Usus, dass für bedeutende Berufsgruppierungen gesetzlich berufliche Vertretungen eingerichtet werden. Diese beruflichen Interessensvertretungen sind zugleich Selbstverwaltungseinrichtungen und werden „Kammern“ genannt. Sie sind meist als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichtet und mit der Pflichtmitgliedschaft der jeweiligen Berufsangehörigen ausgestattet. Sie fungieren als Repräsentationsorgan für berufliche, soziale und wirtschaftliche Interessen des Berufsstandes gegenüber der Obrigkeit und Akteuren der Öffentlichkeit, wie beispielsweise politischen Parteien oder anderen Interessensvertretungen.⁵⁴

3.1.1.2 Das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer

Das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer existiert seit 1952 und geht auf den freiwilligen Zusammenschluss von wenigen Wirtschaftsprüfern zurück, die sich durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder nicht zur Gänze repräsentiert sahen. Während die Kammer das Unikum der Pflichtmitgliedschaft prägt, besteht die Mitgliedschaft zum Institut der österreichischen Wirtschaftsprüfer, kurz IWP, auf freiwilliger Basis unter der Leistung von Mitgliedsbeiträgen. Das IWP ist als Verein ausgestaltet und soll die Interessen der Wirtschaftsprüfer durchsetzen. Zu den Aufgaben des IWP zählen bis dato Fortbildungsangebote, fachliche Stellungnahmen sowie beispielsweise die organisatorische Vereinsarbeit zur Erreichung des Vereinszwecks.⁵⁵ Als Mittel zur

⁵⁰ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 42, 43.

⁵¹ BGBl. Nr. 20/1948.

⁵² Vgl Waldmann, Die historische Entwicklung des Berufsstandes, S. 7.

⁵³ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 42, 43, 50, 51.

⁵⁴ Vgl Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Grundlagen, S. 86.

⁵⁵ Vgl IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, S. 83-87.

Zielerreichung verfolgt die IWP vor allem die Tätigkeiten zur Förderung der Qualitätssicherung, Herausgabe von Publikationen, Organisation von Veranstaltungen sowie das Verfassen von gutachtlichen Stellungnahmen und Verbindungsarbeit mit gleichartigen Institutionen.⁵⁶

3.2 Die Entstehung der Abschlussprüferaufsicht auf amerikanischem Boden

Erste Anzeichen für die Tätigkeit von Abschlussprüfern finden sich in der amerikanischen Geschichte bereits in der Kolonialzeit. Seitdem das Investmentinteresse der großbritannischen Anleger am transatlantischen Raum geweckt wurde, sind immer wieder Wirtschaftsprüfer auf den amerikanischen Kontinent entsandt worden, um die finanziellen Gegebenheiten der Investitionsobjekte zu beobachten. Diese Prüfungsaktivitäten begründeten den Grundstein der früheren acht größten Wirtschaftsprüfergesellschaften⁵⁷, von denen nach heutigem Stand noch vier unter diese Kategorie zu subsumieren sind. Diese werden im allgemeinen Fachjargon als „Big Four“⁵⁸ bezeichnet.⁵⁹

Bis zum Ende der dreißiger Jahre des zwanzigsten Jahrhunderts war das Aufgabenfeld der Revisionsgesellschaften ein weitaus kleineres als es heute ist. Vor allem waren die Wirtschaftsprüfergesellschaften zu jener Zeit mit Kontrollaufgaben wie der Einhaltung von Verträgen oder Investitionen betraut und sollten den Aktien- und Anleihenmarkt beobachten. Um dieser Tätigkeit bestmöglich nachgehen zu können, wurden seitens der Prüfungsgesellschaften oft örtliche Niederlassungen in den Vereinigten Staaten begründet.⁶⁰ Bis zum Zusammenbruch des amerikanischen Kapitalmarktes im Jahre 1929, auch bekannt unter dem größten Börsencrash der New Yorker Börse, der sich am 24. Oktober 1929, dem sogenannten „Black Friday“, ereignet hatte⁶¹,

⁵⁶ Vgl Homepage des Institutes österreichischer Wirtschaftsprüfer (eingesehen am 22.01.2018)

<http://www.iwp.or.at/index.php?id=institut>.

⁵⁷ Vgl Wollmert, Wirtschaftsprüfung in den USA, S. 920, 921.

⁵⁸ Zu Beginn der 1980er Jahre zählten zu den „Big Eight“- Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Coopers and Lybrand, Price Waterhouse, Arthur Andersen, Arthur Young, Ernst and Winney, Touche Ross, Deloitte Haskins and Sells, Peat Marwick Mitchell sowie die KMG (Klynveld, main, Goerdeler); Ab dem Jahr 2002 sind die acht größten Wirtschaftsprüfergesellschaften auf vier geschrumpft, weshalb man seit dem von den „Big Four“ spricht. Zu den derzeit größten vier Wirtschaftsprüfergesellschaften zählen Pricewaterhouse Coopers, Ernst and Young, Deloitte Touche Tohmatsu und KPMG.

⁵⁹ Vgl Kampe, Führung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, S. 25-27.

⁶⁰ Vgl Brase, Standorte deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, S. 111.

⁶¹ Vgl Sulzer, Die Wirtschaftskrisen von 1929 und 2008, S. 6; ebd: Kirsch, Ursachen und Verlauf der Weltwirtschaftskrise 1929-1933 unter besonderer Berücksichtigung der Situation in Deutschland, S. 3.

existierten lediglich bundesstaateninterne Zulassungsvoraussetzungen für die Ausübung der Wirtschaftsprüfertätigkeit.

Es mangelte allerdings flächendeckend an einer verpflichtenden Durchführung von Jahresabschlussprüfung sowie an verbindlichen Rechnungslegungsvorgaben. Diese wurden erst 1933 als Reaktion auf den Börsencrash von 1929 durch den *Securities Act* verpflichtend im amerikanischen Recht verankert. Fortan war jedes Unternehmen, das an der Börse vertreten sein wollte, dazu verpflichtet, mittels eines unabhängigen Abschlussprüfers eine Jahresabschlussprüfung zu durchlaufen.

Zusätzlich zum *Securities Act* verabschiedete der amerikanische Gesetzgeber im Jahre 1934 den *Securities Exchange Act*, der die Errichtung der ersten unabhängigen Bundesbehörde, der *Securities and Exchange Commission*, kurz SEC, vorsah. Diese wurde als Aufsichtsbehörde eingerichtet und hatte unter anderem die Kompetenz, die Einhaltung des *Securities Act* seitens der Prüfungsgesellschaften zu überprüfen.⁶² Die SEC kann daher als erste Abschlussprüferaufsichtsbehörde bezeichnet werden.

⁶² Vgl. Wollmert, *Wirtschaftsprüfung in den USA*, S. 919.

4 Die Anfänge europäischer Harmonisierungsunterfangen im Bereich der Abschlussprüferaufsicht

Die Idee eines vereinten Europas wurde bereits in den frühen Jahren nach dem Ende des ersten Weltkrieges in den Köpfen hochrangiger Politiker jener Zeit gesponnen. Diese Idee wurde im Jahre 1987 mit der Errichtung eines gemeinsamen Binnenmarkt weiterentwickelt. Im Jahre 1992 unterzeichneten die Gründerstaaten den Vertrag von Maastricht über die Europäische Union wie wir sie heute in unserer Grundstruktur kennen. Der europäische Gesetzgeber ist zum Erlass von primären und sekundären Rechtsakten befugt.⁶³ Art 3 bis 5 EUV regelt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung. Innerhalb dieser Grenzen ist der europäische Gesetzgeber berechtigt seine Zuständigkeiten wahrzunehmen und Gemeinschaftsrecht zu erlassen. Im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarktes und der Wirtschaftsunion ergänzt Art. 174 bis 178 AEUV die Bestimmungen des Art 3 Abs.3 und 4 EUV. Grundsätzlich fußt jeder, von den Organen der Europäischen Union erlassene Rechtsakt auf dem primären Unionsrecht, zu dem sowohl der Vertrag über die Europäische Union („EUV“) als auch der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union („AEUV“) zählt. Beide sind gleichrangige, von den Mitgliedstaaten errichtete Verträge, die die Basis aller weiteren Sekundärrechtsakte bilden. Zu den Sekundärrechtsakten zählen sowohl Verordnungen als auch Richtlinien, die beide in ihrem Wesen verbindliche sind. Zudem gibt es die sogenannten unverbindlichen Rechtsakte, Empfehlungen und Stellungnahmen, die in den Handlungskatalog der EU Institutionen aufgenommen wurden, um den Mitgliedstaaten gegenüber unverbindliche Äußerungen zu treffen, ohne dass daraus Rechte oder Pflichten erwachsen. Empfehlungen dienen lediglich dazu, dem Adressaten ein Verhalten naheulegen, sie werden jedoch oftmals zur politischen Gestaltung herangezogen und können unter Umständen, nämlich wenn einer Empfehlung ein Rechtsakt nachfolgt, rechtserheblich für die Auslegung des darauf erlassenen Rechtsaktes sein.⁶⁴ Während europäische Verordnungen unmittelbare Geltung erlangen und in unser Rechtssystem implementiert werden, entfalten Richtlinien grundsätzlich keine unmittelbare Wirkung und sind in nationales Recht umzusetzen. Einzige Ausnahme, wodurch eine Richtlinie unmittelbare Geltung erlangt, ist, dass der nationale Gesetzgeber die Richtlinie nicht hinreichend oder binnen gesetzter Frist in nationales Recht umgesetzt hat.⁶⁵ Zusätzlich zu diesen typischen Rechtsakten⁶⁶ hat die Kommission die Möglichkeit

⁶³ Vgl Staudigl, Die Geschichte der Europäischen Integration, S. 3-5.

⁶⁴ Vgl Borchardt, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, S. 71-73, 257, 258.

⁶⁵ Vgl Frenz, Europarecht, S. 14-18.

⁶⁶ Art 288 AEUV.

atypische Rechtsakte zu errichten. Hierzu zählen beispielsweise die Grün- und Weißbücher.⁶⁷ „Die von der Kommission veröffentlichten Grünbücher sollen auf europäischer Ebene Denkanstöße zu spezifischen Themen liefern. Sie richten sich hauptsächlich an interessierte Kreise (Einrichtungen und Einzelpersonen), die damit zur Teilnahme an einem Prozess der Konsultation und Debatte auf der Grundlage der im Grünbuch enthaltenen Vorschläge aufgefordert werden. In einigen Fällen geben sie den Anstoß zur Erarbeitung von Rechtsvorschriften, die dann in Weißbüchern erläutert werden.“⁶⁸ „Der Zweck eines Weißbuchs ist es, eine Debatte in der Öffentlichkeit, bei Interessengruppen, dem Europäischen Parlament und dem Rat in Gang zu bringen, um einen politischen Konsens zu erleichtern.“⁶⁹

4.1 Primärrechtliche Regelungen

Art 44 AEUV und Art 54 EG-Vertrag⁷⁰ sowie Art 54 WEG- Vertrag bilden die rechtliche Grundlage zur Erlassung der RL 2006/43/EG und der darauf aufbauenden RL 2014/56/EU. Beiden Rechtsakten liegt das Verfahren zur Erlassung einer europäischen Rechtsgrundlage nach Art 251 AEUV zugrunde.

Die Anwendbarkeit der europäischen Grundfreiheiten im Bereich der Abschlussprüferaufsicht ergibt sich sowohl aus der RL 2006/43/EG als auch der RL 2014/56/EU. In der RL 2006/43/EG bezieht sich der europäische Gesetzgeber auf Art 50 Abs. 2 lit g AEUV, (ex Art 44 AEUV), der sich auf die Niederlassungsfreiheit bezieht und die Schutzbestimmungen zur gleichnamigen Gestaltung in den Mitgliedstaaten vorsieht. Die RL 2014/56/EU hingegen bezieht sich nur auf Art 50 AEUV (ex Art. 44 AEUV) ohne eine der in dem Artikel genannten litera konkret anzuwenden. Begründen kann man dies durch den weiter gefassten Regelungstatbestand der RL 2014/56/EU im Vergleich zur Vorgängerrichtlinie 2006/43/EG.

Das Sachgebiet, in dem die beiden aufeinanderfolgenden Richtlinien zur Anwendung gelangen, betrifft vor allem die Niederlassungsfreiheit und die Grundsätze des Binnenmarktes. Die Grundsätze des Binnenmarktes erstrecken sich gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV auf den freien Warenverkehr, die Personenfreizügigkeit und die Dienstleistungsfreiheit. Unter der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56

⁶⁷ Vgl Homepage EUR-LEX (eingesehen am 19.04.2018):

http://eurlex.europa.eu/summary/glossary/community_legal_instruments.html.

⁶⁸ Homepage EUR-LEX (eingesehen am 19.04.2018):

http://eurlex.europa.eu/summary/glossary/green_paper.html.

⁶⁹ Homepage EUR-LEX (eingesehen am 19.04.2018):

http://eurlex.europa.eu/summary/glossary/white_paper.html.

⁷⁰ Nach Maastricht.

iVm Art 57 AEUV sind auch freiberufliche Tätigkeiten zu verstehen, zu welchen auch die Tätigkeit der Abschluss- und Qualitätssicherungsprüfer zählt. Mit den Grundfreiheiten geht auch das Diskriminierungsverbot nach Art 2 EUV sowie Art 10 AEUV einher.

4.2 Sekundärrechtliche Regelungsbereiche

Der Rat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, kurz EWG, erließ im Jahre 1978⁷¹ erstmals eine Richtlinie durch die alle Gesellschaften, die unter den Anwendungsbereich der Richtlinie zu subsumieren waren, dazu angehalten wurden, verpflichtend eine Jahresabschlussprüfung von einem dazu befugten Wirtschaftsprüfer durchführen zu lassen.⁷² Aufbauend auf dieser Richtlinie erließ der Rat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Jahre 1983 die RL 83/349/EWG betreffend den konsolidierten Abschluss⁷³ und im Folgejahr die RL 84/253/EWG⁷⁴ über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung beauftragten Personen. Dadurch sollte eine Mindestharmonisierung unter den damaligen Mitgliedstaaten, zu denen Österreich noch nicht zählte, herbeigeführt werden, um einheitliche Rahmenbedingungen im Wirtschaftsprüfersektor zu erschaffen.⁷⁵

Österreich hat 1993 die Beitrittsverhandlungen zur Europäischen Gemeinschaft aufgenommen und mit 12. April 1994⁷⁶ abgeschlossen⁷⁷. Damit war Österreich mit 1. Jänner 1995 Mitglied der nunmehrigen Europäischen Union.⁷⁸ Dies hatte in der österreichischen Rechtslandschaft weitreichende Folgen, da durch den rechtskräftig gewordenen Beitritt auch die gesamten europäischen Rechtsakte umgesetzt oder implementiert werden mussten oder sogar unmittelbare Geltung erlangten.⁷⁹

Um den Anforderungen eines funktionierenden Binnenmarktes gerecht zu werden, eine gewichtigere Stimme bei der Erarbeitung einheitlicher international anerkannter Strategie im Bereich der

⁷¹ Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft 78/660/EWG.

⁷² EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 6.

⁷³ EU-Kommission, Siebente Richtlinie 83/349/EWG, 1983.

⁷⁴ Die 8. Richtlinie (84/253/EWG) enthält Kriterien, die eine Person für die Zulassung zur Berufsausübung erfüllen muss, um für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zugelassen zu werden. Dazu zählt die fachliche Eignung, die Integrität und die Unabhängigkeit, ohne jedoch näher zu konkretisieren, welche Maßstäbe konkret zur Beurteilung der Unabhängigkeit angewendet werden sollten.

⁷⁵ EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 6.

⁷⁶ Beitrittsvertrag vom 24.06.1994, BGBl 1995/45.

⁷⁷ Vgl Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Grundlagen, S. 259.

⁷⁸ Vgl Staudigl/ Frischhut, Die Geschichte der Europäischen Integration, S. 4.

⁷⁹ Vgl Berka, Verfassungsrecht, S. 76.

Rechnungslegung zu erlangen⁸⁰ und um eine Steigerung des europäischen Prüfungsniveaus herbeizuführen, errichtete die europäische Kommission am 24. Juli 1996⁸¹ ein Grünbuch über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers.

Dadurch wurde ein Überlegungsprozess zum Zwecke der Vereinheitlichung unterschiedlicher in Geltung stehender europäischer Rechtsakte im Bereich der Abschlussprüfertätigkeit gestartet. Dieser sollte einen wesentlichen Beitrag zur Qualitätssteigerung im Prüfungswesen erzielen. Im Fokus dabei standen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die Einführung von jährlichen, von ihm durchgeführten Pflichtprüfungen. Diese Erfordernisse standen auch im Zusammenhang mit den Anforderungen eines funktionierenden Binnenmarktes. Die Europäische Kommission beteuerte in dem vorgelegten Grünbuch vor allem die fehlende harmonisierte Rechtsordnung betreffend die Rolle, Stellung oder Haftung des Abschlussprüfers innerhalb der Mitgliedstaaten, die sich „negativ auf die Qualität der Prüfungen, auf die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit im Prüfungswesen [auswirkte]“.⁸² Erwähnt wurde seitens der Europäischen Kommission in diesem Zusammenhang auch ein Positionspapier der *Fédération des experts-comptables européens* (FEE) vom Feber 1996, in dem Vertreter des Berufsstandes staatenübergreifend Probleme im Bereich der Niederlassungsfreiheit für Abschlussprüfer und die freie Gewährung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen, sowie der damit im Zusammenhang stehenden Haftung, an die Kommission herangetragen haben.

Dieses Positionspapier und diverse Studien⁸³, die von der Kommission zu diesem Themenbereich in Auftrag gegeben wurden, hatten gezeigt, dass es großen Bedarf an einer weitergehenden gemeinschaftlichen Rechtsetzung gab. Andernfalls sah die Kommission künftig europäische Unternehmen mit enormen Problemen am internationalen Kapitalmarkt konfrontiert.⁸⁴

4.3 Das Thema „Qualitätskontrolle“ im Grünbuch

Im Grünbuch findet sich auch die Rolle der staatlichen Behörden und das erstmalige Aufscheinen des Begriffes „Qualitätskontrolle“.⁸⁵ Die Ausführungen dazu verweisen auf Art 2 Abs. 1 und 2 der

⁸⁰ EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 41.

⁸¹ Am 1. Jänner 1995 ist Österreich zu einem Mitglied der Europäischen Union geworden, was zur Folge hatte, dass die nationale Rechtsordnung an die europäischen Rechtsakte angepasst werden musste und alle künftigen Beschlüsse des Rates der Europäischen Union auch für Österreich Geltung besitzen.

⁸² KOM(96) 338 endg. - Amtsblatt C 321 vom 28.10.1996, S. 1-4.

⁸³ EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 8.

⁸⁴ KOM(96) 338 endg. - Amtsblatt C 321 vom 28.10.1996, S. 4-8.

⁸⁵ Vgl. EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 3.

8. RL⁸⁶, in der erstmals festgehalten wurde, wer Pflichtprüfungen für die Erlangung einer Abschlussprüferberechtigung durchführen durfte. Gemäß Art 2 Abs. 1 und 2. der 8. RL⁸⁷ waren dazu die von den Mitgliedstaaten errichteten Behörden oder auch dazu befugte Berufsvertretungen ermächtigt. Zum Zeitpunkt der Errichtung des Grünbuches hatte ein Großteil der Mitgliedstaaten die Kompetenz zur Durchführung von Qualitätskontrollen an die Berufsvereinigungen übertragen. Ebenso wurden Ministerien oder andere Einrichtungen, wie beispielsweise Kammern, damit betraut. Unterschiede gab es auch im Überprüfungsakt selbst, der in den Mitgliedstaaten in unterschiedlichen Abständen und nach unterschiedlichen Prüfungsgrundsätzen durchgeführt wurde.⁸⁸ Das Grünbuch sollte daher zentraler Ausgangspunkt einer Harmonisierung auf dem Gebiet der Abschlussprüfertätigkeit und dessen Aufsichtssystem sein.

4.4 Das Grünbuch als zentraler Ausgangspunkt weiterer Entwicklungen

Der Aufforderung zur Stellungnahme⁸⁹ zu den aufgeworfenen Fragen und Lösungsansätzen im Grünbuch folgten einige Mitgliedstaaten, aber auch europäische und internationale Organisationen und Drittstaaten. Im Dezember 2016 fand eine Tagung zu den Thematiken des Grünbuchs statt, die von mehr als 200 Personen besetzt wurde. Resultat war, dass ein gemeinsamer europarechtlicher Rahmen für die Abschlussprüfung geschaffen werden sollte. Parallel dazu wurde auch der Wirtschafts- und Sozialausschuss um eine Stellungnahme gemäß Art 198 EG- Vertrag seitens der EK ersucht. Dieser betonte, dass die Initiative der europäischen Kommission zum Grünbuch ein notwendiger Schritt war, um international am Finanzsektor mitwirken zu können.⁹⁰ „Der Ausschuß [sic!] stellt fest, daß [sic!] zwar alle Mitgliedstaaten gewährleisten wollen, daß [sic!] veröffentlichte Abschlüsse und Bilanzen ein wahres und getreues Abbild des Finanzstatus einer Gesellschaft wiedergeben, die Rechtsvorschriften und Berufspraktiken in den Mitgliedstaaten jedoch große Unterschiede aufweisen und in vielen Fragen keine Einigung besteht. Der Ausschuß [sic!] fordert die Kommission daher nachdrücklich auf, Handlungsschwerpunkte und einen Aktionsplan für die Mindestanforderungen in der EU festzulegen. Sie sollte sobald wie möglich die Berufsangehörigen des Prüfungswesens selbst ermutigen, ihre Verfahren unionsweit zu vereinheitlichen, d.h. eine

⁸⁶ Vgl EU-Kommission, Achte Richtlinie 84/253/EWG, 1984.

⁸⁷ Vgl EU-Kommission, Achte Richtlinie 84/253/EWG, 1984.

⁸⁸ Vgl EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 3.

⁸⁹ Die Stellungnahmen der Mitgliedstaaten zum Grünbuch sind im Anhang zur Mitteilung aufgelistet.

⁹⁰ Vgl EU-Kommission, Mitteilung vom 08. Mai 1998, KOM Amtsblatt Nr. C 143.

brancheninterne Regelung zu finden.“⁹¹ Betreffend Aufsichtssystem betonte der Ausschuss lediglich, dass er mit dem Kommissionsvorschlag übereinstimme.⁹² Jedoch hielt die Kommission in ihrer Mitteilung (98/C 143/03) ebenso fest, dass es noch mehr Kenntnis über die unterschiedlichen nationalen Rechtsakten im Bereich der Abschlussprüfung bedarf, um konkrete europarechtliche Vorschläge unterbreiten zu können.⁹³ Um die Diskussion der aufgeworfenen Fragen möglichst auf einem gemeinschaftlichen Standpunkt zu halten und zur Erreichung einer Umsetzungsstrategie hat die Kommission im Jahre 1998 einen Ausschuss, das *Committee on Auditing*, einberufen.⁹⁴ Dieses wurde seitens der Mitgliedstaaten mit ernannten Experten beschickt. Dazu zählten sowohl Regierungssachverständige als auch Vertreter der Berufsorganisationen.⁹⁵ Am 15. November 2000 verabschiedete die europäische Union eine Empfehlung über die Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfertätigkeit in der EU⁹⁶. Das *Committee on Auditing* blieb in seiner Funktion weiterhin parallel bestehen und widmete seine Tätigkeit fortan der Frage,⁹⁷ „ob das Aufdecken von betrügerischen Handlungen Ziel der Abschlussprüfung werden sollte.“⁹⁸

4.5 Die Empfehlung (2001/256/EG): Der Schritt zur österreichischen Abschlussprüferaufsicht

Wie im Kapitel 6.5 erwähnt, war zentraler Ausgangspunkt für die Empfehlung *über Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssystemen für die Abschlussprüfung in der EU* das Grünbuch und die darauf aufbauende Arbeit des *Committee on Auditing*, das sich seit Inkraftsetzung bis zur Verabschiedung der Empfehlung mit dem Thema der Abschlussprüfung und Qualitätssicherung auseinandersetzte. In der Empfehlung legt die EU-Kommission fest, dass die „Qualitätssicherung zur Gewährleistung einer guten Qualität von Abschlussprüfungen grundlegend ist.

⁹¹ Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem "Grünbuch - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union", Amtsblatt Nr. C 133.

⁹² Vgl Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem "Grünbuch - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union", Amtsblatt Nr. C 133.

⁹³ Vgl Schattka, die Europäisierung der Abschlussprüferhaftung, S. 32, 33.

⁹⁴ Vgl Bahr, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, S. 94.

⁹⁵ Vgl Eur-Lex (eingesehen am 08.05.2018)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l26035&from=DE> .

⁹⁶ EU-Kommission, Empfehlung 2001/256/EG.

⁹⁷ Vgl Bahr, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, S. 94.

⁹⁸ Bahr, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, S. 94.

Diese wiederum fördert die Glaubwürdigkeit der offengelegten Finanzinformationen und erhöht den Nutzen und Schutz für Aktionäre, Investoren, Gläubiger und andere Interessengruppen.“

Mehrere Mitgliedstaaten, darunter auch Österreich⁹⁹, verfügten zum 01. Jänner 1999 über keinerlei Aufsichtssystem im Abschlussprüferbereich. Zudem gab es zum damaligen Zeitpunkt auch keine internationale Einigung auf Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssystemen, an denen eine etwaige Orientierung bei der Ausgestaltung der Empfehlung erfolgen hätte können.

Trotz der unterschiedlichen gesetzlichen Landschaft innerhalb der damaligen europäischen Mitgliedstaaten wollte die Kommission von konkreten Rechtsetzungsakten Abstand nehmen und lediglich durch die Empfehlung richtungsweisend wirken. In der Empfehlung wird sowohl über das Verfahren, als auch über die Prüfungszyklen und dem Umfang der Qualitätskontrolle gesprochen. Es wurde empfohlen, das Qualitätssicherungssystem einer öffentlichen Kontrolle zu unterziehen. Sowohl das Monitoring-Verfahren als auch das Peer Review-Verfahren, wurden als gleichwertig Kontrollsysteme angesehen. Im Fokus der Qualitätsprüfung standen der Abschlussprüfer und seine Tätigkeit. Unter der Rubrik „öffentliche Kontrolle und Veröffentlichung“ legte die europäische Kommission erstmals Leitlinien fest, welcher Komponenten ein Qualitätssicherungssystem bedarf. Jedenfalls sollte dafür in jedem Mitgliedstaat ein eigener Kontrollausschuss eingerichtet werden, in dem nicht berufsausübende Abschlussprüfer tätig sein sollten, die die Aufsicht und Kontrolle über die Qualitätssicherung im Bereich der Abschlussprüfung wahrnehmen, sodass sichergestellt wird, dass der Berufsstand seiner Verpflichtung nachkommt. Dazu hieß es in der Empfehlung: „Mit der Forderung nach einer öffentlichen Kontrolle soll gewährleistet werden, dass die Qualitätssicherung inhaltlich und formal in der Öffentlichkeit ein ausreichendes Maß an Integrität genießt.“ Erstmals definiert die Kommission, was der Output aus einer vorgenommenen öffentlichen Qualitätssicherungskontrolle sein sollte, nämlich die Überwachung des Funktionsmechanismus des Qualitätssicherungssystems, die Bewertung der Qualitätskontrolle sowie die Genehmigung der Veröffentlichung von Ergebnissen der Qualitätssicherung, die als wichtiges Kriterium zur Vertrauensgewinnung in den Berufsstand angesehen wird.¹⁰⁰

Die Empfehlung 2001/256/EG bildete den Grundstein der ersten österreichischen Abschlussprüferaufsichtsbehörde¹⁰¹ und führte erstmals die externe Qualitätsprüfung für den gesamten Berufsstand ein.¹⁰² Näheres dazu findet sich im Kapitel 9 ff.

⁹⁹ Vgl. Fédération des Experts Comptables Européens, Continuous Quality Assurance Statutory Audit in Europe, S. 27.

¹⁰⁰ EU-Kommission, Empfehlung 2001/256/EG.

¹⁰¹ Weiterführend in Kapitel 11 ff.

¹⁰² Erl RV 970 BlgNR XXII. GP, S. 3.

5 Die Ereignisse in den USA und deren Reformfolgen

Im Jahre 2001 kam eine Reihe von Bilanzskandalen, vorwiegend in den USA, zum Vorschein, die zur Aufdeckung weiterer Bilanzdelikte im Bereich der Wirtschaftsprüfung führte.¹⁰³ Diese Entwicklungen waren der Grundstein wesentlicher Reformen im Bereich der amerikanischen Abschlussprüferaufsicht, die auch globale Veränderungen im Bereich der Abschlussprüfung und ihres Aufsichtssystems mit sich brachten.¹⁰⁴ Der Untergang des amerikanischen „*Enron Corporating*“ Konzerns gilt als Ausgangspunkt der Skandalserie und wird von *Peemöller/Hofmann* überspritzt als „Finanz-GAU“ bezeichnet, gefolgt vom Manipulationsskandal „*WorldCom*“, „*Tyco International*“ und weiterer, die sich auf amerikanischem Boden ereigneten.¹⁰⁵ „*Enron Corporating*“ zählte zu den größten Energieunternehmen der Vereinigten Staaten mit stetig steigendem Börsenwert. Durch die Konjunkturkrise und der sinkenden Energiepreise stürzte das zum Großteil fremdfinanzierte Exportunternehmen in eine finanzielle Negativspirale von fortlaufenden Verlusten.¹⁰⁶ „*Andersen*“, eine der führenden Wirtschaftsprüferkanzleien jener Zeit, war als Wirtschaftsprüfergesellschaft sowohl für die Errichtung der Jahresabschlüsse als auch für prüfungsrelevante Beratungen des „*Enron Corporating*“ Konzerns tätig. Durch das geplante Zusammenspiel der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und des Konzerns zum Zwecke der Verschleierung wirtschaftlicher Negativentwicklungen wurden Bilanzen durch „kreative bilanzielle Gestaltungsmaßnahmen“¹⁰⁷ verfälscht. Der Fall „*Enron Corporating*“ wird als Auslöser für den globalen Vertrauensverlust in die Abschlussprüfertätigkeit und den Kapitalmarkt gesehen.¹⁰⁸ Dass eine der angesehensten Wirtschaftsprüfergesellschaften wesentlich bei einem Bilanzskandal von solcher Größe beteiligt war, schürte globales Misstrauen sowohl innerhalb des Berufsstandes als auch der Allgemeinheit und führte zu hohen Kursverlusten an den Börsen.¹⁰⁹ Die amerikanische Regierung unter *George W. Bush* war im Jahre 2001 zu raschem Handeln veranlasst, um künftigen Mängeln in der Abschlussprüfung und einem etwaigen

¹⁰³ Vgl Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 21, 22.

¹⁰⁴ Vgl Richter, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter, S. 37.

¹⁰⁵ Vgl Peemöller, Bilanzskandale, S. 29-47.

¹⁰⁶ Vgl Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 21-23.

¹⁰⁷ Peemöller, Bilanzskandale, S. 35.

¹⁰⁸ Vgl Peemöller, Bilanzskandale, S. 29-47.

¹⁰⁹ Vgl Richter, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter, S. 41.

Vertrauensmissbrauch vorzubeugen und geeignete Rahmenbedingungen zur Prävention von Bilanzskandalen im Bereich der Wirtschaftsprüfung zu schaffen.¹¹⁰

5.1 Der Sarbanes-Oxley Act

Während zu Beginn des Jahres 2002 lediglich ein „*Ten-Point-Plan*“¹¹¹ für ein etwaiges Reformbestreben auf dem Finanzsektor existierte,¹¹² wurden *Paul S. Sarbanes*¹¹³ und *Michael Oxley*¹¹⁴ in Kooperation mit der Börsenaufsichtsbehörde SEC damit beauftragt, im Eiltempo ein Rahmengesetz für Änderungen und Ergänzungen geltender Kapitalmarktgesetze zu errichten. Resultat war der am 30. Juli 2002 beschlossene „*Sarbanes-Oxley Act*“, kurz SOX oder SOA genannt, der die globale Ausgestaltung der Abschlussprüfung und vor allem die Schaffung eines Abschlussprüferaufsichtssystems zur Folge hatte.¹¹⁵ Er betraute die amerikanische Börsenaufsichtshörde SEC und das neu zu erschaffende *Public Company Accounting Oversight Board*, kurz PCAOB, mit der genaueren Ausgestaltung der im SOX festgelegten Bestimmungen.¹¹⁶ „Ziel des SOX ist die Verbesserung der Transparenz von Unternehmensprozessen, (...) das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der veröffentlichten Finanzdaten von Unternehmen wieder herzustellen, sowie den Schutz von Anlegern durch genauere und verlässlichere wertpapierrechtliche Publizitätspflichten unter Gewährleistung der Richtigkeit, Genauigkeit und Vollständigkeit der Rechnungsausschlüsse [zu gewährleisten, sowie] die Bilanzkosmetik durch das Management der Unternehmen zu verhindern.“¹¹⁷ Der rechtliche Geltungsbereich des SOX überschritt den territorialen Geltungsbereich dahingehend, als dass er auf jegliche Unternehmen samt deren verbundene Unternehmen Anwendung fand, die an der amerikanischen Börse zum Wertpapierhandel berechtigt

¹¹⁰ Vgl. Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 1, 2, 31, 32.

¹¹¹ Vgl. Speech by SEC Chairman: A Single Capital Market in Europe: Challenges for Global Companies, Conference of the Institute of Chartered Accountants of England and Wales, Brussels, October 10, 2002, (eingesehen am 10.11.2016) <http://www.sec.gov/news/speech/spch589.htm>.

¹¹² Vgl. Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 131.

¹¹³ Paul S. Sarbanes ist Mitglied der Demokratischen Partei und war Abgeordneter im US- Repräsentantenhaus.

¹¹⁴ Michael Oxley ist Mitglied des Kongresses für die Republikanische Partei und Vorsitzender des U.S. House of Representatives Committee on Financial Services.

¹¹⁵ Vgl. Rückle, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 15.

¹¹⁶ Vgl. Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 131.

¹¹⁷ Moritz, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, S. 5, 6.

waren.¹¹⁸ Dies insofern, als dass das PCAOB bei festgestellten Mängeln, durch die Qualitätsprüfung der Inspektoren, Sanktionen auch gegenüber den in den USA ansässigen verbundenen Unternehmen verhängen konnte und somit Durchgriffswirkung entfaltete.¹¹⁹ Das einstige vorzeigende Peer Review-Verfahren, das in Amerika seine Geburtsstätte hatte, sah nun durch die Verabschiedung des SOX seinem Ende entgegen. Der PCAOB wurde die Selbstverwaltung entzogen und das neue Monitoring-Verfahren eingeführt. Zur Gänze abgeschafft wurde das Peer Review-Verfahren allerdings nicht, es blieb für all jene Prüfungsgesellschaften aufrecht, die Mitglieder im *Center for Public Company Audit Firms*, kurz CPCAF, waren. Das CPCAF ist zu Beginn des Jahres 2004 als Nachfolgeorganisation der SECPS gegründet worden und organisiert das *Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program*, kurz CPCAF PRP, und ist für die Betreuung aller nicht börsennotierten Unternehmen, also für alle Unternehmen die nicht bei der SEC registriert sind, zuständig. Während das Peer Review-Verfahren auf Honorarbasis erfolgt, wird das Monitoring-Verfahren durch die Erhebung von Beiträgen von Berufsausübenden finanziert. Damit soll die finanzielle Unabhängigkeit der PCAOB gesichert werden.¹²⁰ Das amerikanische Unternehmertum sah den SOX als Errungenschaft an, die die Corporate-Governance-Bewegung kontinentübergreifend beeinflusste. Global gesehen wurde dem SOX ein eher misstrauischer Tenor entgegen gebracht, da er einerseits keine Detailregelungen enthielt, andererseits sehr umfassend war und indirekt in die Rechtsordnung anderer Staaten eingriff.¹²¹

5.2 Das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Das nicht staatliche Aufsichtsorgan, der *Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB,¹²² wurde als privatrechtliche non-profit Organisation ausgestaltet und unter Aufsicht der Börsenaufsichtsbehörde SEC gestellt. Das PCAOB übernahm fortan die Kompetenz zur Überprüfung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und die Sicherstellung der Einhaltung von Qualitätssicherungsstandards im Zuge der Abschlussprüfertätigkeit.¹²³ Es wurde ein verpflichtendes

¹¹⁸ Vgl. Osterle, Internationales Management im Umbruch, S. 94; siehe auch: Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 132.

¹¹⁹ Vgl. Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 4.

¹²⁰ Vgl. Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 27, 47-53.

¹²¹ Vgl. Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 39, 40.

¹²² Vgl. Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 134.

¹²³ Vgl. Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung, S. 124; siehe auch: Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 134; Frugier, Die Einrichtung moderner interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US- amerikanischem Listing, S. 4, 5.

Registriersystem für Wirtschaftsprüfer eingeführt, dass die Durchführung von *Audit Reports* für SEC Mandate nur bei aufrechter Registrierung vorsah. Damit wurde ein Wettbewerbsdenken unter den weltweit aktiven Wirtschaftsprüferkanzleien geschürt. Es konnten fortan nur Prüfungsgesellschaften mit aufrechter Registrierung am amerikanischen Markt zur Abschlussprüfung berechtigt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt galt das Selbstregulierungssystem des Wirtschaftsprüferberufsstandes, das es erlaubte, den Prüfer zur Durchführung des Peer-Reviews selbst zu wählen.¹²⁴ Seit Errichtung des PCAOB wurde ein neues System in Geltung gesetzt, das den Peer-Review ersetzt, nämlich das Monitoring- Verfahren. Alle registrierten Wirtschaftsprüfergesellschaften hatten sich künftig in festgesetzten Abschnitten einer Inspektion zur Sicherstellung der Unabhängigkeit und Qualitätssicherung durch das PCAOB zu unterziehen. Damit war der amerikanische Einfluss des SOX weltweit gegeben und erreichte schließlich auch Europa und seine Rechtsetzung.¹²⁵

Wesentlich neu durch den SOX war, dass zu einem internen Kontrollsystem ein externes Kontrollsystem eingerichtet wurde, das durch einen bei der SEC registrierten Wirtschaftsprüfer zu erfolgen hat. Dieser externe Wirtschaftsprüfer muss vom geprüften Konzern unabhängig sein. Er unterliegt der Kontrolle des PCAOB, das wiederum der Aufsicht der SEC unterliegt.¹²⁶ „Für den Wirtschaftsprüfer wurde außerdem das verpflichtende Rotationssystem für den Mandatsleiter einer Prüfung (lead Audit Partner) und den kontrollierenden Partner (Review Partner) sowie eine Abkühlungsphase (Cooling-Off Period) beim Wechsel von Schlüsselpositionen zwischen Prüfer und Geprüften eingeführt.“¹²⁷ Dem früheren System der Selbstkontrolle, das durch die Qualitätsprüfung eines Wirtschaftsprüfers gekennzeichnet war, der vom Berufsstand selbst ausgewählt wurde und sohin das Erfordernis der Unabhängigkeit und der Unbefangenheit sehr oft nicht erfüllte, wurde damit ein Ende gesetzt.¹²⁸

5.3 Die weltweiten Auswirkungen des SOX

¹²⁴ Vgl Frugier, Die Einrichtung moderner interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US- amerikanischem Listing, S. 4, 5; ebenso: Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung, S. 124.

¹²⁵ Vgl Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung, S. 124-129.

¹²⁶ Vgl Karollus, Durchgriffsmöglichkeiten US-amerikanischer Behörden auf österreichische Vorstände und Geschäftsführer im Rahmen des Sarbanes-Oxley Act und des Foreign Corrupt Practices Act, S. 2-7.

¹²⁷ Karollus, Durchgriffsmöglichkeiten US-amerikanischer Behörden auf österreichische Vorstände und Geschäftsführer im Rahmen des Sarbanes-Oxley Act und des Foreign Corrupt Practices Act, S. 4.

¹²⁸ Vgl Moritz, Die Auswirkung des Sarbanes- Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, S. 12, 13.

Nicht nur die USA waren von Bilanzskandalen betroffen, weltweit wurden Vorfälle publik, die das Misstrauen in den Berufstand der Wirtschaftsprüfer stärkten.¹²⁹ So ist in diesem Zusammenhang auch die Asien-Krise der Jahre 1997 und 1998 zu erwähnen, die durch exzessive Investitionen am Finanzmarkt und nicht abgesicherter Fremdwährungskredite bei der Kehrtwende des Dollars im Vergleich zum Yen massiv verstärkt wurde und durch die schwachen heimischen Finanzmarktstrukturen - und den damit im Zusammenhang stehenden Einbruch der Wettbewerbsfähigkeit - nicht mehr eingedämmt werden konnte.¹³⁰

Durch die nicht territoriale Ausgestaltung des SOX überschritt sein rechtlicher Geltungsbereich den territorialen Geltungsbereich dahingehend, als dass er auch auf jegliche Unternehmen samt deren verbundenen Unternehmen Anwendung findet, die an der amerikanischen Börse zum Wertpapierhandel berechtigt sind.¹³¹ Die „direkte“ Auswirkung des SOX auf die an der amerikanischen Börse notierten Unternehmen aus aller Welt und die „indirekte“ Einflussnahme auf Unternehmen, die nicht an der amerikanischen Börse notiert sind, aber für solch notierte Unternehmen Prüfungsleistungen erbringen oder zu solchen in einem anderen Gesellschaftsverhältnis, wie beispielsweise Tochterunternehmen, stehen, ist somit unübersehbar.¹³² Im April 2003 waren bereits mehr als 1.300 nicht amerikanische Gesellschaften aus 59 verschiedenen Staaten im Register der SEC verzeichnet, wobei ein guter Teil davon aus Kanada und Großbritannien stammte.¹³³

Einhergehend mit der Neuerrichtung des amerikanischen SOX startete das Ringen um Wettbewerbsfähigkeit unter den weltweit aktiven Wirtschaftsprüferkanzleien, da nur jene mit aufrechter Registrierung bei der SEC am amerikanischen Markt zur Abschlussprüfung berechtigt waren.¹³⁴ Bedingt durch diese ineinandergreifenden Faktoren begann, inspiriert durch die rechtliche Ausgestaltung des amerikanischen SOX, eine Welle an globaler Neuausrichtung im Bereich der Abschlussprüferaufsicht als auch den europäischen Raum erfasste.¹³⁵

¹²⁹ Vgl Peermöller, Bilanzskandale, S. 29-36, 60-90.

¹³⁰ Vgl Glebe, Die globale Finanzkrise, S. 1-4.

¹³¹ Vgl Osterle, Internationales Management im Umbruch, S. 94; siehe auch: Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 132.

¹³² Vgl Van Hulle, Europäische Entwicklungen zur Abschlussprüfung vor dem Hintergrund des Sarbanes-Oxley Act, S. 103ff; ebenso: Menzies, Sarbanes-Oxley Act, S. 13ff.

¹³³ Vgl Rothböck, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf die Abschlussprüfung in Österreich, S. 9.

¹³⁴ Vgl Frugier, Die Einrichtung moderner interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US- amerikanischem Listing, S. 4, 5; ebenso: Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung, S. 124.

¹³⁵ Vgl Ringswirth, Generische Methode zur standardisierten Geschäftsprozessmodellierung von Internen Kontrollsystemen, S. 53; ebenso Moritz, Die Auswirkung des Sarbanes- Oxley Acts auf deutsche Unternehmen,

So wurde beispielsweise der japanische Gesetzgeber - nach Inkrafttreten des amerikanischen SOX - fast zeitgleich mit dem schweizerischen und dem deutschen Gesetzgeber von den amerikanischen Gesetzesreformen beeinflusst. Da das japanische interne Kontrollsystem wesentlich an den amerikanischen SOX angelehnt wurde, ist es auch bekannt als der J-SOX. Der Japanische SOX ist - gleich wie sein Namensgeber - nicht territorial beschränkt, sondern findet Anwendung auf alle an der japanischen Börse notierten Unternehmen.¹³⁶ Reformbestrebungen wurden laut, als auch in Japan der Bilanzskandal rund um die Eisenbahngesellschaft „*Seibu*“ 2004 ans Tageslicht kam. Prof. Shinji Hatta war an der Ausgestaltung des 2006 in Kraft getretenen Gesetzes maßgeblich beteiligt.

Auch Deutschland sah sich zu raschem Handeln verpflichtet, waren doch zahlreiche deutsche Unternehmen an der amerikanischen Börse notiert. Deutschland nahm eine Vorreiterstellung ein und erließ im Jahre 2004 das erste deutsche Abschlussprüferaufsichtsgesetz, in dem die gesetzliche Grundlage für die Errichtung der Abschlussprüferaufsichtskommission geschaffen wurde, die fortan die Kompetenz zur Aufsicht über den Berufstand inne hatte. Dies geschah noch bevor die Europäische Union auf diesem Gebiet in Form eines allgemein verbindlichen, gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakts tätig wurde.¹³⁷ Die „direkte“ Auswirkung des SOX auf österreichische Unternehmen hielt sich im Vergleich zu den 1.300 gelisteten Drittstaatenunternehmen insofern in Grenzen, als dass im April 2003 lediglich ein österreichisches Unternehmen, die *Telekom Austria AG*, im Register des PCAOB verzeichnet war.¹³⁸ Von größerem Interesse ist in diesem Zusammenhang die „indirekte“ Einflussnahme des SOX auf die künftigen Rechtsakte sowohl der Europäischen Union als auch der Nationalstaaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des SOX nicht abschätzbar war und lediglich spekulativ beantwortet werden konnte.¹³⁹

S. 10-15; ebenso Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 39-50.

¹³⁶ Vgl Ringswirth, Generische Methode zur standardisierten Geschäftsprozessmodellierung von Internen Kontrollsystemen, S. 53.

¹³⁷ Vgl Moritz, Die Auswirkung des Sarbanes- Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, S. 10-15.

¹³⁸ Vgl Lanfermann, Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland, S. 1725.

¹³⁹ Vgl Menzies, Sarbanes-Oxley Act, S. 1ff.

6 Der Reformdrang in der europäischen Rechtsetzung

Auch in Europa ereigneten sich in Folge der amerikanischen Finanzskandale ab dem Jahr 2003 zahlreiche Bilanzskandale. Zu nennen sind hier insbesondere die Bilanzskandale der Unternehmen „Parmalat“¹⁴⁰ oder „Ahold“¹⁴¹, die die Notwendigkeit zur Verschärfung der gesetzlichen Regelungen im Bereich des Corporate-Governance auf die Agenda der Europäischen Kommission setzten.¹⁴² In einem *Standard*-Zeitungsartikel war zu jener Zeit von der so genannten „Enronitis“ die Rede, welche durch die bekannt gewordenen Bilanzfälschungen des niederländischen Handelskonzerns „Ahold“ sowie des Lebensmittelkonzerns „Parmalat“ nicht nur die europäische Anlegerwelt erschütterte.¹⁴³ Nicht unerwähnt sollten auch die deutschen Finanzskandale rund um *Balsam*, *Flowtex*, *Hypo-Bank*, die *Bankgesellschaft Berlin* und weitere bleiben, die wesentlich zu den Entwicklungen in den Folgejahren beitrugen.¹⁴⁴

Doch auch vor Österreich machten die Negativentwicklungen in diesem Zusammenhang nicht halt und führten zu einer Welle der Entrüstung in der Bevölkerung. Allseits bekannt ist der Bilanzskandal rund um die damalige *BAWAG/PSK Bank*, die aufgrund ihrer Beteiligung am US-Wertpapierhaus *Refco* im Jahre 2005 von dessen Bilanzvergehen miterfasst wurde. Dabei hat die FMA erhebliche Anschuldigungen gegenüber der zuständigen Prüfungsgesellschaft KPMG geäußert. Nicht zu vergessen bleibt der sich im Jahre 2004 ereignete Affront über die *Kärntner Hypo Alpe-Adria Bank*, die durch massive Spekulationsverluste immense Probleme nach sich zog. Hierbei gelangten vor allem die beiden Prüfungsgesellschaften *Deloitte & Touche* und die *Confida Klagenfurt* ins Visier des Bankenuntersuchungsausschusses.¹⁴⁵

Damit zusammenhängend in Misskredit geraten sind auch die Wirtschaftsprüfer, die mit dem Vorwurf konfrontiert wurden, in ihrer Tätigkeit als externe Überwacher von Bilanzen und Jahresabschlüssen

¹⁴⁰ Vgl Finanzskandal bei Parmalat (eingesehen am 4.1.2019) <http://www.spiegel.de/wirtschaft/finanzskandal-bei-parmalat-enroni-schockt-ganz-italien-a-279584.html>.

