

TE Vwgh Erkenntnis 2025/1/29 Ra 2022/04/0112

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.01.2025

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L

E3L E17100000

E6j

001 Verwaltungsrecht allgemein

10/07 Verwaltungsgerichtshof

21/01 Handelsrecht

36 Wirtschaftstrehänder

Norm

Abschlussprüfer-AufsichtsG §3 Abs4

Abschlussprüfer-AufsichtsG §41 Abs1 Z1

Abschlussprüfer-AufsichtsG §61 Abs1

Abschlussprüfer-AufsichtsG §62

Abschlussprüfer-AufsichtsG §62 Abs1

Abschlussprüfer-AufsichtsG §62 Abs1 Z4

Abschlussprüfer-AufsichtsG §65

Abschlussprüfer-AufsichtsG §75

Abschlussprüfer-AufsichtsG §76

EURallg

UGB §271

UGB §271a

VwGG §47 Abs3

VwGG §47 Abs5

VwRallg

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art1

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art22

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art30a

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art30a Abs1

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art30a Abs1 lita

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen Art30a Abs1 litc

32006L0043 Abschlussprüfungen Jahresabschlüssen §22

32014L0056 Abschlussprüfungen ÄnderungsRL

61986CJ0080 Kolpinghuis Nijmegen VORAB

62002CJ0387 Berlusconi VORAB

62010CJ0571 Kamberaj VORAB

62017CJ0122 Smith VORAB

62017CJ0545 Pawlak VORAB

62018CJ0681 JH VORAB

62019CJ0950 Helsingin hallinto-oikeus VORAB

1. UGB § 271 heute
2. UGB § 271 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
3. UGB § 271 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
4. UGB § 271 gültig von 17.06.2016 bis 30.09.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
5. UGB § 271 gültig von 01.06.2008 bis 16.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008
6. UGB § 271 gültig von 01.01.2006 bis 31.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2005
7. UGB § 271 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2001
8. UGB § 271 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 125/1998
9. UGB § 271 gültig von 01.07.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 304/1996
10. UGB § 271 gültig von 01.08.1990 bis 30.06.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

1. UGB § 271a heute
2. UGB § 271a gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
3. UGB § 271a gültig von 17.06.2016 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
4. UGB § 271a gültig von 14.06.2016 bis 16.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
5. UGB § 271a gültig von 01.06.2008 bis 13.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008
6. UGB § 271a gültig von 01.01.2006 bis 31.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
7. UGB § 271a gültig von 01.01.2006 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2005

1. VwGG § 47 heute
2. VwGG § 47 gültig ab 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/2023
3. VwGG § 47 gültig von 01.01.2014 bis 20.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 47 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 47 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 47 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 47 gültig von 05.01.1985 bis 31.07.2004

1. VwGG § 47 heute
2. VwGG § 47 gültig ab 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/2023
3. VwGG § 47 gültig von 01.01.2014 bis 20.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 47 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 47 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 47 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 47 gültig von 05.01.1985 bis 31.07.2004

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Pollak, den Hofrat Dr. Mayr, die Hofrätin Mag. Hainz-Sator sowie die Hofräte Dr. Pürgy und Mag. Brandl als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Stüger, über die Revision der Abschlussprüferaufsichtsbehörde als belangte Behörde des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht gegen das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes vom 13. Juli 2022, Zl. W187 2190398-2/7E, betreffend eine Angelegenheit nach dem Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (weitere Partei: Bundesminister für Finanzen; mitbeteiligte Parteien: 1. Dr. R B in S und 2. N GmbH in W, beide vertreten durch Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 1-3, Stiege 3, 3.1), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Mitbeteiligten Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

I.römisch eins.

1

1. Mit Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB, belangte Behörde, Amtsrevisionswerberin) vom 19. Februar 2018 wurde der zweitmitbeteiligten Partei (einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH) gemäß § 62 Abs. 1 Z 1 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) mitgeteilt, gegen die abschlussprüfungsrelevante Bestimmung des § 271 Abs. 4 UGB (konkret: gegen die Unabhängigkeitsvorschriften für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bezogen auf die Prüfung des Jahresabschlusses der E GmbH) verstoßen zu haben. Die zweitmitbeteiligte Partei habe diese Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen (Spruchpunkt 1.). Unter einem wurde der erstmitbeteiligten Partei (Geschäftsführer der zweitmitbeteiligten Partei und verantwortlicher Prüfer für die Prüfung des Jahresabschlusses der E GmbH) gemäß § 62 Abs. 1 Z 4 APAG ein Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken für 18 Monate auferlegt (Spruchpunkt 2.). Die aufschiebende Wirkung einer Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde gemäß § 13 Abs. 2 VwGVG ausgeschlossen (Spruchpunkt 3.). 1. Mit Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB, belangte Behörde, Amtsrevisionswerberin) vom 19. Februar 2018 wurde der zweitmitbeteiligten Partei (einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH) gemäß Paragraph 62, Absatz eins, Ziffer eins, Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) mitgeteilt, gegen die abschlussprüfungsrelevante Bestimmung des Paragraph 271, Absatz 4, UGB (konkret: gegen die Unabhängigkeitsvorschriften für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bezogen auf die Prüfung des Jahresabschlusses der E GmbH) verstoßen zu haben. Die zweitmitbeteiligte Partei habe diese Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen (Spruchpunkt 1.). Unter einem wurde der erstmitbeteiligten Partei (Geschäftsführer der zweitmitbeteiligten Partei und verantwortlicher Prüfer für die Prüfung des Jahresabschlusses der E GmbH) gemäß Paragraph 62, Absatz eins, Ziffer 4, APAG ein Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken für 18 Monate auferlegt (Spruchpunkt 2.). Die aufschiebende Wirkung einer Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde gemäß Paragraph 13, Absatz 2, VwGVG ausgeschlossen (Spruchpunkt 3.).

2

2. Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde gab das Bundesverwaltungsgericht (BVwG) - nachdem es der Beschwerde zunächst insoweit Folge gegeben hatte, als es Spruchpunkt 3. des angefochtenen Bescheides ersatzlos behoben und dem Antrag, der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, stattgegeben hatte - mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 13. Juli 2022 Folge und hob den bekämpften Bescheid ersatzlos auf. Unter einem erklärte das BVwG die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig. 2. Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde gab das Bundesverwaltungsgericht (BVwG) - nachdem es der Beschwerde zunächst insoweit Folge gegeben hatte, als es Spruchpunkt 3. des angefochtenen Bescheides ersatzlos behoben und dem Antrag, der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, stattgegeben hatte - mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 13. Juli 2022 Folge und hob den bekämpften Bescheid ersatzlos auf. Unter einem erklärte das BVwG die Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG für nicht zulässig.

3

Begründend hielt das BVwG - soweit für das Revisionsverfahren von Relevanz - fest, die Spruchpunkte 1. und 2. des angefochtenen Bescheides stützten sich auf § 62 Abs. 1 APAG. Die vorgeworfene Übertretung beruhe wiederum auf § 271 UGB. Dabei handle es sich aber um eine Norm, die weder dem APAG (im Gesetzestext als „dieses Gesetz“ bezeichnet), noch der VO (EU) 537/2014 entstamme. Auch wenn § 271 Abs. 2 UGB mit dem Ausschluss von der Abschlussprüfung einen Kernbereich der Tätigkeit eines Abschlussprüfers betreffe, handle es sich nicht um eine Norm, deren Übertretung die Verhängung von Sanktionen nach § 62 APAG rechtfertige. Begründend hielt das BVwG - soweit für das Revisionsverfahren von Relevanz - fest, die Spruchpunkte 1. und 2. des angefochtenen Bescheides stützten sich auf Paragraph 62, Absatz eins, APAG. Die vorgeworfene Übertretung beruhe wiederum auf Paragraph 271, UGB. Dabei handle es sich aber um eine Norm, die weder dem APAG (im Gesetzestext als „dieses Gesetz“ bezeichnet), noch der VO (EU) 537 aus 2014, entstamme. Auch wenn Paragraph 271, Absatz 2, UGB mit dem Ausschluss von der Abschlussprüfung einen Kernbereich der Tätigkeit eines Abschlussprüfers betreffe, handle es sich nicht um eine Norm, deren Übertretung die Verhängung von Sanktionen nach Paragraph 62, APAG rechtfertige.

4

Eine Übertretung des § 271 Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7, Abs. 3 oder Abs. 4 erster oder zweiter Satz sowie Abs. 5 UGB sei von der belangten Behörde lediglich gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 APAG durch Entzug der Bescheinigung zu ahnden, wenn dieser Verstoß zusätzlich zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt habe. Dies stelle die einzige Sanktion eines Verstoßes gegen die oben genannten Bestimmungen nach dem APAG dar. Eine Übertretung des Paragraph 271, Absatz 2, Ziffer eins, 2, 4, 5, 6, oder 7, Absatz 3, oder Absatz 4, erster oder zweiter Satz sowie Absatz 5, UGB sei von der belangten Behörde lediglich gemäß Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer eins, APAG durch Entzug der Bescheinigung zu ahnden, wenn dieser Verstoß zusätzlich zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt habe. Dies stelle die einzige Sanktion eines Verstoßes gegen die oben genannten Bestimmungen nach dem APAG dar.

5

Bei Betrachtung des Wortlautes des § 62 Abs. 1 APAG bedeute die Ahndung eines Verstoßes gegen § 271 Abs. 2 UGB eine Ausdehnung der Sanktionsermächtigung auf einen Tatbestand, den das Gesetz nicht vorsehe. Eine solche Vorgangsweise wäre dann gerechtfertigt, wenn eine planwidrige Lücke vorläge, die durch die sachnächste Norm zu füllen wäre. Ein Verstoß gegen § 271 Abs. 2 UGB sei jedoch durch verschiedene Maßnahmen sanktioniert (§ 271 Abs. 6, § 275 Abs. 2 und § 270 Abs. 3 UGB; § 41 Abs. 1 Z 1 APAG; § 77 Abs. 2, § 128 Z 4 und § 127 WTBG 2017), sodass es keiner Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 62 Abs. 1 APAG über den Wortlaut hinaus bedürfe. Bei Betrachtung des Wortlautes des Paragraph 62, Absatz eins, APAG bedeute die Ahndung eines Verstoßes gegen Paragraph 271, Absatz 2, UGB eine Ausdehnung der Sanktionsermächtigung auf einen Tatbestand, den das Gesetz nicht vorsehe. Eine solche Vorgangsweise wäre dann gerechtfertigt, wenn eine planwidrige Lücke vorläge, die durch die sachnächste Norm zu füllen wäre. Ein Verstoß gegen Paragraph 271, Absatz 2, UGB sei jedoch durch verschiedene Maßnahmen sanktioniert (Paragraph 271, Absatz 6, Paragraph 275, Absatz 2 und Paragraph 270, Absatz 3, UGB; Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer eins, APAG; Paragraph 77, Absatz 2, Paragraph 128, Ziffer 4 und Paragraph 127, WTBG 2017), sodass es keiner Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Paragraph 62, Absatz eins, APAG über den Wortlaut hinaus bedürfe.

6

Zur Ausdehnung der Befugnisse der APAB durch eine Auslegung von § 62 Abs. 1 APAG im Lichte der „RL 2006/46/EG“ (gemeint offenbar: RL 2006/43/EG betreffend Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen in der Fassung der RL 2014/56/EU; im Folgenden als AP-RL bezeichnet) sei anzumerken, dass Art. 30a AP-RL die in § 62 Abs. 1 APAG normierten Sanktionen vorsehe und Voraussetzung für ihre Verhängung (ua.) ein Verstoß gegen die Richtlinie sei. Art. 22 AP-RL sehe zwar - mit § 271 UGB vergleichbare - Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Abschlussprüfer vor, sodass auf Ebene der Richtlinie ein diesbezüglicher Verstoß nach Art. 30a AP-RL geahndet werden könne. Eine Richtlinie entfalte in den Mitgliedstaaten jedoch keine unmittelbare Wirkung, sondern bedürfe einer Umsetzung in nationales Recht. Ein allfälliges Defizit bei der Umsetzung einer Richtlinie könne nicht geheilt werden, weil sich ein Mitgliedstaat nicht auf die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie zu Lasten eines Rechtsunterworfenen berufen könne. Die APAB sei als zuständige Behörde Teil des Staates im funktionellen Sinn. Eine Ausdehnung der Sanktionsmöglichkeiten des § 62 Abs. 1 APAG durch eine Auslegung unter Heranziehung der AP-RL über den Wortlaut der Bestimmung hinaus scheide daher aus. Ferner führte das BVwG mit näherer Begründung aus, dass auch die Anwendung der VO (EG) 537/2014 nach ihrem Art. 2 ausscheide. Zur Ausdehnung der Befugnisse der APAB durch eine Auslegung von Paragraph 62, Absatz eins, APAG im Lichte der „RL 2006/46/EG“ (gemeint offenbar: RL 2006/43/EG betreffend Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen in der Fassung der RL 2014/56/EU; im Folgenden als AP-RL bezeichnet) sei anzumerken, dass Artikel 30 a, AP-RL die in Paragraph 62, Absatz eins, APAG normierten Sanktionen vorsehe und Voraussetzung für ihre Verhängung (ua.) ein Verstoß gegen die Richtlinie sei. Artikel 22, AP-RL sehe zwar - mit Paragraph 271, UGB vergleichbare - Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Abschlussprüfer vor, sodass auf Ebene der Richtlinie ein diesbezüglicher Verstoß nach Artikel 30 a, AP-RL geahndet werden könne. Eine Richtlinie entfalte in den Mitgliedstaaten jedoch keine unmittelbare Wirkung, sondern bedürfe einer Umsetzung in nationales Recht. Ein allfälliges Defizit bei der Umsetzung einer Richtlinie könne nicht geheilt werden, weil sich ein Mitgliedstaat nicht auf die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie zu Lasten eines Rechtsunterworfenen berufen könne. Die APAB sei als zuständige Behörde Teil des Staates im funktionellen Sinn. Eine Ausdehnung der Sanktionsmöglichkeiten des Paragraph 62, Absatz eins, APAG durch eine Auslegung unter Heranziehung der AP-RL über den Wortlaut der Bestimmung hinaus scheide daher aus. Ferner führte das BVwG mit näherer Begründung aus, dass auch die Anwendung der VO (EG) 537 aus 2014, nach ihrem Artikel 2, ausscheide.