¹⁴¹ Vgl Der Spiegel, Artikel zu Börse richtet Top-Konzern Ahold hin (eingesehen am 4.1.2019) <http://www.spiegel.de/wirtschaft/500-millionen-skandal-boerse-richtet-top-konzern-ahold-hin-a-237533.html>.

¹⁴² Vgl Schmidt, IT- Security Management, S. 671; ebenso: Königs, IT- Risikomanagement mit System, S. 4.

¹⁴³ Vgl Der Standard.at, Artikel zu Größter Finanzskandal Europas (eingesehen am 20.04.2018) <https://derstandard.at/1521092/Hintergrund-Groesster-Bilanzskandal-Europas>.

¹⁴⁴ Vgl Hellwig, The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Its Effects in Europe, S. 417, 418.

¹⁴⁵ Vgl Severus, Jahresabschlussprüfung in Form eines Joint Audit's, S. 23.

versagt zu haben.¹⁴⁶ Diese Entwicklungen wurden auch innerhalb der Europäischen Union heftig thematisiert, wodurch die Europäische Kommission rasche Taten setzte, um das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit und Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfertätigkeit wieder zu gewinnen.¹⁴⁷ Die einstige vorbehaltene Notwendigkeit in der Empfehlung 2001/256/EG Rechtsakte, die eine Harmonisierung auf dem Gebiet der Abschlussprüfung und ihres Aufsichtssystems vorsehen, tatsächlich zu erlassen, war nun zu einem neuen Ziel erkoren, um die negativen Folgen der Bilanzskandale bestmöglich einzudämmen und neues Vertrauen in den Kapitalmarkt zu schaffen.¹⁴⁸ Dies sollte durch den *Zehn Punkte- Aktionsplan zur Abschlussprüfung*¹⁴⁹ und den Kommissionsinitiativen zur „Modernisierung des Gesellschaftsrechts sowie der Verbesserung der Corporate-Governance in der EU“, die durch den Einfluss des US-SOX nochmals grundsätzlich überarbeitet werden mussten, mittelfristig erreicht werden.¹⁵⁰ Zur optimalen fachlichen Ausgestaltung der künftigen Änderungsrichtlinie setzte die Kommission eine Expertengruppe ein. Diese sollte sich mit den unterschiedlichen Aufsichtssystemen in den Mitgliedstaaten sowie deren auf EU-Ebene zu gestaltenden Weiterentwicklungen auseinandersetzen und von der Kommission als beratendes und unterstützendes Gremium bei der Ausgestaltung der Änderungsrichtlinie herangezogen werden.¹⁵¹ Dieses Gremium wurde *European Group of Auditors Oversight Bodies*, kurz EGAOB¹⁵², genannt und setzte sich gemäß Art 3 Abs. 1 des Beschlusses 2005/909/EG aus hochrangigen Vertretern der Mitgliedstaaten, die im Bereich öffentlicher Aufsicht tätig waren, zusammen. Resultat der Reformbestrebung war die sogenannte „Änderungsrichtlinie“ 2006/43/EG - auch genannt EUROSOX - da sie an das amerikanische System angelehnt wurde.¹⁵³

6.1 Die Richtlinie 2006/43/EG - EUROSOX

Am 17.05.2006 verabschiedete das Europäische Parlament und der Rat die Richtlinie über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der bisher

¹⁴⁶ Vgl Institut der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf, *Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance*, S. 9.

¹⁴⁷ Vgl Habersack, *Europäisches Aktienrecht im Wandel*, S. 484 ff; ebenso: Oberhofer, *Die Unabhängigkeit des Aufsichtsrate*, S. 54.

¹⁴⁸ Vgl Schattka, *Die Europäisierung der Abschlussprüferhaftung*, S. 33.

¹⁴⁹ Vgl EU-Kommission, Mitteilung vom 02. Oktober 2003, KOM Amtsblatt Nr. C 236/2.

¹⁵⁰ Vgl Hinz, *Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen*, S. 66, 67.

¹⁵¹ EU-Kommission, Beschluss 2005/909/EG.

¹⁵² EU-Kommission, Beschluss 2005/909/EG, Art 1, englische Version.

¹⁵³ Vgl Hinz, *Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen*, S. 69.

in Geltung stehenden RL 78/660/EWG und der RL 83/349/EWG sowie zur Aufhebung der RL 84/253/EWG.¹⁵⁴ Es war der erste verbindliche Rechtsakt der Europäischen Union im Bereich der Abschlussprüfung und ihres Aufsichtssystems, durch welche die Harmonierungsbestrebungen innerhalb der Mitgliedstaaten deutlich vorangetrieben wurden. Besonders hervorzuheben ist, dass erstmals von einem unabhängigen Kontrollsystem, dem die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen sollen, gesprochen wird. Dabei soll das öffentliche Aufsichtssystem von nicht berufsausübenden, unabhängigen und fachlich kompetenten ehemaligen Wirtschaftsprüfern oder branchenfremden Personen wahrgenommen werden.¹⁵⁵ Gemäß Art 15 ff der RL sollen die Mitgliedstaaten ein öffentliches Register einrichten, in welchem jeder im betroffenen Mitgliedstaat zugelassene Abschlussprüfer und jede zugelassene Prüfungsgesellschaft, zum Schutze Dritter, registriert werden soll. Die Richtlinie sah die Errichtung einer in jedem Mitgliedstaat agierenden unabhängigen Aufsichtsbehörde vor, die den Berufsstand unter anderem auf Einhaltung der Qualitätsstandards beaufsichtigen sollte.¹⁵⁶

6.2 Die Parallelen zwischen SOX und EUROSX

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des SOX war die europäische Lehre gegenüber den Reformen dahingehend zwiespalten, ob das amerikanische Modell mit den europäischen Rechtsausgestaltungen vereinbar sei. Ein nicht unwesentlicher Teil vertrat die Meinung, dass aufgrund der inhomogenen Rechtsausgestaltung im Bereich der Abschlussprüfung in den einzelnen europäischen Mitgliedstaaten der SOX nicht als Maßstab und Modell geeignet wäre.¹⁵⁷

Die europäische Union hat jedoch das Rad im Hinblick auf die neue EUROSX - RL nicht komplett neu erfunden. Unter Beachtung der Analyse in den vorangegangenen Kapiteln gelangt man zu der Ansicht, dass der erste verbindliche europäische Rechtsakt ein Konglomerat aus gesammeltem Wissen durch das Grünbuch und den seitens der Kommission in Auftrag gegebenen Studien zur Erforschung der unterschiedlichen Rechtslagen in den Mitgliedstaaten, den bisher bestandenen Rechtsnormen RL 78/660/EWG und RL 83/349/EWG sowie der neuen amerikanischen Rechtsausgestaltung ist. So

¹⁵⁴ EU-Kommission, Achte Richtlinie 84/253/EWG, 1984.

¹⁵⁵ Abs. 8, Abs. 17 und 20 der Erwägungsgründe zur Richtlinie 2006/43/EG.

¹⁵⁶ EU-Kommission, Änderungsrichtlinie 2006/43/EG.

¹⁵⁷ Vgl Kley, Neue Corporate Governance Regeln in den USA und Europa, S. 266.

gesehen nimmt der SOX für die Ausgestaltung der Abschlussprüferrichtlinie im weitesten Sinne Vorbildfunktion ein.¹⁵⁸

Obleich die Europäische Kommission in ihrem Entwurf zur 8. EU-Richtlinie betonte, dass die angestrebten Novellierungen und Harmonisierungstendenzen nicht einfach als Reaktion auf den SOX zu verstehen seien, sondern als Erfordernis einer „erfolgreichen und ausgewogenen Zusammenarbeit mit Berufsaufsichten in Drittländern, wie dem PCAOB in den USA“ notwendig wäre, kann man die Parallelen zwischen dem SOX und dem EUROSOX nicht von der Hand weisen.¹⁵⁹ Vielmehr teilt sie in der Mitteilung vom 21.05.2003 zur „Stärkung der Abschlussprüfung in der EU“ mit, dass die Umstände der Vertrauenseinbußen durch die Skandalserien sowie die übergreifenden Regelungen des SOX auf europäische Unternehmen mit ein Grund sind, eine erstmalige Rechtsetzung im Bereich der Abschlussprüfung, aufbauend auf den Ergebnissen des Grünbuches, zu unternehmen. Bereits bei der Zielsetzung der beiden errichteten Normen zeigt sich, dass diese im Wesen deckungsgleich sind, im Wortlaut jedoch divergieren. Während der SOX in seinem ersten Teil die Errichtung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde PCAOB regelt¹⁶⁰ und in den weiteren Kapiteln als zentrale Themen die Registrierung und Zulassung von Revisionsgesellschaften, verschärfte Regelungen zur Unabhängigkeit und Maßnahmen zur Qualitätskontrolle behandelt,¹⁶¹ soll die Harmonisierung der unterschiedlichen europäischen Rechtsordnungen durch Regelungen zur Zulassung, Registrierung und Beaufsichtigung von Abschlussprüfern und deren Unabhängigkeit, sowie die Qualitätssicherung mittels eines Aufsichtssystems, das eine öffentliche Aufsicht über das Qualitätssicherungssystem vorsieht, sowie der Errichtung eines Öffentlichen Registers gewährleistet werden.¹⁶² Während der SOX die Errichtung und Ausgestaltung des PCAOB sehr detailliert regelt, ist in der EUROSOX-Richtlinie lediglich die Benennung oder Errichtung einer Behörde oder einer Berufsvertretung vorgesehen, deren Ausgestaltung bis auf die Unabhängigkeit nicht näher ausgeführt wird. Sie soll die Kompetenz innehaben, die Unabhängigkeitserfordernisse zu überprüfen und die Einhaltung der Qualitätssicherungsstandards sicherstellen.¹⁶³ Das PCAOB ist der SEC untergeordnet und übt mit ihr gemeinsam die Kompetenz aus, Leitlinien für den Berufsstand zu definieren und deren Einhaltung zu

¹⁵⁸ Vgl RiskNET, Artikel zu Anforderungen der 8. EU-Richtlinie- Euro- SOX am Horizont?

(eingesehen am 16.05.2018) <https://www.risknet.de/themen/risknews/anforderung-der-8-eu-richtlinie-euro-sox-am-horizont/42dc8bd2462cfcf804da92a1508af21c/>.

¹⁵⁹ EU-Kommission, KOM(2004) 177 endgültig, 2004/0065 (COD), S. 2.

¹⁶⁰ Sarbanes- Oxley Act, Title 1, Sec. 101 ff.

¹⁶¹ Vgl Eberle, EU- Grünbuch zur Wirtschaftsprüfung, S. 2011.

¹⁶² EU-Kommission, Richtlinie 2006/43/EG.

¹⁶³ Vgl Eberle, EU- Grünbuch zur Wirtschaftsprüfung, S. 2011-2013.

kontrollieren.¹⁶⁴ Während - wie bereits in Kapitel 7.2 erwähnt - das PCAOB die „Registrierung von Wirtschaftsprüfungsunternehmen, die Prüfungsleistungen bei SEC registrierten Mandanten durchführen, die Übernahme der Prüfungs-, Qualitätskontrolle-, Ethik-, Unabhängigkeits- und anderen die Abschlussprüfung betreffenden Standards, die Durchführung von Kontrollen bei registrierten Prüfungsunternehmen, die Durchführung von Untersuchungen und Disziplinarmaßnahmen sowie Verhängung von angemessenen Sanktionen gegenüber registrierten Prüfungsunternehmen und damit verbundene Personen sowie die Durchsetzung der Regelungen des SOX, der Regelungen des PCAOB, der Berufsgrundsätze und der Wertpapiergesetze, die mit der Erstellung und Herausgabe von Audit Reports und den damit verbundenen Pflichten im Zusammenhang stehen,“ inne hat, überträgt die EUROSOX-RL der zu errichtenden öffentlichen Aufsicht die Überwachung der „Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Annahme von Prüfungsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsgrundsätzen und die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungs- sowie die Sonderuntersuchungs- und Disziplinarsystemen.“¹⁶⁵ Zudem ist es erforderlich, dass die im Aufsichtsorgan tätigen Personen über ausreichende Kenntnisse im Fachgebiet verfügen und um eine gute Zusammenarbeit mit den Behörden anderer Mitgliedstaaten bemüht sind.¹⁶⁶ Neu im europäischen System, beziehungsweise vergleichbar mit dem amerikanischen Aufsichtssystem, ist auch die Führung eines öffentlichen Registers. Alle Abschlussprüfer, die die SEC registrierte, also jene, die börsennotierte Unternehmen prüfen wollen, haben sich bei dem PCAOB registrieren zu lassen. Voraussetzung der Registrierung in Amerika war nach dem SOX-System allerdings, dass jede Abschlussprüfungsgesellschaft ein internes Qualitätssicherungssystem zu errichten und sich einer in geregelten Abständen externen Qualitätskontrolle des PCAOB zu unterziehen hatte, welche von unabhängigen und in der Behörde tätigen Inspektoren durchgeführt werden musste. Während die amerikanische Rechtsgestaltung vor dem SOX auf dem Peer-Review Prüfsystem aufbaute, ist dieses durch die Errichtung der Aufsichtsbehörde PCAOB mit dem Monitoring System ersetzt worden, was zu einer Abkehr der Selbstverwaltung führte.¹⁶⁷ Die europäische EUROSOX-RL hingegen sieht vor, dass alle zugelassenen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in das zu errichtende öffentliche Register eingetragen werden sollten. Die Führung und Ausgestaltung des Registers bleibt jedoch jedem Mitgliedstaat selbst überlassen. Lediglich die Mindestanforderungen an Daten, die seitens der Behörden erfasst werden mussten, wurden festgelegt.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Vgl Bertl, Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung, S. 345-347.

¹⁶⁵ Bertl, Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung, S. 347, 349.

¹⁶⁶ Vgl Bertl, Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung, S. 349.

¹⁶⁷ Vgl Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 141, 142.

¹⁶⁸ EU-Kommission, Richtlinie 2006/43/EG, Art 15 ff.

Die Angleichung des europäischen Aufsichtssystems an den amerikanischen SOX war im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen auf dem globalen, aber vor allem für den amerikanischen Finanzmarkt, unumgänglich. Die Europäische Kommission hoffte dadurch, dass die US-Behörden die Regelungen der Mitgliedstaaten durch die Harmonierungsleistungen - basierend auf dem EUROSOX - als dem SOX gleichwertig anerkennen und so den an der amerikanischen Börse notierten europäischen Unternehmen den Registrierungsprozess zu ersparen.¹⁶⁹ Damit sollte auch eine totale Abhängigkeit europäischer Abschlussprüfergesellschaften vom amerikanischen Zulassungsverfahren verhindert und etwaigen Wettbewerbseinschränkungen entgegengewirkt werden.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Siehe dazu § 74ff APAG.

¹⁷⁰ Vgl Hellwig, The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Its Effects in Europe, S. 417, 420.

7 Die erste österreichische Abschlussprüfer-Aufsichtsbehördenstruktur

Am 15. November 2000 erließ die Europäische Kommission unter der Kennzahl 2001/256/EG die Empfehlung betreffend die Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU. Österreich reagierte daraufhin im Jahre 2005 mit der Errichtung des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, BGBl I Nr. 84/2005, kurz A-QSG, das erstmalig die Schaffung eines Aufsichtssystems über den Berufsstand der Abschlussprüfer zum Inhalt hatte.¹⁷¹ Die Umsetzung der Empfehlung 2001/256/EG wurde seitens des österreichischen Gesetzgeber im zeitlichen Zusammenhang mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union als notwendig erachtet¹⁷², da das nationale Abschlussprüfer- und das de facto nicht vorhandene Aufsichtssystem- nur sehr bedingt in den vom europäischen Gesetzgeber vorgesehenen Rahmen passte.¹⁷³ Durch die Errichtung des A-QSG wurde die österreichische Rechtslage an die internationalen Erfordernisse jener Zeit angepasst.¹⁷⁴

7.1 Die nationale Rechtslage vor dem A-QSG

Die Schaffung des A-QSG ist unweigerlich mit der Einführung eines externen Qualitätsprüfungssystems verbunden, das bis zu diesem Zeitpunkt nicht in der österreichischen Abschlussprüferpraxis vorzufinden war. So sprechen auch die Materialien des A-QSG von der „Schaffung eines Qualitätssicherungssystems für Wirtschaftstrehänder und Revisoren, die Pflichtprüfungen durchführen sowie die Einführung von regelmäßigen externen Qualitätsprüfungen durch ein eigenes Bundesgesetz.“¹⁷⁵ Bis dahin befanden sich alle gesetzlichen Bestimmungen rund um die Tätigkeit des Abschlussprüfers in unterschiedlichen Materienetzen wie beispielsweise dem UBG, WTBG, BWG, PKG, VAG und anderen. Ebenso existierten diverse Fachgutachten, Richtlinien, Stellungnahmen und Empfehlungen zu den Prüfungsgrundsätzen, die Großteils von der KWT und der IWP verfasst wurden.¹⁷⁶ Zusätzlich existierte ein Fachsenat für Handelsrecht und Revision des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation, der sowohl in der Gesetzgebung als

¹⁷¹ § 19-20 A-QSG, BGBl I Nr. 2005/84, StF.

¹⁷² Vgl. Gesamte Rechtsvorschriften für EU-Beitrittsvertrag, Art 69-83.

¹⁷³ Erl RV 970/ME BlgNR XXII. GP, S. 3.

¹⁷⁴ Vgl. Milla, Das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008), S. 220, 221.

¹⁷⁵ Erl RV 970/ME BlgNR XXII. GP, S. 1.

¹⁷⁶ Vgl. Bertl, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, S. 145.

auch bei der Verfassung von Fachgutachten und Stellungnahmen mitwirkte.¹⁷⁷ Eine von ihm erlassene Richtlinie sprach über die Sicherstellung der internen Prüfungsqualität von Abschlussprüfungen.¹⁷⁸ Der Schwerpunkt der Qualitätskontrolle lag in der internen Kontrolle ohne die gesetzliche Notwendigkeit zur Durchführung einer externen und unabhängigen Qualitätskontrolle.¹⁷⁹ Das damals zuständige Ministerium hatte lediglich die Vergabe und die Kontrolle über die Zulassung zur Berufsausübung der Wirtschafts- und Abschlussprüfer inne.¹⁸⁰ Nur ein Wirtschaftsprüfer war dazu berechtigt, Abschlussprüfungen durchzuführen, ein Buchprüfer hingegen durfte keine börsennotierten Unternehmen prüfen. Die gesetzliche Basis des Berufsstandes war in der WTBO geregelt.

Da auch Österreich von der Finanzskandalserie nicht verschont blieb, wurden hierzulande ebenso Diskussionen über eine mögliche Novellierung des Gesellschaftsrechts und mit diesem in Zusammenhang stehenden Normen entfacht.

Die *Fédération des Experts Comptables Européens*, kurz FEE, hatte im April 1998 in ihrer Studie zum Thema „kontinuierliche Qualitätssicherung- Öffentliche Aufsicht in Europa“ festgestellt, dass nur Österreich und Deutschland über kein externes Qualitätssicherungssystem, weder in Form eines Peer Review-Verfahrens noch über ein Monitoring-Verfahren, verfügten und damit weder mit den externen Qualitätssicherungssystemen anderer Mitgliedstaaten vergleichbar waren noch den geltenden Standards entsprachen.¹⁸¹ Gemäß § 146 Abs 2 Z 4 WTBG idF BGBl. I Nr. 135/2001 war die Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Aufsicht des Berufsstandes zuständig, die wiederum dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit unterstellt war. Für Mitglieder des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer bestand in Österreich auf Basis einer freiwilligen Selbstverpflichtung ein Qualitätssicherungssystem, das die Teilnahme an einem Peer Review-Verfahren vorschrieb.¹⁸² In weiterer Folge hatte die EK, auf Basis des Grünbuchs das Committee on Auditing einberufen, in dessen erster Sitzung die EK unmissverständlich klarstellte, dass Sanktionen erhoben werden, wenn die Mitgliedstaaten kein externes, adäquaten Standards gemäßes Qualitätskontrollsystem errichten würden. Als der Drang seitens der EK gegenüber Österreich zur Angleichung der gesetzlichen Grundlage an internationale Anforderungen und dem Niveau anderer

¹⁷⁷ Vgl Hirschböck, Zur Bedeutung der Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB, S. 123.

¹⁷⁸ Vgl Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität des Fachsenats für Handelsrecht und Revision vom 14.3.1990.

¹⁷⁹ Vgl *Fédération des Experts Comptables Européens*, Continuous Quality Assurance Statutory Audit in Europe, S. 27.

¹⁸⁰ Vgl Honold, Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer, S. 7, 8.

¹⁸¹ Vgl *Fédération des Experts Comptables Européens*, Continuous Quality Assurance Statutory Audit in Europe, S. 27.

¹⁸² Erl RV 970 BlgNR XXII. GP, S. 2.

Mitgliedstaaten größer wurde, verfasste das IWP einen Beschluss, dass künftig ein Peer Review-Verfahren in Österreich etabliert werden solle. Da dieser Beschluss jedoch nur für die Mitglieder der IWP Wirkung entfaltete und keinerlei rechtsverbindlichen Charakter aufwies, rückte die EK nicht von ihrem Standpunkt zur Adaptierung der nationalen Rechtsgrundlage und der Schaffung eines externen Qualitätsprüfungssystems ab,¹⁸³ obgleich, wie in Kapitel 6. erörtert, noch kein verbindlicher Rechtsakt seitens des europäischen Gesetzgebers verabschiedet wurde.¹⁸⁴ Die Folge des europäischen Reformdrucks auf Österreich war ein Parallelprozess in der nationalen Legislativ-Landschaft. Einerseits wurde das Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/59, kurz GesRÄG 2005, verabschiedet, durch welches das Aktiengesetz, das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das SE-Gesetz, das Handelsgesetzbuch, das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Pensionskassengesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsrechtsänderungsgesetz, das Gerichtsgebührengesetz und das Börsegesetz geändert wurden. Andererseits startete der nationale Gesetzgeber die Gesetzgebungsinitiative zur Umsetzung der Empfehlung 2001/256/EG, indem er das künftige Abschlussprüfer- und Qualitätssicherungsgesetz, kurz A-QSG ausarbeitete.¹⁸⁵ Näheres unter Kapitel 9.2. Der nationale Gesetzgebungsprozess zum A-QSG fand somit überschneidend zum europäischen legislativen Prozess zur Errichtung der RL 2006/43/EG statt. Obwohl das A-QSG¹⁸⁶ nur ca. einen Monat nach dem GesRÄG 2005¹⁸⁷ im Nationalrat eingebracht wurde, war es nicht im Zusammenhang mit der Gesellschaftsrechtsänderungsnovelle angesehen und wurde eigenständig behandelt. Dies, obgleich die Novellierung des GesRÄG 2005 und die erstmalige Errichtung des A-QSG ineinander griffen. Damit wurde ein Großteil der österreichischen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einem Qualitätssicherungssystem unterworfen. Dieses System galt es nun in einem Qualitätssicherungsgesetz zu verankern.¹⁸⁸ Zusätzlich wurde in den Erläuterungen zum GesRÄG 2005 auf die Verbindung zwischen dem FMABG, BGBl. I Nr 97/2001, in denen die Haftungsgrenzen von Abschlussprüfern und die externe Rotation vorgesehen war, hingewiesen. Auf den SOX wurde seitens des Gesetzgebers insofern Bezug genommen, als dass dieser laut Erläuternden Bemerkungen zum GesRÄG 2005 für die Ausgestaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen der Abschlussprüfer richtungweisend war.¹⁸⁹ Das

¹⁸³ Vgl Honold, Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer, S. 7, 8.

¹⁸⁴ Gesprochen wird hier von dem Zeitraum nach Inkrafttreten des SOX und der Empfehlung 2002/590/EG, aber vor der Verabschiedung der Richtlinie 2006/43/EG.

¹⁸⁵ Vgl A-QSG, BGBl I Nr. 84/2005, StF.

¹⁸⁶ Eingebracht im Nationalrat am 08.06.2005.

¹⁸⁷ Eingebracht im Nationalrat am 06.05.2005.

¹⁸⁸ Erl RV 231 BlgNR XXII. GP, S. 1-4.

¹⁸⁹ Erl RV 231/ BlgNR XXII. GP, S. 4-6.

lässt sich vor allem durch die verstärkte Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei der Ausübung seiner Tätigkeit, der Verschuldenshaftung und in Bezug auf die Errichtung eines Aufsichtssystems erkennen. Auch der Praxiskommentar zum GesRÄG 2005 empfahl ebenfalls den SOX und dessen Materialien als Verständnishilfe zum GesRÄG 2005 heranzuziehen, da Passagen aus dem SOX fast wortident übernommen wurden.¹⁹⁰ Die KWT missbilligte anfangs die Schaffung einer neuen Abschlussprüferaufsichtsbehörde, da die Aufsichtskompetenz dadurch nicht mehr in ihrem Zuständigkeitsbereich lag.¹⁹¹ Betreffend Unternehmen von öffentlichem Interesse fehlten Sonderbestimmungen vor der Errichtung der VO 537/2014/EU gänzlich.

7.2 Das A-QSG und die Errichtung zweier Behörden

Die Errichtung des A-QSG¹⁹² wurde am 10. August 2005 kundgemacht und entstand in einem Parallelprozess zur Erstellung der RL 2006/43/EG. Die legislative Errichtung und Ausgestaltung des A-QSG war eine komplette Neugestaltung des Abschlussprüferaufsichtssektors. „Die Einführung des Qualitätssicherungssystems bei den Abschlussprüfern ist im Zusammenhang mit den gesetzten normativen Maßnahmen handelsrechtlicher Natur (Rotation, Erhöhung der Haftungsgrenzen, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Stärkung der Stellung des Aufsichtsrates usw.) als Gesamtpaket zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes und des Finanzmarktes Österreich zu sehen“, hieß es dazu in den Erläuternden Bemerkungen zum A-QSG.¹⁹³ Am 17. Mai 2006 wurde die Abschlussprüfer-Richtlinie RL 2006/43/EG¹⁹⁴ verabschiedet. Die erste Novellierung des A-QSG fand daher bereits im Jahre 2006 statt.¹⁹⁵

Abseits der Empfehlung 2001/256/EG, traf die RL 2006/43/EG erste Regelungen zur Errichtung einer Abschlussprüferaufsichtsbehörde, ohne jedoch nähere Aussagen hinsichtlich der tatsächlichen Ausgestaltung zu treffen. Der Rechtsakt sieht erstmals verpflichtend eine unabhängige Aufsichtsbehörde vor, die den Berufsstand unter anderem auf Einhaltung der Qualitätsstandards

¹⁹⁰ Vgl Chini, Praxiskommentar, S. 18 ff.

¹⁹¹ Vgl APA, Artikel zu Wirtschaftsprüfer: EU übernimmt US-Aufsichtsbürokratie, (eingesehen am 15.11.2018) https://www.ots.at/presseaussendung/OTS_20040317_OTS0237/wirtschaftspruefer-eu-uebernimmt-us-aufsichtsbuerokratie.

¹⁹² A-QSG, BGBl I Nr. 84/2005, StF.

¹⁹³ Erl RV 970/BlgNR XXII. GP, S. 2.

¹⁹⁴ EU-Kommission, Richtlinie 2006/43/EG.

¹⁹⁵ A-QSG, BGBl. I Nr. 142/2006.

beaufsichtigen sollte.¹⁹⁶ Da das A-QSG in seiner Stammfassung¹⁹⁷ bereits eine solide Ausgestaltung der Aufsichtstätigkeit gefunden hatte, war die Umsetzung der RL 2006/43/EG keine gravierende Neuordnung sondern bloß eine Novellierung.¹⁹⁸ Österreich (und Deutschland) hatte als Abschlussprüferaufsichtssystem das Peer Review-Verfahren¹⁹⁹ vorgesehen.²⁰⁰ Dem A-QSG zufolge waren künftig der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen, kurz AeQ, und die Qualitätskontrollbehörde, kurz QKB, für die Abschlussprüferaufsicht in ihrem jeweiligen Kompetenzbereich zuständig.²⁰¹

Beide Behörden sollten sowohl personell als auch finanziell unabhängig vom ausübenden Berufsstand geführt werden, um das Vertrauen in die Tätigkeit des Abschlussprüfers mittels Transparenz und Unabhängigkeit zu stärken. Zur bisher üblichen internen Qualitätskontrolle trat nun verpflichtend auch die externe Aufsicht, welche die Einhaltung der Qualitätssicherungsstandards überwachen sollte.²⁰²

Während die QKB gem. Art 20 Abs. 1 A-QSG direkt beim damaligen Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit samt einer Geschäftsstelle eingerichtet wurde, hatte der AEQ gem. Art 19 Abs. 1 A-QSG als Sitzvorgabe die Behörde mit Sitz in Wien einzurichten.

Die QKB bestand gemäß § 20 Abs. 2 A-QSG aus sechs Mitgliedern und sechs Ersatzmitgliedern, die aufgrund einer öffentlichen Ausschreibung vom BMWA (Bundesministerium für Wissenschaft und Arbeit- jetziges BMWF) bestellt wurden. Der QKB wurde eine Geschäftsstelle beigestellt, die die Arbeit des täglichen Betriebes übernahm.²⁰³ Welche Anforderungen an Qualifikation diese Mitarbeiter zu erfüllen hatten, wurde nicht näher geregelt. Die QKB war neben den Aufsichtstätigkeiten und der Führung des öffentlichen Registers auch als Berufungsinstanz gegen erstinstanzliche Bescheide des

¹⁹⁶ EU-Kommission, Änderungsrichtlinie 2006/43/EG.

¹⁹⁷ § 1 ff A-QSG, BGBl I Nr. 84/2005.

¹⁹⁸ Erl RV 312/ BlgNR XXIV. GP; Der Fokus der Richtlinienumsetzung lag auf der Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Transparenz von Abschlussprüfungen, der Zulassung bzw. Registrierung von Abschlussprüfern, der Behördenzusammenarbeit innerhalb der EU, der EWR-Staaten, der Schweiz sowie von Drittstaaten, auf der Einführung eines Systems von Strafbestimmungen bei Pflichtverletzungen und der Sicherstellung einer von den überprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängigen Finanzierung des Qualitätssicherungssystems

¹⁹⁹ Frankreich, Italien, Norwegen, Dänemark und die Niederlande organisierten ihre Abschlussprüferaufsicht in Form eines Peer Review-Systems, während Großbritannien und Spanien das Monitoring-System einführten.

²⁰⁰ Vgl Honold, Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer, S. 7-9.

²⁰¹ § 18c A-QSG.

²⁰² Vgl Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 7, 30-32.

²⁰³ § 20 A-QSG.

AeQ tätig.²⁰⁴ Diese Kompetenz fiel jedoch durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform im Jahre 2013 in die Hände des Bundesverwaltungsgerichts.²⁰⁵ Die QKB hatte in ihrer ursprünglichen Ausgestaltung noch weitere fünfzehn Kompetenzen, zu denen unter anderem die Bestellung von Qualitätsprüfern gem. § 5 Abs. 5, die Veranlassung der Beaufsichtigung von Prüfungen gem. § 19 Abs. 6, die Überwachung der Angemessenheit und der Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems, die Abgabe von Empfehlungen betreffend die Fortentwicklung und die Verbesserung des Qualitätssicherungssystems, sowie die Führung des öffentlichen Registers zählten. Um die Unabhängigkeit vom Berufsstand zu untermauern, durften die Mitglieder der QKB weder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder angehören noch eingetragene Revisoren sein und mussten anhand einer öffentlichen Ausschreibung bestellt werden.²⁰⁶ Nähere Ausführungen und Konkretisierungen betreffend die Tätigkeit und Pflichten der QKB traf die Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie – A-QSRL – die auf Grundlage des § 22 A-QSG als Durchführungsverordnung des Bundesministeriums für damals Wirtschaft und Arbeit erlassen wurde.

Der AeQ war gemäß § 19 Abs. 2 A-QSG weisungsfrei und unabhängig ausgestaltet. Die Ernennung seiner sieben Mitglieder und Ersatzmitglieder erfolgte durch die KWT gemeinsam mit der Vereinigung des österreichischen Revisionsverbandes und dem Sparkassen- Prüfungsverband. Gemäß § 18 c Abs. 1 Z 1 iVm § 19 Abs. 5 a A-QSG²⁰⁷ handelte der AeQ ausschließlich im öffentlichen Interesse und war bei Wahrnehmung seiner Kompetenz, sofern notwendig, mit Rechtspersönlichkeit ausgestaltet. Der AeQ war mit der Durchführung des Qualitätssicherungssystems betraut.²⁰⁸ Durch die Expertise seiner Mitarbeiter und deren jahrelanger Tätigkeit als Abschlussprüfer sollte dem Unabhängigkeitserfordernis Genüge getan werden.²⁰⁹ Er hat gemäß § 19 Abs. 6 A-QSG alle Aufgaben der Vollziehung des Qualitätssicherungssystems wahrzunehmen und unter anderem Prüfungen im Auftrag der QKB zu beaufsichtigen. Seine Tätigkeiten und Kompetenzen bezogen sich sehr stark auf den operativen Teil der Bestellung des Qualitätsprüfers, der von den zu überprüfenden Abschlussprüfern vorgeschlagen wurde. Im Fokus seiner Arbeit stand dabei die Einhaltung der Unvereinbarkeitsregeln, die Anerkennung, der Widerruf und die Versagung der Bescheinigung zum Qualitätsprüfer und der Erteilung etwaig zu ergreifender Maßnahmen.²¹⁰

²⁰⁴ § 20 A-QSG, StF.

²⁰⁵ Art 18c Abs. 3, BGBl. I Nr. 129/2013.

²⁰⁶ § 20 Abs. 2 und 3 A-QSG, StF.

²⁰⁷ BGBl. I Nr. 2010/10.

²⁰⁸ § 19 Abs. 1 A-QSG, StF.

²⁰⁹ Vgl Waibel, Externe Qualitätssicherungssysteme in der Abschlussprüfung, S. 2.

²¹⁰ § 5-19 A-QSG, StF.

Nicht abgesprochen wurde über die Rechtsform des Arbeitsausschusses. Rechtlich deklariert der Gesetzgeber in § 18c Abs. 1 AQSG, BGBl. I Nr. 129/2013 beide Einrichtungen als Behörden. Nach *Adamovich/Funk* [et al] werden „als Behörden jene Organe der Vollziehung (Gerichtbarkeit und Verwaltung) bezeichnet, in deren Zuständigkeit die Verfügung von hoheitlichen Maßnahmen fällt. Dem Begriff der Verwaltungsbehörde werden idR nur jene Organe der Verwaltung zugeordnet, die zur Erlassung von Bescheiden zuständig sind.“²¹¹

Im A-QSG hingegen wurde die bescheiderlassende Behörde als Arbeitsausschuss bezeichnet, was hinsichtlich der Behördeneigenschaft und der damit verbundenen Zuständigkeit zu Verwirrungen führen hätte können. Die QKB behielt hingegen ihre Behördenbezeichnung, obgleich sie nach der Verwaltungsreform 2013 weder als Berufungsbehörde noch als bescheiderlassende Behörde tätig war.²¹² Nach teleologischer Interpretation kann angenommen werden, dass der AeQ ein Konstrukt sui generis war. Die Bezeichnung gleicht der Benennung unter Punkt 6. "Öffentliche Kontrolle und Veröffentlichung" der Empfehlung 2001/256/EG, in der empfohlen wird, dass die Qualitätssicherung von einem Kontrollausschuss durchgeführt werden sollte.

7.3 Zwei Kontrollsysteme - ein Ziel

Damit das Vertrauen in die Abschlussprüfung nach den Finanzskandalen wieder gestärkt wird, hat der Abschlussprüfer bei seiner Tätigkeit verpflichtende Qualitätssicherungsstandards²¹³ zu erfüllen, die durch einen unabhängigen Qualitätsprüfer, der seinerseits ebenso Abschlussprüfer ist, überprüft werden. Dieses Vorgehen nennt man externe Qualitätskontrolle. Sie kann entweder mittels Peer Review-Verfahren oder Monitoring-Verfahren durchgeführt werden. Während die Empfehlung 2001/256/EG sowie die RL 2006/43/EU noch beide externe Qualitätssicherungssysteme als gleichwertig erachtet, hat sich das Monitoring-Verfahren in der RL 2014/56/EU und der VO 537/2014 zumindest für börsennotierte Unternehmen durchgesetzt.

Beide Systeme verfolgen dieselben Zwecke: Die Überprüfung des Bestehens eines internen Qualitätssicherungssystems bei tätigen Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften anhand bestehender gesetzlicher und berufsständischer Anforderungen, die Überprüfung der Einhaltung dieser in den Abschlussprüferkanzleien eingeführten Grundsätze und die Feststellung der normgerechten

²¹¹ Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Allgemeine Lehren des Verwaltungsrechts, S. 36.

²¹² Art 18c Abs. 3 iVm § 20 Abs.6 AQSG, BGBl. I Nr. 129/2013.

²¹³ Dazu zählen neben der fachlichen Ausbildung auch die Objektivität, die Urteilsfähigkeit und die Unabhängigkeit, die ihren Ursprung in der europäischen Rechtsetzung (Empfehlung 2001/256/EG sowie in weiterer Folge in der Richtlinie 2006/43/EG) finden.

Anwendung der Prüfungsdienstleistungen.²¹⁴ Die Qualitätskontrolle soll sicherstellen, dass das interne Qualitätssicherungssystem des Abschlussprüfers und der Prüfungsgesellschaften den gesetzlichen Anforderungen entspricht.²¹⁵ „Unter einem internen Qualitätssicherungssystem sind alle Grundsätze und Maßnahmen zu verstehen, die in einer Abschlussprüferpraxis eingeführt werden, um die Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen. Dies beinhaltet die Grundsätze und Maßnahmen zur Sicherung der Urteilsfreiheit und der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers sowie zur Sicherung der sachgerechten Urteilsbildung.“²¹⁶

In der österreichischen Rechtslandschaft hat die Einführung eines echten Monitoring-Verfahrens bis zum neu geschaffenen APAG angedauert. Empirische Studien haben ergeben, dass die Unabhängigkeit des Prüfers und der Prüfungsgesellschaft der wichtigste Investitionsmaßstab ist.²¹⁷ Dieses Ergebnis wurde von *Gabor* in einer Umfrage unterstrichen, die aufgezeigt hat, dass „der schweizerische Berufsstand dem Monitoring-Verfahren eine höhere Akzeptanz auf internationalen Kapitalmärkten bescheinigt als dem Peer Review-Verfahren.“²¹⁸ Beide Systeme scheinen ihre Vorteile sowie auch ihre Nachteile zu haben. Während *Van Hulle*²¹⁹ und auch *Müßig*²²⁰ die Komponente der Gewährleistung der Unabhängigkeit sowie auch die Dezimierung des Interessenskonfliktes zwischen Inspektor und zu prüfender Gesellschaft mehr beim Monitoring-Verfahren gegeben sehen, sehen *Schmidt*²²¹ und *Meyer*²²² das Erfordernis der aktuellen Prüferpraxis und Methoden eher im Peer Review-Verfahren realisiert und machen auf hohe staatliche Kosten im Monitoring-Verfahren aufmerksam.

7.3.1 Das Peer Review-Verfahren des AICPA

Das vom *American Institute of Certified Public Accountants*, kurz AICPA, entwickelte Peer Review-Verfahren, das bis zur Einführung des SOX in Geltung stand, diente als Vorlage für das deutsche AbschlussprüferaufsichtsmodeLL, das bis zur Umsetzung der RL 2014/56/EU, wenn auch in adaptierter

²¹⁴ Vgl *Gabor*, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 28.

²¹⁵ Vgl IFAC, Assurance Engagement, S. 7ff.

²¹⁶ Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 97.

²¹⁷ Vgl *Gabor*, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. V.

²¹⁸ *Gabor*, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. VI.

²¹⁹ Vgl *Van Hulle*, Diskussionsbeitrag, S. 157 162.

²²⁰ Vgl *Müßig*, Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses, S. 800.

²²¹ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrolle zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfer, S. 95.

²²² Vgl *Meyer*, Die externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 113, 114.

Form, als Qualitätssicherungssystem in Geltung stand. Da das A-QSG in starker Anlehnung an das deutsche APAK ausgestaltet wurde, kann man davon ausgehen, dass das Peer Review-Verfahren des AICPA mittelbar ebenso als Vorbild für die nationale Ausgestaltung des A-QSG herangezogen wurde.

Der anglizistische Term „Peer“ bedeutet zu Deutsch „gleichwertig, seinesgleichen“, sodass man darunter die „Überprüfung durch seinesgleichen“ subsumieren kann. „Kennzeichnend für den Peer Review ist, dass die Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften zur internen Qualitätssicherung durch eine zwar praxisfremde, aber dennoch dem Berufsstand angehörige Person vorgenommen wird.“²²³

1967 kam in Amerika erstmals die Idee der Durchführung einer Qualitätskontrolle von Abschlussprüfern auf. 1968 wurde diese Idee von der AICPA als „*Quality Review-Programm*“ auf freiwilliger Basis mittels Pilotprojekt eingeführt und von eher weniger als mehr Prüfern in Anspruch genommen.²²⁴ Es sollte ein Überprüfungsmechanismus geschaffen werden, der auf die Einhaltung der zu implementierenden Normen abzielte.²²⁵ Seit 1972 nutzte die SEC die freiwillige Qualitätskontrolle im Bereich der Börsenaufsicht, welches sich zum „*Voluntary Review Program for CPA-firms with SEC practices*“ fortentwickelte. Seit 1988 besteht für Mitglieder der AICPA die Verpflichtung, durch das Peer Review-Verfahren zertifiziert worden zu sein, um im Bereich „*public accounting*“ künftig tätig sein zu können. Im Jahre 1990 bestanden somit parallel drei Peer Review-Verfahren, nämlich einerseits jenes Peer Review-Verfahren der SECPS und das Peer Review-Verfahren der PCPS, andererseits das AICPA Quality Review-Verfahren für alle Berufstätigen, die als „*public accountant*“ tätig waren. Das Ziel und die Überprüfungshandlung aller drei Verfahren waren ident. Es sollte durch diese Überprüfungshandlung die im öffentlichen Interesse liegende Sicherstellung gewisser Qualitätsstandards von Berufsausübungen bei der Durchführung von Abschlussprüfungen gewährleistet werden.²²⁶ Die AICPA hatte sogenannte „*accounting and auditing engagements*“ erstellt, die als Standards bei der Durchführung und Erstellung von Aufträgen zu befolgen waren.²²⁷ Ein weiteres Ziel war, durch diese entwickelten Standards, die Einheitlichkeit und Qualität in der Abschlussprüfung bei SEC- Mandanten zu fördern. „CPA- Praxen, die an einem Peer Review-Verfahren [teilnahmen], [waren] verpflichtet, ein angemessenes internes Qualitätssicherungssystem

²²³ Paulitschek, Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, S. 99; m.w.N.

²²⁴ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 262-266.

²²⁵ Vgl Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 4.

²²⁶ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 262-266.

²²⁷ Vgl Der Term „*accounting and auditing practice*“ bezeichnet Tätigkeitsbereiche einer CPA-Praxis, zu denen folgende Standards erstellt wurden: Statements on Auditing Standards (SAS), Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) und Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE), ebenso: AICPA, 1998, S. 1, § 4.

einzurichten (...) um die Qualität ihrer Berufsausübung sicherzustellen, mindestens alle drei Jahre externe Qualitätskontrollen für ihre „*accounting and auditing practice*“ durchführen zu lassen und bei Bedarf die im Rahmen der externen Qualitätskontrollen festgestellten Mängel durch korrigierende Maßnahmen abzustellen.“²²⁸ Die Kontrolle und Verwaltung des AICP Peer Review-Verfahren lag in der Kompetenz der CPA-Organisationen, die in jedem Bundesstaat eingerichtet wurden. Dies waren unabhängige und privatrechtlich ausgestaltete Kontrollinstitutionen. Daneben wurde das „*Peer Review Board*“ eingerichtet, das gemeinsam mit den jeweiligen CPA-Organisationen zur Durchführung der Peer Review-Verfahren zuständig war und für die Entwicklung der „*Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews*“ sorgte. Die *State CPA Societies* hatten zusätzlich die Verpflichtung, ein Überwachungskomitee einzurichten, das sogenannte *SECPS Peer Review Committee* (PRC), das unter anderem für die Analyse der Peer-Review Ergebnisse und der Beurteilung, ob die Durchführung der angeordneten Maßnahmen umgesetzt wurden, zuständig war.²²⁹

„Kernelement des Peer Reviews ist die Selbstregulierung des Berufsstandes durch die Berufsorganisationen. (...) Die Auswahl des Prüfers und dessen Honorierung erfolgt durch die zu überprüfenden Prüfungsgesellschaften selbst, wobei das Honorar zwischen den Beteiligten frei vereinbart wird. (...) Kurz gesagt wird „unter einem Peer Review im weitesten Sinne ein berufsständiges Verfahren zur Sicherung der Qualität aller durch Wirtschaftsprüfer erbrachten Leistungen verstanden.“²³⁰

7.3.2 Das britische Monitoring-Verfahren

Das Monitoring-Verfahren, das den gleichen Zweck wie das Peer Review-Verfahren verfolgt, wird von Inspektoren durchgeführt, die bei einer Behörde beschäftigt sind. Sie werden einer Prüfungsgesellschaft zugewiesen und können nicht selbst durch das zu prüfende Unternehmen ausgewählt werden.²³¹ Als typisches Monitoring-Verfahren wird das Verfahren des britischen Institutes *Chartered Accountants*²³² angesehen, das mit dem *Companies Act* vom 01. Oktober 1991 in

²²⁸ Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 268.

²²⁹ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 267-273.

²³⁰ Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 28, 29.

²³¹ Vgl Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, S. 28, 29.

²³² Das Institut der *Chartered Accountants* setzt sich aus dem *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* sowie aus dem *Institut of Chartered Accountants in Ireland* und dem *Institute of Chartered Accountants of Scotland* zusammen. Sie ist als Kapitalgesellschaft ausgestaltet. Ihre Anteile befinden sich zu einhundert Prozent in hoheitlicher Hand, 80% davon hält die ICAEW, 10% die ICAI als auch die ICAS.