7

Schließlich hielt das BVwG fest, bei den verfahrensgegenständlichen Maßnahmen gemäß § 62 Abs. 1 Z 1 und Z 4 APAG handle es sich nicht um Strafen im Sinn des VStG, sondern um Maßnahmen, um weiterem Fehlverhalten vorzubeugen und Betroffene vor einem Fehlverhalten zu schützen. Daher habe die belangte Behörde zu Recht das AVG angewendet. Schließlich hielt das BVwG fest, bei den verfahrensgegenständlichen Maßnahmen gemäß Paragraph 62, Absatz eins, Ziffer eins und Ziffer 4, APAG handle es sich nicht um Strafen im Sinn des VStG, sondern um Maßnahmen, um weiterem Fehlverhalten vorzubeugen und Betroffene vor einem Fehlverhalten zu schützen. Daher habe die belangte Behörde zu Recht das AVG angewendet.

8

3. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision der belangten Behörde.

9

Die mitbeteiligten Parteien erstatteten eine gemeinsame Revisionsbeantwortung, in der sie die kostenpflichtige Zurückweisung, in eventu die Abweisung der Revision beantragen.

II. römisch zwei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10

1. Die Revisionswerberin bringt zur Begründung der Zulässigkeit ihrer Revision zusammengefasst vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 62 APAG. Das BVwG habe bei der Auslegung dieser Bestimmung die AP-RL außer Acht gelassen und die Strukturprinzipien der richtlinienkonformen Auslegung sowie des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts missachtet. Es sei damit auch von der (näher bezeichneten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. 1. Die Revisionswerberin bringt zur Begründung der Zulässigkeit ihrer Revision zusammengefasst vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Paragraph 62, APAG. Das BVwG habe bei der Auslegung dieser Bestimmung die AP-RL außer Acht gelassen und die Strukturprinzipien der richtlinienkonformen Auslegung sowie des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts missachtet. Es sei damit auch von der (näher bezeichneten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

11

Die Revision ist zur Klarstellung der Rechtslage zulässig; sie ist aber aus nachstehenden Erwägungen nicht berechtigt.

12

2.1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes (APAG), BGBl. I Nr. 83/2016, und zwar in der Stammfassung (§ 1, § 4, § 41, § 61 und § 62) bzw. in der Fassung BGBl. I. Nr. 107/2017 (§ 75 und § 76) lauten auszugsweise: 2.1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes (APAG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 83 aus 2016, „ und zwar in der Stammfassung (Paragraph eins, „ Paragraph 4, „ Paragraph 41, „ Paragraph 61, und Paragraph 62,) bzw. in der Fassung Bundesgesetzblatt römisch eins. Nr. 107 aus 2017, (Paragraph 75 und Paragraph 76,) lauten auszugsweise:

„Gegenstand und Zweck

§ 1. (1) Dieses Bundesgesetz regelt die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und legt fest, unter welchen Voraussetzungen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind. Paragraph eins, (1) Dieses Bundesgesetz regelt die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und legt fest, unter welchen Voraussetzungen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind.

(2) Dieses Bundesgesetz enthält:

1.

Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. Nr. L 157 vom 09.06.2006 S. 87, in der Fassung der Richtlinie 2014/56/EU, ABl. Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 in österreichisches Recht und Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Amtsblatt Nummer L 157 vom 09.06.2006 Seite 87, in der Fassung der Richtlinie 2014/56/EU, Amtsblatt Nummer L 158 vom 27.05.2014, Seite 196 in österreichisches Recht und

[...]

Errichtung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde

§ 3. [...] Paragraph 3, [...]

(4) Das Bundesverwaltungsgericht erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der APAB durch Senat, ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen gemäß § 65 Abs. 1 und in Fällen des § 26 Abs. 4 und 6. (4) Das Bundesverwaltungsgericht erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der APAB durch Senat, ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen gemäß Paragraph 65, Absatz eins und in Fällen des Paragraph 26, Absatz 4, und 6.

[...]

Aufgaben und Befugnisse der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)

§ 4. (1) Die APAB ist die zuständige Behörde im Sinne des Art. 2 Z 10 der Richtlinie 2006/43/EG und des Art. 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Die APAB hat alle in diesem Bundesgesetz und in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 festgelegten behördlichen Aufgaben wahrzunehmen und Befugnisse auszuüben. Paragraph 4, (1) Die APAB ist die zuständige Behörde im Sinne des Artikel 2, Ziffer 10, der Richtlinie 2006/43/EG und des Artikel 3, der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014,. Die APAB hat alle in diesem Bundesgesetz und in der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, festgelegten behördlichen Aufgaben wahrzunehmen und Befugnisse auszuüben.

(2) Zu den Aufgaben der APAB zählen:

1.

die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß den §§ 24 bis 42 die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß den Paragraphen 24, bis 42,

[...]

4.

die Verhängung von Sanktionen gemäß den §§ 62 bis 65 die Verhängung von Sanktionen gemäß den Paragraphen 62, bis 65,

[...]

Entzug der Bescheinigung

§ 41. (1) Die APAB hat einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft die Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung mit Bescheid zu entziehen, wenn Paragraph 41, (1) Die APAB hat einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft die Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung mit Bescheid zu entziehen, wenn

1.

der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft fahrlässig oder vorsätzlich § 271 Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7, Abs. 3 oder Abs. 4 erster oder zweiter Satz, Abs. 5, § 271 a, § 271 b oder § 275 Abs. 1 des UGB verletzt hat und dies zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt hat oder der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft fahrlässig oder vorsätzlich Paragraph 271, Absatz 2, Ziffer eins, 2, 4, 5, 6, oder 7, Absatz 3, oder Absatz 4, erster oder zweiter Satz, Absatz 5,, Paragraph 271 a,, Paragraph 271 b, oder Paragraph 275, Absatz eins, des UGB verletzt hat und dies zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt hat oder

[...]

Untersuchungen

§ 61. (1) Die APAB ist befugt, zur Feststellung, ob Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen vorliegen, bei Bedarf Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen aufzudecken oder zu verhindern. [...] Die APAB ist ebenfalls berechtigt, Untersuchungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß § 1 Abs. 4 unterliegen, durchzuführen, um Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen aufzudecken oder zu verhindern. Paragraph 61, (1) Die APAB ist

befugt, zur Feststellung, ob Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen vorliegen, bei Bedarf Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen aufzudecken oder zu verhindern. [...] Die APAB ist ebenfalls berechtigt, Untersuchungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß Paragraph eins, Absatz 4, unterliegen, durchzuführen, um Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen aufzudecken oder zu verhindern.

[...]

Sanktionen

§ 62. (1) Die APAB ist befugt, bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, folgende Sanktionen zu verhängen: Paragraph 62, (1) Die APAB ist befugt, bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014,, folgende Sanktionen zu verhängen:

1.

eine Mitteilung an den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft oder Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß § 1 Abs. 4 unterliegen, wonach die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzuweichen hat; eine Mitteilung an den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft oder Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß Paragraph eins, Absatz 4, unterliegen, wonach die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzuweichen hat;

[...]

3.

ein dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Prüfer auferlegtes vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen von bis zu drei Jahren;

4.

ein dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Prüfer auferlegtes vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren;

[...]

(2) In den Fällen des Abs. 1 Z 1 und Z 3 bis 7 ist von der APAB ein schriftlicher Bescheid zu erlassen [...]. In den Fällen des Absatz eins, Ziffer eins und Ziffer 3, bis 7 ist von der APAB ein schriftlicher Bescheid zu erlassen [...]

Registrierung von Abschlussprüfern

§ 75. (1) 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 aufweisen: Paragraph 75, (1) Abschlussprüfer aus Drittstaaten sind verpflichtet, sich nach den Bestimmungen des Paragraph 52 und Paragraph 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 Paragraph eins, Ziffer 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 aufweisen:

[...]

(4) Der Abschlussprüfer hat die Prüfungen des Jahres- und Konzernabschlusses in Übereinstimmung mit

[...]

2.

den für den österreichischen Abschlussprüfer festgelegten Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit

gemäß den §§ 271, 271a und 271b UGB und den für den österreichischen Abschlussprüfer festgelegten Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit gemäß den Paragraphen 271, 271 a und 271 b UGB und [...]

durchzuführen.

[...]

Registrierung von Prüfungsgesellschaften

§ 76. (1) Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten sind verpflichtet, sich nach den Bestimmungen des § 52 und § 54 registrieren zu lassen, wenn sie beabsichtigen, den Bestätigungsvermerk für einen gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschluss oder konsolidierten Abschluss einer Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Europäischen Union oder dem EWR, deren übertragbare Wertpapiere oder andere von ihr 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 aufweisen: Paragraph 76, (1) Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten sind verpflichtet, sich nach den Bestimmungen des Paragraph 52 und Paragraph 54, registrieren zu lassen, wenn sie beabsichtigen, den Bestätigungsvermerk für einen gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschluss oder konsolidierten Abschluss einer Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Europäischen Union oder dem EWR, deren übertragbare Wertpapiere oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere auf einem geregelten Markt im Sinne des Paragraph eins, Ziffer 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 aufweisen:

[...]

(4) Die Prüfungsgesellschaft hat die Prüfungen des Jahres- und Konzernabschlusses in Übereinstimmung mit

[...]

2.

den für den österreichischen Abschlussprüfer festgelegten Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit gemäß den §§ 271, 271a und 271b UGB und den für den österreichischen Abschlussprüfer festgelegten Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit gemäß den Paragraphen 271, 271 a, und 271b UGB und

[...]

durchzuführen.

[...]“

13

2.2. Die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates in der Fassung der Richtlinie 2014/56/EU (im Folgenden: AP-RL) lautet auszugsweise:

„Artikel 1

Gegenstand

Diese Richtlinie regelt die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses.

[...]

Artikel 2

Begriffsbestimmungen

Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten folgende Begriffsbestimmungen:

[...]

10.

„Zuständige Behörde“ ist eine durch Gesetz bestimmte Behörde, die für die Regulierung und/oder Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften oder spezifischen Aspekten davon verantwortlich ist. Wird in einem

Artikel auf die ‚zuständige Behörde‘ Bezug genommen, gilt dies als Bezugnahme auf die Behörde, die für die in dem betreffenden Artikel erwähnten Aufgaben zuständig ist.

[...]

Artikel 22

Unabhängigkeit und Unparteilichkeit

(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft sowie jede natürliche Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen, bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in dessen Entscheidungsprozesse eingebunden ist.

Diese Unabhängigkeit ist zumindest sowohl für den Zeitraum erforderlich, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch für die Dauer der Abschlussprüfung.

Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft alle angemessenen Maßnahmen ergreift, um zu gewährleisten, dass seine bzw. ihre Unabhängigkeit bei der Durchführung einer Abschlussprüfung nicht durch tatsächliche oder potenzielle Interessenkonflikte oder Geschäfts- oder sonstige direkte oder indirekte Beziehungen des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft, der bzw. die die Abschlussprüfung durchführt, sowie gegebenenfalls seines bzw. ihres Netzwerks, der Geschäftsleitung, der Prüfer, der Mitarbeiter, beliebiger anderer natürlicher Personen, deren Leistungen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Anspruch nehmen oder die er bzw. sie kontrollieren kann, oder jeder anderen Person, die über ein Kontrollverhältnis direkt oder indirekt mit dem Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft verbunden ist, beeinträchtigt wird.

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft darf die Abschlussprüfung nicht ausführen, wenn eine Gefahr der Selbstüberprüfung, des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertrautheit oder der Einschüchterung aufgrund einer Beziehung finanzieller, persönlicher oder geschäftlicher Art, eines Beschäftigungsverhältnisses oder anderer Beziehungen zwischen

–

dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft, deren Netzwerk sowie jeder natürlichen Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen, und

–

dem geprüften Unternehmen

besteht, wodurch eine unabhängige, vernünftige und sachkundige dritte Partei unter Beachtung der angewandten Schutzmaßnahmen zu dem Schluss käme, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft gefährdet ist.

[...]

Artikel 30a

Sanktionsbefugnisse

(1) Die Mitgliedstaaten sehen vor, dass die zuständigen Behörden befugt sind, bei Verstößen gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie und gegebenenfalls der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zumindest folgende verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen:(1) Die Mitgliedstaaten sehen vor, dass die zuständigen Behörden befugt sind, bei Verstößen gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie und gegebenenfalls der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, zumindest folgende verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen:

a)

eine Mitteilung, wonach die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzuweichen hat;

[...]

c)

ein dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Prüfungspartner auferlegtes vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen und/oder der Unterzeichnung von

Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren;

[...]

(2) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die zuständigen Behörden ihre Sanktionsbefugnisse im Einklang mit dieser Richtlinie und den nationalen Rechtsvorschriften sowie auf einem der folgenden Wege ausüben:

a)

unmittelbar;

b)

in Zusammenarbeit mit anderen Behörden;

c)

durch Antrag bei den zuständigen Justizbehörden.