Kraft trat. Damit sollte die verpflichtende externe Qualitätskontrolle von Abschlussprüfern, die in der 8. Richtlinie vorgesehen war, umgesetzt werden.²³³ Zu diesem Zweck wurde die *Joint Monitoring Unit Limited*,²³⁴ kurz JMU, gegründet. Die bei ihr beschäftigten Inspektoren sind für die Registrierung der Abschlussprüfer und für die Durchführung der externen Qualitätsprüfung zuständig. Die Abschlussprüfer sollten alle relevanten Informationen zum internen Qualitätssicherungssystem, der Struktur, Praxis, Tätigkeiten, Mitarbeiter und Honorare der JMU offenlegen, damit die JMU erste Risikoanalysen erstellen kann.²³⁵ Dieser Vorgang wird als „*desk top monitoring*“ bezeichnet, der dem Inspektor ein erstes Verständnis über die Art und den Umfang der Tätigkeit des Abschlussprüfers ermöglichen soll. Daraufhin folgt mit der Eröffnungssitzung die Inspektion vor Ort. Die interne Nachschau bildet den Beginn der Prüfertätigkeit. Mittels stichprobenartiger Prüfung soll anhand eines zufällig ausgewählten Prüfungsfalles eruiert werden, ob die Prüfungstätigkeit ordnungsgemäß durchgeführt wurde.²³⁶ „Die Inspektoren beschäftigen sich insbesondere mit der Frage, ob der Abschlussprüfer ausreichende Prüfungsnachweise eingeholt hat, um zu einem sachgerechten Prüfungsurteil zu gelangen.“²³⁷ Im Zuge der Prüfung durch den Inspektor kommt es darauf an, ob dieser die Prüfungshandlung des Abschlussprüfers bestätigt oder nicht. Bestätigt der Inspektor diese, ist die Überprüfung abgeschlossen, kommt er zu einem anderen Ergebnis, wird im ersten Schritt geprüft, ob der Abschlussprüfer die Mängel ebenso entdeckt hat und wie seine Reaktion darauf war. Sofern der Inspektor zu dem Ergebnis gelangt, dass die gesetzten Maßnahmen ausreichend waren, wird die externe Qualitätskontrolle ebenso ordnungsgemäß beendet. Kommt der Inspektor allerdings zu dem Schluss, dass die Mängel seitens des Abschlussprüfers nicht aufgedeckt wurden und keine Maßnahmen dagegen gesetzt wurden, oder trotz Aufdeckung dennoch keine Maßnahmen gesetzt wurden, so kann der Inspektor den positiven Prüfungsausgang versagen und Verbesserungen in Auftrag geben. Der Inspektor kann auch durch Beschwerdeerhebung über einen Abschlussprüfer beim zuständigen Institut tätig werden. Hat der Inspektor im Zuge dieses Prüfungsverfahrens Mängel aufgedeckt, so kann er auch Aus- und Fortbildungspläne sowie auch fachliche und organisatorische Hilfsmittel, die seitens des Abschlussprüfers verwendet werden, zur vollständigen Falllösung

²³³ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 243-245.

²³⁴ Sie ist als Kapitalgesellschaft ausgestaltet. Ihre Anteile befinden sich zu einhundert Prozent in hoheitlicher Hand, 80% davon hält die ICAEW, 10% die ICAI als auch die ICAS.

²³⁵ Vgl Schlichter, Aktuelle Entwicklungen der Qualitätskontrolle im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, S. 8-10.

²³⁶ Vgl ICAEW/ICAS/ICAI, Audit Regulations and Guidance, S. 21; ebenso: Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 249-253.

²³⁷ Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 252, 253.

heranziehen.²³⁸ Am Ende des Prüfungsverfahrens führt der Inspektor ein Abschlussgespräch mit dem geprüften Abschlussprüfer, um etwaige Unstimmigkeiten abzuklären. Bevor der schriftliche Bericht des Inspektors bei der JMU abgegeben wird, sollte der Abschlussprüfer etwaige Mängelbehebungsverfahren bereits eingeleitet haben. In diesem Bericht hat der Inspektor die Mängelbehebungsmaßnahmen zu definieren. Danach trifft der Inspektor seine abschließende Entscheidung. Die JMU setzt den Abschlussprüfer vom Ausgang der Inspektion in Kenntnis. Die JMU unterliegt ihrerseits der Aufsicht durch das *Joint Audit Committee*, das sich aus den Instituten der ICAEW, ICAI und der ICAS zusammensetzt. Dieses prüft vor allem die von der JMU im Zuge der Durchführung von Inspektionen getätigten Handlungen auf deren Wirksamkeit. Diese Institute samt dem *Joint Audit Committee* werden wiederum vom britischen Wirtschaftsministerium beaufsichtigt und auf die ordnungsgemäße Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben überwacht.²³⁹

²³⁸ Vgl ICAEW, Audit Annual Return, S. 3.

²³⁹ Vgl Schmidt, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, S. 243-260.

8 Die Lehre aus der Krise

Die europäische Rechtsetzung im Bereich der Abschlussprüferaufsicht schritt in den letzten Jahren stetig voran. Die RL 2006/43/EG bildete dabei die Ausgangslage für die kontinuierliche Weiterentwicklung auf diesem Gebiet.

Während das Finanzjahr 2008 relativ positiv gestimmt begann, entwickelte sich durch den Zusammenbruch der Investmentbank *Lehman Brothers* im Herbst 2008 eine globale Finanzkrise, die gravierende Auswirkungen auf die Realwirtschaft hatte.²⁴⁰ Die Ursachen der Krise sind im Fehlverhalten der Immobilienbranche, der Wirtschaftspolitik, der Finanzinnovation und der Finanzindustrie in den USA zu finden.²⁴¹ Einen wesentlichen Beitrag zum Abwärtsgang leisteten auch die Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften, wie sich am Beispiel der *deutschen Hypo Real Estate* oder der *SachsenLB Bank* erkennen lässt. Wirtschaftsprüfer bestätigten im Sommer 2008 im Zuge des Jahresabschlusses die Liquidität der Investmentbank *Lehman Brothers*, die nur kurz darauf zahlungsunfähig war.²⁴² Durch die internationalen Verflechtungen am Kapitalmarkt war auch die Europäische Union und somit auch Österreich von dieser Abwärtsentwicklung des Finanzmarktes betroffen.²⁴³ Wer eine bessere Kontrolle der Banken sicherstellen will, darf dabei die Rolle der Wirtschaftsprüfer nicht übersehen. Solange die wirtschaftliche Abhängigkeit der Prüfer von ihren Auftraggebern bestehen bleibt, ist eine wirkliche Kontrolle der Bilanzen nicht gewährleistet. Der nächste Skandal ist programmiert.“²⁴⁴ Da diese Ansicht auch von der Europäischen Kommission vertreten wurde, nahm sie diese Ereignisse zum Anlass um erneut ein Grünbuch betreffend weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung und der Aufsicht darüber zu errichten. Das vierten Kapitel des Grünbuchs ist alleine der Errichtung eines verbesserten Aufsichtssystem in den einzelnen Mitgliedstaaten gewidmet.²⁴⁵ Es wird erstmalig zugestanden, dass ein funktionierendes

²⁴⁰ Vgl. Neue Zürcher Zeitung, Artikel zu Von der Finanzkrise in die Wirtschaftskrise (eingesehen am 25.05.2018) https://www.nzz.ch/rueckblick_wirtschaft-1.1549724.

²⁴¹ Vgl. derStandard.at, Artikel zu Finanzkrise war als Ganzes nicht vorhersehbar, (eingesehen am 25.05.2018) <https://derstandard.at/1271376721728/Volkswirt-Tichy-Finanzkrise-war-als-Ganzes-nicht-vorhersehbar>.

²⁴² Vgl. Das Erste, Artikel zu Das Versagen der Wirtschaftsprüfer (eingesehen am 25.05.2018) <https://daserste.ndr.de/panorama/archiv/2008/Bankenkrise-Das-Versagen-der-Wirtschaftspruefer,wirtschaftspruefer100.html>.

²⁴³ Vgl. Profil, Artikel zu Die Finanzkrise erfasst Österreich (eingesehen am 25.05.2018) <https://www.profil.at/home/die-finanzkrise-oesterreich-221522>.

²⁴⁴ Zeit online, Artikel zu Setzt den Wirtschaftsprüfern Grenzen (eingesehen am 25.05.2018) <https://www.zeit.de/online/2008/43/wirtschaftspruefer-finanzkrise>.

²⁴⁵ EU-Kommission, Grünbuch vom 13.10.2010, KOM(2010) 561, S. 1,2,16-18.

Aufsichtssystem über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Qualitätskontrolle nicht nur wesentlich, sondern auch unumgänglich für einen intakten Finanzsektor ist. Während in der umzusetzenden RL 2006/43/EG die Ausgestaltung einer nationalen Abschlussprüferaufsichtsbehörde nur sehr oberflächlich angesprochen wird, ist die Erkenntnis für den Bedarf einer effektiven Abschlussprüferaufsichtsbehörde nach den Ereignissen der Jahre 2007 bis 2009 in den Fokus gerückt. „Für jede Marktconstellation sollte es ein wirksames Aufsichtssystem geben, das vom Berufsstand der Abschlussprüfer gänzlich unabhängig ist. Strukturelle Veränderungen innerhalb globaler Netze sollten nicht zu Lücken oder zu einem Ausschluss von der Beaufsichtigung führen dürfen.“²⁴⁶ Die öffentliche Kontrolle sollte daher gänzlich unabhängig vom beruflich aktiven Berufsstand sein, um Verstrickungen und etwaige Interessenskonflikte zu vermeiden. Während in der RL 2006/43/EG und der Empfehlung 2001/256/EG das Peer Review-Verfahren sowie das Monitoring-Verfahren noch als gleich erachtet werden, ist im Grünbuch des Jahres 2010 bereits die erste Hinwendung zum Monitoring-Verfahren zu erkennen. Angesprochen wird ebenso sowohl der zu verbessernde Dialog zwischen den Prüfern und den nationalen Aufsichtsbehörden, den nationalen Aufsichtsbehörden untereinander sowie mit dem europäischen Prüfungsnetzwerk, als auch der Ausbau beziehungsweise die Umstrukturierung der EGAOB.²⁴⁷ In einer Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 30. November 2011 wurde betont, dass die Finanzkrise des Jahres 2008 die Schwächen des europäischen Abschlussprüferaufsichtssystems aufzeigte. Solche Krisen sollten künftig vermieden werden, indem die Regelungen betreffend Abschlussprüfer und dessen Unabhängigkeit verschärft und der Binnenmarkt für Prüfungsleistungen weiter gestärkt wird. Durch ein verbessertes Aufsichtssystem und eine funktionierende Kooperation zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten sollte die Qualität der Prüfungsleistungen verbessert und Missbrauch faktisch unmöglich gemacht werden. Dadurch sollte das Vertrauen in die Richtigkeit der Abschlussprüfung wieder hergestellt werden.²⁴⁸ Eine neuerliche Novellierung der Abschlussprüferrichtlinie fand durch die RL 2013/34/EU statt, welche als Bilanzrichtlinie bezeichnet wird.

Schließlich kam es im Bereich der Abschlussprüferaufsicht am 16. April 2014 zur jüngsten und gravierendsten Änderung mittels Novellierung der RL 2006/43/EG durch die RL 2014/56/EU. Damit einhergehend wurde die VO 537/2014 seitens des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erlassen. Die RL 2014/56/EU ergänzt und konkretisiert die RL 2006/43/EU insofern, als dass sie konkret zur Ausgestaltung der Aufsichtsbehörden Äußerungen trifft und unter anderem die monetäre

²⁴⁶ EU-Kommission, Grünbuch vom 13.10.2010, KOM(2010) 561, S. 5.

²⁴⁷ EU-Kommission, Grünbuch vom 13.10.2010, KOM(2010) 561, S. 16, 17.

²⁴⁸ EU-Kommission, Pressemitteilung 30. 11.2011.

Obergrenze gegen Vergehen verdoppelt.²⁴⁹ Ziel der beiden neu geschaffenen europäischen Rechtsakte ist immer noch, wie eingangs im Grünbuch aus dem Jahre 1996²⁵⁰ definiert, „die Stärkung des Vertrauens der Anleger in die Ordnungsgemäßheit und Zuverlässigkeit“ der durchgeführten Abschlussprüfungen.²⁵¹ Diese Richtlinie ist der Grundstein des neu geschaffenen österreichischen Abschlussprüferaufsichtssystems.

8.1 Die Verordnung 537/2014/EU (AP-VO)

Durch die VO 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse soll vor allem die erforderliche Qualität bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse gestärkt und die Vereinheitlichung von Überprüfungsmaßnahmen innerhalb der Europäischen Union erzielt werden. Dafür sieht die Verordnung das Inspektionssystem vor, das direkt durch eine weisungsfreie und unabhängige Behörde des jeweiligen EU-Mitgliedstaates vollzogen werden soll. Das Inspektionssystem ist als Monitoring-Verfahren²⁵² ausgestaltet.

„Die wichtigsten Ziele der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 werden vom europäischen Gesetzgeber wie folgt definiert:

- Die Funktion der Abschlussprüfung bei PIE soll klargestellt und genauer definiert werden;
- Die Informationen, die der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft dem geprüften Unternehmen, den Anlegern und anderen Interessensgruppen zur Verfügung stellt, sollen verbessert werden;
- Die aus Nichtprüfungsleistungen von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften von PIE erwachsenden Interessenskonflikte zu vermeiden;
- Das Risiko potenzieller Interessenskonflikte, die aus dem derzeitigen System, bei dem das geprüfte Unternehmen den Abschlussprüfer auswählt und bezahlt, oder aus der Vertrautheit des Prüfers mit dem Unternehmen erwachsen, zu vermindern;
- PIE die Auswahl und den Wechsel des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft zu erleichtern;

²⁴⁹ EU-Parlament und Rat, VO (EU) Nr. 537/2014.

²⁵⁰ EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 41.

²⁵¹ EU-Kommission, Richtlinie 2014/56/EU.

²⁵² Näheres dazu unter Kapitel 11.3.2.

- Die Auswahl der für PIE zur Verfügung stehenden Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu erweitern;
- Die Wirksamkeit, Unabhängigkeit und Konsistenz der Regulierung und Beaufsichtigung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die bei PIE die Abschlussprüfung durchführen, auch im Hinblick auf die Zusammenarbeit auf EU-Ebene zu verbessern.²⁵³

Der Anwendungsbereich der VO ist auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, beschränkt. Ausnahmen finden sich davon in Art: 2 Abs. 3-5 der VO. Ebenso sieht die VO ein Verbot von der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft vor. Diese dürfen innerhalb des Prüfungszeitraumes bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerkes und innerhalb des vorausgehenden Geschäftsjahres nicht erbracht werden. Dazu zählt beispielsweise die Erstellung der Steuererklärung oder die Erbringung von Steuerberatungsleistungen.²⁵⁴

Ab Art. 20 der VO ist die Beaufsichtigung der Tätigkeiten durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten und das Inspektionssystem geregelt.

²⁵³ Jahresbericht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde aus dem Jahr 2018, S. 5, (eingesehen am 20.03.2020)
<https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

²⁵⁴ Art. 5 VO 537/2014.

9 Die neu geschaffene Rechtsgrundlage: Das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz

Art 2 Abs. 1 letzter Satz der RL 2014/56/EU verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Adaptierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen spätestens bis zum 17.06.2016. Der Prozess zur Umsetzung der Richtlinie und zur Implementierung der VO (EU) Nr. 537/2014 dauerte in Österreich knapp zwei Jahre. Am 26.01.2016 wurde seitens des damaligen Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft das vorparlamentarische Begutachtungsverfahren eingeleitet.²⁵⁵ Nach Einarbeitung der insgesamt 22 erfolgten Stellungnahmen langte am 26.02.2016 der Gesetzesentwurf des APAG im Nationalrat ein. Da die Oppositionsparteien in der „Frage einer allfälligen Berücksichtigung der Sozialpartner bei der Aufsichtsprüfung“ anfangs keine ausreichende Einigung erzielen konnten, um die erforderliche Zwei-Drittel Mehrheit für die in § 3 Abs. 1 APAG vorgesehene Verfassungsbestimmung erzielen zu können, mussten weitere Gespräche geführt werden, bis schließlich der Gesetzesbeschluss in zweiter Lesung erfolgte.²⁵⁶ Nach Zustimmung des Bundesrates am 12.05.2016 erfolgte die Übermittlung des Gesetzesbeschlusses an die Länder. Das Gesetz wurde am 11.08.2016 unter dem Titel Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), BGBl. I Nr. 83/2016, kundgemacht. Die beiden vorhergegangenen Behörden AeQ und QKB wurden aufgelöst, was zu einer Kompetenzübertragung mit 01.10.2016 an die APAB führte.²⁵⁷ Die APAB hat ihre Tätigkeit am 01.10.2016 aufgenommen.²⁵⁸

9.1 Die Stellungnahmen der Sozialpartner im vorparlamentarischen Prozess

Das Begutachtungsverfahren im vorparlamentarischen Prozess wurde am 21.01.2016 durch das Einlangen des Gesetzestextes, dem Vorblatt, der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung, den Erläuterungen sowie dem Begleitschreiben des damaligen Bundesministeriums für Wissenschaft,

²⁵⁵ Erl RV 183/ME BlgNR XXV. GP.

²⁵⁶ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 10.11.2016)

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_01012/index.shtml#tab-ParlamentarischesVerfahren.

²⁵⁷ § 84 ff APAG, BGBl. I Nr. 83/2016.

²⁵⁸ Vgl Homepage der APB (eingesehen am 1.5.2020) <https://www.apab.gv.at>.

Forschung und Wirtschaft im Nationalrat eingeleitet. Mit Ende der Begutachtungsfrist, dem 16.02.2016 langten insgesamt 22 Stellungnahmen zum Gesetzesentwurf des APAG ein.

Keine Einwände gegen den Gesetzesentwurf erhoben das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung, das Amt der Salzburger Landesregierung, das Amt der Tiroler Landesregierung, sowie das Amt der Vorarlberger Landesregierung. Alle anderen Stellungnahmen sind Großteils sehr detailliert auf den Gesetzesentwurf eingegangen.²⁵⁹

Unter Zugrundelegung des Schwerpunktes der gegenständlichen Arbeit sind vor allem jene 5 Stellungnahmen näher zu betrachten, die sich mit dem Kern des APAG, nämlich der Errichtung einer neuen Aufsichtsbehörde, beschäftigen. Dabei ist bemerkenswert, dass bei den jeweiligen Stellungnahmen die Unabhängigkeit der Behörde zum Teil in Frage gestellt wurde. Gerade die garantierte Unabhängigkeit ist es, die ein unabdingbares Erfordernis der RL 2014/56/EU ist. So nimmt die Wirtschaftskammer in ihrer Stellungnahme vom 15.02.2016 zu § 19 des Gesetzesentwurfes insofern Bezug, als dass sie die Prüfung des Jahresabschlusses der APAB durch einen Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft kritisch betrachtet, denn dieser unterliegt seinerseits wiederum der Aufsicht und Kontrolle der APAB.²⁶⁰ Der Österreichische Gewerkschaftsbund erörtert in seiner Stellungnahme vom 12.02.2016, dass die Ausgestaltung der Qualitätsprüfungskommission nach § 12 des Gesetzesentwurfes im Widerspruch zur RL 2014/56/EU steht und dadurch die Unabhängigkeit der Behörde kritisch gesehen wird. Gemeint war konkret die Besetzung der Qualitätsprüfungskommission, die in ihrer Zusammensetzung der Bestimmung des § 19 A-QSG zur Besetzung des AeQ, gleicht. Durch die gesetzlich vorgesehenen Kompetenzen der Qualitätsprüfungskommission, die als Beirat ausgestaltet ist, wird seitens des ÖGB daher eine Beeinflussung durch Dritte nicht ausgeschlossen.²⁶¹

Dieselben Bedenken des ÖGB im Hinblick auf die bedrohte Unabhängigkeit der Behörde teilt die Bundesarbeitskammer in ihrer Stellungnahme vom 16.02.2016.²⁶²

²⁵⁹ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020)

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00183/index.shtml#tab-Uebersicht.

²⁶⁰ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Wirtschaftskammer zum Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz,

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06166/imfname_506771.pdf.

²⁶¹ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Österreichischen Gewerkschaftsbundes,

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06158/imfname_506318.pdf.

²⁶² Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Bundesarbeitskammer https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06149/imfname_505651.pdf.

Sowohl der Österreichische Rechtsanwaltskammertag, als auch der Verfassungsdienst des Bundeskanzleramtes, weisen auf den im Gesetzesentwurf enthaltenen § 4 Abs. 4 hin, in dem vorgesehen gewesen wäre, dass die APAB „mit Ausnahme der in Art. 24 Abs.1 der Verordnung 537/2014 genannten Aufgaben jede ihrer Aufgaben auf andere Behörden oder Stellen übertragen [kann], die zur Wahrnehmung dieser Aufgaben benannt oder anderweitig gesetzlich hierzu ermächtigt sind.“ Beide Stellungnahmen sprechen sich für die konkrete Benennung allfällig zu betrauender Behörden, Stellen oder privatrechtlich organisierter Gesellschaften aus und verweisen bei der Ausführung von Unionsrecht auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben. Während die ÖRAK dezidiert auf die strikte Ausgliederungsjudikatur des VfGH verweist, bekräftigt der Verfassungsdienst des Bundeskanzleramtes indes die kritische Betrachtung der Aufgabenübertragung vor allem betreffend der Sanktionsbefugnisse der APAB.²⁶³ Diese Bestimmung wurden in der Regierungsvorlage nicht übernommen und finden sich demnach nicht im geltenden Gesetzestext.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat in ihrer umfassenden Stellungnahme unter anderem grundsätzliche Bedenken gegen den Gesetzesentwurf geäußert, vor allem, da sie die Meinung vertritt, dass die Ausgestaltung der neuen Behörde weder effizient noch kostengünstig ist und somit seitens des Gesetzgebers im Umsetzungsspielraum eher „gold plating“ darstellt.²⁶⁴ Im kundgemachten APAG²⁶⁵ wurden keine Anpassungen für eine „schlankere“ Behörde unternommen. Anzumerken ist ebenso, dass von 22 eingelangten Stellungnahmen sieben,²⁶⁶ nämlich jene des Österreichischen

²⁶³ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Österreichischen Rechtsanwaltskammertag

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06154/imfname_505653.pdf; Stellungnahme des Verfassungsdienstes des Bundeskanzleramts

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06135/imfname_505392.pdf.

²⁶⁴ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06147/imfname_505649.pdf.

²⁶⁵ APAG BGBl. Nr. 2016/83, Stammfassung.

²⁶⁶ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020)

Stellungnahme des Österreichischen Gewerkschaftsbundes

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06158/imfname_506318.pdf;

Stellungnahme der Industriellen Vereinigung

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06153/imfname_505654.pdf;

Stellungnahme des AeQ

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06136/fname_505394.pdf;

Stellungnahme des Verfassungsdienstes des Bundeskanzleramtes

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06135/imfname_505392.pdf; Stellungnahme des

Gewerkschaftsbundes, der Industriellen Vereinigung, des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen, des Verfassungsdienstes des Bundeskanzleramts, des Bundesministeriums für Finanzen, des Rechnungshofes sowie jene der Kammer der Wirtschaftstreuhand, eingehend mit der Finanzierung der Behörde auseinandersetzen und eher fragwürdig gegenüberstehen. Interessant ist hierbei vor allem die Stellungnahme des Rechnungshofes, der sich ausschließlich mit der Finanzierung und der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung, die dem Gesetz beiliegt, beschäftigt.²⁶⁷

Das Begutachtungsverfahren im vorparlamentarischen Verfahren endete am 27.01.2016. Der neu überarbeitete Entwurf wurde am 23.02.2016 als Regierungsvorlage dem Wirtschaftsausschuss am 26.02.2016 vorgelegt. Während in der 13. Sitzung des Ausschusses, die am 02.03.2016 stattfand, keine Zweidrittelmehrheit für die notwendige Verfassungsbestimmung des § 3 Abs. 1 zwischen den Regierungsparteien auf der einen Seite und den Oppositionsparteien auf der anderen Seite erzielt werden konnte, wurde in der 126. Sitzung des Nationalrates, die am 28.04.2016 stattfand, die erforderliche Zweidrittelmehrheit erzielt. Auch der Bundesrat hat in seiner 853. Sitzung, die am 12.05.2016 stattfand, keine Einwände gegen den Gesetzesentwurf erhoben.²⁶⁸ Die Kundmachung des beschlossenen Gesetzes allerdings fand erst am 11.08.2016 statt.

9.2 Rechtzeitige Umsetzung oder Vertragsverletzung?

Wie eingangs in diesem Kapitel erwähnt, waren die Mitgliedstaaten nach Art 2 Abs. 1 letzter Satz der RL 2014/56/EU zur Adaptierung der nationalen Rechtsvorschriften bis zum 17.06.2016 rechtlich verpflichtet. Mit dem Ablauf des Tages der Kundmachung am 11.08.2016 traten § 1 bis § 22 sowie § 79 bis §87 APAG in Kraft. § 23 bis 78 traten hingegen erst am 01.10.2016 in Kraft. Damit gab es für das Herzstück des APAG, nämlich die Bestimmungen über die öffentliche Aufsicht, den gesamten

Bundesministeriums für Finanzen

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06130/imfname_505388.pdf;

Stellungnahme des Rechnungshofes

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06128/imfname_505162.pdf;

Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhand

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06147/imfname_505649.pdf.

²⁶⁷ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Rechnungshofes

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06128/imfname_505162.pdf.

²⁶⁸ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020)

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_01012/index.shtml.

dritten Teil des Gesetzes, eine mehr als zweimonatige Legislative Vakanz, in der die damalige Rechtslage bis zum Ablauf des 30.09.2016 weiter zur Anwendung kam.

Zusätzlich wären nach der Rechtssache C-8/81 - Becker Bestimmungen der nicht fristgerecht umgesetzten RL 2014/56/EU, die inhaltlich unbedingt und hinreichend konkret formuliert sind und dem Einzelnen Rechte einräumen, die er gegenüber dem Staat geltend machen hätte können, bis zum 01.10.2016 anwendbar gewesen. Die VO 537/2014 trat gemäß Art 44 bereits am 17.06.2016 in Geltung.

Im Ergebnis erfolgte die mit 17.06.2016 verpflichtende Umsetzung der europäischen Rechtsnorm erst vollständig mit 01.10.2016. Dies bedeutet eine Säumigkeit hinsichtlich der Umsetzungsverpflichtung von insgesamt 105 Tagen.

Die Europäische Kommission veröffentlicht im Jahresabstand eine Mitteilung zur Aktualisierung der Daten für die Berechnung der Pauschalbeträge und Zwangsgelder, die die Kommission dem Gerichtshof der Europäischen Union bei Vertragsverletzungsverfahren vorschlägt.²⁶⁹ Diese Mitteilung basiert auf Art 260 AEUV, der in Abs. 3 die Klagsanhebung der Kommission gemäß Art 258 AEUV beim EUGH regelt und auf die Benennung der Höhe der zu zahlenden Pauschalbeträge oder Zwangsgelder Bezug nimmt.²⁷⁰ Das Vertragsverletzungsverfahren, auch Beanstandungsverfahren genannt, zielt darauf ab, dass Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung zum vertragskonformen Handeln nachkommen. Es ist ein reines Verfahren zur Feststellung, ob seitens der Mitgliedstaaten vertragskonform gehandelt wurde oder nicht. Die Kommission als Hüterin der Verträge unterliegt allerdings keiner Verpflichtung, ein Verfahren gegen einen - gegen die Verträge verstoßenden - Mitgliedstaat einzuleiten.²⁷¹

Hinsichtlich der Fragestellung, ob die herausgearbeitete Vertragsverletzung des österreichischen Gesetzgebers in der Umsetzungsverpflichtung der RL 2014/56/EU tatsächlich zu ahnden gewesen wäre, ist zu sagen, dass anhand der Rechtssache C-22/87 – Kommission/Italien, Italien wegen der gänzlichen Nichtumsetzung einer Richtlinie verurteilt wurde. Angesichts dessen, dass der Normsetzer das APAG zwar verspätet aber dennoch in zeitlicher Nähe zum vorgegebenen Stichtag umgesetzt hat und ein zwingendes Vorverfahren vor Klagsanhebung durch die Kommission geführt hätte werden müssen,²⁷² wäre ein Vertragsverletzungsverfahren im Falle des APAG wahrscheinlich nicht zielführend und auch nicht zweckmäßig gewesen.

²⁶⁹ Aktuell: 2019/C 309/01.

²⁷⁰ EuGH, Rs. C-6 u. 9/90, Slg. 1991, I-5357 (5414, Rn. 34) - Francovich.

²⁷¹ Vgl Frenz, Handbuch Europarecht, S. 739, 740.

²⁷² Vgl Frenz, Handbuch Europarecht, S. 761, 762.

Für die Berechnung einer allfälligen Vertragsverletzung wäre der Berechnungsschlüssel aus dem Jahr 2016 heranzuziehen. Der einheitliche Grundbetrag für den Pauschalbetrag pro Tag sind EUR 230, was bei 105 Tagen einen Strafbetrag von 24.150 Euro ergibt. Der Strafbetrag darf allerdings nicht weniger als der für jeden Mitgliedstaat anhand seines jeweiligen Bruttoinlandsprodukts festgesetzten Mindestpauschalbetrag betragen. Der festgesetzte Betrag errechnet sich durch die Multiplikation des Mindestpauschalbetrages von 2,312 Millionen Euro mit dem Faktor n der, je nach Bruttoinlandsprodukt des Mitgliedstaates - konkret betreffend Österreich - mit 4,10 angesetzt wurde. Daraus ergibt sich ein Mindeststrafbetrag von 9,479 Millionen Euro. Dieser Mindeststrafbetrag würde allerdings im Falle einer Verfahrensführung noch mit einem Schwerekoeffizienten multipliziert werden, der allerdings für das oben angeführte hypothetische Berechnungsmodell nicht bestimmt werden kann. Daher ist das Rechenbeispiel unvollständig.²⁷³ Betrachtet man die Differenz zwischen dem Strafbetrag anhand der Tagessätze, der in unserem Beispiel 24.150 Euro betragen würde, und dem Mindeststrafbetrag von 2.312 Millionen Euro, so kann man daraus schließen, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art 258 AEUV wohl eher nur dann in Erwägung zieht, wenn die vollständige Richtlinienumsetzung entweder mit großer Verspätung erfolgt, oder wie in der Rechtssache C-22/87 – Kommission/Italien, ein Mitgliedstaat auf die gänzliche Richtlinienumsetzung verzichtet.

Mit der Errichtung des neuen Bundesgesetzes betreffend die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), BGBl. I Nr. 83/2016, ist der österreichische Gesetzgeber seiner Verpflichtung zur Umsetzung der RL 2014/56/EU, wenn auch bis zur vollständigen Umsetzung 105 Tage verspätet, vollständig nachgekommen.²⁷⁴

9.3 Die Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Abschlussprüfer-Aufsicht

Der Gesetzgeber hat Art 10 Abs. 1 Z 8 B-VG als Kompetenzgrundlage für die Errichtung des APAG gewählt. Auch das A-QSG basierte auf derselben Kompetenzgrundlage. Ebenso nimmt der Gesetzgeber Bezug auf Art. 102 Abs. 4 B-VG, da der APAB Zuständigkeiten der mittelbaren Bundesverwaltung übertragen wurden.²⁷⁵

²⁷³ Vgl Mitteilung der Kommission- Aktualisierung der Daten zur Berechnung der Pauschalbeträge und Zwangsgelder, die die Kommission dem Gerichtshof bei Vertragsverletzungsverfahren vorschlägt, 2016/C 290/02.

²⁷⁴ EU-Kommission, Richtlinie 2014/56/EU.

²⁷⁵ Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP, S. 1 und 2.

9.3.1 Die Kompetenzgrundlage nach Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG

Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG besagt, dass „Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie; öffentliche Agentien und Privatgeschäftsvermittlungen; Bekämpfung des unlauteren Wettbewerbes; Kartellrecht; Patentwesen sowie Schutz von Mustern, Marken und anderen Warenbezeichnungen; Angelegenheiten der Patentanwälte; Ingenieur- und Ziviltechnikerwesen; Kammern für Handel, Gewerbe und Industrie; Einrichtung beruflicher Vertretungen, soweit sie sich auf das ganze Bundesgebiet erstrecken, mit Ausnahme solcher auf land- und forstwirtschaftlichem Gebiet“ unter die Gesetzgebung und Vollziehung des Bundes fallen. Nun ist es freilich fraglich, warum nach dem Wortlaut der Ziffer 8 die gesetzliche Grundlage für das APAG gewählt wurde. Betrachtet man den Wortlaut der Ziffer 8 genauer, so wäre auf den ersten Blick eventuell der Term „Einrichtung beruflicher Vertretungen“ oder die Einrichtung der „Kammern für Handel, Gewerbe und Industrie“ noch der nächste Anknüpfungspunkt. Die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer fungiert einerseits als Behörde, die Zuständigkeiten unter anderem im Bereich der Erteilung der Berufsbefugnis und Bestellung der Wirtschaftstreuhänder inne hat, und tritt andererseits als Interessensvertretung für den Berufsstand auf. In der Errichtung des Wirtschaftsprüfertrahandberufsgesetzes aus dem Jahre 1990 stützt sich der Gesetzgeber ebenso auf Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG.²⁷⁶ Doch die Abschlussprüferaufsichtsbehörde ist weder eine Kammer noch eine berufliche Interessensvertretung. Daher wäre der einzige Anknüpfungspunkt in dieser Argumentationslinie jener, dass sie denselben Berufsstand betrifft. Dies wäre jedoch eine sehr weite Assoziation und meiner Ansicht nach nicht hinreichend argumentierbar.

Ein anderer Anknüpfungspunkt zur Ziffer 8 erscheint der Kommentar zum B-VG von *Mayer*, der unter Art 10 Abs. 1 Z 8 B-VG die Berufsordnung für Wirtschaftstreuhänder subsumiert und auf ein Urteil des Verfassungsgerichtshofes aus dem Jahre 1960 verweist.²⁷⁷ Der Verfassungsgerichtshof erklärt in Punkt 2.a seiner Entscheidungsgründe zum Erkenntnis, dass grundsätzlich eine Vereinsbildung für Mitglieder des Berufsstandes für Steuerberater zum Inhalt hat, dass der Bundesgesetzgeber zum Erlass der Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung zuständig und für den vorliegenden Sachverhalt es nicht relevant sei, ob die Angelegenheit unter Art. 10 Abs. 1 Z 6 oder Z 8

²⁷⁶ Erl RV 1273 B1gNR XX. GP, S. 68 ff.

²⁷⁷ Vgl Mayer, B-VG Kommentar, S. 40.

zu subsumieren ist, da jedenfalls einer der beiden Kompetenztatbestände zutreffend ist.²⁷⁸ Abschließend geklärt wurde diese Frage bislang allerdings nicht.

Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG erklärt die Angelegenheiten des Zivilrechtswesens einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens jedoch mit Ausschluss von Regelungen, die den Grundstücksverkehr für Ausländer und den Verkehr mit bebauten oder zur Bebauung bestimmten Grundstücken verwaltungsbehördlichen Beschränkungen unterwerfen, einschließlich des Rechtserwerbes von Todes wegen durch Personen, die nicht zum Kreis der gesetzlichen Erben gehören; Privatstiftungswesen; Strafrechtswesen mit Ausschluss des Verwaltungsstrafrechtes und des Verwaltungsstrafverfahrens in Angelegenheiten, die in den selbständigen Wirkungsbereich der Länder fallen; Justizpflege; Einrichtungen zum Schutz der Gesellschaft gegen verbrecherische oder sonstige gefährliche Personen; Urheberrecht; Pressewesen; Enteignung, soweit sie nicht Angelegenheiten betrifft, die in den selbständigen Wirkungsbereich der Länder fallen; Angelegenheiten der Notare, der Rechtsanwälte und verwandter Berufe als Bundessache in Gesetzgebung und Vollziehung. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis VfSlg 3751 aus dem Jahre 1960 dezidiert die Angelegenheit der Notare, Rechtsanwälte und verwandter Berufe erwähnt. Fraglich ist, inwiefern der Beruf des Notars oder des Rechtsanwaltes mit jenem der Wirtschaftstreuhänder verwandt ist.

Der kleinste gemeinsame Nenner ist wohl die Tatsache, dass alle drei Berufe eine gesetzlich normierte Berufsordnung haben und als freie Berufe gelten, also nicht dem Gewerberecht in seiner geltenden Fassung unterliegen.²⁷⁹

Da die Wortinterpretation hier nicht weiter zielführend erscheint, muss der historische Wille des Gesetzgebers eruiert werden.²⁸⁰

Blickt man in das Jahr 1960 zurück, in dem das oben angeführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes gefällt wurde, so lässt sich erkennen, dass sowohl die Notare als auch die Rechtsanwälte und seit 1955 auch die Wirtschaftstreuhänder als freie Berufe galten und nicht dem Gewerberecht unterlagen.²⁸¹ Ebenso hat sich der Wortlaut des Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG, der nach der Wiederverlautbarung der Bundesverfassung im Jahre 1945 gleich wie in der Stammfassung aus dem Jahre 1930 geblieben ist, bis zum Jahre 1960 nicht verändert. Selbiges gilt für Art 10 Abs. 1 Z 8 B-VG.²⁸² Aus Sicht der historischen Interpretation zum Zeitpunkt der Erkenntnisfällung des

²⁷⁸ VfSlg 3751/1960.

²⁷⁹ § 2 Abs. 1 Z. 10 GewO, BGBl. I Nr. 2018/112.

²⁸⁰ VfSlg. 5679/1968.

²⁸¹ § 1 WTBO, BGBl. I Nr. 1955/125; StGBI. Nr. 103/1945: 103. Gesetz: Wiederherstellung der österreichischen Rechtsanwaltschaft; StGBI. Nr. 104/1945: 104. Gesetz: Wiederherstellung des österreichischen Notariates.

²⁸² Art. 10 Abs. 1 Z 6 und 8 B-VG, BGBl. Nr. 1930/1, StF.

Verfassungsgerichtshofes und der damals erst kürzlich geschehenen Wiederinkrafttretung der Bundesverfassung sowie der Wiederverlautbarung einschlägiger in diesem Zusammenhang stehender Rechtsnormen und die Errichtung der WTBO im Jahre 1955, hat man allen Grund zur Annahme, dass die Ziffer 6 des Art. 10 Abs. 1 B-VG die tatsächlich richtige Kompetenzgrundlage für das APAG sei.

Doch wäre dies nur die halbe Wahrheit, denn bei der historischen Interpretation ist jedenfalls die Besonderheit der österreichischen Verfassungsauslegung für Kompetenztatbestände, die Versteinerungstheorie, in Betracht zu ziehen, die auf den Zeitpunkt und den damals gefassten Begriff abstellt, in der der Gesetzgeber die Norm - also die einschlägige Bestimmung des B-VG- erstmalig errichtet hat.²⁸³ „Für die meisten Kompetenztatbestände ist der maßgebende Versteinerungszeitpunkt der 01.10.1925, das ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Kompetenzartikel des B-VG.“²⁸⁴ „Versteinert“ wird jeweils das abstrakte Begriffsbild des Kompetenztatbestandes bei dem es konkret auf den typischen Inhalt der verfassungsgesetzlichen Norm ankommt. Dabei sind neue Regelungen zulässig, sofern sie sich systematisch der jeweiligen Materie zuordnen lassen. Dies bezeichnet man als „intrasystematische Fortentwicklung“, die zwar nicht unter die Versteinerungstheorie fällt, aber an diese anknüpft.²⁸⁵

Zum Zeitpunkt des 01.10.1925 war der österreichischen Rechtsordnung ein Sondergesetz für die Berufsordnung der Wirtschaftstreuhänder, oder Vorgängerberufe wie Buchrevisoren und Buchprüfer, fremd. Da es 1925 keine entsprechenden Einrichtungen gab und auch die oben genannten Begriffe nicht in den Kompetenztatbeständen des B-VG von 1925 erwähnt waren, kann nicht auf den Versteinerungszeitpunkt abgestellt werden, was die Anwendung der Versteinerungstheorie nicht zielführend erscheinen lässt. Eine mögliche Klärung der tatsächlich anzuwendenden Kompetenzgrundlage kann allerdings anhand der „intrasystematischen Fortentwicklung“ gefunden werden. Während das „Versteinerungsprinzip per se (...) ein absolutes Erstarren des auszulegenden Verfassungsbegriffs bewirkt“, wird erst durch das „Hinzutreten der Methode der intrasystematischen Fortentwicklung (...) die Zurechnung solcher Neuregelungen, die nach ihrem Inhalt systematische Fortentwicklungen eines bestimmten (versteinerten) Rechtsbereiches darstellen, zu dem diesen tragenden Kompetenztatbestand [ermöglicht]. (...) Von einer intrasystematischen Fortentwicklung [kann] nur dann die Rede sein, wenn zum Versteinerungszeitpunkt zumindest vom Ansatz her vergleichbare Regelungen bestanden haben, [so] dass eine Regelungsmaterie also kein völliges Novum darstellt.“²⁸⁶

²⁸³ VfSlg. 3685/1960.

²⁸⁴ Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Grundlagen, S. 332.

²⁸⁵ Vgl Gamper, Regeln der Verfassungsinterpretation, S. 179ff.

²⁸⁶ Gamper, Regeln der Verfassungsinterpretation, S. 180.

Am 01.10.1925 war die Gewerbeordnung vom 20.12.1859 in ihrer Stammfassung in Kraft. Während der Berufsstand der Notare bereits seit 1850 über ein eigenes Sondergesetz zur Ausübung ihres Berufes²⁸⁷, sowie der Berufsstand der Rechtsanwälte seit 1868, verfügte,²⁸⁸ war der Berufsstand der Wirtschaftstreuhandler und deren Vorgängerberufe nicht explizit von der Gewerbeordnung ausgenommen. Es gab somit kein Sondergesetz für den Berufsstand der Wirtschaftstreuhandler und ihre Vorgängerberufe. Erst mit der Gewerbeordnungsnovelle 1934 wurde der Beruf der Buchsachverständigen, Bücherrevisoren, Finanz- und Wirtschaftsberater als gebundenes Gewerbe in § 1a Abs. 1 lit b Z 34 GewO aufgenommen.²⁸⁹ Gegen Ende des 19. Jahrhunderts „entwickelten sich in Österreich zwei Arten von Berufsangehörigen: gewerbebehördlich befugte Bücherrevisoren, welche Bücher- und Bilanzrevisionen aufgrund eines Gewerbescheines (ohne besonderen Befähigungsnachweis) ausführen konnten und ständig beedete Sachverständige für das Buch- und Rechnungsfach.“²⁹⁰ Näheres siehe dazu unter Kapitel 5.1. Der intrasystematischen Fortentwicklung zur Folge bedeutet dies somit, dass zum Zeitpunkt der B-VG Novelle 1925 Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG als einschlägiger Kompetenztatbestand angesehen werden kann, da die Berufe des Wirtschaftsprüfers, Wirtschaftstreuhandlers und Abschlussprüfers zwar zum damaligen Zeitpunkt in der zeitgemäßen Form zwar noch nicht existent waren, allerdings durch die zum Zeitpunkt 01.10.1925 der Gewerbeordnung vom 20.12.1859 unterliegenden freien Berufe die bis zum Ende des 19. Jahrhunderts meist nebenberufliche Tätigkeit als Bücherrevisor bekannt waren.²⁹¹

Abschließend kann daher gesagt werden, dass unter Beachtung der Rechtsfortentwicklung ab dem Jahre 1934 und spätestens nach der WTBO Errichtung aus dem Jahre 1955, zwar Art 10 Abs. 1 Z 6 B-VG als Kompetenztatbestand für das APAG herangezogen hätte werden können, was der Verfassungsgerichtshof zu seiner Aussage im Erkenntnis VfSlg 3751/1960 auch angesprochen hat, aber dennoch im Sinne der intrasystematischen Fortentwicklung und aufgrund des oben erörterten Entwicklungsprozesses vor dem 01.10.1925, Art 10 Abs. 1 Z 8 B-VG meiner Ansicht nach als tatsächlich verfassungsrechtlich korrekter Kompetenztatbestand als Rechtsgrundlage für das APAG heranzuziehen ist.

9.3.2 Die mittelbare Bundesverwaltung und die APAB

²⁸⁷ RGBl.Nr.366/1850.

²⁸⁸ RGBl. Nr.96/1868.

²⁸⁹ BGBl. Nr.322/1934.

²⁹⁰ Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 245.

²⁹¹ Vgl Uhlir, Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, S. 244, 245.

Die Auswahl der Kompetenzgrundlage hat wesentliche verfassungsrechtliche Folgen für das zu errichtende Gesetz. So ist in der Ausgestaltung des APAG fraglich, wo der Gesetzgeber Zuständigkeiten der mittelbaren Bundesverwaltung erkennen kann, die im Gesetzgebungsprozess eine Zustimmung der Länder nach Art. 102 Abs. 4 B-VG erfordert.²⁹²

Im Bereich des APAG ist der Bundesgesetzgeber in Gesetzgebung und Vollziehung zur Errichtung des Gesetzes über die Abschlussprüferaufsicht zuständig. Allerdings ist es von Verfassungswegen geboten, zwischen der mittelbaren und der unmittelbaren Bundesverwaltung zu differenzieren. Dies spielt für die Vollzugsebenen des APAG eine wesentliche Rolle.²⁹³

Obleich die Richtlinie 2014/56/EU in Art. 1 Abs. 2 lit d eine zuständige Behörde vorsieht, die die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften inne hat und somit der europäische Gesetzgeber die Schaffung einer einzigen zuständigen bundesweiten Behörde im Sinn hat, ist dies für die Kompetenzverteilung unserer Bundesverfassung im Grunde genommen nicht wesentlich.

Denn zusätzlich zu den Art. 10-15 B-VG muss in Angelegenheiten der Vollziehung Art. 102 B-VG berücksichtigt werden. Art. 102 Abs. 2 B-VG ergänzt sozusagen die Art. 10-15 B-VG, obgleich natürlich fraglich ist, ob thematisch der Abs. 2 des Art 102 nicht besser in der unmittelbaren Nähe zu Art. 10ff B-VG angesiedelt wäre. Da der grundsätzliche Tenor der österreichischen Bundesverfassung auf der mittelbaren Bundesverwaltung beruht, sind nur die taxativ aufgezählten Angelegenheiten des Art. 102 Abs. 2 B-VG in der unmittelbaren Bundesverwaltung angesiedelt. Angesichts dessen, dass der Gesetzgeber des APAG Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG als Kompetenzgrundlage gewählt hat und die Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie sich nicht in Art. 102 Abs. 2 B-VG wiederfinden, kommt Abs. 4 unzweifelhaft zur Anwendung. Hier ist der Schlüssel zu sehen, warum der Gesetzgeber in den Erläuternden Bemerkungen zum APAG den Verweis auf die mittelbare Bundesverwaltung und die erforderliche Zuständigkeit der Länder eingeht.

Das A-QSG hingegen hatte in seinen Erläuternden Bemerkungen und dem Gesetzgebungsverfahren keinen Bezug auf Art. 102 B-VG und die mittelbare Bundesverwaltung genommen.²⁹⁴ So hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2010 festgestellt, dass das A-QSG in seiner Stammfassung einen verfassungswidrigen Zuständigkeitsübergang an den AeQ normiert hat, da keine Zustimmung der Länder eingeholt wurde.

Ein weiteres Erfordernis für die ordnungsgemäße Errichtung einer Bundesbehörde, dessen Agenden zumindest teilweise in die mittelbare Bundesverwaltung fallen, ist die Zustimmung der Länder nach

²⁹² Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP, S. 1, 2.

²⁹³ Vgl B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, S. 104 -106.

²⁹⁴ Erl RV 970 BlgNR I. GP, S.4.

Art 102 Abs. 4 B-VG. Die Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 B-VG ist aber keineswegs mit der Konsultierung des Bundesrates im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren erledigt. Vielmehr erfordert Abs. 4 B-VG „Die förmliche und ausdrückliche Zustimmung der Länder, in denen die Zuständigkeit wirksam werden soll.“ Dies ist „für die Zulässigkeit der Kundmachung des betreffenden Bundesgesetzes und damit für das verfassungsmäßige Zustandekommen des betreffenden Bundesgesetzes“ notwendig.²⁹⁵ Wie bereits in obigen Kapiteln erörtert, liegt das Datum der Beschlussfassung des Bundesrates, am 12.05.2016, mit dem Datum der Kundmachung des Gesetzes am 11.08.2016 knappe drei Monate auseinander. Auf Nachfrage sowohl an den Verfassungsdienst des Bundeskanzleramtes als auch an das Finanzministerium wodurch dieses Zeitfenster von knappen drei Monaten entstanden ist, und ob es sich in dieser Zeit um die Kontaktaufnahme und Zustimmung der Länder gehandelt hat, wurde Folgendes übermittelt: „Das erwähnte Zeitfenster zwischen der Beschlussfassung des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften durch den Bundesrat vom 12. Mai 2016 und der Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 11. August 2016 beruhte in erster Linie auf zwei Gründen. Erstens kann die Errichtung von eigenen Bundesbehörden für bestimmte Angelegenheiten gemäß Art. 102 Abs. 4 B-VG iVm. Art. 42a B-VG nur mit Zustimmung der Länder erfolgen. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Landeshauptmann (des jeweiligen Bundeslandes) nicht innerhalb von acht Wochen nach dem Tag, an dem der Gesetzesbeschluss beim Amt der Landesregierung eingelangt ist, dem Bundeskanzler mitgeteilt hat, dass die Zustimmung verweigert wird. Vor Ablauf dieser Frist darf somit eine Kundmachung des Gesetzesbeschlusses nur erfolgen, wenn alle Landeshauptmänner die ausdrückliche Zustimmung des Landes erteilt haben. Dies bedeutet, dass die achtwöchige Frist jedenfalls abzuwarten war, da nicht alle Zustimmungserklärungen der Länder innerhalb dieses Zeitraumes erteilt worden sind.“²⁹⁶ „8 Bundesländer haben ausdrücklich der Kundmachung zugestimmt, Kärnten hat mitgeteilt die Frist ungenützt verstreichen zu lassen.“²⁹⁷

„Zweitens ist vor der Veröffentlichung eines Bundesgesetzes nach herrschender Rechtsmeinung die Beurkundung des Bundesgesetzes durch den Bundespräsidenten und die Gegenzeichnung des Bundeskanzlers erforderlich. In den Jahren 2016/2017 gingen die Amtsgeschäfte des Bundespräsidenten gemäß Art. 64 B-VG aufgrund dauernder Erledigung des Amtes bis zur Angelobung eines neugewählten Bundespräsidenten auf das Kollegium der drei Nationalratspräsidenten über. Daher kam es vom 8. Juli 2016 bis 26. Jänner 2017 zu einer

²⁹⁵ Bußjäger, Kooperativer Föderalismus im Kontext der Europäischen Integration, S. 20.

²⁹⁶ Emailverkehr zwischen dem Bürgerservice des BMF und der Dissertantin, Mag. Katja Rulofs, vom 17.07.2020.

²⁹⁷ Emailverkehr zwischen dem Verfassungsdienst des BKA und der Dissertantin, Mag. Katja Rulofs, vom 25.08.2020.

interimistischen Funktionsausübung des Amtes des Bundespräsidenten durch die drei Nationalratspräsidenten Doris Bures, Karlheinz Kopf und Ing. Norbert Hofer. Für die Einholung der Unterschriften aller drei Nationalratspräsidenten zur Beurkundung bzw. für die Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler war im Juli 2016 ein entsprechender zeitlicher Rahmen erforderlich.²⁹⁸

Der Gesetzgeber hat somit nicht noch einmal den gleichen Fehler wie bei der Errichtung des A-QSG begangen und die Länder ordnungsgemäß konsultiert.

9.4 Der ausgegliederte Rechtsträger und die Verfassungsbestimmung in § 3 Abs. 1 B- VG

Der Gesetzgeber hat in § 3 Abs. 1 APAG zur „Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit eingerichtet“, die weisungsfrei ist.

9.4.1 Der ausgegliederte Rechtsträger als Anstalt öffentlichen Rechts

Da die zum großen Teil verstaatlichte Industrie in Österreich Anfang der 1980er vor großen wirtschaftlichen Herausforderungen und Problemen stand, versuchte die politische Führung dem entgegenzusteuern, indem das Extrem der Verstaatlichung aufgegeben wurde und ein anderes Extrem, nämlich die steigende Privatisierung bis hin zur Totalprivatisierung angestrebt und in vielen Sektoren durchgezogen wurde. Bevorzugte Praxis waren die Ausgliederung von bislang öffentlichen Aufgaben. Während zunächst eine große Welle an Veräußerungen, Privatisierungen und Ausgliederungen von öffentlichen Aufgaben angelaufen war, kam Ende des letzten Jahrzehnts ein leichtes Abflauen. Allerdings sind Ausgliederungen nach wie vor ein sehr begehrtes Instrument, den Staatshaushalt und die Verwaltung zu entlasten. Seit dem Beitritt Österreichs zur EU unterlagen einige Ausgliederungen gemeinschaftsrechtlicher Ambivalenz.²⁹⁹ Anfang der 2000er Jahre waren die Regierungen bemüht, eine Ausgaben- und Aufgabenreform angesichts der ökonomischen und sozialen sowie auch technischen Herausforderungen in Österreich voranzutreiben, damit die Verwaltungstätigkeit dem Sparsamkeits- und Effizienzgebot gerecht werden kann,³⁰⁰ um die „Kosten der Verwaltung zu

²⁹⁸ Emailverkehr zwischen dem Bürgerservice des BMF und der Dissertantin, Mag. Katja Rulofs, vom 17.07.2020.

²⁹⁹ Vgl Kahl, Öffentliche Unternehmen, S. 405.

³⁰⁰ Vgl Rossmann, Die Reform der öffentlichen Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2002, .S. 2, 3, 14.

reduzieren und die öffentlichen Haushalte zu entlasten, (...) um Beiträge zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Österreich zu leisten und die Bürgernähe durch verbesserte Servicequalität zu stärken.“³⁰¹ Die rigorose Ausgliederungspraxis sollte zu einem Planstellenabbau von rund 30.400 Planstellen im Bundesdienst führen.³⁰² Dabei sollten vor allem „die Auslagerung wirtschaftsnaher und technischer Einrichtungen, die Ausgliederung von Kontroll- und Begutachtungstätigkeiten, die Übertragung ausgewählter sozialer Dienste und die Privatisierung erwerbswirtschaftlicher Bereiche“ vorangetrieben werden.³⁰³

Mit der Ausgliederungspraxis haben sich Anfang der 2000er Jahre viele Juristen, Ökonomen und Volkswirte beschäftigt. Unter anderem wurden Leitlinien erarbeitet, deren Berücksichtigung für eine erfolgreiche Ausgliederungspraxis sorgen sollten. Diese waren zwar rechtlich nicht verpflichtend, wollten aber aus vergangenen Fehlern lernen und Vorsorge für nächste Ausgliederungsprojekte treffen. Dazu wurde unter anderem von *Leitsmüller* ein Katalog von Anforderungskriterien für eine gelungene Ausgliederung errichtet, der folgende berücksichtigungswerte Punkte nennt:

- Überprüfung ob die Ausgliederung von bisherigen Staatsaufgaben sich tatsächlich zur Zielerreichung eignet?
- Zeitfaktor und Strategie für die Vornahme einer Ausgliederung
- Zieldefinition der Ausgliederung, Überprüfung und Evaluierung des erzielten Erfolges
- Gewährleistung der Finanzierung ohne Zusatzbelastung
- Einrichtung zeitgenössischer Steuerungsmechanismen zur effizienten Leistungserfüllung
- Frage der Verwendung von Gewinnen und Budgetüberschüssen³⁰⁴

9.4.2 Die europarechtliche Definition eines Unternehmens von öffentlichem Interesse

„Die EU wird gemäß Art 5 Abs. 2 EUV nur innerhalb jener Zuständigkeiten tätig, die ihr die Mitgliedstaaten in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben.“³⁰⁵ Nach Art 345 AEUV hat die Europäische Union keine Kompetenz in die Organisation des öffentlichen Wirtschaftssektors der Mitgliedstaaten einzugreifen, kommt aber dann vor allem ins Spiel, wenn beispielsweise die Grundfreiheiten oder andere europäische Rechtsetzungskompetenzen

³⁰¹ Rossmann, Die Reform der öffentlichen Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2002, .S. 3.

³⁰² Vgl Rossmann, Die Reform der öffentlichen Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2002, .S. 15.

³⁰³ Rossmann, Die Reform der öffentlichen Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2002, .S. 15.

³⁰⁴ Vgl Leitsmüller, Ausgliederungen aus dem Bundshaushalt, S. 41-68.

³⁰⁵ Kahl, Öffentliche Unternehmen, S. 407.

berührt werden. Art 106 Abs. 1 AEUV betrifft öffentliche und privilegierte Unternehmen. Durch ihn werden die Mitgliedstaaten in Bezug auf öffentliche Unternehmen und auf Unternehmen, denen sie besondere oder ausschließliche Rechte gewähren, verpflichtet, keine den Verträgen und insbesondere den Artikeln 18 und 101 bis 109 AEUV widersprechenden Maßnahmen zu treffen oder beizubehalten. Zusätzlich gelten für öffentliche Unternehmen der Gleichbehandlungsgrundsatz samt einschlägiger Normen des AEUV. Die Einflussnahme des Staates auf die öffentlichen Unternehmen ist somit der Schlüssel, der ein Unternehmen zu einem öffentlichen Unternehmen aus europäischer Sicht macht.³⁰⁶ Der EUGH versteht in seiner Rechtsprechung unter einem Unternehmen „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“.³⁰⁷ So fallen auch Anstalten des öffentlichen Rechts unter den Unternehmensbegriff. Sofern ihnen allerdings seitens des Gesetzgebers hoheitliche Tätigkeiten übertragen werden, ist der EuGH in seiner Definition, ob es ein öffentliches Unternehmen ist oder nicht, sehr einzelfallbezogen, stellt aber auf ein gewisses Maß an Einflussmöglichkeit des Staates auf das öffentliche Unternehmen ab.³⁰⁸

9.4.3 Die Anstalt öffentlichen Rechts

Grundsätzlich kennt das österreichische Recht drei Arten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts: jene der Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Fonds. Eine Anstalt ist eine Sachgesamtheit, der ein öffentlich rechtliches Organisationsrecht zugrunde liegt, ihre Funktion allerdings entweder öffentlich- oder privatrechtlicher Natur sein kann.³⁰⁹ Der Verwaltungsgerichtshof definiert den Anstaltsbegriff in seiner Entscheidung VwSlg 15275 A/1999 folgendermaßen: „Für den Anstaltsbegriff ist demnach ein Bestand an Mitteln persönlicher und sachlicher Art wesentlich, der für die Dauer bestimmt ist, dem durch den Einsatz der Mittel verfolgten Zweck der öffentlichen Verwaltung zu dienen. Die Anstalt ist nach der sachlichen Seite hin ein zweckgebundenes Verwaltungsvermögen, das durch das Vorherrschen nach außen hin sichtbarer technischer Einrichtungen (zB Krankenhaus mit medizinischen Einrichtungen) charakterisiert wird und das als solches aus sich heraus die Eignung besitzen muss, bestimmte Aufgaben der öffentlichen Verwaltung zu erfüllen. Die Sachwerte müssen außerdem die Eignung besitzen, der Benützung durch individuell noch nicht erfassbare Personen (Destinatäre) zu dienen.“ Anstalten können sowohl mit als auch ohne eigene Rechtspersönlichkeit ausgestattet sein. Im Falle der APAB hat der Gesetzgeber diese als

³⁰⁶ Vgl Kahl, Öffentliche Unternehmen, S. 407, 408, 409.

³⁰⁷ EuGH Rs C-475/99, Ambulanz Glöckner, Slg 2001, I-8089 (Rz 19).

³⁰⁸ Vgl Kahl, Öffentliche Unternehmen, S. 422, 423.

³⁰⁹ Vgl Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, S. 29-31.

Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet. Dies schon alleine deshalb, da die APAB weisungsfrei und unabhängig ihre Geschäfte erledigen muss und die Abhängigkeit nicht in irgendeiner Form vom Organisationsträger gegeben sein soll.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die als Anstalten ausgestaltet sind und deren Organe hoheitlich für eine andere Organisationseinheit tätig werden, fallen nicht unter den Tatbestand des § 1 AHG und sind nicht passiv klagslegitimiert.³¹⁰ Der Haftungsanspruch hat sich gegen die Organisationseinheit, im Falle der APAB nach § 16 Abs. 1 APAG, direkt gegen den Bund, also das BMF zu richten. Demgemäß bestimmt § 1 Abs. 1 OrgHG die Haftung der für die Anstalt handelnden Organe nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts, die für den Schaden am Vermögen, den sie dem Rechtsträger, als dessen Organ sie gehandelt haben, in Vollziehung der Gesetze durch ein schuldhaftes und rechtswidriges Verhalten unmittelbar zugefügt haben.

9.4.4 Der ausgegliederte und beliehene Rechtsträger

„In der allgemeinsten Bedeutung meint „Ausgliederung“ einen Prozess der Änderung einer Organisation. (...) In neuerer Zeit ist von Ausgliederung die Rede, wenn mit der organisatorischen Änderung auch eine Änderung der rechtlichen Zurechnung einhergeht.“³¹¹ Wird also eine Staatsaufgabe an einen eigens geschaffenen Rechtsträger, der im Bundeseigentum steht, übertragen und sind diesem Rechtsträger seine eigenen Handlungen zurechenbar, spricht man von Ausgliederung.³¹² *Kucsko-Stadlmayer* versteht unter dem Begriff der Ausgliederung einen „Vorgang bei dem eine Gebietskörperschaft, eine Aufgabe, die sie bisher selbst erfüllt hat, auf eine andere, meist mit Sondergesetz neu geschaffene juristische Person überträgt, die keine Gebietskörperschaft ist, die aber in einem Naheverhältnis zur ausgliedernden Gebietskörperschaft verbleibt.“³¹³ Nach *Korinek* hat die Ausgliederung und Übertragung von Tätigkeiten an eine Bundesbehörde zur Folge, dass die Wahrnehmung der ausgegliederten Aufgaben durch den neu geschaffenen Rechtsträger zur Unternehmenstätigkeit führt, die allerdings dann unter Staatstätigkeit zu subsumieren ist, wenn dem Rechtsträger Hoheitsgewalt übertragen wird und damit dem neu geschaffenen Rechtsträger seine Tätigkeiten auch direkt zurechenbar ist.³¹⁴

³¹⁰ Vgl Potacs, Die passive Klagslegitimation bei Haftungsansprüchen gegen Verwaltungsorgane und ausgegliederte Rechtsträger, S. 186, 188 ff.

³¹¹ Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, S.33, 34.

³¹² Vgl Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Grundlagen, S. 53.

³¹³ Kucsko-Stadlmayer, Grenzen der Ausgliederung, S. 19.

³¹⁴ Vgl Korinek, Staatsrechtliche Bindungen und Grenzen der Ausgliederung und Beleihung, S. 46 ff.

Eine Ausgliederung birgt sowohl Vorteile als auch Nachteile in sich. Zu den Vorteilen werden „die Ermöglichung einer Geschäftsführung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, die Schaffung einer handlungsstarken Organisationsstruktur, schnellere, flexiblere Entscheidungsprozesse, eine flexiblere Personalpolitik, eine angemessene Investitions- und Finanzpolitik unter Vermeidung starrer haushaltsrechtlicher Bindungen allerdings unter Beachtung der „Maastricht-Kriterien“, die Möglichkeit, Haftungsbeschränkungen in Anspruch zu nehmen, die Vermeidung kompetenzrechtlicher Bindungen und die Ermöglichung steuerlicher Vorteile, [gezählt].

Demgegenüber werden auch Gefahren und Nachteile wie die Verminderung politischer Kontrolle und Verantwortung, die Auslagerung und Verschleierung von Defiziten, die Flucht aus dem Budget, die Gefährdung von Gläubigerinteressen sowie die Verzerrung der gesetzlich vorgegebenen Kompetenzordnung und des Finanzausgleiches,³¹⁵ erwähnt.

Damit im Zusammenhang ist vor allem die Frage zu beantworten, ob § 3 Abs. 1 APAG für die Ausgliederung und Beleihung der APAB tatsächlich als Verfassungsnorm ausgestaltet werden musste.

9.4.4.1 Ausgliederung und Beleihung im Lichte der Rechtsprechung des VfGH

„Ausgliederung kann (...) zur Beleihung führen, nicht jede Ausgliederung führt jedoch zur Beleihung.“³¹⁶ Unter Beleihung versteht man die Übertragung von Hoheitsgewalt an einen ausgegliederten öffentlich-rechtlichen- oder privatrechtlichen Rechtsträger.³¹⁷ „Der Grundsatz der Vollziehung durch Gebietskörperschaften ist durch die Regelung des Art 77 Abs. 1 B-VG festgelegt, der die Besorgung der Geschäfte der Bundesverwaltung den Bundesministerien und den ihnen unterstellten Ämtern zuweist. Von dieser Regel weicht die Beleihung Privater ab.“³¹⁸ Die Frage der Zulässigkeit der Ausgliederung und Beleihung von Staatsaufgaben und deren Grenzen unterliegt einer jahrzehntelangen Argumentationsdynamik, sowohl in der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes als auch in der Lehre. „Der VfGH hat zum Ausdruck gebracht, dass er die Wahrnehmung staatlicher Verwaltungsaufgaben durch die unmittelbare Staatsverwaltung als Grund- oder Regelmodell betrachtet, demgegenüber Ausgliederungen die Ausnahme darstellen.“³¹⁹ Ob eine Ausgliederung oder Beleihung zulässig ist oder nicht ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Die Zulässigkeit ergibt sich

³¹⁵ Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, S. 53.

³¹⁶ Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, S. 35.

³¹⁷ Vgl. Holoubek, Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Konsequenzen der Ausgliederung, Privatisierung und Beleihung, S. 33ff.

³¹⁸ Lachmayer, Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung, S. 752.

³¹⁹ Kneihs, Ausgliederungen im europäischen Umfeld, S. 201, 202.

vielmehr aus der herrschenden Lehre und Judikatur, was zu einem eher offenen Ausgliederungs- und Beleihungskonzept führt, das in der Regel als stillschweigend verfassungskonform angesehen wird, solange nicht die seitens des VfGH in seiner Judikatur festgelegten Ausgliederungs- und Beleihungsgrenzen überschritten werden. Daher ergibt sich, dass eine Verfassungsbestimmung zur Vornahme einer Ausgliederung von Bundesangelegenheiten grundsätzlich nicht notwendig ist und diese auch vom einfachen Gesetzgeber vorgenommen werden kann. „Der VfGH nennt als Kriterien für die Zulässigkeit von Ausgliederungen, dass Private nur mit vereinzelt Aufgaben beliehen werden und dass keine Kernaufgaben der Verwaltung davon erfasst sein dürfen.“ Zusätzlich muss das Kriterium der Ingerenz nach Art. 20 B-VG erfüllt sein. Durch die Rechtsprechung des VfGH zeigt sich, dass die demokratische Legitimation die gemeinsame Basis dieser drei zu erfüllenden Kriterien ist und diese „über das sog verfassungsrechtliche Organisationskonzept der Verwaltung iSd Art. 20 und 77 B-VG hinausgeht.“³²⁰

Im Bereich der Kernaufgaben führt der VfGH im Austro-Control-Erkenntnis aus, dass das „System des Aufbaues der staatlichen Verwaltung“ nicht abgeändert werden darf. Ein ausgliederungsfester Kernbereich findet sich zwar nicht explizit in der Verfassung wieder, definiert sich aber nach herrschender Rechtsprechung durch das innere und äußere Gewaltenmonopol des Staates.³²¹ Vor allem im Austro-Control Erkenntnis, aber auch im E-Control Erkenntnis und im Zivildienst- Erkenntnis hat der VfGH staatliche Kernaufgaben in Grundzügen definiert. Darunter fallen „die Vorsorge für die Sicherheit im Inneren und nach Außen und die Ausübung der (Verwaltungs-) Strafgewalt“, konkretisiert als „allgemeine Sicherheitspolizei“, „Militärwesen“ und „zentrale verwaltungspolizeiliche Aufgaben.“³²² Zusätzlich dazu wurden auch die „gewerbepolizeilichen Aufgaben“, die „Kompetenz zur Erlassung von Verwaltungsstrafbescheiden“ sowie „Angelegenheiten von außenpolitischer Relevanz“ unter den Kernbereich der staatlichen Verwaltung subsumiert. Der VfGH erkennt Einzelfallbezogen. Daher sind die unter dem Kernbereich subsumierten Agenden keineswegs taxativ gelistet.³²³ So heißt es im Austro-Control- Erkenntnis, dass der „Austro Control GmbH weder Aufgaben der allgemeinen Sicherheitspolizei noch solche des Militärwesens noch die zentralen verwaltungspolizeilichen Aufgaben des Zivilluftfahrtwesens, sondern nur ganz bestimmte (...) Teilbereiche dieser Verwaltungsmaterie - und damit keine nicht ausgliederbaren Aufgaben im genannten Sinn - übertragen wurden. Auch kommen der Gesellschaft (...) nicht die Aufgaben einer

³²⁰ Lachmayer, Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung, S. 752, 756.

³²¹ Vgl Kneihls, Privater Befehl und Zwang, S. 61.

³²² VfSlg. 14473/1996.

³²³ VfSlg. 16995/2003, VfSlg. 17341/2004.

Verwaltungsstrafbehörde zu.³²⁴ Dabei geht es nach *Korinek* und *Lachmayer* im Zusammenhang mit der Beleihung um die zentrale Frage, „wann sich der Staat Privater zur Wahrnehmung „seiner“ (!) Aufgaben bedienen kann, und nicht um die Frage, ob der Staat oder die Gesellschaft Aufgaben übernehmen soll. (...) Kernaufgaben beziehen sich auf jene Bereiche staatlicher Verwaltungstätigkeit, die exklusiv durch den Staat als Organisationsform erfüllt und an keine andere Organisationsform übertragen werden dürfen.“³²⁵ Gemeinsam ist diesen bereits definierten Kernaufgaben jedenfalls, dass diese große Grundrechtseingriffsintensität aufweisen und dadurch nur sehr eingeschränkt ausgliederbar wären.³²⁶

Bei der Frage nach dem Verständnis von „vereinzelten“ Aufgaben haben sich verschiedene Bezugspunkte herauskristallisiert, durch welche Klarheit geschaffen werden soll, was unter „vereinzelte“ subsumiert werden kann. Ausgegliederte Rechtsträger dürfen nur mit „vereinzelten Aufgaben“ betraut werden, deren Beleihung soweit verfassungsrechtlich möglich ist, als dass sich keine Einschränkungen aus einzelnen besonderen Bestimmungen der Bundesverfassung ergeben.³²⁷ Dabei ist fraglich, ob es sich lediglich um eine einzige Aufgabe oder einen Themenkreis handelt, ob der Anknüpfungspunkt die Kompetenzverteilung, die Materienetze oder die Ressortzuständigkeit ist. Bislang gibt es keine einheitliche Definition oder klare Linie, wann das Kriterium der „vereinzelten“ Aufgabe erfüllt ist.³²⁸ Dies führt dazu, dass „der VfGH nicht das Kriterium „vereinzelter Aufgaben“ überprüft, sondern eine Abwägung zwischen beliehenen und verbleibenden Aufgaben in einem „Vollzugsbereich“ durchführt.“ So ist beispielsweise auch die „Beleihung einer größeren Anzahl an Aufgaben [an die] E-Control-GmbH (...) durch höhere Ingerenzverpflichtungen“ zulässig.³²⁹

Betreffend Ingerenz hat der VfGH dem einfachen Gesetzgeber weitere Beleihungsgrenzen für private Rechtsträger mit hoheitlichen Aufgaben gesetzt. Hierbei sieht der VfGH die verfassungsrechtliche Notwendigkeit den ausgegliederten und beliehenen Rechtsträger einem obersten Organ gemäß Art. 76 Abs. 1 B-VG bzw. Art. 105 Abs. 2 B-VG und Art 142 B-VG zu unterstellen.³³⁰ Dies ist dann gegeben, wenn „ein dem Nationalrat gegenüber verantwortliches oberstes Organ weiterhin Steuerungsmöglichkeiten besitzt, die es ihm ermöglichen, für die Gesetzmäßigkeit der Vollziehung in

³²⁴ VfSlg. 14473/1996.

³²⁵ Lachmayer, *Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung*, S. 760.

³²⁶ Vgl Lachmayer, *Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung*, S. 761.

³²⁷ VfSlg. 14473/1996.

³²⁸ Vgl Lachmayer, *Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung*, S. 753, 756, 758.

³²⁹ Lachmayer, *Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung*, S. 758.

³³⁰ VfSlg. 14473/1996.

effektiver Weise zu sorgen und ihm den zuständig gemachten Einrichtungen gegenüber Weisungsbefugnisse ausdrücklich einräumt.“³³¹ Dies wird vom VfGH im BWA-Erkenntnis dahingehend näher konkretisiert, als das festgestellt wurde, dass Art. 20 B-VG nur indirekt auf ausgegliederte juristische Personen anzuwenden ist und der Bundesminister vor allem Steuerungsmöglichkeiten durch Weisungserteilungen an den Beliehenen inne haben muss.³³² Der Bundesgesetzgeber hat im Bundesverfassungsrechtsbereinigungsgesetz aus dem Jahr 2008 allerdings eine wesentliche Erleichterung in Art. 20 Abs. 2 B-VG geschaffen, indem er eine Generalnorm zur Weisungsfreiheit von bestimmten Behörden durch den einfachen Gesetzgeber erschaffen hat, um dem Verlangen einer verfassungsrechtlichen Bestimmung entgegenzuwirken. Ein Erfordernis dabei ist allerdings, dass das zuständige oberste Organ ein Aufsichtsrecht gegenüber dem geschaffenen Rechtsträger hat.³³³ Zwei weitere bundesverfassungsrechtliche Kriterien die es bei jedem Akt der Gesetzgebung zu erfüllen gibt und die der VfGH in seiner Rechtsprechung immer wieder betont, sind das aus dem Gleichheitsgrundsatz erfließende Sachlichkeitsgebot und das verfassungsrechtliche Effizienzgebot.

9.4.4.2 Verfassungsrechtliche Erwägungen zur Ausgliederung und Beleihung der APAB

Anhand der aus dem Austro-Control Erkenntnis herausgearbeiteten Kriterien ist nun zu prüfen, ob die Ausgliederung und Beleihung der APAB in ihrer derzeitigen rechtlichen Ausgestaltung verfassungskonform ist.

Die für die Prüfung heranzuziehenden Normen sind § 3 Abs.1 APAG, durch welche die APAB errichtet- und § 3 Abs. 6 APAG, durch welche die APAB als Verwaltungsstrafbehörde eingerichtet wird.

Die Verfassungsbestimmung des § 3 Abs. 1 APAG zur Errichtung der Aufsichtsbehörde gliedert sich in drei Tatbestandsmerkmale: Zum Ersten die Errichtung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde als Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, zum Zweiten die Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und zum Dritten die Weisungsfreiheit gegenüber dem zuständigen Bundesminister.

Zu den Aufgaben der APAB zählen nach § 4 Abs.2 APAG die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen, Durchführung von Inspektionen, Verhängung von Sanktionen,

³³¹ VfSlg. 3096/1956.

³³² VfSlg. 16400/2001.

³³³ Erl RV 314 BlgNR I. GP, S. 7, 8.

Zustimmung zu Berufsgrundsätzen für Abschlussprüfer, Beaufsichtigung der Einhaltung der Fortbildungsverpflichtung, Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, Überwachung der Qualität und des Wettbewerbs auf dem inländischen Markt, Zusammenarbeit mit anderen zuständigen österreichischen Behörden, Wahrnehmung der Aufgaben der europäischen und internationalen Zusammenarbeit, Vertretung Österreichs im Ausschuss der Aufsichtsstellen und die Veröffentlichung von Jahresberichten und jährlichen Arbeitsprogrammen.

Prüft man das Erfordernis der „vereinzelt“ Aufgabe, so ist fraglich, welche Aufgabe im Bereich der Abschlussprüferaufsicht noch im direkten Wirkungskreis der Bundesministerien verbleibt. Dabei ist festzustellen, dass die Abschlussprüferaufsichtstätigkeit ein in sich geschlossener Wirkungsbereich ist, der mit der Errichtung des APAG alle Wirkungsfelder miteinbezogen hat. Auch artverwandte Materienetze, wie die Prüfungs- und Aufsichtstätigkeit der FMA oder jene der Österreichischen Nationalbank, sind durch ihre Ausgliederung nicht mehr direkte Ressortkompetenz. Es ist somit festzuhalten, dass im Themenkreis der Abschlussprüferaufsicht und dessen artverwandten Rechtsgebiete keine direkte bundesministerielle Zuständigkeit zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des APAG gegeben war.³³⁴

Das Erfordernis der Ingerenz, das vor allem in der Weisungsbefugnis des zuständigen Bundesministers an die Organisationseinheit gesehen wird, ist jedenfalls im Falle der APAB durch die Ausgestaltung des § 3 Abs.2 iVm § 14 APAG nicht in dem Maße gegeben, wie es der VfGH im Austro-Control Erkenntnis als verfassungskonform angesehen hat, denn die APAB wurde vom Gesetzgeber als weisungsfreie Behörde errichtet.³³⁵

Fraglich ist zudem, ob ausgliederungsfremde Staatsaufgaben, die als Kernbereiche anhand der oben genannten Judikatur definiert wurden, durch die Ausgliederung und Beleihung im Zuge der Errichtung des APAG berührt wurden. Hierbei ist zu erwähnen, dass der APAB Sanktions- und Strafbefugnisse nach § 62 bis 64 iVm § 3 Abs. 1 Z. 6 APAG zukommen. Die Strafbefugnis wurde in der Judikatur des VfGH als ausgliederungsfremde Kernkompetenz des Staates definiert. Während der VfGH im Austro-Control Erkenntnis von einer verfassungskonformen Beleihung der Regulierungsbehörde mit Sanktionsbefugnissen ausgeht, bemängelt er im BWA-Erkenntnis die gesetzlich vorgesehene Strafkompentenz der Behörde und tituliert diese als verfassungswidrig. Begründet wird dies dadurch, dass „die gemäß § 28 Abs. 1 [WAG] von der BWA zu sanktionierenden Verwaltungsübertretungen mit Verwaltungsstrafen (bis zu S 300.000,- bzw. S 100.000,-) im eigentlichen Sinn des Wortes belegt sind und solche Verwaltungsstrafkompetenzen zählen jedenfalls zu den Kernaufgaben der

³³⁴ Siehe Bundesministerienengesetz 1986, idF. BGBl. I Nr. 11/2014.

³³⁵ VfSlg. 16400/2001.

staatlichen Verwaltung; eine Übertragung von Aufgaben solcher Art an Rechtsträger außerhalb der staatlichen Verwaltungsorganisation widerspricht aber - wie der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung VfSlg. 14473/1996 dargetan hat - dem Organisationskonzept der Verfassung.“³³⁶ Zweifelsohne ist somit festzuhalten, dass eine ausgliederungsfremde staatliche Kernaufgabe, nämlich die Kompetenz zur Verhängung von Verwaltungsstrafen, durch die Errichtung des APAG berührt wurde.

Fraglich ist daher, ob die Sanktions- und Strafbefugnisse der APAB nach § 61-67 APAG sowie die Einrichtung der APAB als Verwaltungsstrafbehörde, geregelt in § 3 Abs. 6 APAG, verfassungskonform ist.

Die Intention des nationalen Gesetzgebers war zweifelsohne die Errichtung der APAB als Verwaltungsstrafbehörde, so wie sie in § 3 Abs. 6 APAG geregelt ist. Unterstrichen kann dies zudem durch die Wortinterpretation werden, denn der Gesetzgeber verwendet im APAG sowohl in § 62 APAG den Terminus der „Sanktion“, als auch in § 65 APAG jenen der „Strafe“. Sanktionen können sowohl als negative als auch als positive Maßnahmen ausgestaltet sein. Sie erstrecken sich vom Ermahnen über den Entzug von Privilegien bis hin zur Verhängung von Strafen.³³⁷ „Die Strafe als spezifische Form der Sanktion ist eine organisierte und äußerlich ansetzende Zwangsmaßnahme, die in dem planvollen, gezielten Zufügen von Übel besteht.“³³⁸

Darüber hinaus kann der Wille des historischen Gesetzgebers eruiert werden, der in den Erläuternden Bemerkungen zu § 3 APAG deutlich zum Ausdruck bringt, dass „eine Verfassungsbestimmung insofern erforderlich [ist], als der APAB als ausgegliedertem Rechtsträger Verwaltungsstrafkompetenzen und somit eine staatliche Kernaufgabe übertragen werden soll. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 lässt eine Delegation der Verhängung von Sanktionen gegen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften auf andere Behörden oder Stellen nur unter spezifischen Rahmenbedingungen zu, die in Österreich nicht gegeben sind. Als Rechtsmittelinstanz soll das Bundesverwaltungsgericht in der Regel durch Senat über Beschwerden gegen Bescheide der APAB erkennen. Die Ausnahmen sind ausdrücklich im APAG definiert. Damit wird die Vorgabe des Art. 30d der Richtlinie 2014/56/EU umgesetzt.“³³⁹

Damit ist festzustellen, dass eine Übertragung einer staatlichen Kernaufgabe, nämlich die Kompetenz zur Verhängung von Verwaltungsstrafen, vom nationalen Gesetzgeber nicht nur beabsichtigt, sondern

³³⁶ VfSlg. 16400/2001.

³³⁷ Vgl. Durkheim, Die Regeln der soziologischen Methode, S. 238.

³³⁸ Durkheim, Die Regeln der soziologischen Methode, S. 238, 239.

³³⁹ Erl RV 1012/ME BlgNR XXV. GP, S. 4.

auch tatsächlich im Zuge der Errichtung des APAG durchgeführt wurde. Zudem könnte man zu dem Ergebnis gelangen, dass nicht bloß „vereinzelte“ Aufgaben im Bereich der Abschlussprüferaufsicht sondern ein gesamtes Themengebiet ausgegliedert wurde. Auch ist der Weisungszusammenhang nicht wie erforderlich gegeben.

Somit ist jedenfalls festzuhalten, dass § 3 Abs. 1 APAG in der Ausgestaltung einer einfachgesetzlichen Norm sicherlich verfassungswidrig gewesen wäre. Der europäische Gesetzgeber hat in Art 32 Abs. 3 der RL 2006/43/EG nur die Unabhängigkeit der vollziehenden Behörde vom Berufsstand zwingend vorgesehen und nicht, dass die Abschlussprüferaufsichtstätigkeit zwingend vom Staat in seiner Organisationsform losgelöst zu vollziehen ist. Auch die Novellierung des Art 32 durch die RL 2014/56/EU ändert dabei nichts. Aus der RL 2006/43/EG und der Folgerichtlinie 2014/56/EU ergibt sich daher kein zwingendes Erfordernis, dass die Abschlussprüferaufsicht von einer völlig unabhängigen und weisungsfreien Behörde zwingend durchgeführt werden muss. Allerdings ist § 3 Abs. 1 APAG als Verfassungsnorm ausgestaltet. Daher sind die Errichtung der APAB als Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und deren Weisungsfreiheit als verfassungskonform anzusehen.

Näher zu prüfen ist allerdings, ob § 3 Abs. 6 APAG, der die APAB als Verwaltungsstrafbehörde einrichtet, ebenso verfassungskonform ist. Hier ist fraglich, ob sich die Ausgestaltung des § 3 Abs. 1 als Verfassungsnorm auch auf Abs. 6 erstreckt.

Hätte der Gesetzgeber ein Interesse daran gehabt, den gesamten § 3 APAG in den Verfassungsrang zu heben, so ist davon auszugehen, dass der Term "Verfassungsbestimmung" vor den Abs. 1 gesetzt worden wäre oder dieser vor jedem in den Verfassungsrang zu setzenden beabsichtigten Absatz des § 3 vorangestellt worden wäre. Auf den ersten Blick erscheint somit nur der Abs. 1 des § 3 im Verfassungsrang angesiedelt. Die Erläuternden Bemerkungen zu § 3 allerdings sprechen davon, dass die Verfassungsmäßigkeit gerade aufgrund der Strafbefugnis der APAB notwendig war, da eine Kernaufgabe des Staates, die ausgliederungsfremd ist, von der Ausgliederung und Beleihung an die APAB betroffen ist.³⁴⁰ Wie aus dem Vorblatt zum Gesetzesentwurf zu entnehmen ist, rechtfertigt der Gesetzgeber eine Verfassungsbestimmung für die Errichtung der Behörde, uA auch als Verwaltungsstrafbehörde.³⁴¹ "In einzelnen Verfassungsbestimmungen, die in einfachen Bundesgesetzen enthalten sind, (...) kann es sich um ganze Paragraphen, um einzelne Absätze oder auch nur um einzelne Sätze handeln; sie sind durch die vorangestellte Wendung ("Verfassungsbestimmung") kenntlich zu machen."³⁴² Daher ist davon auszugehen, dass sich die

³⁴⁰ Vgl Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP, S. 4.

³⁴¹ Vgl Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und WFA, S. 2.

³⁴² Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 21.

Verfassungsbestimmung lediglich auf § 3 Abs. 1 APAG erstreckt und somit § 3 Abs. 6 APAG nicht als im verfassungsrang befindliche Norm anzusehen ist.

Ob nun die APAB dennoch als rechtskonforme Verwaltungsstraftbehörde gewertet werden kann, ist anhand der konkret ausgestalteten europarechtlichen Normen zu eruieren, die es womöglich rechtfertigen könnten, dass von einer Verfassungsbestimmung in § 3 Abs. 6 APAG abgesehen werden kann. Dabei spielt der exakte Wortlaut der dem APAG zugrunde liegenden Normen der RL 2006/43/EG sowie der Folgerichtlinie 2014/56/EU und der VO 537/2014 eine Rolle. Der Erwägungsgrund 21 der RL 2014/56/EU führt aus, dass die zuständige Behörde mit ausreichenden Befugnissen ausgestattet sein soll, um die Aufgaben wirksam wahrnehmen zu können. Art 20 der VO 537/2014 benennt die zuständigen Behörden, denen die Vollziehung der Aufgaben, die mit der Verordnung einhergehen, übertragen werden können. Die Schaffung eines neuen, ausgegliederten, unabhängigen und weisungsfreien Rechtsträgers ist dabei nicht zwingend vorgesehen. Deziert geregelt und als zwingend erachtet sind allerdings die Sanktionsbefugnisse nach Art 30 der RL 2014/56/EU, die der vollziehenden Behörde einzuräumen sind. Dabei sollten nach Art 30a Abs.1 zumindest verwaltungsrechtliche Sanktionen und Maßnahmen ergriffen werden können, die in den Litera a bis f geregelt sind. Litera f sieht hier auch die Verhängung von verwaltungsrechtlichen finanziellen Sanktionen vor. Auch die VO 537/2014 verweist in Art 23 Abs. 3 lit f auf die Sanktionsbefugnisse des Art 30 der RL 2006/43/EG, der wiederum durch die RL 2014/56/EU in der oben genannten Form novelliert wurde.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Hinblick auf die doppelte Bindung des einfachen Gesetzgebers bei der Umsetzung von Unionsrecht festgestellt, dass auf Grund des Vorranges des Unionsrechts auch vor dem Verfassungsrecht der Mitgliedstaaten "die Aufhebung einer Bestimmung, die Unionsrecht umsetzt, unzulässig wäre, wenn das Unionsrecht dem innerstaatlichen Gesetzgeber keinen Spielraum für die inhaltliche Gestaltung einräumt, sodass der Gesetzgeber keine Möglichkeit hätte, eine Ersatzregelung zu schaffen, die sowohl dem Unionsrecht als auch dem innerstaatlichen Verfassungsrecht entspricht."³⁴³ "Auch die Umsetzung einer nicht unmittelbar anwendbaren Richtlinie durch einfaches Gesetz wäre demnach zulässig, wenn die Umsetzung in verfassungskonformer Weise nicht möglich ist."³⁴⁴ Zu dieser Auffassung gelangt der VfGH in seinem Erkenntnis VfSlg 20209/2017. Dies ist allerdings in Punkto APAB nicht der Fall. Der europäische Gesetzgeber formuliert Art 20 der VO 537/2014 als "Kann"- Bestimmung, wodurch der nationale Gesetzgeber einen Spielraum bei der Betrauung der zuständigen Behörde zur Verfügung hat. Hier könnte man sozusagen von einer "hinkenden Verordnung" sprechen, die ebenso wie die RL 2014/56/EU in

³⁴³ VfSlg. 18642/2008; VfSlg 20209/2017.

³⁴⁴ Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁷, S. 132.

nationales Recht umzusetzen bzw durch dieses näherer Konkretisierung bedarf. Nach der Rechtsprechung des EuGH, beispielsweise in der Rechtssache *Kommission/Österreich* Rs C-212/02, in der der Gerichtshof die "Umsetzung von Vorschriften, die den gleichen rechtlichen Wert haben, wie die zu ändernde Vorschrift" abspricht, kommt ein Teil der Lehre zu dem Ergebnis, dass "die Frage des Ranges der Umsetzung allein nach Maßgabe des österreichischen Verfassungsrechts zu beurteilen" ³⁴⁵ ist. Der nationale Gesetzgeber hat die im Art 20 der VO 537/2014 aufgelisteten Tätigkeitsbereiche in die Zuständigkeit der FMA übertragen.³⁴⁶ Lediglich Art 20 Abs. 1 lit c der VO erwähnt die in Art 32 der RL 2006/43/EG genannte Stelle, die in Österreich der AeQ und die QKB waren. Der AeQ und die QKB waren allerdings per Gesetz keine von der Zuständigkeit des Bundesministerium unabhängige und weisungsfreie Behörde, die Strafbefugnis inne hatte. Zudem ist das A-QSG mit der Errichtung des APAG außer Kraft gesetzt worden.³⁴⁷ Es gäbe nach Art 20 Abs. 2 der VO 537/2014 auch die Möglichkeit, andere nach nationalem Recht zu benennende Stellen mit den Aufgaben der VO 537/2014, der RL 2006/43/EG und der Folgerichtlinie 2014/56/EU zu betrauen. Da somit keine der gegenständlichen europarechtlichen Normen zwingend eine von der Organisationsstruktur des Staates unabhängige und weisungsfreie und vor allem bestimmte Behörde mit der Betrauung der Kompetenz zur Verhängung von Verwaltungsstrafen bei Vergehen gegen die Vorschriften im Bereich der Abschlussprüfung und deren Aufsicht vorsieht, hat der nationale Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Art 20 der VO 537/2014 im Sinne unseres Verfassungsrechts zu agieren.

Für die Beantwortung der gegenständlichen Frage bedeutet dies also, dass es ein zwingendes Erfordernis für die Betrauung der APAB mit der Verhängung und Vollziehung von Verwaltungsstrafen ist, dass § 3 Abs. 6 APAG oder § 62 Abs. 1 Z 7 APAG und gegebenenfalls - aber nicht zwingend § 65 APAG- als Verfassungsnorm ausgestaltet hätte werden müssen. Dies ist auch dann der Fall, wenn ein neuer Rechtsträger und daher im Sinne des Art 20 Abs. 2 der VO 537/2014 eine andere zu benennende Stelle oder eine bereits bestehende Behörde, wie in Art 20 Abs. 1 und 2 der VO 437/2014 vorgeschlagen, mit den Aufgaben der Abschlussprüferaufsicht betraut wird. Eine weitere verfassungskonforme allerdings wohl nicht im Sinne der RL 2014/56/EU und der VO 537/2014 mögliche Variante wäre es, die Sanktionen, die keine in Geld zu bemessenden Strafen sind, also § 62 APAG, mit Ausnahme von Abs. 1 Z 7 APAG, in der Zuständigkeit der APAB zu belassen und lediglich die tatsächliche Strafkompentenz dem Staat in seiner Organisationsform, also dem zuständigen Bundesministerium, hier dem Bundesministerium für Finanzen, oder beispielsweise einer Bezirksverwaltungsbehörde zu übertragen.

³⁴⁵ Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁷, S. 131.

³⁴⁶ Vgl Homepage der FMA, eingesehen am 02.02.2021, <https://www.fma.gv.at/eu/eu-richtlinien/>.

³⁴⁷ Siehe dazu näheres unter Kapitel 9.

Daher, und ohne einer Prüfung des VfGH vorgehen zu wollen, liegt die Conclusio nahe, dass die Übertragung der Verwaltungsstrafkompetenz an die APAB in ihrer derzeitigen Form als einfachgesetzliche Norm in § 3 Abs. 6 und § 62 Abs. 1 Z 7 APAG verfassungswidrig sein könnte.

9.5 Grundrechte und das APAG

Die Grundrechte haben im Bereich des APAG in zweierlei Hinsicht Bedeutung. Einerseits, wenn es um die tatsächliche Ausgliederung von hoheitlichen Tätigkeiten und die Schaffung eines neuen Rechtsträgers geht, andererseits durch die Bindung an die Grundrechte des Rechtsträgers in Erfüllung seiner Aufgaben innerhalb der Gesetzessystematik selbst.

„Wie jeder Akt der Gesetzgebung muss auch die Ausgliederung von Verwaltungsaufgaben durch Gesetz auf ausgegliederte Rechtsträger dem aus dem Gleichheitsgrundsatz erfließenden Sachlichkeitsgebot entsprechen. Gleichheitswidrig wäre eine Ausgliederung oder Beleihung, wenn sie sachlich nicht rechtfertigbar wäre. Die Gleichheitsmäßigkeit der Ausgliederung einer bestimmten Aufgabe wird dann kritisch zu hinterfragen sein, wenn die Besorgung anderer vergleichbarer Aufgaben im überwiegenden Ausmaß im direkten Zuständigkeitsbereich der Bundesministerien verbleiben würde und für die Sonderbehandlung eine sachliche Rechtfertigung nicht gefunden werden könnte.“³⁴⁸ Als Vergleich kann hier die Finanzmarktaufsichtsbehörde samt ihrer Kompetenzen angeführt werden.³⁴⁹ Die Gründe für eine Ausgliederung sind dem Gesetzgeber überlassen, der die Tatsachenfeststellungen und Folgeeinschätzungen dem Gesetz zugrunde zu legen hat. Dazu zählt auch der rechtspolitische Gestaltungsspielraum der dem Gesetzgeber eingeräumt wird.³⁵⁰ Mit dem Gleichheitssatz gehen das Sachlichkeitsgebot und das Willkürverbot einher. Im Bereich des APAG hat der nationale Gesetzgeber durch die verpflichtende Richtlinienumsetzung der RL 2014/56/EU sowie der Implementierung der VO 537/2014 einem erhöhten Unabhängigkeitserfordernis vom Berufsstand nachzukommen. Der Gesetzgeber hat sich daher dazu entschlossen, das bisherige System zu reorganisieren. Zwar kommt der APAB selbst kein Grundrechtsschutz im Sinne der Freiheitsrechte zu, da ihr Handeln selbst staatliches Handeln ist, wohl aber gelten unter den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen untereinander alle Verfahrensgrundrechte.³⁵¹

³⁴⁸ Korinek, Staatsrechtliche Bedingungen und Grenzen der Ausgliederung und Beleihung, S. 46.

³⁴⁹ Näheres siehe unter Kapitel 14.