(3) Die Mitgliedstaaten können den zuständigen Behörden zusätzlich zu den in Absatz 1 genannten Befugnissen weitere Sanktionsbefugnisse übertragen.

[...]“

14

2.3. § 271 des Bundesgesetzes über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen

(Unternehmensgesetzbuch - UGB), dRGBL. S 219/1897, in der Fassung BGBl. I Nr. 43/2016 lautet: 2.3. Paragraph 271, des Bundesgesetzes über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch - UGB), dRGBL. S 219 aus 1897,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 43 aus 2016, lautet:

„Befangenheit und Ausgeschlossenheit

§ 271. (1) Ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn während des zu prüfenden Geschäftsjahres oder bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Paragraph 271, (1) Ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn während des zu prüfenden Geschäftsjahres oder bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.

(2) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er während des zu prüfenden Geschäftsjahres oder bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks

1.

Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat;

2.

gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs erfüllt hat;

3.

über keine Registrierung gemäß § 52 APAG verfügt; über keine Registrierung gemäß Paragraph 52, APAG verfügt;

4.

bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft

a)

bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat,

b)

bei der internen Revision mitgewirkt hat,

c)

Managementaufgaben übernommen hat oder in das Treffen von Entscheidungen, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten, einbezogen war,

d)

Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;

5.

gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Z 4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf; gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft ist, sofern die natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Ziffer 4, nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf;

6.

bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß Z 1, 2, 4 oder 5 nicht Abschlussprüfer sein darf; bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß Ziffer eins, 2, 4, oder 5 nicht Abschlussprüfer sein darf;

7.

in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von mit dieser verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

(3) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ferner ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 ausgeschlossenen Person ausübt oder gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des Abs. 2 Z 7 erfüllt. (3) Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ferner ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf zusammen mit einer gemäß Absatz 2, Ziffer eins, 2, 4, 5, 6, oder 7 ausgeschlossenen Person ausübt oder gemeinsam mit dieser im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung die Voraussetzung des Absatz 2, Ziffer 7, erfüllt.

(4) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gilt bei der Abschlussprüfung als befangen, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, nach Abs. 1 befangen ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ferner ausgeschlossen, wenn sie über keine Registrierung gemäß § 52 APAG verfügt. (4) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gilt bei der Abschlussprüfung als befangen, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, nach Absatz eins, befangen ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Absatz 2, Ziffer eins, 2, 4, 5, 6, oder 7 ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist. Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ferner ausgeschlossen, wenn sie über keine Registrierung gemäß Paragraph 52, APAG verfügt.

(5) Die Abs. 1 bis 4 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden (5) Die Absatz eins, bis 4 sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.

(6) Weiß der Abschlussprüfer, dass er ausgeschlossen oder befangen ist, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt. Dies gilt auch, wenn er seine Ausgeschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig seine Befangenheit nicht erkannt hat.“

Abschlusses. Im Zusammenhang mit dieser Bestimmung hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits ausgesprochen, dass die AP-RL eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau bezweckt, indem sie ua. den Abschlussprüfern strenge ethische Standards, insbesondere in Bezug auf ihre Integrität, ihre Unabhängigkeit und ihre Unparteilichkeit, vorschreibt, um im Interesse sowohl der geprüften Unternehmen als auch Dritter die Qualität der Prüfungen zu gewährleisten und so zum reibungslosen Funktionieren der Märkte beizutragen, indem sichergestellt wird, dass die Jahresabschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild dieser Unternehmen vermitteln (vgl. EuGH 24.3.2021, C-950/19, A, Rn. 39). Nähere Bestimmungen zur - damit angesprochenen - Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern werden insbesondere in Art. 22 AP-RL getroffen.³ Die AP-RL regelt ihrem Artikel eins, zufolge die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses. Im Zusammenhang mit dieser Bestimmung hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits ausgesprochen, dass die AP-RL eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau bezweckt, indem sie ua. den Abschlussprüfern strenge ethische Standards, insbesondere in Bezug auf ihre Integrität, ihre Unabhängigkeit und ihre Unparteilichkeit, vorschreibt, um im Interesse sowohl der geprüften Unternehmen als auch Dritter die Qualität der Prüfungen zu gewährleisten und so zum reibungslosen Funktionieren der Märkte beizutragen, indem sichergestellt wird, dass die Jahresabschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild dieser Unternehmen vermitteln vergleiche , EuGH 24.3.2021, C-950/19, A, Rn. 39). Nähere Bestimmungen zur - damit angesprochenen - Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern werden insbesondere in Artikel 22, AP-RL getroffen.

16

Nach Art. 30a Abs. 1 AP-RL sehen die Mitgliedstaaten vor, dass die zuständigen Behörden befugt sind, bei Verstößen (ua.) gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie zumindest die in der Folge aufgezählten verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen. Zu diesen Sanktionsbefugnissen zählen (ua.) eine Mitteilung an die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person (lit. a) und ein vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen und/oder der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren (lit. c). Nach Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL sehen die Mitgliedstaaten vor, dass die zuständigen Behörden befugt sind, bei Verstößen (ua.) gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie zumindest die in der Folge aufgezählten verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen. Zu diesen Sanktionsbefugnissen zählen (ua.) eine Mitteilung an die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person (Litera a,) und ein vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen und/oder der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren (Litera c,).

17

Eine Zusammenschau dieser Richtlinienregelungen ergibt somit, dass für den Fall, dass den Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern gemäß Art. 22 AP-RL nicht entsprochen wird, der zuständigen Behörde im jeweiligen Mitgliedstaat die Befugnis zukommen soll, die in Art. 30a Abs. 1 AP-RL aufgezählten Sanktionen - so etwa eine Mitteilung an die für den Verstoß verantwortliche Person (lit. a) oder ein vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (lit. c) - zu verhängen. Eine Zusammenschau dieser Richtlinienregelungen ergibt somit, dass für den Fall, dass den Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern gemäß Artikel 22, AP-RL nicht entsprochen wird, der zuständigen Behörde im jeweiligen Mitgliedstaat die Befugnis zukommen soll, die in Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL aufgezählten Sanktionen - so etwa eine Mitteilung an die für den Verstoß verantwortliche Person (Litera a,) oder ein vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (Litera c,) - zu verhängen.

18

4. In Österreich wurden die Bestimmungen der Richtlinie 2014/56/EU zur Änderung der RL 2006/43/EG (primär) im APAG, BGBl. I Nr. 83/2016, umgesetzt (vgl. § 1 Abs. 2 Z 1 APAG sowie die diesbezüglichen Erläuterungen [RV 1012 BlgNR 25. GP 1], denen zufolge [ua.] durch diese Richtlinie das bisherige System der Abschlussprüferaufsicht grundlegend geändert werden müsse, wodurch die Schaffung eines neuen Gesetzes erforderlich sei). Als zuständige Behörde im Sinn des Art. 2 Z 10 AP-RL wurde die APAB eingerichtet (vgl. § 4 Abs. 1 APAG), der nach § 4 Abs. 2 Z 4 APAG (ua.) die Aufgabe der Verhängung von Sanktionen gemäß den §§ 62 bis 65 APAG zukommt.⁴ In Österreich wurden die Bestimmungen der Richtlinie 2014/56/EU zur Änderung der RL 2006/43/EG (primär) im APAG, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 83 aus 2016,, umgesetzt vergleiche , Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, APAG sowie die diesbezüglichen Erläuterungen [RV 1012 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode eins,], denen zufolge [ua.] durch diese Richtlinie das

bisherige System der Abschlussprüferaufsicht grundlegend geändert werden müsse, wodurch die Schaffung eines neuen Gesetzes erforderlich sei). Als zuständige Behörde im Sinn des Artikel 2, Ziffer 10, AP-RL wurde die APAB eingerichtet vergleiche , Paragraph 4, Absatz eins, APAG), der nach Paragraph 4, Absatz 2, Ziffer 4, APAG (ua.) die Aufgabe der Verhängung von Sanktionen gemäß den Paragraphen 62, bis 65 APAG zukommt.

19

In § 62 Abs. 1 APAG wurde der Sanktionskatalog des Art. 30a Abs. 1 AP-RL umgesetzt (vgl. erneut RV 1012 BlgNR 25. GP 11). § 62 Abs. 1 Z 1, 3 und 4 APAG sehen daher - entsprechend Art. 30a Abs. 1 lit. a und c AP-RL - vor, dass die APAB befugt ist, (ua.) dem Abschlussprüfer mitzuteilen, dass die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen hat, bzw. ihm ein vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (von bis zu drei Jahren) aufzuerlegen. In Paragraph 62, Absatz eins, APAG wurde der Sanktionskatalog des Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL umgesetzt vergleiche , erneut Regierungsvorlage 1012, BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 11,). Paragraph 62, Absatz eins, Ziffer eins, 3, und 4 APAG sehen daher - entsprechend Artikel 30 a, Absatz eins, Litera a, und c AP-RL - vor, dass die APAB befugt ist, (ua.) dem Abschlussprüfer mitzuteilen, dass die für den Verstoß verantwortliche natürliche oder juristische Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen hat, bzw. ihm ein vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (von bis zu drei Jahren) aufzuerlegen.

20

Diese Sanktionen dürfen von der APAB nach dem Wortlaut des § 62 Abs. 1 APAG bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verhängt werden. Vorauszuschicken ist zunächst, dass die belangte Behörde ihrem Bescheid keine Verstöße gegen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zugrunde gelegt und auch das BVwG die Anwendung dieser Verordnung aufgrund ihres Anwendungsbereichs gemäß Art. 2 (Unternehmen von öffentlichem Interesse) verneint hat. Gegenständlich käme daher nur eine Verhängung von Sanktionen aufgrund von Verstößen gegen „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ (somit des APAG) in Betracht. Diese Sanktionen dürfen von der APAB nach dem Wortlaut des Paragraph 62, Absatz eins, APAG bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, verhängt werden. Vorauszuschicken ist zunächst, dass die belangte Behörde ihrem Bescheid keine Verstöße gegen die Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, zugrunde gelegt und auch das BVwG die Anwendung dieser Verordnung aufgrund ihres Anwendungsbereichs gemäß Artikel 2, (Unternehmen von öffentlichem Interesse) verneint hat. Gegenständlich käme daher nur eine Verhängung von Sanktionen aufgrund von Verstößen gegen „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ (somit des APAG) in Betracht.

21

Im Unterschied zur AP-RL, in der nach dem Gesagten eigene Bestimmungen betreffend die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern getroffen werden (vgl. Art. 22 AP-RL), sind dem APAG selbst keine eigenen Bestimmungen über die Unabhängigkeit bzw. Unparteilichkeit von Abschlussprüfern zu entnehmen. Der durch die Richtlinie 2014/56/EU neu gefasste Art. 22 AP-RL wurde vielmehr in den §§ 271 und 271a UGB umgesetzt (vgl. die Erläuterungen zum APRÄG 2016, BGBl. I Nr. 43 [RV 1109 BlgNR 25. GP 10]). Bei einem Verstoß gegen (wie hier der Fall) § 271 UGB handelt es sich zwar - soweit dieser mit der Bestimmung des Art. 22 AP-RL übereinstimmt (vgl. dazu, dass § 271 Abs. 1 UGB keine wortgetreue Übernahme der Richtlinienbestimmung anstrebt, sondern an der Bündelung sämtlicher Kriterien in einer allgemeinen und umfassenden Formulierung festhält, erneut RV 1109 BlgNR 25. GP 10) - der Sache nach um einen Verstoß gegen Art. 22 AP-RL, nicht jedoch um einen Verstoß gegen „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ im Sinn des § 62 Abs. 1 APAG. Gemessen allein am Wortlaut des § 62 Abs. 1 APAG läge somit kein Verstoß vor, der die APAB zur Verhängung von Sanktionen nach § 62 Abs. 1 APAG ermächtigen würde. Im Unterschied zur AP-RL, in der nach dem Gesagten eigene Bestimmungen betreffend die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern getroffen werden vergleiche , Artikel 22, AP-RL), sind dem APAG selbst keine eigenen Bestimmungen über die Unabhängigkeit bzw. Unparteilichkeit von Abschlussprüfern zu entnehmen. Der durch die Richtlinie 2014/56/EU neu gefasste Artikel 22, AP-RL wurde vielmehr in den Paragraphen 271, und 271a UGB umgesetzt vergleiche , die Erläuterungen zum APRÄG 2016, Bundesgesetzblatt , I Nr. 43 [RV 1109 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 10,]). Bei einem Verstoß gegen (wie hier der Fall) Paragraph 271, UGB handelt es sich zwar - soweit dieser mit der Bestimmung des Artikel 22, AP-RL übereinstimmt vergleiche , dazu, dass Paragraph 271, Absatz eins, UGB keine wortgetreue Übernahme der Richtlinienbestimmung anstrebt, sondern an der Bündelung sämtlicher Kriterien in einer allgemeinen und umfassenden Formulierung festhält, erneut Regierungsvorlage 1109, BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 10,) - der Sache nach um einen Verstoß gegen Artikel

22, AP-RL, nicht jedoch um einen Verstoß gegen „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ im Sinn des Paragraph 62, Absatz eins, APAG. Gemessen allein am Wortlaut des Paragraph 62, Absatz eins, APAG läge somit kein Verstoß vor, der die APAB zur Verhängung von Sanktionen nach Paragraph 62, Absatz eins, APAG ermächtigen würde.