³⁵⁰ Vgl Korinek, Staatsrechtliche Bedingungen und Grenzen der Ausgliederung und Beleihung, S. 46.

³⁵¹ Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 425, 426.

Zur Frage der Grundrechtsbindung der APAB ist zu sagen, dass das hoheitliche Handeln der APAB dem Staat zuzurechnen ist und dadurch jedenfalls unmittelbare Grundrechtsbindung vorliegt.³⁵² Handelt es sich also, wie bei der Tätigkeit der APAB um „rechtsformgebundenes behördliches Handeln, also insbesondere Verordnungs- und Bescheiderlassung, (...) liegt unmittelbare Grundrechtsbindung vor, die im Wege des öffentlich-rechtlichen Rechtsschutzsystems durchgesetzt werden kann. Gleiches gilt aber wohl auch für jene Fälle, in denen zwar nicht Hoheitsakte im technischen Sinn gesetzt werden, gleichwohl in öffentlich-rechtlicher Form staatliche Aufgaben, also solche Aufgaben wahrgenommen werden, die in einem spezifischen Zusammenhang zur Ausübung staatlicher Hoheitsgewalt stehen oder typisch staatliche Aufgabenwahrnehmung darstellen. Auch hier liegt unmittelbare Grundrechtsbindung vor.“³⁵³

Handelt die APAB als Träger von Privatrechten gemäß Art 17 B-VG, so ist hier die Fiskalgeltung der Grundrechte einschlägig. Dies würde vor allem bei Vergabeverfahren durch die APAB eine Rolle spielen.

Der Normunterworfenen als natürliche Person, und je nach Grundrecht wo möglich auch die juristische Person, könnte durch das Handeln der APAB in folgenden seiner Grundrechte eingeschränkt werden: In Betracht kommt das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens und das Grundrecht auf Datenschutz nach Art 8 EMRK, Art. 12 EMRK, Art. 7 und 8 EGC und § 1 DSGVO 2000. Der Schutz des Privatlebens betrifft sowohl das Privat- als auch das Berufsleben. Zudem spielen hier die Grundrechte des Wirtschaftslebens, wie die Freiheit des Eigentums nach Art. 5 StGG, Art. 1 1. ZProt EMRK und Art. 17 EGC sowie die Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG, Art. 15 und 16 EGC eine wichtige Rolle. Ebenso ist das Recht auf den gesetzlichen Richter nach Art. 83 Abs. 2 B-VG, das Recht auf ein faires Gerichtsverfahren nach Art. 6 EMRK, Art. 2 7. ZProt. EMRK, Art. 90 Abs. 2 B-VG und Art. 41, 47, 48 EGC sowie die Grundrechtlichen Garantien im Strafrecht, wie das Verbot rückwirkender Strafgesetze nach Art. 7 EMRK und Art. 49 EGC, das Doppelbestrafungsverbot nach Art. 4 7. ZProt. EMRK und Art. 50 GRC sowie das Recht auf eine wirksame Grundrechtsbeschwerde nach Art. 13 EMRK von wesentlicher Bedeutung. Der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG, Art. 66 Abs. 1 und 2 StV St. Germain und Art. 20 und 21 EGC ist allerdings von höchster Bedeutung und soll bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen wesentlicher Maßstab sein. Durch ihn wird ebenso das Verbot der Diskriminierung und jeglicher Form von Ungleichheit untermauert.³⁵⁴

³⁵² Vgl Holoubek, Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Konsequenzen der Ausgliederung, Privatisierung und Beleihung, S. 33.

³⁵³ Holoubek, Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Konsequenzen der Ausgliederung, Privatisierung und Beleihung, S. 33.

³⁵⁴ Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 457-593.

9.6 Die Organe der APAB

Bei der Vornahme von Tätigkeiten und der Ergreifung von Maßnahmen oder der Verhängung von Sanktionen erwähnt der Gesetzgeber im APAG immer wieder die APAB als juristische Person selbst. Da die Anstalt öffentlichen Rechts allerdings selbst nicht handlungsfähig ist, benötigt die APAB Organe, deren Handeln sie sich zurechnen lassen muss.³⁵⁵ Das APAG nennt in § 5 ausdrücklich die beiden Vorstände und den Aufsichtsrat als ihre Organe. Zudem wird die Qualitätsprüfungskommission im Rahmen der Willensbildung³⁵⁶ der APAB tätig und ist daher auch als deren Organ zu bezeichnen. Die bei der APAB tätigen Inspektoren nehmen im Zuge ihrer Tätigkeiten außenwirksame Befugnisse wahr. Aufgrund des Gesetzesgefüges handeln die Inspektoren im Zuge der Prüfungstätigkeit hoheitlich. Auch ihre Handlungen muss sich die APAB zurechnen lassen, wodurch auch die Inspektoren als Organe der APAB anzusehen sind.

9.7 Die legislative Ausgestaltung des APAG

Das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz umfasst insgesamt 87 Paragraphen. Diese werden in ein Inhaltsverzeichnis, zwei Hauptstücke und vier Teile untergliedert, die ihrerseits wieder in Abschnitte unterteilt sind. Das Inhaltsverzeichnis gliedert sich in zwei Teile, den Allgemeinen Teil und die Organisation der Abschlussprüferaufsichtsbehörde samt deren Finanzierung. Das erste Hauptstück umfasst den dritten Teil betreffend Aufgaben und Befugnisse der APAB. Dieser dritte Teil gliedert sich seinerseits erneut in 11 Abschnitte. Sie betreffen die Regelungen zur Qualitätssicherung, die Qualitätssicherungsprüfung, die Inspektionen, die Informationspflichten bei Konzernabschlussprüfungen, die Registrierung, den Transparenzbericht, die Fortbildung, die Standardsetzung, die Meldepflichten, die Untersuchungen und Sanktionen, sowie die Marktüberwachung. Es folgt das zweite Hauptstück, das die europäische und internationale Zusammenarbeit regelt. Dieses gliedert sich seinerseits wieder in insgesamt vier Abschnitte. Der erste Abschnitt trifft Regelungen über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder anderen Vertragsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes. Der zweite Abschnitt umfasst die europäische Kooperation, während der dritte Abschnitt Bestimmungen betreffend Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten vorsieht. Der vierte Abschnitt

³⁵⁵ Vgl Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, S. 35, 36.

³⁵⁶ § 12 APAG.

regelt die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen der Drittstaaten. Das Gesetz findet mit den §§ 79 bis 87, die unter den vierten Teil subsumiert wurden, mit den Schluss- und Übergangsbestimmungen seinen Abschluss. Durch die Struktur des APAG sind vier Bereiche deutlich zu erkennen. Zum einen der Bereich, in dem die Aufsichtsbehörde eingerichtet wird. Der zweite Bereich betrifft die Kompetenzen, der dritte trifft Regelungen über die europäische und internationale Zusammenarbeit während der vierte und letzte Teil den Schluss bildet.

9.8 Organisationsstruktur der APAB

Das wohl größte Novum ist die Errichtung des neuen ausgegliederten Rechtsträgers selbst. Die Aufsicht über die APAB, wie in den obigen Kapiteln erörtert, hat das BMF inne. Die APAB dient dem „Zweck, die Aufsicht über alle in Österreich tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften wahrzunehmen und ggf deren Verstöße zu untersuchen und zu sanktionieren. Um die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde zu gewährleisten, sind die beiden Organe der APAB, Vorstand und Aufsichtsrat, weisungsfrei gestellt. Zusätzlich wurde die Qualitätsprüfungskommission als Beirat eingerichtet, der die APAB als beratendes Gremium, teilweise verpflichtend, in Ausübung ihrer Tätigkeit unterstützen soll. Die APAB ist gemäß §§ 35ff APAG bescheiderrlassende Behörde und entscheidet somit über das Erlangen, Versagen, den Widerruf sowie den Entzug der Bescheinigung zur Durchführung von Abschlussprüfungen. Wie bereits in den obigen Kapiteln erwähnt, kommt der APAB Sanktions- und Strafbefugnis zu. Gegen Bescheide der APAB ist gem. § 3 Abs. 4 APAG das Bundesverwaltungsgericht anzurufen.“³⁵⁷ Eine wesentliche Erweiterung der Kompetenzen der APAB im Vergleich zu ihren Vorgängerbehörden ist ebenso, dass die APAB gemäß § 29 APAG zur Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers, gemäß § 21 Abs. 3 APAG zur Erhöhung von den in Abs. 1 genannten Finanzierungsbeiträgen und zum Erlass von Verordnungen unter Einbeziehung des Bundesministers für Finanzen, ermächtigt ist.

Die Bestellung des Vorstandes, der aus zwei Mitgliedern besteht, erfolgt in drei Schritten. Zuerst hat der Bundesminister für Finanzen eine öffentliche Stellenausschreibung zu veranlassen. Auf Basis dieser Ausschreibung erhält der Aufsichtsrat ein Vorschlagsrecht für die Vorstandsbesetzung, der daraufhin der Bundesregierung vorgelegt wird. Diese bestellt auf Grundlage des Vorschlages die beiden Vorstandsmitglieder, die für fünf Jahre die Geschäfte der APAB leiten.³⁵⁸ Unklar ist indes der Wortlaut des § 6 Abs. 2 zweiter Halbsatz der besagt, dass die Wiederbestellung zulässig ist. Fraglich ist, ob lediglich eine einmalige oder eine mehrmalige Wiederbestellung, und wenn eine mehrmalige,

³⁵⁷ Marlovits, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, ZFR 2017, S. 109.

³⁵⁸ § 6 APAG.

eine mit Unterbrechung oder ohne Unterbrechung zulässig ist. Da auch die Erläuterungen des APAG nicht darüber absprechen, ist aufgrund der systematischen Interpretation wohl anzunehmen, dass eine mehrmalige Wiederbestellung möglich ist und dies wohl ohne Unterbrechung.

Die besondere Anforderung des Kandidatenprofiles bei der Stellenbesetzung der beiden Vorstände ist, dass zumindest einer der beiden Vorstände als Wirtschaftsprüfer ausgebildet sein muss. Der andere Vorstand hat eine Ausbildung im Bereich der Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung oder der Rechtswissenschaft vorzuweisen.³⁵⁹ Der Vorstand beendet seine Tätigkeit entweder ordentlich, das bedeutet nach Zeitablauf, durch Funktionszurücklegung, Tod während seiner Amtszeit oder außerordentlich nach § 8 Abs. 3 APAG, indem er vom Bundesminister für Finanzen aus einem wichtigen Grund abberufen wird. Während die ordentlichen Gründe taxativ aufgelistet sind, weist der Gesetzgeber nur die wichtigsten Gründe für eine Abberufung im Gesetz auf. Diese demonstrative Aufzählung beinhaltet den Wegfall der Bestellungsvoraussetzung, eine grobe Pflichtverletzung, die trotz Aufsichtsmaßnahmen nie oder nicht genug beseitigt wurde, oder eine dauernde Dienstunfähigkeit. Der Aufsichtsrat bestand in § 9 Abs. 1 der Stammfassung des APAG aus sieben Mitgliedern. Durch die Novellierung des APAG im Jahre 2018, BGBl. I Nr. 30/2018, und sohin in der geltenden Fassung, wurde die Zahl der Aufsichtsräte auf vier reduziert. Dabei wurde die Bestellung zweier Mitglieder durch den Bundeskanzler aus dem Gesetz gestrichen. Zu den vier Mitgliedern zählen der Vorsitzende, sein Stellvertreter und zwei weitere Mitglieder, die ebenso für eine Funktionsperiode von fünf Jahren, mit Wiederbestellungsmöglichkeit, bestellt werden. Die Bestellung des Aufsichtsrates erfolgt quasi im Nominierungsprozess. Sowohl der Vorstand als auch zwei Mitglieder werden vom Bundesminister für Finanzen und ein Mitglied vom Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft, unter Anhörung der Sozialpartner, bestellt. Der Gesetzgeber hat auch beim Anforderungsprofil der Aufsichtsratsmitglieder konkrete Ernennungserfordernisse formuliert. Die Mitglieder müssen Arbeitserfahrung in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wissenschaft oder Rechtsprechung aufweisen und in den jeweiligen Berufssparten entweder zum Zeitpunkt der Bestellung tätig sein oder tätig gewesen sein und über entsprechende Kenntnisse in den für die Ausübung der Tätigkeit der Abschlussprüfung relevanten Bereichen verfügen. Dazu kommt ein berufliches Ausschlusskriterium, das ein Aufsichtsratsmitglied innerhalb von drei Jahren vor Beginn seiner Funktionsperiode keine Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt haben darf. Dies engt den Kreis zu bestellender Aufsichtsratsmitglieder wesentlich ein. Gleich den Bestimmungen über die Beendigung der Funktionsperiode der Vorstände ist auch das Ende der Funktionsperiode von Aufsichtsratsmitgliedern ausgestaltet.³⁶⁰

³⁵⁹ § 6 Abs. 3 APAG.

³⁶⁰ § 9 APAG.

Im Bereich der Qualitätssicherungsprüfung wird der APAB ein Beirat zur Seite gestellt, der als Qualitätsprüfungskommission bezeichnet wird und aus sieben Mitgliedern besteht. Der Bestellvorgang der Mitglieder ist hier gänzlich den Stakeholdern überlassen. § 12 Abs. 4 APAB ermächtigt dabei die Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Ernennung von vier Mitgliedern, „von denen zumindest drei Mitglieder öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sein müssen, die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände hat gemeinsam mit dem Sparkassen-Prüfungsverband insgesamt drei Mitglieder, von denen zumindest zwei Mitglieder öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sein müssen, vorzuschlagen. Für jedes Mitglied ist in gleicher Weise ein Ersatzmitglied zu nominieren. Voraussetzung für die Bestellung der Mitglieder und Ersatzmitglieder ist deren Nachweis über spezielle Schulungen oder einschlägige Erfahrungen auf dem Gebiet der Qualitätssicherung. Eine Bestellung von Vorstandsmitgliedern der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und deren Ersatzmitgliedern ist nicht zulässig.“ Als Mitglied der Qualitätsprüfungskommission wird allerdings nur eine vierjährige ehrenamtliche Funktionsperiode vorgesehen.³⁶¹

Zudem benötigt die APAB für den täglichen Dienstbetrieb weiteres Personal. Vor allem aber bedarf es für die Durchführung von Inspektionen einer ausreichenden Zahl an Inspektoren, die ebenso zum Personal der APAB zählen. Diese Mitarbeiter unterliegen einem Dienstvertrag, der nach dem Angestelltengesetz und anderer privatrechtlichen Arbeitnehmerbestimmungen ausgestaltet ist. Diese Mitarbeiter zählen somit nicht zu den Dienstnehmern iSd VBG oder BDGs.

Einen wesentlichen Teil der organisatorischen Ausgestaltung der APAB nimmt die Frage der Finanzierung ein.

9.9 Die Finanzierung der APAB

Die Finanzierung der APAB ist in den § 18 bis 22 APAG geregelt. Während das A-QSG die Finanzierung des AeQ und der QKB dahin gehend geregelt hat, dass das Qualitätssicherungssystem großteils durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und ihren Mitgliedern getragen wird, während die Behördentätigkeit selbst mittels Beiträgen durch den Bund, konkret dem damaligen Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, finanziert wird,³⁶² hat sich die Finanzierung der APAB wesentlich auf den Berufsstand der tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften verlagert. Während im A-QSG keine konkreten jährlichen Kosten angeführt wurden, mit denen im Zuge der Gesetzeserrichtung zu rechnen war, sondern lediglich einen jährlichen Finanzierungsbeitrag durch den Bund von EURO 500.000 dotiert wurde, hat der Gesetzgeber die APAB mit einer jährlichen

³⁶¹ § 12 APAG.

³⁶² Erl RV 970 BlgNR XXII. GP. S. 2-5.

Budgetbelastung von 2,5 Millionen EURO eingeschätzt. Der Gesetzgeber führt zur Finanzierung der APAB aus, dass die Behörde durch Finanzierungsbeiträge für Qualitätssicherungsprüfungen, Inspektionen und Aufgaben im allgemeinen öffentlichen Interesse sowie bei Bedarf im Wege einer Umlage von den ihrer Aufsicht unterworfenen Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften finanziert werden soll. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder soll gemeinsam mit der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände und dem Sparkassenprüfungsverband mindestens 500.000 Euro pro Jahr dazu beitragen. Von den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, sollen durch die Prüfungsmandate bei Unternehmen von öffentlichem Interesse für Prüfungsmandate Beiträge eingehoben werden. Der Bund soll einen Beitrag von 20 % an den Gesamtkosten pro Jahr leisten. Ein allfälliger Restbetrag soll durch eine zu leistende Umlage aller Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften finanziert werden. Die erforderliche Finanzierung zur erstmaligen Errichtung der Behörde soll durch den Bund erfolgen.³⁶³ Ginge man also davon aus, dass die Finanzierung des A-QSG und seiner Behörden jährlich mit 500.000 EURO durch den Bund und 500.000 EURO durch die KWT und deren Mitglieder erfolgte, so kostet die Finanzierung der APAB mindestens 2 ½ mal mehr. Die größte Last, wie im obigen Absatz erkennbar, muss der Berufsstand selbst tragen.

³⁶³ Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP. S. 1.

10 Das System der Abschlussprüferaufsicht

Wie bereits in den vorangegangenen Kapiteln angesprochen ist die Abschlussprüferaufsicht eng mit dem Finanzmarkt verbunden. Es stellt sich sohin die Frage, ob die Abschlussprüferaufsichtstätigkeit ebenso wie die Finanzmarktaufsichtstätigkeit unter den Begriff der Wirtschaftsaufsicht subsumiert werden kann.

Unter der staatlichen Aufsicht versteht man die staatliche Einflussmöglichkeit auf aufsichtsunterworfenen natürliche oder juristische Personen, die eine hoheitliche Verwaltungstätigkeit darstellt.³⁶⁴ „Das Wirtschaftsverwaltungsrecht gliedert sich nach *Wenger* in das Wirtschaftslenkungsrecht, das Verwaltungspolizeirecht sowie das Wirtschaftsaufsichtsrecht.“³⁶⁵ „Zweck der Wirtschaftsaufsicht ist es, die Funktionsfähigkeit der aufsichtsunterworfenen Wirtschaftszweige im öffentlichen (volkswirtschaftlichen) Interesse zu wahren. Versagen die „normalen Wirtschaftsprozesse“ und ist dies (teilweise) auf die besondere Struktur des Wirtschaftszweigs zurückzuführen, ist die staatliche Aufsicht verpflichtet, korrigierend einzugreifen (Funktionsschutztheorie). Gegenstand der Wirtschaftsaufsicht ist die (selbstverantwortliche) Teilnahme natürlicher und privater Personen am privaten Wirtschaftsverkehr. Die Wirtschaftsaufsicht dient im Bereich bestimmter volkswirtschaftlicher Schlüsselbranchen zur Sicherstellung der volkswirtschaftlichen Funktionsfähigkeit, wenn die in diesen Branchen regelmäßig erforderliche verwaltungsbehördliche Bewilligung für die Errichtung und den Betrieb eines Unternehmens erteilt worden ist. Der Betrieb ist sodann im Rahmen der Bewilligung einer laufenden behördlichen Kontrolle unterworfen, um erforderlichenfalls korrigierend in die Unternehmenstätigkeit eingreifen zu können.“³⁶⁶ In der Lehre wird immer wieder die FMA mit ihrer Banken- und Versicherungsaufsicht unter die Wirtschaftsaufsicht subsumiert.³⁶⁷

Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz räumt der Abschlussprüferaufsichtsbehörde unter anderem Aufsichtskompetenzen über den Berufsstand der Abschlussprüfer ein, die eine aufrechte Bescheinigung zur Durchführung von Abschlussprüfungen besitzen. Sofern Missstände bei den Prüfungen, entweder im Zuge der Qualitätssicherungsprüfung eines Abschlussprüfers oder im Zuge einer Inspektion auftreten, können Sanktionen verhängt werden, die zu einer anlassbezogenen und punktuellen Korrektur führen sollen. Dabei greift der Gesetzgeber des APAG nicht in den täglichen

³⁶⁴ Vgl B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht³, S. 141-142.

³⁶⁵ Vgl Baumgartner, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht II⁶, S. 3.

³⁶⁶ Baumgartner, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht II⁶, S. 3.

³⁶⁷ Vgl N. Raschauer, Aktuelle Strukturprobleme des europäischen und österreichischen Bankenaufsichtsrechts, S. 7, beispielsweise auch: Baumgartner, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht II⁶, S. 3 und 4, 27-59.

Betrieb der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ein, sondern stellt durch ihre Prüfungstätigkeit, die im Gesetz in regelmäßigen Abständen durchgeführt werden sollen, die volkswirtschaftliche Funktionsfähigkeit des Betriebes im Sinne der einschlägigen Europäischen Rechtsnormen sicher. Dass die Ordnungsgemäßheit der Durchführung von Abschlussprüfungen von großem volkswirtschaftlichem Interesse ist, hat sich spätestens nach der Wirtschafts- und Finanzkrise der Jahre 2001 und Folgende gezeigt. Die Kapitel 6 bis 11 und 13 gehen konkreter auf die Verwobenheit der Abschlussprüferaufsicht mit dem Finanzmarkt ein und erläutern, dass die Abschlussprüfertätigkeit und ihr Aufsichtssystem einen wesentlichen Teil zur Funktionstüchtigkeit des europäischen Binnenmarktes beitragen. Es kann daher der Schluss gezogen werden, dass die Abschlussprüferaufsicht als Teilbereich der Wirtschaftsaufsicht angesehen werden kann.

10.1 Aufgaben der Organe der APAB

Der Vorstand der APAB hat die Leitungsbefugnisse der Behörde inne und ist dazu ermächtigt, die Geschäfte zu führen. Es ist ein Kollegialorgan und daher nur gemeinsam leitungs- und vertretungsbefugt. Gemäß § 7 Abs. 2 APAG ist der Vorstand dazu bemächtigt, eine Geschäftsordnung für die Behörde zu erlassen, die neben dem organisatorischen Aufbau und den Zielsetzungen der Behörde auch die Vertretungsbefugnisse der Vorstände zu bestimmen hat. Ebenso ist darin festzuhalten, dass die Wahrnehmung der Aufgaben der APAB in „gesetzmäßiger, zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Weise besorgt“ und die Bediensteten zum sachgerechten Arbeiten eingesetzt werden. Neben der Geschäftsordnung hat der Vorstand auch die Aufgabe eine Compliance-Ordnung zu errichten, die darüber abhandelt, welche Leitlinien beim Abschluss von privaten Rechtsgeschäften zwischen der APAB und den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu befolgen sind. Die Hauptaufgabe des Aufsichtsrats liegt in der Beaufsichtigung der Geschäftsführung der APAB. Dazu zählt unter anderem auch die Genehmigung des jährlichen Budget und des Jahresabschlusses sowie die Genehmigung von Investitionen der APAB über 75.000 EURO. Auch der Aufsichtsrat hat seine Organisationsstruktur zu definieren und ist dazu angehalten, seine eigene Geschäftsordnung zu erlassen. Diese wiederum ist vom Bundesministerium für Finanzen zu genehmigen. Ein weiterer Teilbereich seines Aufgabenspektrums ist der Abschluss von Dienstverträgen mit den Vorständen sowie die Entscheidung über deren Entlassung.³⁶⁸

Die Qualitätsprüfungskommission hingegen hat sowohl ein Anhörungsrecht bei der Bestellung von Qualitätssicherungsprüfern, bei der Erteilung oder Versagung der Bescheidung und im Bereich der

³⁶⁸ § 11 APAG.

Anordnung von Maßnahmen. Sie hat aber ebenso ein Recht, Stellungnahmen im Bereich Widerruf und Entzug vor Bescheinigung und im Bereich von Verwaltungsverfahren abzugeben.³⁶⁹

10.2 Aufgaben der APAB selbst

Die Aufgaben der APAB selbst werden durch ihre Mitarbeiter, im verwaltungsrechtlichen Sinne Hilfsorgane, bestritten, zu denen auch die Inspektoren zählen. Zu ihren Aufgaben zählen vor allem die in § 24 bis 78 APAG geregelten Aufgabengebiete.

10.2.1 Die Qualitätssicherungsprüfung

Hierunter versteht man die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften. Sofern die Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, unterliegen sie zusätzlich zur Qualitätssicherungsprüfung der Inspektion durch die APAB. Die positiv beschiedene Qualitätssicherungsprüfung ist wesentlich für die Beabsichtigung des Wirtschaftsprüfers oder der Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfungen durchführen zu wollen. Durch die Qualitätssicherungsprüfung werden die von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft selbst gesetzten Regelungen, die Gewähr dafür leisten sollen, dass die Prüfungstätigkeit von hoher Qualität ist, überprüft. Diese selbst getroffenen Regelungen haben sich an den anerkannten nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Berufsgrundsätzen zu orientieren. Durchgeführt wird eine Qualitätssicherungsprüfung bei einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft, die Unternehmen von nicht öffentlichem Interesse prüfen, von durch die APAB mittels Bescheid anerkannten Qualitätssicherungsprüfern oder Prüfungsgesellschaften. Die Ergebnisse werden dann an die APAB weitergeleitet, die nach Einlagen des Prüfberichtes innerhalb der nachfolgenden acht Wochen entweder mittels Bescheid die Bescheinigung oder die Versagung erteilen. Der Zyklus einer Qualitätsprüfung muss mindestens alle sechs Jahre wiederholt werden. Allerdings kann die APAB die nächstfolgende Qualitätssicherungsprüfung auch früher als erst in sechs Jahren ansetzen, wenn die Risikoanalyse Mängel aufgewiesen hat.³⁷⁰

Das APAG sieht für die Bestellung als Qualitätssicherungsprüfer bestimmte Rahmenbedingungen vor. So kann nur ein zertifizierter Qualitätssicherungsprüfer Qualitätssicherungsprüfungen vornehmen. Zudem ist seitens des zu prüfenden Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft ein Antrag zur

³⁶⁹ § 13 APAG.

³⁷⁰ §23-35 APAG.

Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung an die APAB zu stellen, der einen Dreivorschlag von Qualitätssicherungsprüfern enthält.³⁷¹ Die APAB prüft diesen Vorschlag daraufhin, ob „alle vorgeschlagenen Qualitätssicherungsprüfer eine ordnungsgemäße Qualitätssicherungsprüfung unter Berücksichtigung der Angemessenheit des Honorars gemäß § 31 Abs. 3 gewährleisten. Andernfalls hat die APAB aus der Liste der Qualitätssicherungsprüfer einen geeigneten Qualitätssicherungsprüfer zu bestellen und dessen Honorar nach Maßgabe des § 31 Abs. 3 festzulegen.“³⁷² Dabei spielt die Unabhängigkeit des zu bestellenden Qualitätssicherungsprüfers eine wesentliche Rolle. Diese ist nicht gegeben, wenn ein Interessenskonflikt zwischen dem Prüfer und dem zu Prüfenden besteht oder der Qualitätssicherungsprüfer innerhalb der letzten drei Jahre mit dem zu prüfenden Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft wirtschaftlich verbunden war. Sofern keine Einwände bestehen, hat die APAB den Qualitätssicherungsprüfer oder die Prüfungsgesellschaft zur Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung zu bestellen.³⁷³

Beabsichtigt ein Wirtschaftsprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft erstmalig Abschlussprüfungen vorzunehmen, ist der Gesetzgeber dem gegenüber grundsätzlich positiv eingestellt und gewährt einen Vertrauensvorschuss. Der Prüfende muss die beabsichtigte Durchführung von Abschlussprüfungen der APAB unverzüglich anzeigen und einen „Nachweis über eine aufrechte Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer oder die Eintragung als Revisor sowie einen Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen“³⁷⁴ der APAB vorlegen. Sind die Unterlagen vollständig, erteilt die APAB eine vorläufige Bescheinigung zur Durchführung von Abschlussprüfungen, die für 18 Monate gültig ist. Es folgt eine vorläufige Eintragung des Abschlussprüfers ins öffentliche Register. Allerdings ist dieser neu bescheinigte Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft dazu verpflichtet, innerhalb der 18 Monate eine Qualitätssicherungsprüfung abzulegen, da ansonsten die vorläufige Bescheinigung von Amts wegen gelöscht wird. Ebenso ist eine Bescheinigung auf 18 Monate zu befristen, wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft die Wiederaufnahme von Abschlussprüfungen der APAB meldet.³⁷⁵

Hat der Qualitätssicherungsprüfer Mängel im Zuge der Prüfung festgestellt, kann dies zur Anordnung von Maßnahmen durch die APAB führen. Die Anordnung von Maßnahmen erfolgt mittels Bescheid. Mängel können entweder im Prüfungsbetrieb oder in der Verletzung eines Bundesgesetz vorliegen, die durch die Qualitätssicherungsprüfung aufgedeckt wurden. Je nach Mangel kann die APAB entweder die Beseitigung der Mängel oder eine Sonderprüfung beauftragen. Liegen allerdings wesentliche

³⁷¹ § 29 APAG.

³⁷² § 29 Abs. 2 APAG.

³⁷³ § 29 und 30 APAG.

³⁷⁴ § 23 Abs. 2 Z 1 APAG:

³⁷⁵ § 36 und 37 APAG.

Mängel oder Prüfhemmnisse vor, kann auch die Versagung der Bescheinigung oder deren Entzug die Folge sein. Ein Widerruf der Bescheinigung erfolgt wenn sich im Zuge der Qualitätssicherungsprüfung herausstellt, dass die Gründe zur Erteilung einer Bescheinigung gar nie vorgelegen sind. Naturgemäß kann eine Bescheinigung auch erlöschen, wenn die Berufsberechtigung als Wirtschaftsprüfer erlischt oder das Fortführungsrecht gemäß §§ 107 bis 113 WTBG erlischt.³⁷⁶

Bei der Durchführung von Inspektionen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist die VO 537/2014 wesentliche gesetzliche Grundlage. Betreffend die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse durch die Inspektoren der APAB wird in dem Kapitel 12.2.8 eingegangen.

10.2.2 Die Betreuung des Öffentlichen Registers

Ein weiteres Kernaufgabengebiet der APAB ist die Führung und Betreuung des Öffentlichen Registers. Vor allem in diesem Bereich kann die APAB auf eine breite Basis an Vorhandenem aufbauen, da bereits die QKB mit der Führung des Öffentlichen Registers betraut war.

Das Öffentliche Register ist eine kostenlose und uneingeschränkt einsehbare Plattform, die seitens der APAB bereitgestellt wird. Es ist eine Datenbank, die alle Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften mit aufrechter Bescheinigung listet, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind. Um eine Eintragung in das öffentliche Register vornehmen lassen zu können, müssen Abschlussprüfer ihren Namen oder Firmennamen, ihren Berufssitz oder Hauptwohnsitz, die Art der Berufsberechtigung, die Registernummer, einen Ansprechpartner, die Befristung der Bescheinigung, sowie bei Vorliegen der Berufsberechtigung in einem anderen EU-Mitgliedstaat, EWR- oder Drittstaat, die zuständige Stelle sowie die Bezeichnung der Zulassungsbehörde und die Registernummer, falls vorhanden, der APAB mitteilen. Prüfungsgesellschaften haben der APAB den Firmennamen, die Registernummer, die Rechtsform, die Anschrift der Gesellschaft und etwaiger Zweigstellen, den Name und die Anschrift aller Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren, die im Prüfungsbetrieb bei der Prüfungsgesellschaft angestellt oder in ähnlicher Form tätig sind, einen Hinweis auf eine Mitgliedschaft in einem Netzwerk gemäß § 271b Abs. 1 UGB und eine Liste mit Namen und Anschriften der Mitgliedsgesellschaften und ihrer verbundenen Unternehmen oder einen Hinweis darauf, wo diese Informationen öffentlich zugänglich sind, andere Registrierungen in EU- Mitgliedstaaten, EWR-Vertragsstaaten oder Drittstaaten, einschließlich der Namen der Zulassungsbehörden und gegebenenfalls der Registernummern, gegebenenfalls eine Registrierung gemäß § 70 Abs. 2, einen Ansprechpartner und

³⁷⁶ § 38-42 APAG.

den Webauftritt der Gesellschaft, die namentliche Nennung der vertretungsbefugten Organe und die Befristung der Bescheinigung der APAB bekannt zugeben.³⁷⁷

10.2.3 Die Kontrolle der kontinuierlichen Fortbildung, die Marktüberwachung und Whistleblowing

Die APAB kontrolliert die kontinuierliche Fortbildung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gem. § 56 APAG. „Das APAG enthält und konkretisiert wesentliche Teile des früheren A-QSG. Dies lässt sich anhand der gesetzlichen Regelung zur kontinuierlichen Fortbildung in § 56 APAG veranschaulichen. Während der Adressatenkreis und das Ausmaß - der innerhalb von drei Jahren - zu absolvierenden 120 Fortbildungsstunden keiner gesetzlichen Änderung unterzogen wurden, hat der Gesetzgeber die Anzahl der in den einschlägigen Fachgebieten zu absolvierenden Fortbildungsstunden von 30 auf mindestens 60 erhöht. § 56 Abs. 6 APAG verpflichtet die Aufsichtsbehörde zur Herausgabe einer Richtlinie zur Konkretisierung bezüglich der Aktivitäten, die als kontinuierliche Fortbildung gewertet werden, sowie deren zeitliches und sachliches Ausmaß vorzunehmen, um die Erfordernisse zur Anrechnung der von den Abschlussprüfern gewählten Kurse klarzustellen. Diese konkret ausgestaltete, gesetzliche Fortbildungsverpflichtung zählt zu jenen Regelungen des neuen Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes, die sich wesentlich auf die alltägliche Abschlussprüferpraxis auswirken.“³⁷⁸

Ebenso hat die APAB die Marktüberwachung des inländischen Marktes nach Art. 27 Abs. 2 der VO 537/2014 durchzuführen.

Ein weiteres großes Aufgabengebiet der APAB ist die europäische und internationale Zusammenarbeit im Bereich der Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften. Hierbei unterscheidet sich die Zusammenarbeit dahingehend, ob ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Staat um eine Berufsberechtigung als Abschlussprüfer in Österreich ansucht, oder ob es ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus einem Drittstaat ist.

Ein Novum, das mit dem APAG geschaffen wurde, ist die Verpflichtung zur Errichtung einer Whistleblowing Plattform durch die APAB. Dadurch soll die Möglichkeit gegeben sein, Verstöße anonym an die APAB melden zu können. Die APAB hat die Meldung zu prüfen und gegebenenfalls ein Verfahren einzuleiten. Der Gesetzgeber nimmt allerdings hier auch die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in die Pflicht, die über angemessene Verfahren zu verfügen haben, die es ihren

³⁷⁷ § 52-54 APAG.

³⁷⁸ Marlovits, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, ZFR 2017, S. 108, 109.

Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglicht, betriebsinterne Verstöße gegen die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, gegen aufgrund dieses Bundesgesetzes erlassene Verordnungen oder Bescheide, gegen die Bestimmungen der VO 537/2014 oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen, an die APAB melden zu können.³⁷⁹

10.2.4 Die APAB und die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus anderen EU- Mitgliedstaaten oder EWR- Vertragsstaaten

Die RL 2014/56/EU ist darauf bedacht, dass Einheitlichkeit zwischen den Mitgliedstaaten innerhalb der Abschlussprüfertätigkeit herrscht. Das bedeutet, dass dieselbe Qualifikation in jedem Mitgliedstaat auch gleich gewertet werden muss. Darauf aufbauend hat der Gesetzgeber zum APAG in den §§ 69 und 70 Bedingungen getroffen, unter denen die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften in Österreich, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem EWR Staat bereits die Zulassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen erlangt haben, angerechnet werden kann.

Natürliche Personen, die als Abschlussprüfer in Österreich tätig werden möchten, haben bei der APAB einen Antrag auf Zulassung zu stellen. Dazu müssen sie einen Nachweis über die aufrechte Zulassung im Herkunftsstaat zur Ausübung der Tätigkeit als Abschlussprüfer, einen Nachweis über eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im Sinne der §§ 11 und 88 Abs. 1 WTBG sowie einen Identitätsnachweis zu erbringen. Sie haben zusätzlich, wie in Art. 14 der RL 2014/56/EU vorgesehen, einen Eignungstest positiv zu absolvieren. Dieser Eignungstest wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Deutsch durchgeführt und setzt sich aus einem mündlichen und schriftlichen Teil zusammen. Sofern dieser Test positiv beschieden wird, hat die APAB die Eintragung in das öffentliche Register vorzunehmen und den positiven Bescheid zur Zulassung zur Abschlussprüfung an den Abschlussprüfer auszustellen. Erlischt allerdings die Zulassung des Antragstellers im Herkunftsstaat, so erlischt auch die Zulassung in Österreich. Grundsätzlich sollten die Eignungstests innerhalb der Mitgliedstaaten aufeinander abgestimmt sein. Dazu ist die APAB laut Gesetz zum Austausch mit den anderen Behörden der Mitgliedstaaten verpflichtet.³⁸⁰ Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob durch die Durchführung dieses Eignungstests in deutscher Sprache das Kriterium des

³⁷⁹ § 66 APAG.

³⁸⁰ § 69 APAG.

gleichen Zugangs aller Abschlussprüfer aus allen Mitgliedstaaten erfüllt werden kann. Innerhalb des gesamten Bundesgebietes von Österreich ist Deutsch die Amtssprache.³⁸¹

Die RL 2014/56/EU besagt dazu in Art. 14 Abs. 2, dass der Eignungstest „in einer nach der in dem betreffenden Aufnahmemitgliedstaat geltenden Sprachenregelung zugelassenen Sprache“ absolviert werden kann. Andererseits ist unter den europäischen Behörden weiterhin Englisch neben Französisch die führende Behördensprache.³⁸² Der Adressatenkreis von in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union zugelassenen Abschlussprüfern, die den Eignungstest in Deutsch absolvieren können ist sicherlich limitierter als er wäre, wenn der Test auch auf Englisch abgelegt werden könnte. Im Vergleich zum A-QSG hat der Gesetzgeber des APAG auf das Kriterium der Staatsbürgerschaft eines Mitgliedstaates oder EWR-Staates zur Erlangung einer Bescheinigung verzichtet.³⁸³

Bei der Anerkennung von Prüfungsgesellschaften allerdings ist der Gesetzgeber des APAG großzügiger als bei natürlichen Personen. Denn die Prüfungsgesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat der europäischen Union oder im EWR-Raum eine Zulassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen besitzt, kann in Österreich dann seitens der APAB mittels Bescheid zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt werden, wenn sie sich einerseits nach § 52 und 54 APAG registrieren lässt und einen Gesellschaftsvertrag vorlegt, sowie andererseits, wenn der Prüfer, der die Abschlussprüfung in Österreich durchführen möchte, die Qualifikation als Wirtschaftsprüfer oder Abschlussprüfer vorweisen kann. Hier spricht der nationale Gesetzgeber nicht davon, dass es zwingend erforderlich ist, dass der Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer in dem Mitgliedstaat, in dem er zugelassen ist, als Abschlussprüfer qualifiziert sein muss. Das bedeutet eine wesentlichere Besserstellung im Vergleich zu jener Person, die sich als natürliche Person als Abschlussprüfer in Österreich betätigen möchte. In den Erläuternden Bemerkungen zum § 70 APAG führt der Gesetzgeber diesbezüglich aus, dass hier Art 3a und 17 der RL 2014/56/EU umgesetzt wurde.³⁸⁴ Art 3a wurde in der überarbeiteten RL 2014/56/EU erstmalig eingeführt und war in der Vorgängerrichtlinie 2006/43/EG noch nicht enthalten. Art 3a Abs. 1 besagt, dass „eine Prüfungsgesellschaft mit Zulassung in einem Mitgliedstaat berechtigt [ist], Abschlussprüfungen in einem anderen Mitgliedstaat durchzuführen, wenn der verantwortliche Prüfungspartner, der die

³⁸¹ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 15.04.2020)

<https://www.demokratiewebstatt.at/thema/sprachen/amtssprachen-in-oesterreich/die-verschiedenen-amtssprachen-in-oesterreich/>.

³⁸² Vgl Die Deutsche Welle, Artikel zu Nach dem Brexit: EU-Behördensprache bleibt weiterhin Englisch (eingesehen am 15.04.2020) <https://www.dw.com/de/nach-dem-brexiteu-beh%C3%B6rdensprache-bleibt-weiter-englisch/a-50679475>.

³⁸³ § 25 Abs. 2 Z. 1 A-QSG, BGBl. I Nr. 83/2016.

³⁸⁴ Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP, Zu § 70.

Abschlussprüfung im Namen der Prüfungsgesellschaft durchführt, die Voraussetzungen des Artikels 3 Absatz 4 Buchstabe a im Aufnahmemitgliedstaat erfüllt.“ Nach Art. 3a Abs. 2 muss sich „eine Prüfungsgesellschaft, die Abschlussprüfungen in einem anderen als ihrem Herkunftsmitgliedstaat durchführen möchte, sich gemäß den Artikeln 15 und 17 bei der zuständigen Behörde des Aufnahmemitgliedstaats registrieren lassen.“ Bezugnehmend auf Art. 3a Abs. 1 ist zu sagen, dass in Art 3 Abs. 4, der nicht seitens der RL 2014/56/EU abgeändert wurde und somit in seiner Fassung der RL 2006/43/EG in Geltung steht, bestimmt, dass die zuständigen Stellen der Mitgliedstaaten als Prüfungsgesellschaften nur jene Einrichtungen zulassen, bei denen die natürlichen Personen, „die für eine Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfungen durchführen, zumindest die Voraussetzungen der Artikel 4 und 6 bis 12 erfüllen [müssen] und in dem betroffenen Mitgliedstaat als Abschlussprüfer zugelassen sein müssen.“ Art. 4 regelt, dass die „zuständigen Stellen eines Mitgliedstaats die Zulassung nur natürlichen oder juristischen Personen mit gutem Leumund erteilen [dürfen].“ Art 6 bis 12 regeln in diesem Zusammenhang die Ausbildungserfordernisse für die Zulassung als Abschlussprüfer. Art 4 unterlag ebenso keiner Abänderung durch die RL 2014/56/EU. Jedenfalls geht die Voraussetzung zur Durchführung von Abschlussprüfungen über das ledigliche Erfordernis der Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer hinaus. Fraglich ist also, ob diese seitens des nationalen Gesetzgebers getroffene Formulierung in § 70 Abs.1 APAG letzter Halbsatz das Ziel der Richtlinie, nämlich die gesetzlich vorgesehenen und strikt einzuhaltenden Ernennungserfordernisse nicht untergräbt und ob die Richtlinie dadurch tatsächlich konform und im Sinne des europäischen Gesetzgebers umgesetzt wurde.

Meiner Ansicht nach würde diese Frage insofern nur dann zu verneinen sein, wenn der Gesetzgeber die Erfordernisse des § 70 Abs. 1 APAG dahingehend angleicht, als dass er jedenfalls einen Prüfer, der seitens der antragstellenden Prüfungsgesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat die Prüfung in Österreich durchführen soll, als Abschlussprüfer qualifizieren muss und lediglich als ausführende Gehilfen, Wirtschaftsprüfer an der vorzunehmenden Prüfung beteiligt sein können. Für den Wegfall der Zulassung gelten wiederum sowohl für den Abschlussprüfer als auch für die Prüfungsgesellschaft, die in Österreich die Zulassung errungen haben, dieselben Regelungen, nämlich fällt dann die Bescheidung weg, wenn sie seitens der APAB widerrufen oder entzogen wurde, sie erloschen ist oder sie aus einem anderen Grund nicht mehr registriert ist.³⁸⁵

10.2.5 Die APAB und die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten

³⁸⁵ § 71 APAG.

Wiederum anders zu betrachten ist die Erlangung einer Zulassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen von Personen und Gesellschaften, die im Drittstaat ansässig sind und über eine aufrechte Bescheinigung nach dem jeweiligen Recht des Drittstaates verfügen und in Österreich bei der APAB um eine Zulassung ansuchen. In den Bestimmungen § 74 bis 77 APAG hat der Gesetzgeber, laut Erläuternden Bemerkungen, Art 44 bis 46 der RL 2014/56/EU umgesetzt.³⁸⁶ Der Gesetzgeber hat die Bestimmung gleich dem Wortlaut des Art 44 der RL als Kann-Bestimmung formuliert und lässt somit der APAB einen weitreichenderen Spielraum. Eine der Voraussetzungen zur Zulassung von Abschlussprüfern aus Drittstaaten ist, dass sie eine gleichwertige Qualifikation wie die in Österreich zugelassenen Abschlussprüfer vorweisen können, nämlich die Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer oder eingetragenen Revisor mit aufrechter Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG. Zusätzlich dazu haben die Drittstaatsangehörigen das gleiche Prozedere wie jene Antragsteller aus Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten zu durchlaufen. Allerdings ist hier in § 74 Abs. 2 die Voraussetzung des gesamten § 69 für Drittstaatsangehörige gefordert. Das muss ein redaktioneller Fehler sein, da Abs.1 auf Abschlussprüfer von Mitgliedstaaten der EU oder EWR-Vertragsstaaten abstellt. Dieses Erfordernis können Drittstaatsangehörige nicht erfüllen. Daher hätte der Gesetzgeber eher konkret Bezug auf § 69 Abs. 2 bis 13 in seiner legislatischen Ausgestaltung nehmen müssen, oder den Verweis durch das Wort „sinngemäß“ ergänzen müssen. Das bedeutet, dass auch Personen aus Drittstaaten einem Eignungstest zu unterziehen haben. Sofern dieser positiv entfallen ist, hat die Person einen Antrag an die APAB zu richten, in der sie einen Identitätsnachweis, einen Nachweis über die aufrechte Zulassung zur Tätigkeit als Abschlussprüfer im Herkunftsstaat, den positiv absolvierten Eignungstest sowie einen Nachweis über eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung vorlegt. Die APAB entscheidet über die Zulassung mittels Bescheid.

Besondere Aufmerksamkeit allerdings erfordert die Bestimmung des § 75 APAG, die grundsätzlich die Registrierung von Abschlussprüfern aus Drittstaaten regelt. Hier stellt der nationale Gesetzgeber in den Erläuternden Bemerkungen auf die Umsetzung des Art 45 der RL 2014/56/EU ab.

Der europäische Gesetzgeber bestimmt in Art 45, dass „die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats gemäß den Artikeln 15, 16 und 17 alle Prüfer und Prüfungsunternehmen aus Drittländern [registrieren], wenn diese Prüfer oder Prüfungsunternehmen aus Drittländern einen Bestätigungsvermerk zu dem Jahresabschluss oder konsolidierten Abschluss eines Unternehmens mit Sitz außerhalb der Union erteilen, dessen übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt dieses Mitgliedstaats im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 14 der RL 2004/39/EG zugelassen sind. Der geregelte Markt ist in unserem Fall Österreich. Diese Regelung hat allerdings zwei Ausnahmen, wann die Prüfer und Prüfungsunternehmen aus Drittstaaten nicht im Mitgliedstaat, in unserem Fall Österreich, registriert werden müssen. Einerseits wenn die Unternehmen

³⁸⁶ Erl RV 1012 BlgNR XXV. GP, Zu § 74-77.

ausschließlich Schuldtitel ausstellen, die die Merkmale des Buchstaben a und b des Art 45 Abs. 1 aufweisen. Andererseits besagt Abs. 4, dass die in Abs. 1 genannten Bestätigungsvermerke zum Jahresabschluss bzw. konsolidierten Abschluss, die von in dem Mitgliedstaat nicht registrierten Prüfern oder Prüfungsunternehmen aus Drittländern erteilt werden, in diesem Mitgliedstaat keinerlei Rechtswirkung entfalten. Das bedeutet, dass grundsätzlich Registrierungspflicht herrscht, ansonsten sind die Bestätigungsvermerke in Österreich ungültig und damit ex tunc nichtig. Der nationale Gesetzgeber hingegen formuliert die einschlägige Bestimmung § 75 Abs. 1 und 2 wie folgt: Abschlussprüfer aus Drittstaaten sind verpflichtet, sich nach den Bestimmungen des § 52 und § 53 registrieren zu lassen, wenn sie beabsichtigen, den Bestätigungsvermerk für einen gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschluss oder konsolidierten Abschluss eines Unternehmens mit Sitz außerhalb der Europäischen Union oder dem EWR, dessen übertragbare Wertpapiere oder andere von ihm ausgegebene Wertpapiere auf einem geregelten Markt im Sinne des § 1 Z 2 BörseG 2018, in Österreich zum Handel zugelassen sind, zu erteilen, es sei denn, das Unternehmen gibt ausschließlich Schuldtitel aus, die eines der folgenden Merkmale der Ziffer 1 oder 2 aufweisen. Kein Erfordernis der Registrierung im öffentlichen Register gemäß § 52 und § 53 besteht für Abschlussprüfer, die Bestätigungsvermerke für Jahresabschlüsse oder Konzernabschlüsse von Emittenten gemäß § 129 Abs. 1 Z 2 BörseG 2018 erteilen.

§ 75 Abs. 3 allerdings bestimmt, dass Bestätigungsvermerke gemäß Abs. 1 und 2 für Jahresabschlüsse oder Konzernabschlüsse, die von Abschlussprüfern aus Drittstaaten erteilt worden sind, die nicht im öffentlichen Register gemäß § 52 und § 53 eingetragen sind, in Österreich keine Rechtswirkung haben. In den Erläuternden Bemerkungen findet sich leider keine weitere Erklärung, wie Abs. 3 tatsächlich zu verstehen ist. Um den tatsächlichen Sinn dieser Bestimmung erfassen zu können ist es also unumgänglich, die Richtlinie als Leitfaden heranzuziehen, die Aufschluss darüber gibt, was tatsächlich gemeint ist, nämlich, dass eine verpflichtende Registrierung, abgesehen des einen Ausnahmefalles, vorgesehen ist. § 75 Abs. 3 allerdings erklärt, sofern man ihn nur im Zusammenhang mit Abs. 1 und 2 liest, dass auch dann, wenn sie keine Eintragungsverpflichtung haben, die Bestätigungsvermerke der Abschlussprüfer keine Rechtswirkung in Österreich entfalten, was die Ausnahmeregelung, wann die Abschlussprüfer nicht in Österreich registriert werden müssen, hinfällig erscheinen lässt, da in jedem Fall die Eintragungspflicht besteht. Die weiteren Absätze des § 75 Abs. 4 bis 10 APAG regeln sodann die Eintragung in das öffentliche Register, das sich unter anderem von der Eintragung eines Abschlussprüfers von einem Mitgliedstaat der EU oder EWR-Vertragsstaat dahingegen unterscheidet, als dass bei dem Antragsteller aus dem Drittstaat der Nachweis der Staatsangehörigkeit erforderlich ist.³⁸⁷ Annähernd gleich lautet die Registrierung von

³⁸⁷ § 75 APAG; Erl RV 1012 B1gNR XXV. GP, Zu § 74-75.

Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten gemäß § 76 APAG, daher wird hier nicht näher darauf eingegangen.

Wesentlich in diesem Verfahren zur Anerkennung von Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus einem Drittstaat ist § 77 APAG. Hier kann die APAB auf Grundlage der Gegenseitigkeit Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus einem Drittstaat von der Registrierungsverpflichtung, der Aufsicht durch die APAB, der Durchführung von Inspektionen und Qualitätssicherungsprüfungen sowie von Untersuchungen und Sanktionen ausnehmen, wenn in dem Drittstaat in den Bereichen des Abs. 1 Z 2 bis 6 Gleichwertigkeit gegeben ist. Die Bestimmung, ob Gleichwertigkeit gegeben ist oder nicht, obliegt der Europäischen Kommission. Hat die Europäische Kommission allerdings noch keine Bestimmung zur Gleichwertigkeit mit einem bestimmten Drittstaat getroffen, so hat die APAB der Europäischen Kommission mitzuteilen, ob sie die Bestimmungen im Drittstaat als gleichwertig anerkennen und welche die Hauptpunkte der Kooperationsvereinbarung mit der zuständigen Stelle im Drittstaat hinsichtlich der Ausnahmepunkte sind.

10.2.6 Die APAB und die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen der europäischen Union, dem EWR und von Drittstaaten

Ein weiterer Aufgabenbereich der APAB ist die Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union, mit anderen EWR-Vertragsstaaten und den einschlägigen Europäischen Aufsichtsbehörden. Diese Zusammenarbeit gliedert sich in groben Zügen in einen Informationsaustausch, die Amtshilfe, und die Ermittlungszusammenarbeit. Die Zusammenarbeit betrifft die Bereiche der Zulassung, das öffentliche Register, die externe Qualitätssicherungsprüfung, die öffentliche Aufsicht, die Inspektionen, die Untersuchungen und Sanktionen. Die APAB kann dem Ersuchen des anderen Mitgliedstaates auf Amtshilfe oder Informationsaustausch nur dann widersprechen, wenn gegen denselben Abschlussprüfer oder dieselbe Prüfungsgesellschaft bereits in Österreich ein berufsrechtliches, gerichtliches oder verwaltungsbehördliches Verfahren anhängig oder bereits eine rechtskräftige Entscheidung gefallen ist, oder aus Gründen, die der Staatssouveränität, der Sicherheit, der öffentlichen Ordnung oder anderen wesentlichen Interessen der Republik entgegenstehen könnten.³⁸⁸ Allerdings kann die APAB auch, sofern ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft einen Antrag an die APAB auf direkte Weitergabe der Dokumente gestellt hat, dies in Ausnahmefällen erlauben.

Ebenso hat die APAB die Aufgabe, auch mit den zuständigen Behörden von Drittstaaten zu kooperieren. Hier allerdings definiert der Gesetzgeber keine konkreten Bereiche, in denen die

³⁸⁸ § 72 APAG.

Zusammenarbeit vordergründig forciert werden soll. Allerdings bezieht sich der Gesetzgeber nur auf die Weitergabe von Arbeitspapieren und anderen Dokumenten, seitens der APAB und der Übermittlung von Untersuchungs- und Inspektionsberichten der vollzogenen Prüfungen. Diese Weitergabe ist nur dann zulässig, wenn die Dokumente sich auf Wertpapierunternehmen beziehen, die in dem kooperierenden Drittstaat ausgegeben werden oder sich in diesem Teile des Konzerns befinden. Der Gesetzgeber erwähnt noch weitere vier Einschränkungen, ohne allerdings anzudeuten, ob diese kumulativ oder alternativ vorliegen müssen. Dazu wird auch in den Erläuternden Bemerkungen nicht näher eingegangen. Tatsache ist, dass der nationale Gesetzgeber hier den Text der Richtlinie wiedergegeben hat. Erst der Erwägungsgrund 26 zum Art 47 der RL 2014/56/EU erklärt näher, dass die Zusammenarbeit vor allem im Bereich der Bewertung der Qualität der Prüfung und zur Wahrung der Rechte der Betroffenen vor allem betreffend Geschäftsgeheimnisse und der wirtschaftlichen Interessen der geprüften Unternehmen erfolgen soll. Es ist also davon auszugehen, dass die Erfordernisse des § 78 Abs. 2 Z 1 bis 5 APAG kumulativ vorliegen müssen. Weiters wird erst durch den Text des Art. 47 der Richtlinie klar, dass der § 78 APAG auf ein Vertragsverhältnis zwischen der APAB und der zuständigen Behörde des Drittstaates aufbaut. § 78 hingegen erwähnt erst in seinem Abs. 3, dass eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit gegeben sein muss und verweist auf Abs. 2 Z 4, in dem die gegenseitige Anerkennung als Grundlage des Vertrages angesprochen wird. Gemäß Abs. 6 kann eine Vereinbarung zur näheren Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden von Drittstaaten nur durch den zuständigen Finanzminister abgeschlossen werden. Der APAB kommt dabei lediglich ein Vorschlagsrecht zu.

Grundsätzlich aber verbleibt bei der Europäischen Kommission die Ermächtigung, im Zuge von Durchführungsrechtsakten über die Angemessenheit zu entscheiden.³⁸⁹ Interessant ist hier, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf die Anerkennung der Gleichwertigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten die APAB im Zuge einer Kooperationsvereinbarung ohne dem Bundesminister für Finanzen bemächtigt ist, allerdings, wenn es um die Zusammenarbeit und die einfache Übermittlung von Unterlagen und Dokumenten geht, die APAB nur ein Vorschlagsrecht gegenüber den Bundesminister für Finanzen betreffend dem Abschluss einer Vereinbarung, die allerdings auf Grundlage der Gegenseitigkeit fußt, innehat. Auch hier teilt dann die APAB das Ergebnis der Europäischen Kommission mit. Dies erscheint nicht ganz schlüssig, denn der Bundesminister für Finanzen kann der APAB keine Weisungen erteilen, sondern hat lediglich ein Aufsichtsrecht gemäß § 14 APAG ihr gegenüber, das ihn ermächtigt, die APAB auf die Einhaltung der gesetzlich obliegenden Aufgaben und die Tätigkeiten der APAB auf ihre Gesetzmäßigkeit hin zu überprüfen. Zudem hat der Bundesminister für Finanzen noch ein umfassendes Auskunftsrecht, dem die APAB Folge zu leisten hat. Auch kann der Bundesminister für Finanzen auf Anfrage an die APAB

³⁸⁹ Art. 47 der Richtlinie 2014/43/EU.

die Daten und Informationen verlangen, die die APAB für die Erstellung von Regelungsvorhaben und im Hinblick auf das Bundeshaushaltsgesetz in Erwägung zieht. Hier ist also fraglich, ob die Regelung in § 78 6 APAB der verfassungsrechtlich verankerten Weisungsfreiheit des § 3 Abs. 1 APAG widerspricht.

10.2.7 Die APAB als Verwaltungsstrafbehörde gemäß APAG

Die Intention des nationalen Gesetzgebers war, die APAB in § 3 Abs. 6 APAG als Verwaltungsstrafbehörde einzurichten und sie mit der Befugnis auszustatten, Sanktionen und Strafen bei Verstößen zu verhängen. Unter einem Verstoß versteht man eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen, die es seitens der APAB aufzudecken oder zu verhindern gilt. Dazu kann die APAB Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften vor Ort einleiten und alle erforderlichen Informationen und Daten einholen, was die Befugnis zur Einschau in die Bücher, Schriftstücke, EDV-Datenträger und die Anfertigung von Abzügen inkludiert. Dies betrifft auch Unternehmen von öffentlichem Interesse, die den Inspektionen unterliegen.³⁹⁰ Hat die APAB im Zuge ihrer Ermittlungen Verstöße festgestellt, ist sie dazu ermächtigt Sanktionen zu verhängen. Die Bemessung dieser Sanktionen unterscheidet sich je nach Schwere und Dauer des Verstoßes, nach dem Grad der Verantwortung der für den Verstoß verantwortlichen Person, nach der Ausgestaltung der finanziellen Lage des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft und ob durch den Verstoß ein Mehrerlös erzielt wurde und wenn ja, in welcher Höhe. Zu berücksichtigen bei der Bemessung von Sanktionen ist, ob der Betroffene mit der APAB kooperiert und ob bereits frühere Verstöße vorliegen. Sind diese Kriterien sorgfältig abgewogen und eruiert, kann die APAB quasi in einem Stufensystem Strafen unterschiedlichen Grades verhängen. Zu den gelinderen Mitteln zählen sicherlich die Aufforderung, dass der Betroffene die Verhaltensweisen einzustellen hat und keine Wiederholung tätigen darf oder der Betroffene eine öffentliche Erklärung abgibt, die auf der Website der APAB veröffentlicht wird. Als zweite Stufe könnte man sagen, ist das vorübergehende Verbot zur Durchführung von Abschlussprüfungen zu sehen, das vorübergehende Verbot zur Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken, die Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht, und ein vorübergehendes Verbot zur Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften oder Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß § 1 Abs. 4 unterliegen, anzusehen. Diese Verbote können längstens für die Dauer bis zu drei Jahren verhängt werden. Diese Kompetenz zur Verhängung von Sanktionen ist jedenfalls rechtlich losgelöst von der Kompetenz zur Verhängung von Strafen zu sehen.

³⁹⁰ § 61 APAG.

Die wohl schwerwiegendste Strafe, die die APAB nach derzeitigem in Geltung stehendem Gesetz verhängen kann, sind Geldstrafen nach § 62 Abs. 1 Z 7 APAG. Sanktionen und Geldstrafen werden von der APAB mit schriftlichem Bescheid auferlegt und können auch kumulativ erfolgen.³⁹¹ Interessant ist die Verhängung der Sanktion einer öffentlichen Erklärung, in der die Art des Verstoßes genannt und auf der Website der APAB anonymisiert veröffentlicht wird. In diesem Fall kann der Betroffene ein Verfahren vor der APAB beantragen um festzustellen, ob die Veröffentlichung rechtmäßig war. Es dürfte sich hierbei um ein Korrekturverfahren handeln, denn die APAB hat die Sanktionen nach erfolgter Untersuchung mittels Bescheid zu verhängen. Dagegen kann entweder das BVwG angerufen werden, oder bei der APAB selbst nochmals ein Verfahren zur Überprüfung beantragt werden. In diesem Fall entscheidet erneut die APAB selbst. Für die Beschwerdemöglichkeit an das BVwG bei der Verhängung hoher Geldstrafen spielte das Erkenntnis G408/2016 des Verfassungsgerichtshofes in punkto Zuordnungskriterien von Verwaltungsstrafen eine richtungsweisende Rolle. Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle aus dem Jahre 2012, BGBl I 51/2012 sind die Verwaltungsgerichte und deren Richter jener der ordentlichen Gerichtsbarkeit gleichgestellt.³⁹² Der VfGH sieht dadurch die in Art 91 B-VG vorgesehene Unabhängigkeit von Verwaltungsrichtern gegeben was dazu führt, dass bei der Verhängung hoher Geldstrafen durch Verwaltungsstraßenbehörden die Anrufung der ordentlichen Gerichte obsolet ist.

Hat die APAB Sanktionen verhängt, ist sie unter Einhaltung des Datenschutzes verpflichtet, die verhängten Sanktionen für maximal fünf Jahre auf ihrer Website zu veröffentlichen.³⁹³

Ist die APAB aufgrund des Untersuchungsverfahrens zu dem Entschluss gekommen, dass eine Geldstrafe gegen den Verstoß zu verhängen ist, unterscheidet sich die Höhe der Geldstrafe erneut nach einem Staffelsystem. Dabei setzt der Gesetzgeber genau fest, für welche Verstöße welches Strafmaß angemessen ist. So ist die erste Stufe die Verhängung zwischen 400 bis 5000 EURO bei beispielsweise dem Verstoß gegen die Meldepflicht nach § 45 APAG oder gegen die Verpflichtung der Eintragung im Öffentlichen Register nach § 52 APAG. Die nächste Stufe ist die Strafverhängung von 5000 bis 50.000 EURO, die beispielsweise dann verhängt werden kann, wenn ein Prüfer ohne aufrechte Bescheinigung Abschlussprüfungen bei Unternehmen von nicht öffentlichem Interesse durchführt oder nach Widerruf der Bescheinigung dennoch prüft. Die letzte Stufe sind Strafen in der Höhe von 50.000 bis 350.000 EURO. Diese können nur verhängt werden, wenn der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen oder einem Inspektor gegenüber im Rahmen einer Inspektion oder einer Untersuchung seitens des Geprüften wissentlich unvollständige oder falsche Angaben gemacht werden. Hinsichtlich

³⁹¹ § 62 APAG.

³⁹² Art 134 Abs 7 B-VG.

³⁹³ § 64 APAG.

der Verfassungsmäßigkeit der Einrichtung der APAB als Verwaltungsstrafbehörde und dem diesbezüglichen allfälligen Rückwirkungen auf die von ihr verhängten Verwaltungsstrafen darf auf das Kapitel 11.4.4.2 Ausführungen getroffen.

10.2.8 Das Inspektionssystem

Das Inspektionssystem, das laut APAG durch die APAB selbst durchzuführen ist, stellt wohl abseits des Behördenapparates selbst das größte Novum und die größte Herausforderung im Zuge der Gesetzesverwirklichung dar. Grundsätzlich ist das Kapitel rund um die Inspektionen in der VO 537/2014 geregelt. Daher spricht das APAG in seinen § 43 bis 50 APAG nur die jeweils zu regelnden Gebiete an und verweist auf die entsprechende Norm in der Verordnung. Das Inspektionsverfahren entspricht dem Monitoring-Verfahren, das durch Inspektoren, die bei der Behörde angestellt sind, oder von dieser herangezogen werden, um Inspektionen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, durchzuführen.³⁹⁴

Unter einer Inspektion versteht man gemäß Art 26 Abs. 1.a VO 537/2014 eine Qualitätssicherungsprüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die von einem Inspektor geleitet wird und keine Untersuchung nach Art 32 Abs. 5 der RL 2006/43/EG darstellt. Ein Inspektor ist demnach ein Prüfer, der die Voraussetzungen von Art. 32 Abs. 5 Unterabsatz 1 lit. a der VO 537/2014 erfüllt und bei einer zuständigen Behörde angestellt oder anderweitig von ihr beauftragt ist. Einer Inspektion unterliegen allerdings nur Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, wenn diese Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen. Der Ausgestaltung des APAG zufolge sind die Inspektoren bei der APAB angestellt. Die APAB beauftragt dann einen ihrer Inspektoren zur Durchführung einer Inspektion. Die Inspektion ist dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft mindestens eine Woche vorher anzukündigen. Gegen den Inspektionsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.³⁹⁵ Sofern die Notwendigkeit besteht, kann die APAB auch andere, nicht bei der Behörde angestellte Abschlussprüfer oder Sachverständige für die Durchführung einer Inspektion zusätzlich heranziehen. Dies vor allem, wenn Mängel festgestellt wurden oder bei einer Anfrage zur internationalen Zusammenarbeit nach § 78 APAG. Je nachdem, ob Unternehmen von öffentlichem Interesse, die unter § 221 Abs. 3 UGB fallen, geprüft werden, so sind die Inspektionen mindestens alle drei Jahre durchzuführen, oder, ob die Unternehmen von öffentlichem Interesse unter § 221 Abs. 1 und 2 UGB fallen, mindestens alle sechs

³⁹⁴ § 43-50 APAG.

³⁹⁵ § 43 und 15 APAG.

Jahre durchzuführen. § 221 UGB regelt die Größenklassen von Kapitalgesellschaften nach Bilanzsumme, Jahresumsatzerlös und Arbeitnehmer.

Unter einem Unternehmen von öffentlichem Interesse versteht man gemäß § 2 Z. 9 APAG grundsätzlich Unternehmen nach § 189a Z. 1 UGB. Das sind jene Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der RL 2014/65/EU.³⁹⁶ Allerdings wird in Angelegenheiten und Zuständigkeiten der APAB diese Definition von Art. 2 Abs. 3 VO 537/2014 dahingehend eingeschränkt, als dass Sparkassen, Genossenschaften und andere Unternehmen, die keine Gewinnerzielungsabsicht hegen, vom Anwendungsbereich der Verordnung ausgeschlossen werden können.

Laut dem Tätigkeitsbericht der APAB aus dem Jahre 2017, führten in diesem Kalenderjahr 22 Prüfungsgesellschaften 345 Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch.³⁹⁷ Im Kalenderjahr 2018 waren es 18 Prüfungsgesellschaften mit 318 durchgeführten Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.³⁹⁸ Für das Jahr 2019 ist noch kein Tätigkeitsbericht auf der Homepage der APAB abrufbar, lediglich eine Liste der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die im Jahr 2019 Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt haben. Diese Liste weist 18 Prüfungsgesellschaften auf.³⁹⁹ Ob dies immer dieselben Prüfungsgesellschaften sind, kann aus dem Tätigkeitsbericht nicht herausgelesen werden. Allerdings fand am 14.09.2016 im Bundesministerium für Finanzen, auf Einladung der KWT und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, eine Konferenz mittels Fachsymposium zum APAG und zum APRÄG statt, bei dem unter anderem ausgeführt wurde, dass in Österreich weniger als 20 Prüfungsgesellschaften zur Durchführung von Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse berechtigt sind. Hierbei wird auch erörtert, dass es sich in ganz Österreich um 350- 400 Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt.⁴⁰⁰ Diese Einschätzung steht im Gegenzug jener Angabe der APAB aus dem Jahre 2019 entgegen, denn die APAB hat in ihrem Bericht zur Auswahl und Überwachung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in Österreich von ca 206

³⁹⁶ § 189a Z. 1 UGB und § 2 Z. 9 APAG.

³⁹⁷ Vgl Homepage der APAB, Jahresbericht 2017, (eingesehen am 23.04.2020) <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

³⁹⁸ Vgl Homepage der APAB, Jahresbericht 2018, (eingesehen am 23.04.2020) <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

³⁹⁹ Vgl Homepage der APAB, (eingesehen am 23.04.2020) <https://www.apab.gv.at/register>.

⁴⁰⁰ Vgl Homepage der KSW, Konferenznachlese, (eingesehen am 24.04.2020) https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/wp/Nachlese_KWP-iwp_APAG-APRAEG_11-2016_web.pdf.

Unternehmen von öffentlichem Interesse gesprochen.⁴⁰¹ Die Unternehmen von Öffentlichem Interesse werden international als PIEs - Public Interest Entities In Europe- bezeichnet. Die Unternehmen von nicht öffentlichem Interesse werden demzufolge als NON-PIEs bezeichnet.⁴⁰²

Doch nicht jeder kann als Inspektor bestellt werden, es bedarf gemäß Art. 26 Abs. 5 VO 537/2014 spezifischer Anforderungen. Die Inspektoren müssen über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Berufserfahrung auf den Gebieten der Abschlussprüfung und Rechnungslegung verfügen und haben eine spezielle Ausbildung zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen zu absolvieren. Dabei dürfen sie nicht mehr aktiv für einen Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft arbeiten oder eine anderweitige berufliche Verbindung zu ihnen haben. Drei Jahre nach Beendigung seiner Abschluss- und Qualitätssicherungsprüfertätigkeit kann jemand als Inspektor eingestellt werden, wenn er beweisen kann, dass zwischen den zu prüfenden Gesellschaften und ihm kein Interessenskonflikt vorliegt.

In groben Zügen und ohne näher auf Details eingehen zu wollen, da dies nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, soll dargestellt werden, wie eine Inspektion abläuft. Diese gliedert sich in acht Schritte:

- 1) „Ankündigung: Dem Beaufsichtigten werden die Durchführung sowie der geplante Zeitraum der Inspektion in der Regel ein bis drei Monate vor Beginn der Inspektion angekündigt.
- 2) Koordination des Inspektionsablaufes: Die Koordination des Ablaufes einer Inspektion erfolgt unmittelbar nach Abfertigung des Inspektionsauftrags mit dem Beaufsichtigten. In diesem Zusammenhang wird dem Beaufsichtigten eine Anforderungsliste übermittelt, die sämtliche für eine Inspektion erforderlichen Unterlagen umfasst, die den Inspektoren im Rahmen der Inspektion zur Verfügung zu stellen sind.
- 3) Kick Off Meeting: Die Durchführung einer Inspektion beginnt mit einem Kick Off Meeting in den Räumlichkeiten des Beaufsichtigten.
- 4) Durchführung der Inspektion: Die Inspektion erstreckt sich auf die Angemessenheit und Wirksamkeit aller gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung des Beaufsichtigten.
- 5) Schlussbesprechung - vorläufiges Ergebnis: Die im Rahmen der Inspektion identifizierten Feststellungen und daraus resultierende Empfehlungen der APAB werden dem Beaufsichtigten im Rahmen einer Schlussbesprechung in Form eines vorläufigen Ergebnisses schriftlich mitgeteilt.

⁴⁰¹ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 24.04.2020)

<https://www.apab.gv.at/aufsicht/Markt%c3%bcberwachung>.

⁴⁰² Vgl Homepage der Accountancy Europe, (eingesehen am 24.04.2020)

<https://www.accountancyeurope.eu/publications/definition-public-interest-entities-europe/>.

- 6) Entwurf des Inspektionsberichts und Stellungnahme: Der Entwurf des Inspektionsberichts wird dem Beaufichtigten zur Durchsicht und Stellungnahme übermittelt.
- 7) Finaler Inspektionsbericht: Den Abschluss der Inspektion bildet der Inspektionsbericht, der die Basis für die Erstellung eines Maßnahmenbescheids bildet, sofern die APAB auf Grundlage der Feststellungen Empfehlungen vorschreibt.
- 8) (Gegebenenfalls) Ausfertigung des Maßnahmenbescheids: Die Erstellung und Abfertigung des Maßnahmenbescheids, mit dem die APAB Empfehlungen zur verpflichtenden Umsetzung im Prüfungsbetrieb vorschreibt, erfolgt durch die Gruppe B „Recht, Internationales & Qualitätssicherung.“⁴⁰³

Bei einer Inspektion gemäß Art. 26 Abs. 6 VO 537/2014 wird eine Bewertung des Aufbaus des internen Qualitätssicherungssystems vorgenommen. Nach Abschluss der Inspektion hat die APAB einen Inspektionsbericht gemäß Art. 26 Abs. 9 der VO 537/2014 zu erstellen. Nach erfolgter Prüfung kann der geprüfte Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei der APAB einen Antrag auf die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß § 35 APAG stellen, dem die APAB mittels Bescheid nachzukommen hat.⁴⁰⁴

10.2.9 Das Verfahren vor der Sonderbehörde

Die APAB kann vom Normunterworfenen nur mittels Antragsschreiben angerufen werden. Die APAB hat aber auch Aufgaben von sich aus wahrzunehmen, sodass der Normunterworfene von der Handlung der APAB informiert und gegebenenfalls zur Kooperation angehalten wird.

Das Antragsverfahren betrifft die Bereiche der Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen und der Prüferbestellung, die Eintragung in das Öffentliche Register, die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten, EWR-Vertragsstaaten oder Drittstaaten.

Sofern der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erstmalig beabsichtigt Abschlussprüfungen durchzuführen, ist dies bei der Behörde anzuzeigen und sie darüber zu informieren. Eine Informationspflicht besteht auch bei den Einträgen in das Öffentliche Register, die seitens des Abschlussprüfers und der Prüfungsgesellschaften auf dem neuesten Stand gehalten werden müssen. Dafür ist es notwendig, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die zu ändernden Informationen an die APAB übermittelt, damit diese die Änderung im Öffentlichen Register vornehmen kann. Ebenso haben die Abschlussprüfer und die Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaften

⁴⁰³ Homepage der APAB (eingesehen am 19.03.2020) <https://www.apab.gv.at/aufsicht/inspektionen>.

⁴⁰⁴ § 50 APAG.

im Bereich der Fortbildungsverpflichtung eine jährliche Meldung an die APAB über ihre absolvierten Fortbildungen zu erstatten. Sollte ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft abberufen werden oder diese von der Berechtigung zur Durchführung von Abschlussprüfungen zurücktreten und dadurch eine Löschung im Öffentlichen Register erforderlich sein, besteht auch hier eine Meldepflicht an die APAB. In allen anderen Aufgabenbereichen, wie beispielsweise der Inspektionstätigkeit, der Untersuchungen gegen vermeintliche Verstöße, in der Zusammenarbeit mit Behörden von EU-Mitgliedstaaten, der Marktüberwachung und Standardsetzung, EWR-Staaten oder Drittstaaten sowie bei der Betreuung des Öffentlichen Registers, hat die APAB die Verpflichtung selbst tätig zu werden. Auch bei der Vorschreibung der jährlichen Finanzierungsbeiträge hat die APAB von sich aus Bescheide zu erlassen. Sollte dagegen ein Rechtsmittel erhoben werden, kommt diesem keine aufschiebende Wirkung zu.

Von einem gesonderten Rechtsmittel ausgenommen ist die Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers, die Festsetzung seines Honorars und der durchzuführende Inspektionsauftrag. Auch im Bereich der Vorauszahlung für Inspektionen kommt dem Bescheid der APAB keine aufschiebende Wirkung zu.⁴⁰⁵ Ist ein Antrag an die APAB in einem der obigen Bereiche ergangen, hat die APAB ein Prüfverfahren einzuleiten, das dann in einen schriftlichen Bescheid mündet. Gegen diesen Bescheid kann das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erhoben werden.⁴⁰⁶ Dabei ist die Bescheidbeschwerde bei der APAB als belangten Behörde einzureichen, die dann im Zuge des Beschwerdevorverfahrens ihren Bescheid adaptieren oder bestätigen kann. Danach kann seitens des Beschwerdeführers der Vorlageantrag an die APAB eingereicht werden, der die APAB zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet. Ab dann sind alle Schriftsätze beim Bundesverwaltungsgericht einzureichen. Sollte die APAB in ihrer Entscheidungspflicht säumig werden, kann der Betroffene Säumnisbeschwerde ebenso an die APAB erheben. Holt die APAB innerhalb von drei Monaten nach Einlangen der Säumnisbeschwerde den Bescheid nicht nach, so sind alle Akten seitens der APAB an das Bundesverwaltungsgericht vorzulegen.

Gegen das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts kann die Möglichkeit zur Beschwerdeerhebung beim Verfassungsgerichtshof sowie die Möglichkeit zur ordentlichen oder außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof gegeben sein. Grundsätzlich hat jeder Bescheid aufschiebende Wirkung, es sei denn, diese wurde seitens des Gesetzgebers ausgeschlossen, wie bereits im obigen Absatz erörtert.⁴⁰⁷ Da das APAG keine konkreten Sonderbestimmungen zum Verfahrensrecht trifft, gilt das allgemeine Verwaltungsverfahrensrecht.

⁴⁰⁵ § 21 Abs.8 APAG, § 24 bis 78 APAG.

⁴⁰⁶ § 3 Abs. 4 APAG.

⁴⁰⁷ Vgl Hengstschläger, Verwaltungsverfahrensrecht, S. 371-505, 527-604.

10.2.10 Weitere Regelungen im APAG

Neben dem bereits erörterten enthält das APAG auch Verpflichtungen des Normadressaten gegenüber der APAB. Darunter fallen vor allem die umfassenden Meldeverpflichtungen, die der Normadressat zu befolgen hat. Diese betreffen abseits der Meldungen für die Eintragung in das Öffentliche Register vor allem die Meldungen bei Abberufung und Rücktritt von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, als auch Meldeverpflichtungen von Interessensvertretungen, nämlich jener der Kammer der Wirtschaftstrehänder und der Vereinigung der Österreichischen Revisionsverbände, bezüglich des Erlöschens einer Berufsberechtigung oder des Widerrufs einer Zulassung. Dazu kommt, dass jene Normunterworfenen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, zusätzlich einen jährlichen Transparenzbericht zu erstellen und zu veröffentlichen haben, der dann der APAB angezeigt werden muss.⁴⁰⁸

⁴⁰⁸ § 55 APAG, § 58-60 APAG.

11 Die Kontrolle über die APAB im österreichischen Verfassungsgefüge

Die Kontrolle der Staatsgewalt gliedert sich in die rechtliche Kontrolle, die wirtschaftliche Kontrolle, die politische Kontrolle und die Missstandskontrolle. Durch diese Kontrollen soll die Rechtmäßigkeit der Verwaltung, die der Gesetzgebung unterliegt, überprüft und sichergestellt werden.⁴⁰⁹

Die rechtliche Kontrolle wird durch die beiden öffentlich-rechtlichen Höchstgerichte, den Verfassungsgerichtshof und den Verwaltungsgerichtshof, durchgeführt und hat zum Ziel, die⁴¹⁰ „Sicherung der Rechtmäßigkeit des Staatshandelns“⁴¹¹ zu gewährleisten.

Andererseits wird die wirtschaftliche Kontrolle durch das Parlament veranlasst und von dem - je nach dem - Bundes- oder Landesrechnungshof zum Zweck, das Staatshandeln auf seine Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit hin überprüft.⁴¹²

Unter der politischen Kontrolle versteht man „Verantwortlichkeit der Regierungen gegenüber dem Parlament. Eine politische Kontrolle ist die sachlich umfassendste Form der Kontrolle.“⁴¹³ Dabei ist der Anwendungsbereich sehr breit gefasst und reicht von der Überprüfung auf rechtmäßiges oder unwirtschaftliches Verhalten bis hin zur Frage der politischen Zweckmäßigkeit.

Die Volksanwaltschaft hingegen ist jene Kontrollinstanz, die Missstände innerhalb der Verwaltungsorganisation aufdecken und verfolgen soll, die durch unfreundliches oder unnötig kompliziertes Verhalten gegenüber dem Normunterworfenen geschieht.⁴¹⁴

Durch die Ausgliederung von Aufgaben und hoheitlichen Tätigkeiten von einer Gebietskörperschaft auf einen öffentlich- rechtlichen Rechtsträger wird die Verbindung und damit auch die Kontrolle zwischen Gebietskörperschaft und Rechtsträger gelockert.⁴¹⁵

Inwiefern und in welcher Intensität die parlamentarische Kontrolle von einer Anstalt öffentlichen Rechts vorzunehmen ist, ergibt sich aus der Weisungsfreiheit gem. Art 20 Abs. 2 B-VG und dem Aufsichtsrecht der Oberbehörde gegenüber den Organen der Anstalt.

⁴⁰⁹ Vgl Baumgartner, Ausgliederung und öffentlicher Dienst, S. 84.

⁴¹⁰ Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 279-283.

⁴¹¹ Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 280.

⁴¹² Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 281.

⁴¹³ Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 281.

⁴¹⁴ Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 281-283.

⁴¹⁵ Vgl Korinek, Staatsrechtliche Bedingungen und Grenzen der Ausgliederung und Beileihung, S. 46 ff.

11.1 Kontrolle im Wege des parlamentarischen Interpellationsrechts

Art. 52 Abs. 1 B-VG normiert das parlamentarische Kontrollrecht des Nationalrates und des Bundesrates gegenüber der Geschäftsführung der Bundesregierung. Art. 52 Abs. 2 B-VG dehnt dieses Kontrollecht auch auf die Unternehmungen des Bundes aus, bei denen der Bund mindestens zu 50 Prozent am Stammkapital, Grund- oder Eigenkapital beteiligt ist, sofern diese der Rechnungshofkontrolle unterliegen. Das parlamentarische Kontrollrecht wird durch die Ausübung des Interpellationsrechtes durchgeführt. Unter Interpellationsrecht versteht man das Fragerecht des Nationalrates oder des Bundesrates.⁴¹⁶ Anknüpfungspunkt im Falle der APAB ist allerdings nicht die Frage der Beteiligung des Bundes an dem ausgegliederten Rechtsträger als Anstalt öffentlichen Rechts, die zur Gänze in Bundeseigentum steht, sondern vielmehr die Frage der ausübenden Tätigkeiten, die die APAB mittels ihrer Organe durchzuführen ermächtigt ist. Da die APAB, wie in vorangegangenen Kapiteln erörtert, hoheitliche Tätigkeiten auszuführen befähigt ist, kann also der Schluss gezogen werden, dass grundsätzlich die parlamentarische Kontrolle auch auf den ausgegliederten Rechtsträger als Anstalt öffentlichen Rechts anwendbar ist. Die Frage, die es allerdings noch zu klären gilt ist, ob die APAB und ihre Organe selbst und direkt der parlamentarischen Kontrolle unterliegen, oder ob der Nationalrat oder der Bundesrat das Interpellationsrecht über die übergeordnete Organisationseinheit, in unserem Fall das BMF, ausüben muss. Aufschluss bringt Art. 52 B-VG, der auf die Geschäftsführung der Bundesregierung Bezug nimmt. „Die Geschäftsführung besteht bei ausgegliederten Einrichtungen in der Wahrnehmung der Ingerenzmöglichkeiten der Bundesregierung und der ressortzuständigen Mitglieder in der Art ihrer Ausübung oder auch Nichtausübung. Angelegenheiten der Geschäftsführung durch die Organe der ausgegliederten Einrichtung zählen jedoch keinesfalls zur Geschäftsführung der Bundesregierung.“⁴¹⁷ Durch die B-VG Novelle BGBl 508/1993 wurde der Art 52 B-VG um den Abs. 2 ergänzt, der aber, so der Verfassungsgesetzgeber, lediglich als Klarstellung des tatsächlich gelebten Abs. 1 B-VG dient und nicht so zu verstehen ist, als dass nun auch die Unternehmungen des Bundes dem Interpellationsrecht unterliegen.⁴¹⁸ Der Wortsinn des Art. 52 Abs. 2 B-VG allerdings würde dennoch in diese Richtung zu verstehen sein, als dass das Interpellationsrecht ausgedehnt worden ist. Allerdings bekräftigt in diesem Zusammenhang Art 52 Abs. 1a B-VG die Ausschüsse des Nationalrates und des Bundesrates „die Anwesenheit des Leiters eines gemäß Art. 20 Abs. 2 weisungsfreien Organs in den Sitzungen der Ausschüsse zu verlangen und diesen zu allen Gegenständen der Geschäftsführung zu befragen.“

⁴¹⁶ Vgl Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 183.

⁴¹⁷ Bußjäger, Parlamentarische Kontrolle und Ausgliederung, S. 28.

⁴¹⁸ Vgl Ausschussbericht zur B-VG Novelle BGBl 508/1993, 1142BlgNR 18.GP,5.

Im Falle der APAB ist dies gem. § 14 Abs. 4 APAG der Finanzausschuss, im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren allerdings wurde die Angelegenheit im Ausschuss für Wirtschaft und Industrie des Nationalrates und im Wirtschaftsausschuss im Bundesrat behandelt.⁴¹⁹ Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass der Vorstand der APAB unmittelbar zur Auskunftspflicht gegenüber dem Nationalrat und dem Bundesrat auf deren Verlangen hin verpflichtet ist und keine direkte parlamentarische Anfrage an die ausgegliederte Anstalt des öffentlichen Rechts möglich ist, sondern nur an dessen Oberbehörde, das BMF. Die Auskunftserteilung des BMF gegenüber dem Parlament betreffend die Tätigkeiten der APAB wird allerdings spärlich ausfallen, ist die APAB doch weisungsfrei und unabhängig agiert und dem Bundesminister nur zur Auskunft verpflichtet ist.⁴²⁰

Nach eingehender Recherche konnte der jährliche Tätigkeitsbericht des Vorstandes der APAB aus den letzten drei Jahren auf der Homepage der APAB gefunden werden. Nach erfolgter Kontaktaufnahme mit der Parlamentsdirektion und auf Nachfrage, ob die APAB ihrer Verpflichtung zur jährlichen Berichtsvorlage an den Finanzausschuss gemäß § 14 Abs. 4 APAG nachgekommen sei, hat die Parlamentsdirektion geantwortet, dass bislang keine Berichte seitens der APAB aufgrund der Verpflichtung nach § 14 Abs. 4 APAG dem Finanzausschuss vorgelegt wurden. Der Sprecher des Vorstandes der APAB hat auf dieselbe Frage hin geantwortet, dass „die Quartalsabschlüsse der APAB dem Finanzausschuss über das BMF zur Verfügung gestellt, die Jahresabschlüsse direkt übermittelt [werden].“⁴²¹ Dieser Auffassungsunterschied kann lediglich festgestellt, aber aus der Sphäre der Verfasserin dieser Arbeit nicht weiter untersucht werden. Ebenso hat die Parlamentsdirektion auf die Frage hin, ob jemals eine parlamentarische Anfrage über die APAB an das BMF gerichtet wurde und ob der Vorstand der APAB bereits einmal gemäß Art 52 Abs. 1a B-VG durch den Finanzausschuss geladen wurde, verneinend geantwortet.⁴²² Sofern die APAB der gesetzlichen Verpflichtung gemäß § 14 Abs. 4 APAG tatsächlich nicht nachgekommen ist, handelten die Organe der APAB rechtswidrig, allerdings ohne rechtliche Konsequenz. Es liegt sodann die Vermutung nahe, dass die demokratische Aufsicht gegenüber der APAB sehr vage ist.

11.2 Kontrolle durch den Rechnungshof

⁴¹⁹ Vgl Homepage des Parlaments (eingesehen am 08.04.2020)

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II/I_01012/index.shtml#tab-ParlamentarischesVerfahren.

⁴²⁰ § 14 APAG.

⁴²¹ Emailverkehr zwischen dem Sprecher des Vorstandes der APAB und der Dissertantin, Mag. Katja Rulofs, vom 02.04.2020.

⁴²² Vgl Emailverkehr zwischen der Parlamentsdirektion und der Dissertantin, Mag. Katja Rulofs, vom 22.04.2020.

„Dem Rechnungshof (RH) sind Aufgaben der wirtschaftlichen Kontrolle überantwortet. Diese Art der Kontrolle wird auch als Gebarungskontrolle bezeichnet, wobei unter Gebarung die Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft der öffentlichen Hand zu verstehen ist. (...) Die Beurteilung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zielt (...) auf eine umfassende Prüfung der Effektivität und Effizienz beim Einsatz öffentlicher Gelder und schließt auch verwaltungspolitische Erwägungen mit ein.“⁴²³ Art. 126b B-VG statuiert, dass der Rechnungshof die „gesamte Staatswirtschaft des Bundes, die Gebarung von Stiftungen, Fonds und Anstalten zu überprüfen [hat], die von Organen des Bundes oder von Personen (Personengemeinschaften) verwaltet werden, die hierzu von Organen des Bundes bestellt sind.“ Darunter fällt auch die APAB. Auf schriftliche Anfrage hin wurde der Rechnungshof am 2. April 2020 via Email auf Nachfrage meinerseits gefragt, ob die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde bereits seitens des Rechnungshofes durch seine Gebarungsprüfung hin geprüft wurde. Am 7. April 2020 erwiderte der Rechnungshof via Email: „Der Rechnungshof trifft seine Aussagen auf der Basis von Zahlen, Daten und Fakten. Das bedeutet, dass er sich insbesondere im Rahmen von Gebarungsüberprüfungen äußert. Die Kernaussagen zu diversen Themen basieren auf Erkenntnissen aus Prüfungen. Die APAB wurde seit der Gründung im Jahr 2016 noch nicht vom Rechnungshof geprüft.“⁴²⁴

11.3 Die gerichtliche Kontrolle

Gegen rechtswidrig oder gar nicht ergangene Bescheide der APAB können Rechtsmittel an das Bundesverwaltungsgericht ergriffen werden. Gegen die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts besteht die Möglichkeit, den Verfassungsgerichtshof und den Verwaltungsgerichtshof anzurufen. Der Verwaltungsgerichtshof ist bei der Revision von rechtswidrigen Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes oder dessen Säumigkeit im Wege des Fristsetzungsantrages durch den Revisionswerber anzurufen.⁴²⁵ Der Verfassungsgerichtshof kann gegen Erkenntnisse des Bundesverwaltungsgerichtes im Zuge der Verfassungsbeschwerde gemäß Art 144 B-VG angerufen werden, sofern das Erkenntnis den Beschwerdeführer in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt (Grundrechtsbeschwerde), oder das Erkenntnis unter Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung oder eines verfassungswidrigen Gesetzes den Beschwerdeführer in seinen Rechten verletzt. Im Zuge des Normprüfungsverfahrens kann der Verfassungsgerichtshof ex officio Gesetze

⁴²³ Berka, Verfassungsrecht⁵, S. 285, 287.

⁴²⁴ Emailverkehr zwischen dem Rechnungshof und der Dissertantin Mag. Katja Rulofs vom 07.04.2020.

⁴²⁵ Hierunter zählen, sofern die Antragslegitimation vorliegt, Erkenntnisse und Beschlüsse.

auf ihre Verfassungsmäßigkeit und Verordnungen auf ihre Gesetzmäßigkeit hin überprüfen.⁴²⁶ Die Prüfungsbefugnis hinsichtlich Verordnungen ist insbesondere im Hinblick auf die Verordnungsbefugnis der APAB von Bedeutung.

Im Zuge der Amtshaftung muss der Kläger den ordentlichen Rechtsweg der Zivilgerichtsbarkeit beschreiten. Hierzu ist in erster Instanz das örtlich zuständige Landesgericht gemäß § 9 AHG zuständig. Gegen dessen Urteil kann der OGH mittels Revision gemäß § 502ff ZPO angerufen werden. Gegen Beschlüsse des zuständigen Landesgerichts kann Rekurs gemäß § 514 ff ZPO ergriffen werden.

Ein weiteres Korrektiv stellt die Anrufung des EUG und des EUGH dar. Betreffend der in dieser Arbeit zugrundeliegenden Thematik wird nur auf Klagemöglichkeiten eingegangen, die eine wesentliche Rolle für die einzelne natürliche oder juristische Person im Bezug auf das APAG und seinen zugrundeliegenden europäischen Rechtsakte spielen könnten.

Wesentlich dabei ist vor allem das Vorabentscheidungsverfahren, das seitens der natürlichen oder juristischen Person im Zuge eines Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht angestrebt werden kann, sofern fraglich ist, ob eine „bestimmte nationale Maßnahme, die auf dem fraglichen nationalen Gesetz fußt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Der EuGH darf keinesfalls über die Auslegung nationalen Rechts befinden (*Costa/ENEL*, Slg. 1964, 1251). Daher darf ein nationales Gericht dem EuGH nicht die abstrakte Frage vorlegen, ob eine gewisse nationale Regelung mit dem EU-Recht vereinbar sei.“⁴²⁷

Des Weiteren kann die Nichtigkeitsklage als passiv legitimierte natürliche oder juristische Person, sofern die Voraussetzungen der Klagebefugnis nach Art 263 AEUV vorliegen, gegen Rechtsakte eingereicht werden, die den Kläger unmittelbar und individuell betreffen, was bei Verordnungen oder nichtumgesetzten Richtlinien beispielsweise der Fall ist. Die Nichtigkeitsklage richtet sich allerdings nur gegen die Institutionen der EU.

Das Vertragsverletzungsverfahren ist für die natürliche oder juristische Person nur insofern relevant, als dass durch sie Verstöße an die Europäische Kommission im Bezug auf die Vertragsverletzung des Mitgliedstaates gemeldet werden können. Zugerechnet werden den Mitgliedstaaten auch Verstöße von

⁴²⁶ Vgl. Art. 129-148 B-VG; siehe auch: Berka, *Verfassungsrecht*⁵, 348, 349. Hier wird Abstand von der konkreteren Ausführung von den Zuständigkeiten des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes genommen, die nicht im Zusammenhang mit der Behörde APAB gebracht werden könnten. Ebenso soll hier grundlegend nur das Korrektiv der beiden Höchstgerichte angesprochen werden und nicht deren konkrete Zuständigkeit oder Ausgestaltung.

⁴²⁷ Lorenzmeier, *Europarecht schnell erfasst*⁵, S. 261.

Unternehmen, die der Bund entweder in Privatrechtsform oder öffentlicher Rechtsform gegründet hat.⁴²⁸

Hier sollte auch das Recht des Einzelnen auf die Einhaltung der Grundrechte, sowohl jener des nationalen Rechts als auch jene der europäischen Grundrechtecharta genannt werden. Je nachdem, ob sich der Normadressat vor dem Bundesverwaltungsgericht gegen den materiellen Inhalt einer europäischen Verordnung wendet, sind europäische Grundrechte und Grundsätze heranzuziehen, wird ein nationales Gesetz, eine Verordnung oder ein Bescheid beanstandet, sind die nationalen Grundrechte zur Prüfung heranzuziehen.⁴²⁹

Grundsätzlich können auch natürliche Personen und nichtstaatlichen Organisation oder Personengruppen mittels Individualbeschwerde den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte anrufen, sofern sich diese in ihren Rechten auf Grundlage der EMRK durch einen Mitgliedstaat der EMRK verletzt sehen und den innerstaatlichen Instanzenzug ausgeschöpft haben.⁴³⁰

Die Möglichkeit zur Anrufung dieser Höchstgerichte stellt das unmittelbarste Instrument dar, das dem Normunterworfenen als Kontrollmechanismus zuteil wird.