22

5. Die Revision macht in diesem Zusammenhang im Wesentlichen geltend, eine systematische und richtlinienkonforme Interpretation der anwendbaren nationalen bzw. unionsrechtlichen Bestimmungen führe zum klaren Ergebnis, dass es sich bei der Einschränkung des § 62 APAG um keine beabsichtigte Verkürzung der Befugnisse der APAB handeln könne. Folge man dem Wortlaut dieser Bestimmung ohne korrigierenden Auslegungsansatz, wäre die Vollziehung der Abschlussprüferaufsicht nach den Bestimmungen der AP-RL in Österreich nicht möglich und die AP-RL somit fehlerhaft umgesetzt. Im Rahmen der Auslegung des § 62 APAG habe das BVwG die Anwendungsvoraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinienrecht in unzulässiger Weise mit jenen der richtlinienkonformen Auslegung von Unionsrecht vermengt. 5. Die Revision macht in diesem Zusammenhang im Wesentlichen geltend, eine systematische und richtlinienkonforme Interpretation der anwendbaren nationalen bzw. unionsrechtlichen Bestimmungen führe zum klaren Ergebnis, dass es sich bei der Einschränkung des Paragraph 62, APAG um keine beabsichtigte Verkürzung der Befugnisse der APAB handeln könne. Folge man dem Wortlaut dieser Bestimmung ohne korrigierenden Auslegungsansatz, wäre die Vollziehung der Abschlussprüferaufsicht nach den Bestimmungen der AP-RL in Österreich nicht möglich und die AP-RL somit fehlerhaft umgesetzt. Im Rahmen der Auslegung des Paragraph 62, APAG habe das BVwG die Anwendungsvoraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinienrecht in unzulässiger Weise mit jenen der richtlinienkonformen Auslegung von Unionsrecht vermengt.

23

Die mitbeteiligten Parteien wenden dagegen in ihrer Revisionsbeantwortung mit Hinweis auf näher bezeichnete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (ua.) ein, eine richtlinienkonforme Auslegung des § 62 APAG scheide angesichts des eindeutigen Wortlauts dieser Bestimmung aus. Die mitbeteiligten Parteien wenden dagegen in ihrer Revisionsbeantwortung mit Hinweis auf näher bezeichnete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (ua.) ein, eine richtlinienkonforme Auslegung des Paragraph 62, APAG scheide angesichts des eindeutigen Wortlauts dieser Bestimmung aus.

24

5.1. Der Verwaltungsgerichtshof hat - mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH - bereits ausgesprochen, dass eine Berufung auf eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinie, deren vollständige Umsetzung in innerstaatliches Recht unterblieben ist bzw. die fehlerhaft umgesetzt wurde, nur zu Lasten eines Einzelnen oder zur Vorenthaltung von Rechten eines Einzelnen schon von vornherein nicht in Frage kommt. Gegenüber einem Einzelnen können sich staatliche Einrichtungen in einer solchen Konstellation somit nicht auf eine Richtlinie berufen (vgl. VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 30, mit Hinweis ua. auf EuGH 8.10.1987, 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Rn. 13, und EuGH 3.5.2005, C-387/02, Berlusconi, Rn. 73 f). Der EuGH hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass eine andere Sichtweise dazu führen würde, dass in Fällen, in denen eine Richtlinie durch einen Mitgliedstaat nicht ordnungsgemäß in das nationale Recht umgesetzt wurde, es staatlichen Einrichtungen ermöglicht würde, Nutzen aus dem Verstoß des Mitgliedstaates gegen das Unionsrecht zu ziehen (vgl. EuGH 27.3.2019, C-545/17, Pawlak, Rn. 89, mwN). 5.1. Der Verwaltungsgerichtshof hat - mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH - bereits ausgesprochen, dass eine Berufung auf eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinie, deren vollständige Umsetzung in innerstaatliches Recht unterblieben ist bzw. die fehlerhaft umgesetzt wurde, nur zu Lasten eines Einzelnen oder zur Vorenthaltung von Rechten eines Einzelnen schon von vornherein nicht in Frage kommt. Gegenüber einem Einzelnen können sich staatliche Einrichtungen in einer solchen Konstellation somit nicht auf eine Richtlinie berufen vergleiche , VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 30, mit Hinweis ua. auf EuGH 8.10.1987, 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Rn. 13, und EuGH 3.5.2005, C-387/02, Berlusconi, Rn. 73 f). Der EuGH hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass eine andere Sichtweise dazu führen würde, dass in Fällen, in denen eine Richtlinie durch einen Mitgliedstaat nicht ordnungsgemäß in das nationale Recht umgesetzt wurde, es staatlichen Einrichtungen ermöglicht würde, Nutzen aus dem Verstoß des Mitgliedstaates gegen das Unionsrecht zu ziehen vergleiche , EuGH 27.3.2019, C-545/17, Pawlak, Rn. 89, mwN).

25

Insoweit kommt daher im vorliegenden Fall die Verhängung einer unmittelbar auf Art. 22 und Art. 30a Abs. 1 AP-RL gestützten Sanktion nicht in Betracht. Auch das Vorbringen der Revisionswerberin zum Anwendungsvorrang von

unmittelbar anwendbarem Unionsrecht geht insoweit ins Leere. Insoweit kommt daher im vorliegenden Fall die Verhängung einer unmittelbar auf Artikel 22 und Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL gestützten Sanktion nicht in Betracht. Auch das Vorbringen der Revisionswerberin zum Anwendungsvorrang von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht geht insoweit ins Leere.

26

5.2. Mangels unmittelbarer Wirkung kann der AP-RL somit lediglich Bedeutung im Wege der richtlinienkonformen Interpretation der anzuwendenden innerstaatlichen Vorschriften zukommen. Eine richtlinienkonforme Auslegung ist nämlich auch vorzunehmen, wenn die in Rede stehende unionsrechtliche Bestimmung nicht unmittelbar anwendbar ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass dabei die Grenzen der Auslegung nach den innerstaatlichen Auslegungsregeln nicht zu beachten wären. Ist eine unionsrechtliche Regelung nicht unmittelbar anwendbar, lässt sich ihre Anwendung auch nicht im Weg der unionsrechtskonformen Interpretation erreichen, wenn sich dieses Ergebnis bei Auslegung des nationalen Rechts nicht erzielen lässt (vgl. zu all dem VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 32, mwN).

5.2. Mangels unmittelbarer Wirkung kann der AP-RL somit lediglich Bedeutung im Wege der richtlinienkonformen Interpretation der anzuwendenden innerstaatlichen Vorschriften zukommen. Eine richtlinienkonforme Auslegung ist nämlich auch vorzunehmen, wenn die in Rede stehende unionsrechtliche Bestimmung nicht unmittelbar anwendbar ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass dabei die Grenzen der Auslegung nach den innerstaatlichen Auslegungsregeln nicht zu beachten wären. Ist eine unionsrechtliche Regelung nicht unmittelbar anwendbar, lässt sich ihre Anwendung auch nicht im Weg der unionsrechtskonformen Interpretation erreichen, wenn sich dieses Ergebnis bei Auslegung des nationalen Rechts nicht erzielen lässt vergleiche , zu all dem VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 32, mwN).