⁴²⁸ Vgl Frenz, Handbuch Europarecht⁵, S. 739-790, 793-850.

⁴²⁹ Vgl Lorenzmeier, Europarecht schnell erfasst⁵, S. 89-104.

⁴³⁰ Art 34 EMRK.

12 Die Errichtung einer neuen Behörde- wäre eine Alternative möglich gewesen?

Im zweiten Teil des APAG findet sich beginnend mit § 3 APAG eine konkrete Ausgestaltung der neuen Abschlussprüferaufsichtsbehörde, die in ihrem Aufbau der Finanzmarktaufsichtsbehörde⁴³¹ sehr ähnelt.

Den Begriff „Finanzmarkt“ kann man zumindest unter drei verschiedenen Gesichtspunkten definieren. In der Ökonomie wird darunter ein Markt verstanden, der „einen Handel von Geld und geldwerten Titeln unter den Marktteilnehmern“⁴³² ermöglicht. Aus europarechtlicher Sicht jedoch erscheint eine einheitliche Definition des Begriffes nicht vorherrschend, wengleich allen Begriffen dieselbe Bedeutung zukommt.⁴³³ „Die Europäische Kommission spricht vom „Europäischen Finanzmarkt“, substituiert den Begriff in anderen Dokumenten durch „EU-Finanzsystem“, „Europäischen Binnenmarkt für Finanzdienste“, „Europäischen Finanzraum“, „Europäischen Finanzsektor“ oder „Finanzbinnenmarkt“.“⁴³⁴ B. Raschauer subsumiert unter dem Begriff „Finanzmarkt“ all jene „Institutionen und Verfahren für den Austausch von (nichtkörperlichem) Vermögen“.⁴³⁵

Vom „Finanzmarkt“ zu unterscheiden ist das Wesen der „Finanzaufsicht“. Hierbei handelt es sich um einen Begriff unter dem einerseits die Regulierung, also das Erstellen eines Regulierungskonstrukts, und andererseits die tatsächliche Aufsicht darüber, verstanden werden kann. Diese terminologische Abgrenzung spiegelt die Rollenverteilung der Europäischen Union und der Nationalstaaten im Finanzsektor wider. Während der gesetzliche Rahmen aufgrund von umzusetzenden Richtlinien und zu implementierenden Verordnungen durch die Europäischen Akteure festgesetzt wird, obliegt den einzelnen Staaten die tatsächliche Ausgestaltung der Aufsicht über den Finanzmarkt. In der Rechtsetzungspraxis müssen jedoch auch internationale Regulierungen und das so genannte „*soft law*“ berücksichtigt werden. Das Zusammenspiel dieser Akteure unterstreicht die Wichtigkeit eines global stabilen und funktionierenden Finanzmarktes. Der Staat hat die Pflicht, einen stabilen Finanzmarkt zu gewährleisten.⁴³⁶ Auf nationaler Ebene kann sohin die Finanzaufsicht dahingehend definiert werden, dass im Falle, dass „der Markt nicht in der Lage ist, Finanzstabilität sicherzustellen,

⁴³¹ § 1 ff FMABG, BGBl. I Nr. 159/2015.

⁴³² Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 23.

⁴³³ Vgl Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 21.

⁴³⁴ Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 21.

⁴³⁵ B. Raschauer, Finanzmarktaufsichtsrecht, S.1.

⁴³⁶ Vgl Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 123-126. ebenso

N. Raschauer, Aktuelle Strukturprobleme des europäischen und österreichischen Bankenaufsichtsrechts, S. 7.

die staatliche Aufsicht verpflichtet ist, korrigierend einzugreifen (Funktionsschutztheorie staatlicher Finanzaufsicht).⁴³⁷

Es wird im folgenden Kapitel auf die FMA und dessen gesetzliche Grundlage eingegangen und die Möglichkeit anhand bestehender europarechtlicher Rahmenbedingungen geprüft, ob eine Eingliederung der Aufgaben, die das APAG der APAB übertragen hat, an die FMA ebenso erfolgen hätte können, ohne dass der Gesetzgeber einen neuen Behördenapparat errichten hätte müssen.

12.1 Die Finanzmarktaufsichtsbehörde - FMA

Die erste österreichische Finanzmarktaufsichtsbehörde wurde im Jahr 2001 mit dem Finanzmarktaufsichtsgesetz, kurz FMABG, Stammfassung BGBl. I Nr. 97/2001 errichtet und nahm ihre Tätigkeit am 01.04.2002 auf.⁴³⁸ Bis dahin wurden in Österreich die Bundesministerien mit den Aufgaben der dann errichteten Finanzmarktaufsichtsbehörde betraut. Die FMA wurde als weisungsfreie Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestaltet.⁴³⁹ Die FMA als ausgegliederter Rechtsträger handelt selbstständig, das bedeutet, dass ihr Handeln nicht der Gebietskörperschaft, also dem BMF, zugerechnet wird.⁴⁴⁰

So, wie die Finanzkrise der Jahre 2007 und 2008 den Bereich der Abschlussprüfertätigkeit und deren Aufsicht wesentlich beeinflusst hat, so hat sie durch den Zusammenbruch des Finanzmarktsystems in den USA und in Europa zu einer wesentlichen Neustrukturierung des Finanzmarktaufsichtssystems geführt. Wie die Krise zeigte, war das bislang existierende Finanzmarktaufsichtssystem offenbar nicht genügend geeignet, um eine solche Finanzkrise abzuwenden. Daher wurde die europäische Finanzmarktaufsicht und sohin auch die österreichische Finanzmarktaufsicht grundlegend reformiert.⁴⁴¹ „Das österreichische Kapitalmarktrecht ist nicht in einem einzigen umfassenden Gesetz geregelt, vielmehr setzt es sich aus mehreren Quellen zusammen, wovon die folgenden fünf Gesetze den Kern bilden: Das Börsegesetz, Kapitalmarktgesetz, Wertpapieraufsichtsgesetz, Übernahmegesetz und das Finanzmarktaufsichtsgesetz.“⁴⁴²

⁴³⁷ Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 125.

⁴³⁸ § 25 Abs. 1 FMABG.

⁴³⁹ § 1 FMABG.

⁴⁴⁰ Vgl Tassar, Bundesverfassungsrechtliche Organisationsprinzipien staatlichen Handelns und Ausgliederung, S. 844.

⁴⁴¹ Vgl Ebner, Ursprünge der Finanzkrise, S. 121-135.

⁴⁴² Kalss, Kapitalmarktrecht, S. 6.

In der weiterfolgenden Arbeit wird von der aktuell geltenden Fassung des FMABG BGBl I Nr. 23/2020 beziehungsweise in der Fassung BGBl. I Nr. 34/2015, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des APAG, ausgegangen.

12.2 Die Parallelen zwischen dem FMABG und dem APAG

Die FMA wurde nach dem sogenannten *Integrierten Modell*, das eine Allfinanzaufsicht vorsieht, die jedwede Kompetenz zur Aufsicht im Finanzbereich wahrnimmt und die Ziele einer funktionierenden Aufsichtsbehörde verfolgt, eingerichtet. Für die Errichtung der Finanzmarktaufsichtsbehörde stützt sich der Gesetzgeber auf Art 10 Abs. 1 Z. 5 B-VG.⁴⁴³ § 1 FMABG stattet die Behörde mit der Kompetenz zur Aufsicht über Banken, Versicherungen, Wertpapiere und Pensionskassen aus und richtet sie als weisungsfreie Anstalt des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ein.⁴⁴⁴ Während das FMABG die Errichtung und Organisation der Finanzmarktaufsichtsbehörde regelt, findet ihre Aufsichtstätigkeit nähere Ausgestaltung in den für ihre Zuständigkeiten einschlägigen Materien Gesetzen wie dem BWG, WAG, InvFG, BetFG, SpG, BSpG, HypBG, PfBrG, EGVG, BörseG, VAG, KFZ-Haftpflichtversicherungsg, PKG, KMG, HGB, AktG, GmbHG, NBG.⁴⁴⁵

Bereits auf den ersten Blick ist erkennbar, dass der Wortlaut des § 1 Abs. 1 FMABG jenem des § 3 APAG, abgewandelt auf den jeweiligen Zuständigkeitsbereich, fast ident ist. Während das APAG seine gesamten Kompetenzen und Befugnisse gleichsam wie seine Behördeneinrichtung regelt, beschränkt sich das FMABG auf die ledigliche Ausgestaltung der FMA. Auch die Organe der APAB gleichen jener der FMA. Während der Vorstand der APAB gemäß § 6 Abs. 1 APAG zwei Mitglieder hat, besteht auch der Vorstand der FMA gemäß § 5 Abs. 1 FMABG aus zwei Mitgliedern. Ebenso zählt der Aufsichtsrat zu den Organen der FMA. Dieser besteht allerdings aus insgesamt acht Mitgliedern und zwei weiteren kooptierten Mitgliedern.⁴⁴⁶ Der Aufsichtsrat der APAB hingegen bestand in der Stammfassung aus insgesamt sechs Mitgliedern, nun nur noch aus vier.⁴⁴⁷

Während bei der APAB eine Qualitätsprüfungskommission gemäß § 12 APAG eingerichtet ist, ist im BMF ein Finanzmarktstabilitätsgremium eingerichtet, das zur Stärkung der Finanzmarktstabilität und

⁴⁴³ Vgl Ladler, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, S. 140, 141.

⁴⁴⁴ § 1 Abs. 1 FMABG.

⁴⁴⁵ Vgl Kalss, Kapitalmarktrecht, S. 67, 68.

⁴⁴⁶ § 8 Abs. 1 FMABG.

⁴⁴⁷ § 9 Abs. 1 APAG.

zur Reduzierung des systematischen und prozyklisch wirkenden Risikos beitragen soll.⁴⁴⁸ Die Aufgaben der beiden Gremien können jedoch nicht miteinander verglichen werden.

In punkto Personal hat § 15 FMABG die Überleitung des Personals der von der Ausgliederung betroffenen Abteilungen aus dem BMF an die FMA geregelt. Dies zeigt vor allem, dass auf bestehende Expertise bei der Errichtung der Behörde seitens des Gesetzgebers zurückgegriffen wurde. Solch eine Bestimmung ist dem APAG fremd. Es wurden auf Nachfrage an den Sprecher des Vorstandes der APAB keine Mitarbeiter, weder des AeQ noch der QKB noch von dem damaligen Bundesministerium für Wissenschaft Forschung und Wirtschaft, in dem die Geschäftsstelle der QKB eingerichtet war, an die APAB übertragen oder von der APAB übernommen.⁴⁴⁹ Es bleibt fraglich, warum hier auf die bestehende Expertise nicht zurückgegriffen wurde.

Auch die Aufsicht über die FMA gleicht jener der APAB. Mit dem Zuständigkeitsübergang im Gesetzgebungsprozess vom damaligen Bundesministerium für Wissenschaft Forschung und Wirtschaft an das BMF, ist das BMF nun der Aufsicht gegenüber der APAB und der FMA verpflichtet.⁴⁵⁰ Wie auch die APAB gemäß § 72 APAG ist die FMA gemäß § 21a FMABG zur Zusammenarbeit mit den europäischen Aufsichtsbehörden verpflichtet. Über Beschwerden gegen Bescheide der FMA entscheidet gemäß § 22 FMABG das Bundesverwaltungsgericht durch Senat, ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen bei Bescheiden, bei denen weder eine primäre Freiheitsstrafe noch eine 600 EURO übersteigende Geldstrafe verhängt wurde. Nun ist auch nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber des APAG über Beschwerden gegen Bescheide der APAB den Senat eingesetzt hat, und nur in Fällen des § 65 Abs. 1 und § 26 Abs. 4 und 6 ein Einzelrichter entscheidet.⁴⁵¹ Auch die FMA hat die Kompetenz zur Verordnungsermächtigungen - neben der Bescheiderlassung - inne und handelt somit hoheitlich.⁴⁵² Die FMA ist ebenso Verwaltungsstrafbehörde.⁴⁵³

12.3 Die Zuständigkeiten und Kompetenzen der FMA

§ 1 FMABG überträgt der FMA die Durchführung der Bankenaufsicht, der Versicherungsaufsicht, der Wertpapieraufsicht und der Pensionskassenaufsicht. Welche Aufsichtstätigkeiten genau darunter fallen

⁴⁴⁸ §§ 2ff FMABG.

⁴⁴⁹ Emailverkehr zwischen dem Sprecher des Vorstandes der APAB und Mag. Rulofs vom 07.05.2020.

⁴⁵⁰ § 16 FMABG, § 14 APAG.

⁴⁵¹ § 3 Abs. 4 APAG.

⁴⁵² Vgl B. Raschauer, Finanzmarktaufsichtrecht, S. 96, 97.

⁴⁵³ § 22 FMABG.

wird in § 2 FMABG sowie in einzelnen Aufsichtsgesetzen näher erörtert.⁴⁵⁴ Im Zuge zahlreicher Novellierungen, bedingt auch durch die europäische Rechtsetzungspraxis, sind der FMA im Laufe der Zeit immer mehr Aufsichtsgebiete übertragen worden. Die jüngste Übertragung erfolgte im Jahre 2015, durch die die FMA fortan auch als nationale Abwicklungsbehörde im neuen europäischen Bankensanierungs- und Abwicklungsregime tätig sein soll.⁴⁵⁵

Von gegenständlichem Interesse ist allerdings die Wahrnehmung der Aufsichtstätigkeit der FMA nach der VO 537/2014, denn aus dieser ergeben sich im Bereich der Abschlussprüferaufsicht sowohl Kompetenzen der FMA als auch der APAB. In weiterer Folge wird daher lediglich auf diese Zuständigkeiten eingegangen. Die VO 537/2014 ist grundsätzlich, mit Ausnahme der Revisionsverbände von Kreditgenossenschaften und für den Sparkassenprüfungsverband, auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse anzuwenden. Unternehmen von öffentlichem Interesse werden in Art. 2 Nr 13 der RL 2014/56/EU zur Änderung der RL 2006/43/EG definiert und durch § 189a Z 1 lit a bis d UGB in nationales Recht umgesetzt.

§ 189a. UGB trifft für das dritte Buch folgende Begriffsbestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse:

- a) **Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere** zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art 4 Abs. 1 Nr. 21 der RL 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der RL 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind;
- b) **Kapitalgesellschaften**, die Kreditinstitute im Sinn des Art 4 Abs. 1 Nr. 1 der VO (EU) Nr. 575/2013 über **Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen** und zur Änderung der VO (EU) Nr. 646/2012, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 – mit Ausnahme der in Art 2 Abs. 5 der RL 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der RL 2002/87/EG und zur Aufhebung der RL 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannten Kreditinstitute – sind;
- c) Kapitalgesellschaften, die **Versicherungsunternehmen** im Sinn des Art 2 Abs. 1 der RL 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. Nr. L 374 vom 31. 12. 1991 S. 7, sind oder
- d) **Unternehmen, die** ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz unter Verweis auf diese Bestimmung **als solche bezeichnet werden**.

⁴⁵⁴ § 1ff FMABG.

⁴⁵⁵ Vgl Homepage der FMA (eingesehen am 10.05.2016) <https://www.fma.gv.at/>.

§ 43 Abs. 1a BWG präzisiert weiters, dass „BWG-Kreditinstitute“, ungeachtet ihrer Rechtsform als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Ebenso sind gemäß § 189a Z 1 lit c UGB iVm § 136 Abs. 1 Z 1 bis 3 VAG 2016 Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen sowie kleine Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform erfasst. Nach § 189a Abs. 1 lit d UGB iVm § 27 Abs. 4 BörseG 2018 werden Börseunternehmen – die Wiener Börse AG - vom Begriff der Unternehmen von öffentlichem Interesse ebenfalls mitumfasst.

Nicht unter den Begriff der Unternehmen von öffentlichem Interesse zählen beispielsweise E-Geld Institute, kleine Versicherungsvereine, deren Gegenstand die ledigliche Vermögensverwaltung ist, sowie Pensionskassen. Die APAB und die FMA haben in dieser gemeinsamen Angelegenheit ein Rundschreiben betreffend spezifischer Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bestellung von Abschlussprüfern bei Unternehmen von öffentlichem Interesse herausgegeben.⁴⁵⁶ Die Zuständigkeiten der Aufsicht von den meisten oben genannten Unternehmen von öffentlichem Interesse obliegt der FMA. Diese Aufsicht erstreckt sich auch auf Abschlussprüfungen, wo nicht die APAB sondern die FMA Aufsichtsbehörde ist. Davon unberührt bleiben jedoch die Bestimmungen des APAG rund um den Erwerb und den Verlust von Bescheinigungen, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigen. So ist beispielsweise die FMA gemäß § 61 BWG für die Aufsicht über die Durchführung und Bestellung von Abschlussprüfern im Anwendungsbereich des BWG die zuständige Behörde, die die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Anwendung des Art 16 und 17 der VO 537/2014 zu gewährleisten hat. Auch Kreditinstitute unterliegen in Abschlussprüferangelegenheiten gemäß Art. 12 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 537/2014 der Aufsicht der FMA. Teile der RL 2006/43/EG wurden somit in den §§21d, 43,57,60a,61,62,63,63a und 63a umgesetzt.⁴⁵⁷ In § 260ff VAG 2016 wird die FMA als Aufsichtsbehörde für die Bestellung und Durchführung von Abschlussprüfern ermächtigt. Auch hier ergibt sich diesbezüglich keine Zuständigkeit der APAB.

Ebenso ist die FMA gemäß § 71 ff WAG 2018 als Aufsichtsbehörde für die Bestellung und Durchführung von Abschlussprüfungen im Bereich der Wertpapieraufsicht zuständig. Die FMA hat dazu in den einschlägigen Gesetzen ebenso die Ermächtigung, Verordnungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen, deren Aufsicht in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, zu erlassen und

⁴⁵⁶ Vgl Homepage der APAB, Gemeinsames Rundschreiben der FMA und der APAB betreffend spezifische Fragestellungen zur Verordnung (EU) Nr. 537/2014 in Zusammenhang mit der Bestellung von Abschlussprüfern bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE), (eingesehen am 5.5.2020)

<https://www.apab.gv.at/recht/rundschreiben>.

⁴⁵⁷ Art 15 und Art XI BWG.

Sanktionen gegenüber Abschlussprüfern zu erteilen, die gegen eine ihrer Verordnungen oder des jeweilig einschlägigen Materiengesetzes verstoßen.⁴⁵⁸

Es zeigt sich hier somit, dass der Normadressat im Bereich der Abschlussprüfungen, also der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft, strikt zu unterscheiden hat, welche nun die tatsächliche Aufsichtsbehörde ist und demnach, welche Verordnungen bei der Prüfungstätigkeit einzuhalten sind.

12.4 Wäre die Eingliederung der Zuständigkeiten der APAB in die Finanzmarktaufsichtsbehörde möglich und zielführend gewesen?

Im Zusammenhang mit der Finanzmarktregulierungsreform hat die Europäische Kommission auch das weitere Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung im Grünbuch am 13.10.2010 vorgelegt. Die gesetzlichen Konkretisierungen und Weiterentwicklungen im Bereich der Abschlussprüfung sollten wesentlich zur erhöhten Finanzstabilität beitragen. Spezieller Fokus wurde dabei auf die Regelungen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gelegt, die durch die VO 537/2014 wesentlich verschärft wurden. Damit ein reibungslos funktionierender Binnenmarkt durch einen hohen Maßstab an Verbraucher- und Anlegerschutz gewährleistet werden konnte, wurde im Bereich der Abschlussprüfertätigkeit der rechtliche Fokus vor allem auf die Integrität, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verantwortung, Transparenz und Verlässlichkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, gelegt.⁴⁵⁹ Es ist also unbestreitbar, dass das Abschlussprüferaufsichtssystem Teil des Finanzmarktstabilisierungssystems ist und eng mit dem Verbraucher- und Anlegerschutz verbunden ist.

Die VO 537/2014 lässt den Mitgliedstaaten in Art 20 Abs. 1 und 2 dezidiert die Wahl, welcher Behörde sie die der VO zugrundeliegenden Aufgaben übertragen. Darunter fällt nicht nur jene Behörde, die durch die Umsetzung der RL 2006/43/EG geschaffen wurde bzw. der damals die Agenden übertragen wurden. Es bestünde auch die Möglichkeit, jene mitgliedstaatlichen Behörden damit zu beauftragen, die im Zuge der Richtlinienumsetzung mit den Agenden der RL 2004/109/EG, RL 2004/39/EG, RL 2007/64/EG; RL 2009/138/EG; RL 2013/36/EU betraut oder eingerichtet wurden. Ebenso bestünde die Möglichkeit, eine andere nach dem nationalen Recht benannte Behörde damit zu beauftragen. Diese genannten Richtlinien fallen in Österreich, mit Ausnahme der

⁴⁵⁸ Siehe beispielsweise § 267 VAG 2016, § 95 WAG 2018 und weitere.

⁴⁵⁹ VO 537/2014, EG 4 und 5.

RL 2006/43/EG, in den Vollzugsbereich der FMA, was ein wesentliches Indiz für den Zusammenhang der jeweiligen Rechtsgebiete darstellt. Die im APAG umzusetzende RL 2014/56/EU spricht darüber ab, dass es von großer Wichtigkeit für den Anlegerschutz sei, dass „die öffentliche Aufsicht über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften [gestärkt wird], indem die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörden der Union ausgebaut und ihnen angemessene Befugnisse eingeräumt werden, darunter Ermittlungs- und Sanktionsbefugnisse, um Verstöße im Bereich der von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften erbrachten Prüfungsleistungen aufzudecken, von ihnen abzuhalten und sie zu verhindern.“⁴⁶⁰ Über diese Befugnisse verfügte die FMA bereits vor der Entstehung des APAG. Aufgrund dieser breitgefächerten europarechtlichen Rahmenbedingungen wäre es möglich gewesen, die Agenden der APAB auf die FMA zu übertragen, um so einer tatsächlichen Allfinanzbehörde noch näher zu kommen.

Auch die Schaffung einer neuen Behörde ist von Art 20 Abs. 2 der VO 537/2014 gedeckt. Dem österreichischen Gesetzgeber wurde die Möglichkeit eingeräumt, die geteilten Aufgaben zwischen der FMA und der APAB einer einzigen Behörde, nämlich der FMA im Sinne des „*One-Stop-Shops*“⁴⁶¹ zu vereinen. Dadurch, dass kein eigener Rechtsträger errichtet werden hätte müssen, liegt die Vermutung auch nahe, dass die Kosten, die für die Errichtung einer neuen Behörde aufgebracht werden mussten, womöglich weitgehend weggefallen wären, um so im Sinne des aus dem Gleichheitssatzes erwachsenen Effizienzgebotes zu agieren..⁴⁶²

Es kann daher festgehalten werden, dass die Kompetenzen der APAB auch an die FMA übertragen hätte werden können und somit aus rechtlichen Überlegungen keine Notwendigkeit zur Schaffung einer neuen Behörde bestand.⁴⁶³ „Trotz der Schaffung dieser Allfinanzbehörde bleiben die Aufsicht über bestimmte Tätigkeiten am Kapitalmarkt einzelnen Einrichtungen vorbehalten. So ist etwa die Handelsaufsicht dem Börseunternehmen übertragen, die Österreichische Kontrollbank fungiert als Meldestelle für prospektpflichtige Angebote, die Einhaltung der Übernahmeregelungen wird von der bei der Wiener Börse eingerichteten Übernahmekommission wahrgenommen.“⁴⁶⁴ Somit ist auch die Errichtung der APAB sicherlich nicht abweichend von der österreichischen Ausgliederungspraxis zu sehen. Letztlich unterliegt die Begründung, warum der Gesetzgeber die Zuständigkeiten der APAB nicht als erweiterte Zuständigkeit der FMA übertragen hat, nur Spekulationen und daraus resultierenden Ansätzen. Vielleicht ist eine Antwort darauf, dass die FMA in der Vergangenheit

⁴⁶⁰ Richtlinie 2014/56/EU, EG 1.

⁴⁶¹ Siehe § 356b GewO.

⁴⁶² Vgl Adamovich, Österreichisches Staatsrecht, Grundlagen, S. 49, 193.

⁴⁶³ Dies unter Vorbehalt und anhand der Materialien, die der Dissertantin im Zuge der Verfassung dieser Arbeit zugänglich waren.

⁴⁶⁴ Kalss, Kapitalmarktrecht, S. 39.

oftmals für mediales Aufsehen gesorgt hat, das den Aufsichtsapparat in keinem positiven Licht erstrahlen ließ.⁴⁶⁵ Auch in der jüngsten Vergangenheit ist die Aufsichtstätigkeit der FMA im Zusammenhang mit dem Bankenskandal der *Commerzialbank Mattersburg* in Kritik geraten.⁴⁶⁶

Ein möglicher Grund für die Errichtung einer eigenständigen Behörde anstelle der Eingliederung in die FMA könnte womöglich die Einflussnahme der Kammer der Wirtschaftstrehänder auf den Gesetzgebungsprozess gewesen sein. In den verschiedensten Sitzungsprotokollen der Kammer der Wirtschaftstrehänder aus den Jahren 2015, 2016 und 2017 ist die Errichtung des APAG immer wieder Thema. So auch die Gesprächs- und Verhandlungsrunden mit dem damals für die legistische Ausgestaltung zuständigen BMWFW. In der Sitzung der KWT vom 02.11.2015 wurde zur Umsetzung der AP-RL und der Implementierung der VO 537/2014 die Finanzierung des neuen Aufsichtssystems besprochen. Hierbei wird erläutert, dass das BMWFW von einem Mittelbedarf von rund 1,9 Millionen EURO ausgeht. Dabei hat das BMWFW einen einmaligen Finanzierungsbeitrag von 300.000 EURO zugesagt, aber eine weitergehende Finanzierung aufgrund fehlender Mittel abgelehnt. Angesprochen wurde eine Mitfinanzierung durch die PIE-Prüfer. Das Präsidium der Kammer hat daher als nächsten Schritt folgendes festgelegt:⁴⁶⁷ „Als erster Schritt ist vom BMWFW ein Gesetzesentwurf vorzulegen. Der Gesetzesentwurf hat die Anliegen des Berufsstandes entsprechend wiederzugeben, insbesondere die Vorschläge zum Registrierungssystem, dem Aufgabenbereich der Inspektoren sowie zu den Übergangsbestimmungen. Trifft dies zu, sollen die Verhandlungen an der Finanzierungsfrage nicht

⁴⁶⁵ Vgl Homepage Die Presse, Artikel zu FMA: Des Finanzministers Sorgenkind (eingesehen am 10.08.2016) http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/kordiconomy/4834615/FMA_DesFinanzministers-Sorgenkind; ebenso: Vgl Homepage von FONDS professionell online, Artikel zu Schelling: Kritik an FMA und "überbordender Bürokratie" (eingesehen am 10.08.2016) <http://www.fondsprofessionell.at/news/uebersicht/headline/schelling-kritik-an-fma-und-ueberbordender-buerokratie-123670/>; ebenso: Vgl Homepage des Kurier, Artikel zu Massive RH-Kritik an Nationalbank und FMA (eingesehen am 10.08.2016) <http://kurier.at/wirtschaft/causa-hypo-massive-rh-kritik-an-nationalbank-und-fma/113.069.441>; ebenso: Vgl Homepage von nachrichten.at, Artikel zu Panama-Papers: Noch-Hypo-Chef Grahammer kritisiert FMA (eingesehen am 10.08.2016) <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Panama-Papers-Noch-Hypo-Chef-Grahammer-kritisiert-FMA;art15,2201238>.

⁴⁶⁶ Vgl Homepage des Kurier, Commerzialbank Mattersburg: Chronik eines Finanzskandals (eingesehen am 17.11.2020) <https://kurier.at/chronik/burgenland/commerzialbank-mattersburg-chronik-eines-finanzskandals/400991264>.

⁴⁶⁷ Vgl Homepage der Kammer der Wirtschaftstrehänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstrehänder, Nr. 4/2015, S. 16, 17 (eingesehen am 5.5.2020) https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_04_2015_Final.pdf.

scheitern.“⁴⁶⁸ Diese mangelnde Errichtungsfinanzierungsleistungen und jährliche Folgefinanzierungsbeiträge, die das BMWWF dem Protokollnach nicht aufbringen konnte, könnten ein mögliches Indiz für den Übergang der Zuständigkeit des BMWWF zum BMF sein.

Im Zusammenhang mit der Umsetzung der 4. Geldwäsche-Richtlinie, die zwar nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Umsetzung der AP-RL steht, hat ein Sitzungsmitglied folgenden Standpunkt mitgeteilt: „Eine direkt beim BMWWF eingerichtete Aufsicht oder die FMA als Aufsichtsbehörde will niemand.“⁴⁶⁹ Gegenargumente sind keine im Protokoll aufgezeichnet. Einig war man sich auch, dass die Abschlussprüferaufsicht in Österreich zu reorganisieren war, da die VO 537/2014 ein Inspektionssystem vorsieht. So wurde in der Sitzung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder am 02.11.2015 berichtet, dass „gemeinsam mit den sektoralen Prüfungsverbänden die KWT bis vor dem Sommer weitreichende Umsetzungsvorschläge bis hin zu legislativen Vorarbeiten dem Ministerium vorgelegt [hat]. Ein wesentlicher noch offener Punkt ist die Finanzierung des neuen Aufsichtssystems. Das BMWWF konnte bislang keine laufende Finanzierung des Bundes zusagen.“⁴⁷⁰

Im Protokoll vom 14.12.2015 wird angesprochen, dass es nach der letzten Sitzung mit dem BMWWF am 03.12.2015 immer noch wesentliche offene Punkte für die Errichtung der Behörde gab. Vor allem die Finanzierung war zu jenem Zeitpunkt noch nicht geklärt. Bei der Sitzung vom 03.12.2015 wurde seitens des BMWWF immer noch beteuert, nicht mehr als eine Einmalzahlung leisten zu können. Ein anwesender Vertreter des BMF allerdings stellte eine Mitfinanzierung des Bundes in Aussicht. Details sind nicht erwähnt.

Von aufschlussreichem Interesse ist, dass laut Sitzungsprotokoll nach der Sitzung vom 18.01.2016 das BMWWF darüber informiert hatte, dass aufgrund der nicht zeitgerechten Äußerung des damaligen BMASK eine Behandlung im Wirtschaftsausschuss des Nationalrates nicht wie geplant im März,

⁴⁶⁸ Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 4/2015, S. 16 und 17 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_04_2015_Final.pdf.

⁴⁶⁹ Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 4/2015, S. 22 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_04_2015_Final.pdf.

⁴⁷⁰ Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 2/2016, S. 8 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_2_2016_Final_II.pdf.

sondern erst im Juni erfolgen kann.⁴⁷¹ Das ist höchstwahrscheinlich mit ein Grund, warum der Gesetzesentwurf nicht fristgerecht umgesetzt werden konnte.

In der Sitzung vom 22.02.2016 wurde betreffend der Umsetzung der VO 537/2014 angesprochen, dass „im Falle einer Verzögerung möglicherweise wieder eine Grundsatzdiskussion [entsteht], wer die Aufsicht über die Abschlussprüfer wahrnehmen soll. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es wiederum besser, wenn das APAG mit all seinen Fehlern doch schnell beschlossen wird. Es ist geplant, die wesentlichen Punkte bei Abgeordneten anzusprechen.“⁴⁷² Im Protokoll vom 04.04.2016 kommt erstmals zur Sprache, dass eine Sitzung mit dem BMF als Ansprechpartner für das APAG am 16.03.2016 stattgefunden hat, in dem augenscheinlich wird, dass die Zuständigkeit durch das BMF übernommen wird und die letzten Schritte, also der parlamentarische Prozess, gemeinsam mit dem BMWFW gegangen werden. Im Gespräch kommen sowohl die Zusammensetzungen des Aufsichtsrates als auch der QPK und die Finanzierung der Behörde zur Sprache. Auch, dass offenbar bereits zum Beginn des parlamentarischen Prozesses Änderungen im Gesetzesentwurf erforderlich waren, aber nur noch die groben Angelegenheiten ausgebessert werden sollten. Alle anderen Änderungen würden dann in einer Novelle folgen. Es scheint also, als wäre der „Preis“ für die Finanzierung durch das BMF der Kompetenzübergang vom BMWFW an das BMF gewesen.

Abschließend wurde in der Sitzung vom 13.06.2016 kundgetan, dass das APAG im Nationalrat beschlossen wurde und noch zahlreiche Änderungen aufgenommen wurden, so auch, dass die FMA nun keinen Interessensvertreter in die QPK senden kann, sondern die Sozialpartner und die KWT ein Anhörungsrecht vor der Mitgliederbestellung des Aufsichtsrates der APAB innehaben. Es wird allen für die intensiven Bemühungen gedankt.⁴⁷³ Interessant an diesem Gespräch ist, dass erneut betont wurde, dass sogar eine Zeit lang im Raum stand, die Prüferaufsicht der FMA zu übertragen.

Anhand der ausgewerteten Sitzungsprotokolle der KWT ist eine Einflussnahme auf die Ausgestaltung des APAG und an der Errichtung einer eigenen Behörde anzunehmen.

⁴⁷¹ Vgl Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 1/2016, S. 6, 7 19, 20 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_01_2016_Final.pdf.

⁴⁷² Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 1/2016, S. 32 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_01_2016_Final.pdf.

⁴⁷³ Vgl Homepage der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 2/2016, S. 22, 38, 60, 61 (eingesehen am 5.5.2020)

https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/amtsblaetter/AB_2_2016_Final_II.pdf.

Die Vereinigung österreichischer Steuerberater und Wirtschaftsprüfer hat in einem Artikel ein Resümee über das zum Zeitpunkt des Erscheinens des Artikels zweijährige Bestehen des APAG gezogen in dem kritisiert wird, dass durch die Errichtung des QPK in seiner beratenden Funktion „der Einfluss des Berufsstandes auf das externe Qualitätssicherungssystem stark geschwächt“⁴⁷⁴ wurde. Weiters wird betont, dass man als Abschlussprüfer „nicht nur zur Kenntnis nehmen, sondern akzeptieren [müsse], dass die Abschlussprüfung mittlerweile in einem hohen Ausmaß reguliert ist. Dabei muss eine starke, mit Augenmaß agierende Aufsicht kein Nachteil für unseren Berufsstand sein, sondern kann positiv zu seiner Stärkung beitragen. Für Berufsangehörige mit einer sehr geringen Anzahl von Abschlussprüfungen kann die Aufrechterhaltung des Prüfungsbetriebes wegen des regulatorischen Aufwands wirtschaftlich aber unvermeidbar werden.“⁴⁷⁵ Es wäre somit rechtlich möglich gewesen, dass Anstelle der Schaffung der APAB, die Abschlussprüferaufsicht der FMA zu übertragen.

⁴⁷⁴ Homepage der Vereinigung österreichischer Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Artikel zu Das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz-ein Resümee (eingesehen am 5.5.2020) <https://www.vwt.at/news/detail/das-neue-abschlusspruefer-aufsichtsgesetz>.

⁴⁷⁵ Homepage der Vereinigung österreichischer Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Artikel zu Das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz-ein Resümee (eingesehen am 5.5.2020) <https://www.vwt.at/news/detail/das-neue-abschlusspruefer-aufsichtsgesetz>.

13 Die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde heute

Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde konnte mit 01.10.2016 ihre Tätigkeit aufnehmen und wurde mit Sitz in der Brucknerstraße 8/6, 1040 Wien, eingerichtet.⁴⁷⁶

Die APAB selbst definiert ihre Mission wie folgt: „Unser Auftrag ist es, eine reibungslose Abwicklung und einheitlich hohe Qualitätsstandards im Bereich der Abschlussprüfung zu überwachen, um damit das Vertrauen in die österreichische Wirtschaft und den Standort Österreich zu stärken. Speziell Unternehmen von öffentlichem Interesse stehen dabei im Fokus, denn eine transparente und konsistente Qualitätsprüfung der Abschlussprüfer dieser volkswirtschaftlich relevanten Unternehmen stellt einen wesentlichen Bestandteil der Finanz- und Wirtschaftskrisenprävention dar. Dadurch bieten wir nicht nur Unternehmen einen qualitativen Service, sondern kommen auch unserer gesellschaftlichen Verantwortung gegenüber den Mitbewerbern und der Allgemeinheit nach.“⁴⁷⁷

Nach Auskunft des Sprechers des Vorstandes sind derzeit bei der APAB zwei Vorstände, eine Office-Management Kraft, eine Stabsstelle Administration, drei Juristen und vier Inspektoren tätig. Gesamthaft verfügt die APAB somit über elf Vollzeitmitarbeiter.⁴⁷⁸ Auf die Frage hin mit welchen Schwierigkeiten die Behörde im Anfangsstadium konfrontiert war und immer noch ist und wie lange es tatsächlich gedauert hat, bis die APAB ihren Betrieb aufnehmen konnte, wurde folgende Antwort übermittelt: „Die beiden Vorstände wurden Ende September 2016 bestellt und haben am Montag, den 2. Oktober die tatsächliche Arbeit aufgenommen. Die notwendigen Betriebsmittel (2 Zimmer, 2 Laptops und 2 Mobiltelefone) wurden vom BMF zur Verfügung gestellt. Bis Ende November 2016 konnten die wesentlichen Grundlagen für den behördlichen Betrieb (Registerführung, Qualitätssicherungsprüfungen) geschaffen werden (Anmietung und Bezug der Büroräumlichkeiten, Beschaffung von Einrichtung und IT-Infrastruktur sowie Anstellung des Kernpersonals). Im ersten Halbjahr 2017 kamen weitere Mitarbeiter hinzu und wir konnten mit dem Aufbau des Inspektionssystems starten, welches ab September 2017 anlief. Alle gesetzlich vorgegebenen Fristen wurden eingehalten, der „Vollbetrieb“ war daher nach knapp neun Monaten erreicht. Die einzige „tatsächliche Schwierigkeit“ lag (und liegt noch immer) in der langen Vorlaufzeit um Inspektoren anstellen zu können. Diese müssen nämlich erfahrene Mitarbeiter von Prüfungsbetrieben sein und haben dort üblicherweise lange Kündigungsfristen und sind während der Hauptprüfungssaison

⁴⁷⁶ Vgl Marlovits, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, S. 109; ebenso: Homepage der APAB (eingesehen am 20.03.2020) <https://www.apab.gv.at/>.

⁴⁷⁷ Homepage der APAB (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/ueberuns/mission>.

⁴⁷⁸ Emailverkehr zwischen dem Sprecher des Vorstandes der APAB und Mag. Katja Rulofs vom 22.04.2020.

(Oktober-März) überhaupt nicht mobil. Daher konnte die erste Inspektorin erst mit Mai 2017 beginnen.“⁴⁷⁹

Als Organe der APAB werden auf ihrer Homepage die beiden Vorstände sowie die vier Aufsichtsratsmitglieder vorgestellt.⁴⁸⁰ Der Vorstand der APAB hat die Behörde in zwei Gruppen organisiert: Gruppe A hat die Zuständigkeit zur Durchführung von Inspektionen und Untersuchungen, Gruppe B, die für Recht, Internationales und Qualitätssicherung zuständig ist. Daneben gibt es eine Stabsstelle für Administratives. Der Aufsichtsrat beaufsichtigt die Tätigkeiten und zählt, wie die QPK als Beirat, nicht unmittelbar zur Struktur der APAB. Der Vorstand der APAB hat unter Genehmigung des Aufsichtsrates gemäß § 7 APAG eine Geschäftsordnung und eine Compliance-Ordnung für die APAB erstellt. Die APAB hat auf ihrer Homepage sowohl eine Service-Plattform, als auch eine Whistleblowing-Plattform eingerichtet. Ebenso stehen Musterformulare zur Verfügung. Das Öffentliche Register ist für jedermann einsehbar, allerdings kann nicht erkannt werden, welche Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen.⁴⁸¹

Die APAB hat im Bereich der internationalen Zusammenarbeit mit der PCAOB der Vereinigten Staaten von Amerika, dem CPAB, *Canadian Public Accountability Board*, sowie der Schweizer Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde Absichtserklärungen zur Zusammenarbeit geschlossen. Unterzeichnet wurden diese allerdings auf österreichischer Seite, wie vom APAG vorgegeben, durch Vertreter des Bundesministeriums für Finanzen und nicht durch die APAB. Es soll hier nochmals Erwähnung finden, dass diese Regelung meiner Ansicht nach dem europäischen Rechtsetzungsgedanken im Bereich der Abschlussprüfer-Aufsicht den Anforderungen an die Errichtung einer weisungsfreien und unabhängigen Abschlussprüferaufsichtsbehörde widerspricht und somit als EU-rechtswidrig zu werten ist. Richtig wäre hier, dass die APAB selbst zur Unterzeichnung berechtigt ist.⁴⁸²

Seit Bestehen der APAB hat diese sechs Verordnungen und eine Richtlinie erlassen.⁴⁸³

⁴⁷⁹ Emailverkehr zwischen dem Sprecher des Vorstandes der APAB und Mag. Katja Rulofs vom 07.04.2020.

⁴⁸⁰ Aufsichtsratsvorsitzende Dr. Wiedermann-Ondrej Leiterin der Abt. III/6 des BMF, Mitglieder: Mag. Christine SUMPER-BILLINGER (stellvertretende Vorsitzende) und Geschäftsführerin des Bundesrechenzentrums, Prof. DI Mag. Friedrich RÖDLER u.A. Vorstand von Transparency International - Austrian Chapter (TI-AC), Mag. Dr. Matthias TSCHIRF Sektionsleiter der Sektion 1 des BMDW.

⁴⁸¹ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/ueberuns/organigramm>.

⁴⁸² Siehe Unterzeichnung zur Zusammenarbeit zwischen der RAB und der deutschen APAK, Homepage der RAB (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.rab-asr.ch/#/page/111>.

⁴⁸³ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/recht/verordnungen>; Dazu zählen die Verwaltungskostenbeitragsverordnung, BGBl. II Nr. 78/2017, Inspektionsfinanzierungsverordnung,

Von Interesse ist hier vor allem die Verwaltungskostenbeitragsverordnung, BGBl. II Nr. 78/2017. Diese führt in § 1 Verwaltungskosten in zwei unterschiedlichen Höhen an. Unerklärlich ist, warum in den Erläuternden Bemerkungen zu § 1 Z 4 und Z 6 jeweils auf den gleichen Aufwand wie bei der Erteilung der Bescheinigung verwiesen wird, allerdings für die Versagung der Bescheinigung ein Verwaltungskostenaufwand von 30 EURO und beim Entzug der Bescheinigung ein Verwaltungskostenaufwand von 300 EURO angesetzt wird. Die Erläuternden Bemerkungen dazu geben keine nähere Auskunft auf die Begründung dieses für den Verordnungsgeber gleichscheinenden Aufwands, aber doch ungleich auswirkenden Verwaltungskosten. Da die Strafbestimmungen des APAG gemäß § 65 APAG erst bei 400 EURO ansetzen und der Entzug nur die Folge einer Zuwiderhandlung ist, ausgenommen von der Pönalisierung bei weiterer Durchführung von Abschlussprüfungen nach Entzug der Bescheinigung, erscheint der angesetzte Betrag von 300 EURO als Verwaltungskostenbeitrag eher im Lichte einer minder angesetzten Pönalisierung, die mit dem Entzug einhergeht. Die Erläuternden Bemerkungen sehen also Regelungen gleich, behandeln sie dennoch ungleich.⁴⁸⁴

Desweiteren hat die APAB vier Rundschreiben, jeweils eines zu Meldungen, dem Transparenzbericht, der Nachschau und dem Ablauf eines QSP-Verfahrens seit Anbeginn ihrer Existenz herausgegeben. Ebenso hat die APAB ein gemeinsames Rundschreiben mit der FMA zur Bestellung des Abschlussprüfers verfasst.⁴⁸⁵

Im Bereich der Marktüberwachung hat die APAB einen Bewertungsschlüssel für die Bereitstellung von Abschlussprüferleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse errichtet, um diese einem besseren Überwachungssystem zu unterstellen. Dabei sind die Risiken von auftretenden Qualitätsmängeln bei Abschlussprüfungen, der Grad der Marktkonzentration, die Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse sowie die Notwendigkeit von Maßnahmen der Vermeidung von Risiken zu beachten. Im Jahre 2018 hat die APAB dafür Prüfungsausschüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse gefragt, woran 108 Unternehmen⁴⁸⁶ teilnahmen. Ergebnis dessen war unter anderem die

BGBl. II Nr. 149/2017, Untersuchungskostenverordnung, BGBl. II Nr. 216/2017, Angebotsinformationsverordnung, BGBl. II Nr. 396/2017, Dreivorschlagsverordnung BGBl. II Nr. 395/2017, Qualitätssicherungsprüfberichtsverordnung, BGBl. II Nr. 371/2017, sowie die Fortbildungsrichtlinie, gestützt auf § 56 Abs. 6 APAG.

⁴⁸⁴ Vgl Verwaltungskostenbeitragsverordnung der APAB sowie Erläuternde Bemerkungen dazu (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/recht/verordnungen>.

⁴⁸⁵ Vgl Homepage der APAB (eingesehen 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/recht/rundschreiben>.

⁴⁸⁶ Die APAB spricht von einer Gesamtzahl von ca 115 Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in Österreich ansässig sind, während bei der Konferenz des BFM von 350- 400 Unternehmen von öffentlichem Interesse die Rede war. Dazu siehe Kapitel 12.3.8.

Wichtigkeit von der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die sich auch im Honorar beträchtlich niederschlagen. Ebenso hat die APAB eine Marktstatistik über den Markt der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen von öffentlichem Interesse herausgegeben.⁴⁸⁷

Zu einem der wichtigsten Aufgabenbereiche der APAB zählt die Durchführung von Inspektionen. Die APAB hat im Kalenderjahr 2016 keine Inspektionen durchgeführt. Im Kalenderjahr 2018 waren es insgesamt vier Inspektionen und im Jahr 2019 waren es acht Prüfungen.⁴⁸⁸

Desweiteren hat die APAB drei Arbeitsprogramme, jeweils eines für das Jahr 2018, 2019 und 2020 veröffentlicht.

⁴⁸⁷ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 20.04.2020)

<https://www.apab.gv.at/aufsicht/Markt%20bcberwachung>.

⁴⁸⁸ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 20.04.2020) <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

14 Zusammenfassung und Conclusio

Im Zusammenhang mit den Anforderungen eines funktionierenden Binnenmarktes errichtete die Europäische Kommission am 24.06.1996 ein Grünbuch über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, das den Grundstein der europäischen Rechtsakte im Bereich der Abschlussprüfertätigkeit legte.⁴⁸⁹ Eine Reihe von Bilanzskandalen, vorwiegend in den USA,⁴⁹⁰ führten zu wesentlichen Reformen im Bereich der amerikanischen Abschlussprüferaufsichtstätigkeit.⁴⁹¹ Resultat war der SOX, der die globale Ausgestaltung der Abschlussprüfung und vor allem die Schaffung eines Aufsichtssystems im amerikanischen Recht verankerte.⁴⁹² Durch seine nicht-territoriale Ausgestaltung wirkte er über den amerikanischen Rechtsraum hinaus und griff in die Rechtsordnungen anderer Staaten ein.⁴⁹³ Diese Entwicklung wurde auch innerhalb der EU heftig thematisiert, wodurch die Reformbestrebungen im Bereich der Abschlussprüfung und deren Aufsichtssystem, nach Errichtung der Empfehlung 2001/256/EG, vorangetrieben wurden. Zum Stand der Errichtung der Empfehlung verfügten mehrere Mitgliedstaaten über keinerlei Aufsichtssystem, weder in Form eines Peer Review-Systems noch über ein Monitoring-System, entsprachen damit nicht mehr den adäquaten Standards und waren nicht mit den externen Qualitätssicherungssystemen anderer Mitgliedstaaten vergleichbar. Dazu zählte vor allem auch Österreich.⁴⁹⁴ Auf Drängen der EK, die österreichische Rechtslage an internationale Erfordernisse anzugleichen und ein externes Qualitätsprüfungssystem zu schaffen,⁴⁹⁵ verabschiedete der österreichische Gesetzgeber unter Zugrundelegung der Empfehlung 2001/256/EG am 10.08.2005 das A-QSG und etablierte das Peer Review-Verfahren. Die Empfehlung 2001/256/EG bildete sohin den Grundstein der ersten österreichischen Abschlussprüferaufsichtsbehörde.⁴⁹⁶ Die Aufsicht über den Berufsstand wurde durch den AeQ und die QKB wahrgenommen.⁴⁹⁷ Der nationale

⁴⁸⁹ KOM(96) 338 endg. - Amtsblatt C 321 vom 28.10.1996, S. 1- 4.

⁴⁹⁰ Vgl Hinz, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen, S. 21, 22.

⁴⁹¹ Vgl Richter, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter, S. 37.

⁴⁹² Vgl Rückle, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 15.

⁴⁹³ Vgl Osterle, Internationales Management im Umbruch, S. 94; siehe auch: Von der Crone, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 132.

⁴⁹⁴ Vgl Fédération des Experts Comptables Européens, Continuous Quality Assurance Statutory Audit in Europe, S. 27.

⁴⁹⁵ Vgl Honold, Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer, S. 7, 8.

⁴⁹⁶ Erl RV 970 BlgNR XXII. GP, S. 3.

⁴⁹⁷ § 18c A-QSG, StF.

Gesetzgebungsprozess zum A-QSG fand somit überschneidend mit der Errichtung des ersten verbindlichen Rechtsaktes im Bereich der Abschlussprüfertätigkeit und deren Aufsichtssystem, der RL 2006/43/EG, statt. Schließlich kam es durch die RL 2014/56/EU zur jüngsten Novellierung des Abschlussprüferaufsichtsbereichs. Damit einhergehend wurde die VO (EU) Nr. 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erlassen. Die Verordnung sieht das Inspektionssystem vor, das direkt durch eine weisungsfreie und unabhängige Behörde des jeweiligen EU-Mitgliedstaates vollzogen werden soll. Ziel der beiden neu geschaffenen europäischen Rechtsakte ist immer noch, wie im Grünbuch aus dem Jahre 1996⁴⁹⁸ definiert, „die Stärkung des Vertrauens der Anleger in die Ordnungsgemäßheit und Zuverlässigkeit“ der durchgeführten Abschlussprüfungen.⁴⁹⁹ Diese beiden Rechtsakte sind der Grundstein des neu geschaffenen österreichischen Abschlussprüferaufsichtssystems, das per Gesetz am 11.08.2016 unter dem Titel Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften kundgemacht wurde. Eine Personalüberleitung zur fand allerdings nicht statt.⁵⁰⁰ Während die Aufsicht über die Behördentätigkeit der vormaligen Behörden AeQ und QKB das BMWFW inne hatte, ist nun das BMF für die Aufsicht über die APAB gemäß § 14 APAG zuständig. Fraglich war, warum diese Kompetenz von einem Ressort an ein anderes übergegangen ist. Eine Antwort ließ sich in den Sitzungsprotokollen der KWT finden. Im Protokoll vom 14.12.2015 wird angesprochen, dass es nach der letzten Sitzung mit dem BMWFW am 03.12.2015 immer noch die Finanzierung der neuen Behörde ungeklärt war. Bei der Sitzung vom 03.12.2015 wurde seitens des BMWFW immer noch beteuert, nicht mehr als eine Einmalzahlung leisten zu können. Ein anwesender Vertreter des BMF allerdings stellte eine Mitfinanzierung des Bundes in Aussicht. Details sind nicht erwähnt. Die Finanzierung der Aufsichtsbehörde ist ein starkes Indiz für die Überleitung der Aufsichtskompetenz an das BMF.

Das größte Novum dabei ist die Errichtung der APAB, als weisungsfreie Anstalt öffentlichen Rechts mit Aufsicht- und Strafbefugnissen, selbst. Die APAB, nahm ihre Tätigkeit am 01.10.2016 auf.⁵⁰¹ Die Aufsicht über die APAB hat das BMF inne. Das in der Verordnung 537/2014 vorgesehene Inspektionssystem wird mittels angestellter Inspektoren durch die APAB selbst durchgeführt. Dadurch findet im APAG sowohl das Peer Review-Verfahren⁵⁰² als auch das Monitoring-Verfahren Anwendung.⁵⁰³ Die APAB ist bescheiderlassende Behörde⁵⁰⁴ und entscheidet über das Erlangen,

⁴⁹⁸ EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996, KOM (1996), S. 41.

⁴⁹⁹ EU-Kommission, Richtlinie 2014/56/EU.

⁵⁰⁰ Emailverkehr zwischen dem Sprecher des Vorstandes der APAB und Mag. Rulofs vom 07.05.2020.

⁵⁰¹ Vgl Homepage der APB (eingesehen am 1.5.2020) <https://www.apab.gv.at>.

⁵⁰² § 24-42 APAG.

⁵⁰³ § 43-50 APAG.

Versagen, den Widerruf und den Entzug der Bescheinigung. Ebenso ist sie zum Erlass von Verordnungen ermächtigt.⁵⁰⁵ Der APAB wurden somit hoheitliche Tätigkeiten übertragen.

Da die Verhängung von Verwaltungsstrafen eine ausgliederungsfeste Kernaufgabe darstellt, ist die Einrichtung der APAB als Verwaltungsstrafbehörde in § 3 Abs. 6 APAG nach eingehender Prüfung in ihrer derzeitigen rechtlichen Ausgestaltung als möglicherweise verfassungswidrig anzusehen.

Zu den Aufgaben der APAB zählt allerdings ebenso die Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten, EWR-Vertragsstaaten und Drittstaaten. Im Bereich der Zusammenarbeit mit Behörden aus Drittstaaten hat der Gesetzgeber in § 78 Abs. 6 APAG normiert, dass die vertragliche Zusammenarbeit zwischen den Behörden durch den Bundesminister für Finanzen unterzeichnet werden muss und der APAB lediglich ein Vorschlagsrecht betreffend den Abschluss einer Vereinbarung inne hat. Es erscheint fragwürdig, warum der Bundesminister für Finanzen, der der APAB keine Weisungen erteilen kann, sondern lediglich ein Aufsichtsrecht und Auskunftsrecht gemäß § 14 APAG innehat, die Verträge für die APAB abschließen kann. Meiner Ansicht nach widerspricht die Regelung in § 78 6 APAB der verfassungsrechtlich normierten Weisungsfreiheit nach § 3 Abs. 1 APAG.

Betreffend die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften ergab sich im Zuge der wissenschaftlichen Aufarbeitung dahingehend eine wesentliche Besserstellung von Prüfungsgesellschaften, als dass § 70 Abs. 1 APAG normiert, dass der Prüfer, der die Abschlussprüfung für die Gesellschaft in Österreich durchführen möchte, die Qualifikation als Wirtschaftsprüfer oder Abschlussprüfer vorweisen muss. Hier wird nicht vom zwingenden Erfordernis gesprochen, dass der Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer in dem Mitgliedstaat, in dem er zugelassen ist, als Abschlussprüfer qualifiziert sein muss. Das bedeutet eine wesentlichere Besserstellung im Vergleich zu jener Person, die sich als natürliche Person als Abschlussprüfer in Österreich betätigen möchte. Der Gesetzgeber müsste die Erfordernisse des § 70 Abs. 1 APAG dahingehend angleichen, dass jedenfalls ein Prüfer, der für die antragstellende Prüfungsgesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat die Abschlussprüfung in Österreich durchführen soll, als Abschlussprüfer qualifiziert sein muss und, dass Wirtschaftsprüfer lediglich als ausführende Gehilfen an der vorzunehmenden Prüfung beteiligt sein können. Fraglich ist, ob die RL 2014/56/EU durch § 70 Abs.1 APAG letzter Halbsatz tatsächlich im Sinne des europäischen Gesetzgebers umgesetzt wurde.

In Punkte parlamentarische Kontrolle ist zu erwähnen, dass die APAB seit ihrer Gründung im Jahr 2016 noch nicht vom Rechnungshof geprüft wurde.⁵⁰⁶

⁵⁰⁴ § 35ff APAG.

⁵⁰⁵ § 334 APAG.

⁵⁰⁶ Emailverkehr zwischen dem Rechnungshof und der Dissertantin Mag. Katja Rulofs vom 07.04.2020.

Da die VO 537/2014 den Mitgliedstaaten in Art 20 Abs. 1 und 2 die Wahl lässt, welcher Behörde sie die der VO zugrundeliegenden Aufgaben übertragen, hätte in Österreich keine rechtliche Notwendigkeit zur Schaffung eines neuen Rechtsträgers bestanden, da die FMA aufgrund der europäischen Rahmenbedingungen herangezogen hätte werden können. Festgestellt kann jedenfalls werden, dass die Abschlussprüferaufsicht als Teilbereich der Wirtschaftsaufsicht und das Abschlussprüferaufsichtssystem als Teil des Finanzmarktstabilisierungssystems angesehen werden kann und eng mit dem Verbraucher- und Anlegerschutz verbunden ist.

Das vorangegangene Kapitel hat aufgezeigt, dass es in der Errichtung der Abschlussprüferaufsicht in Österreich mehrere Möglichkeiten gegeben hat, die RL 2014/56/EU konform umzusetzen und die VO 537/2014/EU adäquat zu implementieren. Aus meiner Sicht kann allerdings gesagt werden, dass ist die Errichtung einer eigenen Aufsichtsbehörde für den Berufsstand der Abschlussprüfer jedenfalls dahingehend vorteilhaft ist, als dass dem Berufsstand mehr Gewicht in der verwaltungsbehördlichen Landschaft zuteil wird.

Abstract

Due to the numerous financial- and accounting scandals that have occurred around the world, and to prevent future financial and accounting crises, the European Union has put together a package of measures aimed at regaining investor confidence in the financial sector. Above all, the reputation of the auditor and the trustworthiness of the auditor's work has suffered worldwide due to a lack of quality or independence, which has allowed the series of scandals to occur. Part of this package of measures are the European legal acts in the field of auditors' activity and its supervision. This was intended to "externally" monitor the quality of the work and the independence of auditors in order to counteract future negative events.⁵⁰⁷ With the newly enacted "National Auditor Supervision Act" (APAG)⁵⁰⁸, in which Directive 2014/56/EU was implemented, the first auditor supervisory authority (APAB), was commissioned. The legislature established this as an outsourced legal entity in the form of an institution under public law that acts independently and without direct instructions. At the same time, Regulation 537/2014 was issued on specific requirements for the auditing of companies of public interest. The regulation provides for the inspection system, which is to be carried out directly by an independent authority of the respective EU member state.

While within society and among political discourse the demand for administrative simplification, liberalization, a lean administrative apparatus, and cost savings has continuously grown over the course of the last few years - not to say decades - the legislature has nevertheless created another legal entity in addition to, and without utilising, already existing authorities and structures.⁵⁰⁹

The APAB started its activity on October 1st, 2016.⁵¹⁰ The Federal Ministry of Finance is responsible for the supervision of the APAB. The inspection system provided for in Regulation 537/2014 is carried out by the APAB itself, using employed inspectors. As a result, both the peer review process⁵¹¹ and the monitoring process⁵¹² are used in APAG. The APAB, as the issuing authority, decides on granting, rejecting, revoking, or withdrawing the certificate.⁵¹³ It is also authorized to issue ordinances.⁵¹⁴ The APAB was thus assigned sovereign activities. Since the imposition of

⁵⁰⁷ Vgl Abschlussprüferaufsichtsbehörde, Homepage des Bundesfinanzministeriums (eingesehen am 05.01.2017) <https://www.bmf.gv.at/finanzmarkt/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde>.

⁵⁰⁸ APAG, BGBl. Nr. 2016/83, Stammfassung.

⁵⁰⁹ § 3 ff APAG.

⁵¹⁰ Vgl Homepage der APAB (eingesehen am 1.5.2020) <https://www.apab.gv.at>.

⁵¹¹ § 24-42 APAG.

⁵¹² § 43-50 APAG.

⁵¹³ § 35ff APAG.

⁵¹⁴ § 334 APAG.

administrative penalties is a core task that cannot be outsourced, the establishment of the APAB as the administrative penal authority in § 3 Abs. 6 APAG is to be regarded as possibly unconstitutional after a detailed examination in its current legal form. However, the tasks of the APAB also include cooperation with the responsible authorities from other EU member states, EEA contracting states, and third countries. In the area of cooperation with authorities from third countries, the legislature has standardized in § 78 Abs. 6 APAG that the contractual cooperation between the authorities must be signed by the Federal Minister of Finance and that the APAB only has the right to propose the conclusion of an agreement. This raises the question as to why the Federal Minister of Finance, who cannot issue direct instructions to the APAB but only has the right to supervision and information according to § 14 APAG, can conclude contracts for the APAB. In my opinion, the regulation in § 78 6 APAB contradicts the constitutionally standardized freedom of instruction according to § 3 Abs. 1 APAG. With regard to the approval of statutory auditors and audit firms, the course of the academic review resulted in a significant improvement for audit firms, as § 70 Abs. 1 APAG stipulates that any auditor who wishes to conduct the statutory audit for a company in Austria be qualified as a chartered accountant or statutory auditor. There is no mention here of any mandatory requirement that the auditor be qualified as an auditor in the Member State in which he is authorized. This provides for a much better position compared to someone who, as a natural person, would like to work as an auditor in Austria. The legislature would have to adjust the requirements of § 70 Abs. 1 APAG to the effect that an auditor who is to carry out the auditing of financial statements in Austria for the applying audit firm from another Member State must be qualified as a statutory auditor, and that chartered accountants can only be involved in the examination as executive assistants. It is questionable whether Directive 2014/56/EU was actually implemented in the final half-sentence of § 70 Abs. 1 APAG, in accordance with the intention of European legislators. In terms of parliamentary control, it should be mentioned that the APAB has not yet been audited by the Court of Auditors since it was founded in 2016.⁵¹⁵ Since Regulation 537/2014 in Art 20 Paragraphs 1 and 2 leaves it up to member states to choose to which authority they delegate the tasks on which the regulation is based, there would have been no legal need to create a new legal entity in Austria. According to the European framework, the FMA could have been used. In any case, it can be established that auditor supervision can be viewed as a sub-area of economic supervision and the auditor supervision system as part of the financial market stabilization system, and that it is closely linked to consumer and investor protection. The previous chapters showed that when auditor oversight was set up in Austria, there were several options for implementing Directive 2014/56 /EU in a compliant manner and for implementing Regulation 537/2014/EU adequately. From my point of view, however, it can be said that the establishment of a

⁵¹⁵ Emailverkehr zwischen dem Rechnungshof und der Dissertantin Mag. Katja Rulofs vom 07.04.2020.

separate supervisory authority for the auditor profession is in any case advantageous in that the profession is given more weight in the administrative landscape.

Quellenverzeichnis

- ADAMOVIČH/FUNK/HOLZINGER/FRANK, Österreichisches Staatsrecht, Band 1. Grundlagen, 2. Auflage, Wien, 2011
- ADAMOVIČH/FUNK/HOLZINGER/FRANK, Österreichisches Staatsrecht, Band 4. Allgemeine Lehren des Verwaltungsrechts, Wien, 2009
- BAHR, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke, 1. Auflage, Potsdam, 2003
- BAUMGARTNER, Ausgliederung und öffentlicher Dienst, Wien, Springer, 2006
- BAUMGARTNER/GRABENWARTER/HOLOUBEK/POTACS, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht II, 6. Auflage, Wien, 2010
- BERKA, Lehrbuch Verfassungsrecht, Grundzüge des österreichischen Verfassungsrechts für das juristische Studium, 2. Auflage, Salzburg, 2008
- BERKA, Lehrbuch Verfassungsrecht, Grundzüge des österreichischen Verfassungsrechts für das juristische Studium, 5. Auflage, Salzburg, 2014
- BERKA, Die Grundrechte, Grundfreiheiten und Menschenrechte in Österreich, Wien, 1999
- BERTL, Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung; in: Bertl ua (Hg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, I Band, Teil 2, LexisNexis, Wien, 2015, S. 316-358
- BERTL/REITER, Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, S. 141-189
- BEUMER, Quality Control, in: Coenenberg/Wysocki (Hg.), Handwörterbuch der Revision, Stuttgart, SP. 1243-1250
- BORCHARDT, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, Eine systematische Darstellung für Studium und Praxis, 6. Auflage, 2015
- BRASE, Standorte deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Wiesbaden, 1997
- BUßJÄGER, Parlamentarische Kontrolle und Ausgliederung, Wien, 2009 Durkheim, Die Regeln der soziologischen Methode, S. 238.f
- BUßJÄGER/BÄR/WILLI, Kooperativer Föderalismus im Kontext der Europäischen Integration, Föderalismusdokumente, Band 23, Innsbruck, 2006
- CHINI/REITER/REITER, Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 und zum Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, Wien, 2005
- DORALT, Haftung der Abschlussprüfer: gegenüber der geprüften Gesellschaft, gegenüber verbundenen Unternehmen, gegenüber Dritten, Amtshaftung für den Bankprüfer, Haftpflichtversicherung Lexis Nexis, Wien, 2005

- DURKHEIM, Die Regeln der soziologischen Methode, Band 3 der Soziologischen Texte, Neuwied, 1980
- EGGER, Die mittelbare Bundesverwaltung und ihre Ausnahmen, Status quo und Ausblick in, in: ÖJZ 2018/121, Heft 20, 2018, S. 900ff
- EBERLE/SCHMITZ, EU-Grünbuch zur Wirtschaftsprüfung: alter Wein in neuen Schläuchen?: Vergleichende Analyse der Bestimmungen des EU-Grünbuchs mit dem Sarbanes-Oxley Act unter Berücksichtigung von industrieökonomischen Aspekten; in: Meyer/Pfaff (Hg.), Finanz- und Rechnungswesen, Jahrbuch, 2012, Zürich, S. 201-233
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE), Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, Studie, Brüssel, 1998
- FERTIG, Organisierte Interessenvertretung in Deutschland und Österreich, die Gewerkschaften und Arbeitsbeziehungen seit den 1990er Jahren im Vergleich, Hamburg, 2014
- FRENZ, Europarecht, 2. Auflage, Aachen, 2016
- FRENZ, Handbuch Europarecht, Wirkungen und Rechtsschutz, Band 5, Aachen, 2009
- FRUGIER, Die Einrichtung moderner interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US-amerikanischem Listing. Politische und betriebliche Rahmenbedingungen und Besonderheiten der Umsetzung des Sarbanes Oxley Act in Deutschland, Hamburg, 2009
- FUNK, Glossar zu VfGH 14.3.1996, B 2113/94, VfGH 14.3.1996, B 2114/94, VfGH 14.3.1996, B 2126/94, VfGH 14.3.1996, B 663/95, in: ÖZW 1997 - Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Heft 1/1997. S. 55ff
- GABOR, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, Eine spieltheoretische Betrachtung, Zürich, 2005
- GAMPER, Regeln der Verfassungsinterpretation, Innsbruck, 2012
- GASSNER, Die Zukunft der Wirtschaftsprüfung- Deloitte & Touche Österreich zum 75. Geburtstag, in: Gassner/Gröhs/Lang (Hg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung. Festschrift aus Anlaß des Jubiläums von Deloitte & Touche Österreich, S. XI- XXI
- GEBAUER, Die aktienrechtliche Pflichtprüfung, in: Illetschko (Hg.), Grundlagen der Buchprüfung, Wien, 1953, S. 57-82
- GLEBE, Die globale Finanzkrise, Alles über die Finanzkrisen dieser Welt, Norderstedt, 2008
- GRASSES, Internationalisierung der Abschlussprüfung, Wiesbaden, 2000
- GUSERL/PERNSTEINER, Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, Wiesbaden, 2004
- HAMANN, Ausgestaltung der Abschlussprüferaufsicht, Eine Typisierung in der Europäischen Union, Rostock, 2014

- HANKE, Regulatorische Rahmenbedingungen als eine (Mit-)Ursache der Krise, in: Hummer (Hg.), Die Finanzkrise aus internationaler und österreichischer Sicht, Vom Rettungspaket für Griechenland zum permanenten Rettungsschirm für den Euro- Raum, Innsbruck, 2011, S.67-77
- HEINHOLD, Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, in: Heinhold/Pasch (Hg.), Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, München, 1999, S. 1-128
- HELLWIG, The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Its Effects in Europe, in: European Company and Financial Law Review Band 4 Heft 3, 2007, S. 417-433
- HENGSTSCHLÄGER/LEEB, Verwaltungsverfahrenrecht, Verfahren vor den Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichten, 5.Auflage, Wien, 2014
- HERKENDELL, Regulierung der Abschlussprüfung, Eine Wirksamkeitsanalyse zur Wiedergewinnung des öffentlichen Vertrauens, Bochum, 2007
- HINZ, Der Sarbanes-Oxley Act als Präventions- und Aufdeckungsmassnahme doloser Handlungen: Eine Untersuchung vor dem Hintergrund des Enron-Zusammenbruchs und weiterer Bilanzskandale, Hamburg, 2010
- HIRSCHBÖCK, Zur Bedeutung der Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB (Folge 1), in: RWZ, 2005, S. 122-127
- HOLOUBEK, Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Konsequenzen der Ausgliederung, Privatisierung und Beleihung, in: ÖZW 2000 - Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Heft 2/2000. S. 33ff
- HONOLD, Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer, Lücken im geplanten RRG?- Aufgaben für den Berufsstand, in: Der Schweizer Treuhänder, Artikel, Jg. 75 (2001), 2001, S. 7-24
- ICAEW, Audit Annual Return as at 28 February 1998 (for return by March), London, 1998
- ICAEW/ICAS/ICAI, Audit Regulations and Guidance, ICAW et al. (Hg.), London, 1995
- IFAC (Assurance Framework) Assurance Engagement, Proposed International Standard on Assurance Engagements, International Federation of Accountants (Hg.), New York, 1999
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DÜSSELDORF e.V, Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance – Der Beitrag von Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu einer wirksamen Unternehmensüberwachung, Frankfurt am Main, 2002
- IWP, Die Wirtschaftsprüfung in Österreich, Lexis Nexis, Wien, 2008
- IWP, Wirtschaftsprüfer in Österreich, Wien, 2010
- JEETUN, Wirtschaftsprüfung in Großbritannien, in: Lück (Hg.), Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, Marburg, 1989, S. 890-892

- KACZYNSKI, Die Auswirkungen von Ausgestaltungsmöglichkeiten von Aktienoptionsplänen auf die Bilanzierung nach IAS/IFRS, Auch unter der Berücksichtigung der Berichtspflichten des Abschlussprüfers, Mannheim, 2005
- KAHL, Öffentliche Unternehmen, in: Holoubek/Potacs, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band 1 und 2, 4. Auflage, Wien, 2019, S. 400-453
- KALSS, Kapitalmarktrecht, in: Holoubek/Potacs (Hg.), Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band 2, Wien, 2013, S. 3ff
- KALSS/OPPITZ/ZOLLNER, Kapitalmarktrecht, System, Wien/Graz, 2015
- KAMPE, Führung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Intellectual Capital als Rahmenkonzept des strategischen Managements in Professional Service Firms, Eichstätt- Ingolstadt, 2010
- KAPNIK, Ursachen und Wirkungen der Finanzkrise 2007/2008, Hamburg, 2014
- KAROLLUS, Durchgriffsmöglichkeit US-amerikanischer Behörden auf österreichische Vorstände und Geschäftsführer im Rahmen des Sarbanes-OsleyAct und des Foreign Corrupt Practices Act, Hamburg, 2009
- KEVENHÖRSTER/PASCHA/SHIRE, Japan. Wirtschaft- Gesellschaft- Politik, 2. Auflage, Wiesbaden, 2010
- KIRSCH, Ursachen und Verlauf der Weltwirtschaftskrise 1929-1933 unter besonderer Berücksichtigung der Situation in Deutschland, Berlin, 2002
- KITSCHLER, Abschlussprüfung, Interessenskonflikt und Reputation, Eine ökonomische Analyse, Marburg, 2004
- KLEY, Neue Corporate Governance Regeln in den USA und Europa, Der Konzern, 2003
- KNAPP, Interne Revision und Corporate Governance, Aufgaben und Entwicklungen für die Überwachung, 2. Auflage, 2009
- KNEIHS, Ausgliederungen im europäischen Umfeld, in: Griller/Kneihs/Madner/Potacs (HG.), Wirtschaftsverfassung und Binnenmarkt, Festschrift für Heinz- Peter Rill zum 70. Geburtstag, Wien, 2010, S.194-213
- KORINEK, Staatsrechtliche Bedingungen und Grenzen der Ausgliederung und Beleihung, in: ÖZW 2000 - Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Heft 2/2000. S. 46ff
- KÖNIGS, IT-Risikomanagement mit System. Praxisorientiertes Management von Informationssicherheits- und IT - Risiken, 4. Auflage, Schweiz, 2013
- KRABNIG, Das Abschlussprüfungsrechts- Änderungsgesetz 2016, Die wesentlichen Neuerungen auf einen Blick, SWK 20-21/2016, S. 931ff
- KRABNIG, Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen, Wien, 2007

- KRAßNIG, Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer als wichtiger Beitrag zu einer hochqualitativen Abschlussprüfung, Aufsichtsrat aktuell 3/2007
- KUCSKO-STADLMAYER, Grenzen der Ausgliederung, Gutachten erstattet von Gabriele Kucsko-Stadlmayer, Wien, 2003
- LACHMAYER, Ausgliederungen und Beleihungen im Spannungsfeld der Verfassung, Juristische Blätter 129, Wien, 2007, S. 750-767
- LADLER, Finanzmarkt und institutionelle Finanzaufsicht in der EU, Wien, 2014
- LANFERMANN, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland, Der Betrieb, 2002
- LEFFSON, Wirtschaftsprüfung, 4. Auflage, Wiesbaden, 1988
- LEITSMÜLLER/ROSSMANN, Ausgliederungen aus dem Bundeshaushalt, Eine Evaluierung aus volks- und betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Kropf [et all] (Hg.): Ausgliederungen aus dem öffentlichen Bereich, Schriftenreihe der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, Arbeits-Recht-Gesellschaft, Heft 21, Wien, 2001
- LORENZMEIER, Europarechts schnell erfasst, 5. Auflage, Augsburg, 2016
- LUKAT, Qualität der Abschlussprüfung- Sichtweise des Kapitalmarktes, Duisburg- Essen, 2011
- MAYER, Organisatin der europäischen Finanzmarktaufsicht, in: WiR- Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hg.), Finanzmarktregulierung, Graz/Klagenfurt/Salzburg/Wien, 2012, S. 215-223
- MARKUS, Der Wirtschaftsprüfer, Entstehung und Entwicklung des Berufes im nationalen und internationalen Bereich, München, 1996
- MARLOVITS, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, Zeitschrift für Finanzmarktrecht - ZFR, 2017/60, Heft 3, S. 107ff
- MAYER, B-VG, Bundes-Verfassungsrecht, Kurzkommentar, Manz, 4. Auflage, Wien, 2007
- MENZIES (Hg.), Sarbanes- Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen, Stuttgart, 2004
- MEYER, Die externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Deutscher Status quo und internationale Entwicklungen, Lohmar, 2003
- MILLA/RÖDLER, Das Unternehmensrechts- Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008) - Die Umsetzung europäischer Normen in der Rechnungslegung und Abschlussprüfung in Österreich, in: HAMMERSCHMIED (Hg.), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa. Festschrift für Alfred Brogyanyi, S. 217-243
- MORITZ/GESSE, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, in: Tietje/Kraft/Sethe (Hg.), Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, 49. Heft, Halle-Wittenberg, 2005

- MÜBIG, Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses: Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure und wenn ja, welche? in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, 7 (17), 2004, S. 796-801
- NIEHUS, Die Qualitätskontrolle der Abschlussprüfung- Die Entwicklung in der Selbstverwaltung der Certified Public Accountants in den Vereinigten Staaten und Lehren für den deutschen Berufsstand der Abschlussprüfer, Düsseldorf, 1993
- OSTERLE, Internationales Management im Umbruch. Globalisierungsbedingte Einwirkungen auf Theorie und Praxis internationaler Unternehmensführung, Wiesbaden, 2007
- ÖHLINGER, Verfassungsrecht, Wien, 2009
- ÖHLINGER/POTACS, EU-Recht und staatliches Recht, Die Anwendung des Europarechts im innerstaatlichen Bereich, 7. Auflage, Wien, 2020
- PAIER, Die Geschichte der Wirtschaftsprüfung, Graz, 2011
- PAULITSCHKEK, Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Eine agencytheoretische Analyse, Ulm, 2008
- PEEMÖLLER/HOFFMANN, Bilanzskandale. Delikte und Gegenmaßnahmen, 2005
- PEPELS, Qualitätscontrolling bei Dienstleistungen, München 1996
- PETER, Der US-amerikanische „Sarbanes-Oxley Act of 2002“, Seine Auswirkungen auf die an der New York Stock Exchange notierenden österreichischen Aktiengesellschaften, 2008
- POTACS, Rechtstheorie, 1. Auflage, Wien, 2015
- POTACS, Die passive Klagslegitimation bei Haftungsansprüchen gegen Verwaltungsorgane und ausgegliederte Rechtsträger, in: Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen, Holoubek/Lang (Hg.), Wien, 2002, S. 183ff
- PUBLIC OVERSIGHT BOARD, A Special Report by the Public Oversight Board of the SEC Practice Section, AICPA, Stamford, 1993
- PURKOPSKI, Regulierung von Ratingagenturen als Reaktion auf die Finanzkrise, Die europäische Ratingverordnung 1060/2009 vor dem Hintergrund von Fehlentwicklungen auf dem Ratingmarkt, 2013
- QUANDIL, Wahrnehmung der Qualität der Abschlussprüfung, eine theoretische und empirische Analyse für den deutschen Kapitalmarkt, in: Köhler/Martin/Quick et al (Hg.), Auditing and Accounting Studies, Duisburg- Essen, 2013
- RASCHAUER, B., Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien, 3. Auflage, 2009
- RASCHAUER, B., Finanzmarktaufsichtsrecht, Wien, 2015
- RASCHAUER, B., Grundriss des österreichischen Wirtschaftsrechts, Wien, 2010
- RASCHAUER, N., Aktuelle Strukturprobleme des europäischen und österreichischen Bankenaufsichtsrechts, Salzburg, 2009

- RASCHAUER, N., Kommentar zu Art 10 Abs. 1 Z 5 B-VG, in Kneih/Lienbacher (Hg.), Rill-Schäffer- Kommentar, Bundesverfassungsrecht, Art 10 Abs.1 Z 5 B- VG, (Loseblattsammlung)
- RASCHENBERGER, Internationales Revisions- und Treuhandwesen, Wien, 1929
- REITER, Externe Qualitätsüberwachung der österreichischen Wirtschaftsprüfer 1999 bis 2002, in: RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 2003/103, Heft 12, S. 379ff.
- RICHTER, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter- Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, in: Altenburger (Hg.), Reformbedarf bei der Abschlussprüfung- Umstrittene Rückstellungen, I Band, Wien, 2005
- RINGSWIRTH, Generische Methode zur standardisierten Geschäftsprozessmodellierung von Internen Kontrollsystemen (IKS). Systematische Darstellung als Orientierung für die praktische Anwendung, Hamburg, 2013
- ROSSMANN/NETUSCHIL, Die Reform der öffentlichen Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2002, Versuch einer Evaluierung, in: Abteilung Wirtschaftswissenschaften und Statistik der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien (HG.), Wien, 2003
- ROTHBÖCK, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf die Abschlussprüfung in Österreich, Linz, 2006
- RUHNKE/DETERS, Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung, in: ZfB 1997, S. 923-945
- RUNGGALDIER/PFEIL, Kommentar zu Art 10 Abs. 1 Z 11 B-VG, in Kneih/Lienbacher (Hg.), Rill-Schäffer- Kommentar, Bundesverfassungsrecht, Art 10 Abs.1 Z 5 B-VG,(Loseblattsammlung)
- RUTHIG/STORR, Öffentliches Wirtschaftsrecht, 3. Auflage, Mainz/Graz, 2011
- RÜCKLE, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger (Hg), Reformbedarf bei der Abschlussprüfung- Umstrittene Rückstellungen, I Band, Wien, 2005
- SACHS/ THANNER, Verfahren vor Sonderbehörden, Praxisleitfaden und Muster, Wien, 2006
- SCHAMBECK, Das österreichische Regierungssystem. Ein Vergleich, Düsseldorf, 1995
- SCHATTKA, Die Europäisierung der Abschlussprüferhaftung, Eine juristisch- ökonomische Analyse, Rabat, 2011
- SCHLICHTER, Aktuelle Entwicklungen der Qualitätskontrolle im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, Wuppertal, 2005
- SCHMIDT, Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung Düsseldorf, 2000b

- SCHMIDT, IT- Security Management, in: Tiemeyer (Hg.), Handbuch IT- Management. Konzepte, Methoden, Lösungen und Arbeitshilfen für die Praxis, 5. Auflage, 2013, S. 665-705
- SEVERUS, Jahresabschlussprüfung in Form eines Joint Audit's, Eine fallstudienbasierte Wirkungsanalyse, Innsbruck, 2007
- STAUDIGL/Frischhut, Die Geschichte der Europäischen Integration, in: Ranacher/Staudigl/Frischhut (Hg.), Einführung in das EU- Recht, Institutionen, Recht und Politiken der Europäischen Union, 3. Auflage, Innsbruck, 2015
- STREINZ, Europarecht, München, 2008, S. 1-10
- STROBEL, Geschichte des Prüfungswesens, in: Freidank/Lachnit/Tesch (Hg.), Vahlens Großes Auditing Lexikon, München, 2007
- SULZER, Die Wirtschaftskrisen von 1929 und 2008, Ein Vergleich, 2017
- TESSAR, Bundesverfassungsrechtliche Organisationsprinzipien staatlichen Handelns und Ausgliederung, unter besonderer Berücksichtigung nicht- territorialer Selbstverwaltungskörper, Wien, 2010
- THÜMMEL, Geschichte des Prüfungswesen, in: Lück (Hg.), Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, Marburg, 1989, S. 297-299
- TOSO, Veränderte Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung, Entstehung und Bewältigung von Prüfungskomplexität, Wiesbaden, 2000
- VAN HULLE, Diskussionsbeitrag: Peer Review oder Bundesaufsichtsamt- Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure, in: Lutter (Hg.): Die Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Düsseldorf, 2001, S. 157-162
- VAN HULLE/LANFERMANN, Aktuelle Entwicklungen zur Abschlussprüfung vor dem Hintergrund des Sarbanes-Oxley Act, IWP-Jahrbuch, 2004, S. 9ff
- VAN HULLE/LANFERMANN, Europäische Entwicklungen zur Abschlussprüfung vor dem Hintergrund des Sarbanes-Oxley Act, WPG-Sonderheft 2003, S. 102 ff
- VOLKWEIN, Die Umsetzung des Sarbanes Oxley Act in Deutschland, in: Kramer/Nitsch/Prause et al (Hg.), Bremen, 2014
- VON DER CRONE/ ROTH, Der Sarbanes Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA, 2/ 2003, S. 131-140
- WAIBEL, Externe Qualitätssicherungssysteme in der Abschlussprüfung, Eine spieltheoretische Betrachtung des österreichischen Monitored- Peer- Review Systems, mögliche Alternativen und die Bedeutung asymmetrischer Informationsverteilung, Innsbruck, 2014
- WALDMANN, Die historische Entwicklung des Berufsstandes, in: 25 Jahre Kammer der Wirtschaftstreuhänder-FS, 1973, S. 7-8
- WALTER/MAYER/KUCSKO-STADLMAYER, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrecht, in: Walter (Hg.), 2007

WOLLMERT, Wirtschaftsprüfung in den USA, in: LÜCK Wolfgang, Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, München, 4. Auflage, 1998, S. 923-924

ZILCH, Die motivationale Wirkung der Regulierung der Akteure in der Wirtschaftsprüfung, Trier, 2010

ZWEHL, Untersuchungen zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, Ein Beitrag zur Schaffung von Dispositionsgrundlagen für die Unternehmensleitung, Berlin, 1968

Urteile und Erkenntnisse

EuGH, Rs. C-6/64, Slg. 1964, I-1251 - Costa/ENEL

EuGH, Rs. C-8/81, Slg. 1982, I-53 - Becker

EuGH, Rs. C-22/87, Slg. 1989, I-143 - Kommission/Italien

EuGH, Rs. C-6 u. 9/90, Slg. 1991, I-5357 - Francovich

EuGH, Rs. C-475/99, Slg. 2001, I-8089 - Ambulanz/Glückner

EuGH, Rs. C-212/02, Slg. 2004, Kommission/Österreich

VfSlg. 3096/1956

VfSlg. 3751/1960

VfSlg. 3685/1960

VfSlg. 5679/1968

VfSlg. 14473/1996

VfSlg. 16400/2001

VfSlg. 16995/2003

VfSlg. 17341/2004

VfSlg. 18642/2008

VfSlg. 19123/2010

VfSlg. 20209/2017

VwSlg. 15275 A/1999

Rechtsquellen

EU-Kommission, Vierte Richtlinie 78/660/EWG, 1978

EU-Kommission, Siebente Richtlinie 83/349/EWG, 1983

EU-Kommission, Achte Richtlinie 84/253/EWG, 1984

EU-Kommission, Grünbuch vom 24. Juli 1996 - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union [KOM(96) 338 endg. - Amtsblatt C 321 vom 28.10.1996]

EU- Kommission, Mitteilung betreffend die Abschlußprüfung in der Europäischen Union: künftiges Vorgehen vom 08. Mai 1998 (98/C 143/03)

Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 28. April 1997 zu dem „Grünbuch-Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union“ (97/C 133/01), Amtsblatt Nr. C 133 vom 28/04/1997 S. 0001

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, BGBI. III Nr. 1999/86, Stammfassung

EU-Kommission, Empfehlung 2001/256/EG

EU-Kommission, Mitteilung vom 02. Oktober 2003 an den Rat und das europäische Parlament - zur Stärkung der Abschlussprüfung in der EU (2003/C 236/02)

EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, KOM (2004) 0177 endgültig

EU-Kommission, Beschluss vom 14. Dezember 2005 - zur Einsetzung einer Expertengruppe, die die Kommission beraten und die Zusammenarbeit zwischen den öffentlichen Aufsichtssystemen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften erleichtern soll, (2005/909/EG)

EU-Kommission, Änderungsrichtlinie 2006/43/EG, 2006

EU-Kommission, Empfehlung 2008/362/EG vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen

EU-Kommission, Grünbuch vom 13. Oktober 2010 - Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, KOM(2010) 561 endgültig

EU-Kommission, Pressemitteilung vom 30. November 2011, Wiederherstellung des Vertrauens in Abschlüsse: Europäische Kommission strebt mehr Qualität, Dynamik und Offenheit auf dem Markt für Abschlussprüfungen an

EU-Kommission, Richtlinie 2014/56/EU

Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates

EU-Kommission, Mitteilung der Kommission betreffend Aktualisierung der Daten zur Berechnung der Pauschalbeträge und Zwangsgelder, die die Kommission dem Gerichtshof bei Vertragsverletzungsverfahren vorschlägt, (2016/C 290/02)

EU-Kommission, Mitteilung der Kommission betreffend Aktualisierung der Daten zur Berechnung der Pauschalbeträge und Zwangsgelder, die die Kommission dem Gerichtshof bei Vertragsverletzungsverfahren vorschlägt, (2019/C 309/01)

Kaiserliches Patent vom 29.September 1850, womit eine Notariatsordnung erlassen wird, RGBl.Nr.366/1850

Gesetz vom 6. Juli 1868 womit eine Advocatenordnung eingeführt wird, RGBl. Nr.96/1868

Bundes-Verfassungsgesetz - B-VG, BGBl. I Nr. 1930/1, Stammfassung

Gesetz zur Wiederherstellung der österreichischen Rechtsanwaltschaft, StGBI. Nr. 103/1945

Gesetz zur Wiederherstellung des österreichischen Notariates, StGBI. Nr. 104/1945

Bundesgesetz über das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandler - Wirtschaftstreuhandler-Berufsordnung, WTBO, BGBl. I Nr. 1955/125, Stammfassung

Bundesgesetz vom 10. Dezember 1947, betreffend die Errichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhandler (Wirtschaftstreuhandler-Kammergesetz), BGBl. Nr. 1948/20, Stammfassung

Bundesgesetz vom 22. Juni 1955 über das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandler (Wirtschaftstreuhandler-Berufsordnung), BGBl. Nr. 1955/125, Stammfassung

Gesamte Rechtsvorschrift für EU-Beitrittsvertrag-Akte, BGBl. Nr. 1995/45, Stammfassung

Wirtschaftstreuhandberufsgesetz - WTBG, BGBl. I. Nr. 1999/58, Stammfassung

Finanzmarktaufsichtsgesetz - FMAG, BGBl. I Nr. 2001/97, Stammfassung

Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005- GesRÄG 2005, BGBl. I Nr. 2005/59, Stammfassung

Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz - A-QSG, BGBl. Nr. 2005/84, Stammfassung sowie idF. BGBl. Nr. 2006/142 sowie idF. BGBl. I Nr. 2010/10

Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz - FMABG idF. BGBl. I Nr. 2015/159

Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz - APAG, BGBl. Nr. 2016/83, Stammfassung

Bundes- Verfassungsgesetz - B- VG, BGBl Nr. 1930/1 idF. BGBl I Nr. 2016/62

Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe WTBG 2017, BGBl. I Nr. 2017/137, Stammfassung

Gewerbeordnung 1994- GewO 1994, idF: BGBl. I Nr. 2018/112

Materialien im parlamentarischen Gesetzgebungsprozess

Erl RV 970/ME BlgNR XXII. GP, 1. Zu: Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG, BGBl I Nr. 84/2005, Stammfassung

ME 257/ME BlgNR XXII GP, 1. Zu: Qualitätssicherungsgesetz und der Änderung zum Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

Erl RV 312/ME BlgNR XXIV. GP, 1. Zu: Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG idF BGBl I Nr. 2010/10

Erl RV 183/ME BlgNR XXV. GP, 1. Zu: Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG, BGBl. I Nr. 83/2016, Stammfassung

Erl RV 1273 BlgNR XX. GP, 1. Zu: Wirtschaftstreuhandberufsgesetz– WTBG, BGBl. I Nr.1999/58, Stammfassung

Erl RV 314 BlgNR XXIII. GP, 1. Zu: Bundesverfassungsgesetz, mit dem das Bundes-Verfassungsgesetz geändert und ein Erstes Bundesverfassungsrechtsbereinigungsgesetz erlassen wird – Bundesverfassungsrechtsbereinigungsgesetz, BGBl. I Nr. 2008/2

Websites

Homepage des BMF (eingesehen am: 10.11.2016)

[https://www.bmf.gv.at/finanzmarkt/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde_\(APAB\).html](https://www.bmf.gv.at/finanzmarkt/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde/Abschlussprueferaufsichtsbehoerde_(APAB).html)

EUR-LEX (eingesehen am 10.11.2016) [http://eur-lex.europa.eu/legal-](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=DE)

[content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=DE; http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=DE](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=DE)

Homepage des Parlaments (eingesehen am 10.11.2016)

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II_01012/index.shtml#tab-ParlamentarischesVerfahren

Sarbanes- Oxley- Act of 2002, Public Law 107–204, 107th Congress, 116 STAT. 745, 30. Juli 2002

https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf

Homepage Der Standard.at, größter Finanzskandal Europas, Artikel vom 23.12.2003 (eingesehen am 20.04.2018), <https://derstandard.at/1521092/Hintergrund-Groesster-Bilanzskandal-Europas>.

Homepage des Institutes österreichischer Wirtschaftsprüfer (eingesehen am 22.01.2018)

<http://www.iwp.or.at/index.php?id=institut>.

EUR-LEX (eingesehen am 08.05.2018) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l26035&from=DE>

Homepage RiskNET, Anforderung der 8. EU-Richtlinie - Euro-SOX am Horizont? (eingesehen am 16.05.2018) <https://www.risknet.de/themen/risknews/anforderung-der-8-eu-richtlinie-euro-sox-am-horizont/42dc8bd2462cfcf804da92a1508af21c/>

Homepage Neue Züricher Zeitung, Von der Finanzkrise in die Wirtschaftskrise, Artikel vom 22.12.2008 (eingesehen am 25.05.2018) https://www.nzz.ch/rueckblick_wirtschaft-1.1549724

Homepage Bundeszentrale für politische Bildung, Ursachen der Finanzkrise. Ein Blick in die USA, Artikel vom 08.05.2012 (eingesehen am 25.05.2018)

<http://www.bpb.de/politik/wirtschaft/finanzmaerkte/135463/ursachen-der-finanzkrise?p=all>

Homepage derStandard, Finanzkrise war als Ganzes nicht vorhersehbar, Artikel vom 14.05.2010 (eingesehen am 25.05.2018) <https://derstandard.at/1271376721728/Volkswirt-Tichy-Finanzkrise-war-als-Ganzes-nicht-vorhersehbar>

Homepage Das Erste, Das Versagen der Wirtschaftsprüfer, Panorama vom 30.10.2008 (eingesehen am 25.05.2018) <https://daserste.ndr.de/panorama/archiv/2008/Bankenkrise-Das-Versagen-der-Wirtschaftspruefer,wirtschaftspruefer100.html>

Homepage Profil, Die Finanzkrise erfasst Österreich, Beitrag vom 07.10.2008 (eingesehen am 25.05.2018) <https://www.profil.at/home/die-finanzkrise-oesterreich-221522>

Homepage Zeit online, Setzt den Wirtschaftsprüfern Grenzen, Artikel vom 20.10.2008 (eingesehen am 25.05.2018) <https://www.zeit.de/online/2008/43/wirtschaftspruefer-finanzkrise>

Homepage Wiener Zeitung, Über vergoldete Regeln, Artikel vom 10.01.2018 (eingesehen am 17.07.2018) https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/oesterreich/politik/940131_Ueber-vergoldete-Regeln.html

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Bundesarbeitskammer
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06149/imfname_505651.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Österreichischen
Rechtsanwaltskammertag
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06154/imfname_505653.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Verfassungsdienstes des
Bundeskanzleramts
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06135/imfname_505392.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Kammer der
Wirtschaftstreuhande
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06147/imfname_505649.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Österreichischen
Gewerkschaftsbundes
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06158/imfname_506318.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Industriellen Vereinigung
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06153/imfname_505654.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des AeQ
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06136/fname_505394.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Verfassungsdienstes des
Bundeskanzleramtes
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06135/imfname_505392.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Bundesministeriums für
Finanzen https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06130/imfname_505388.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme des Rechnungshofes
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06128/imfname_505162.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020) Stellungnahme der Kammer der
Wirtschaftstreuhande
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06147/imfname_505649.pdf

Homepage des Parlaments (eingesehen am 26.03.2020)
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II_01012/index.shtml

Homepage der APAB (eingesehen am 7.5.2020) www.apag.at

Homepage der FMA (eingesehen am 10.5.2020) www.fma.at