27

Nach der Rechtsprechung des EuGH obliegen die sich aus einer Richtlinie ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das in der Richtlinie vorgesehene Ziel zu erreichen, und ihre Pflicht, alle zur Erfüllung dieser Verpflichtung geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zu treffen, allen Trägern öffentlicher Gewalt der Mitgliedstaaten, einschließlich, im Rahmen ihrer Zuständigkeiten, den Gerichten (vgl. etwa EuGH 7.8.2018, C-122/17, David Smith, Rn. 38, mwN).

Nach der Rechtsprechung des EuGH obliegen die sich aus einer Richtlinie ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das in der Richtlinie vorgesehene Ziel zu erreichen, und ihre Pflicht, alle zur Erfüllung dieser Verpflichtung geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zu treffen, allen Trägern öffentlicher Gewalt der Mitgliedstaaten, einschließlich, im Rahmen ihrer Zuständigkeiten, den Gerichten vergleiche , etwa EuGH 7.8.2018, C-122/17, David Smith, Rn. 38, mwN).

28

Zur Erfüllung dieser Verpflichtung verlangt der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung von den nationalen Behörden, unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts und unter Anwendung der dort anerkannten Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem vom Unionsrecht verfolgten Ziel im Einklang steht. Dieser Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts unterliegt jedoch bestimmten Schranken. So findet die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, ihre Schranken in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen (vgl. EuGH 14.10.2020, C-681/18, JH, Rn. 65 f, mwN).

Zur Erfüllung dieser Verpflichtung verlangt der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung von den nationalen Behörden, unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts und unter Anwendung der dort anerkannten Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem vom Unionsrecht verfolgten Ziel im Einklang steht. Dieser Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts unterliegt jedoch bestimmten Schranken. So findet die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, ihre Schranken in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen vergleiche , EuGH 14.10.2020, C-681/18, JH, Rn. 65 f, mwN).

29

Der Revisionswerberin ist zwar insoweit zuzustimmen, als nach den Bestimmungen der AP-RL der zuständigen Behörde die Befugnis zukommen soll, bei Verstößen gegen diese Richtlinie (und damit auch gegen Art. 22 AP-RL) die Sanktionen gemäß Art. 30a AP-RL zu verhängen. Das ändert jedoch zunächst nichts daran, dass einer nach Wortlaut

und Sinn eindeutigen nationalen Regelung im Wege der richtlinienkonformen Interpretation kein entgegengesetzter Sinn verliehen werden darf. Die richtlinienkonforme Interpretation darf den normativen Gehalt der nationalen Regelung nicht grundlegend neu bestimmen; mit Hilfe der richtlinienkonformen Interpretation können daher im nationalen Recht keine neuen Institute geschaffen werden (vgl. VwGH 23.10.1995, 95/10/0108; darauf verweisend Öhlinger/Eberhard/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁸ [2023] 107). Der Revisionswerberin ist zwar insoweit zuzustimmen, als nach den Bestimmungen der AP-RL der zuständigen Behörde die Befugnis zukommen soll, bei Verstößen gegen diese Richtlinie (und damit auch gegen Artikel 22, AP-RL) die Sanktionen gemäß Artikel 30 a, AP-RL zu verhängen. Das ändert jedoch zunächst nichts daran, dass einer nach Wortlaut und Sinn eindeutigen nationalen Regelung im Wege der richtlinienkonformen Interpretation kein entgegengesetzter Sinn verliehen werden darf. Die richtlinienkonforme Interpretation darf den normativen Gehalt der nationalen Regelung nicht grundlegend neu bestimmen; mit Hilfe der richtlinienkonformen Interpretation können daher im nationalen Recht keine neuen Institute geschaffen werden vergleiche , VwGH 23.10.1995, 95/10/0108; darauf verweisend Öhlinger/Eberhard/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁸ [2023] 107).

30

Eine Auslegung der Wortfolge „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ in § 62 Abs. 1 APAG dahingehend, dass davon auch § 271 UGB erfasst ist, kommt vor diesem Hintergrund nicht in Betracht. Eine Auslegung der Wortfolge „Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“ in Paragraph 62, Absatz eins, APAG dahingehend, dass davon auch Paragraph 271, UGB erfasst ist, kommt vor diesem Hintergrund nicht in Betracht.

31

Die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation erstreckt sich jedoch auch auf die nach dem innerstaatlichen interpretativen Methodenkatalog zulässige Analogie oder teleologische Reduktion im Fall einer planwidrigen Umsetzungslücke (vgl. in diesem Sinn OGH 30.1.2019, 7 Ob 241/18v, Pkt. 3.2, mwN; zur Prüfung einer teleologischen Reduktion vgl. auch VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 35). Die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation erstreckt sich jedoch auch auf die nach dem innerstaatlichen interpretativen Methodenkatalog zulässige Analogie oder teleologische Reduktion im Fall einer planwidrigen Umsetzungslücke vergleiche , in diesem Sinn OGH 30.1.2019, 7 Ob 241/18v, Pkt. 3.2, mwN; zur Prüfung einer teleologischen Reduktion vergleiche , auch VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, Rn. 35).

32

Vorauszuschicken ist zunächst, dass das im Verwaltungsstrafrecht geltende Analogieverbot (vgl. allgemein dazu VwGH 9.9.2015, Ro 2015/04/0017) einer analogen Rechtsanwendung im vorliegenden Fall nicht entgegenstünde, weil es sich bei der hier gegenständlichen Maßnahme nach § 62 Abs. 1 Z 4 APAG (vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken) nicht um eine Verwaltungsstrafe handelt (vgl. dazu auch die Überschrift zu § 65 APAG „Strafbestimmungen“ sowie der Verweis in § 3 Abs. 4 APAG „ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen gemäß § 65 Abs. 1“ APAG). Im vorliegenden Fall stellt sich daher die Frage, ob die Sanktionsbefugnisse des § 62 Abs. 1 APAG bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes analog auf Verstöße gegen die Bestimmung des § 271 UGB anzuwenden sind. Vorauszuschicken ist zunächst, dass das im Verwaltungsstrafrecht geltende Analogieverbot vergleiche , allgemein dazu VwGH 9.9.2015, Ro 2015/04/0017) einer analogen Rechtsanwendung im vorliegenden Fall nicht entgegenstünde, weil es sich bei der hier gegenständlichen Maßnahme nach Paragraph 62, Absatz eins, Ziffer 4, APAG (vorübergehendes Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken) nicht um eine Verwaltungsstrafe handelt vergleiche , dazu auch die Überschrift zu Paragraph 65, APAG „Strafbestimmungen“ sowie der Verweis in Paragraph 3, Absatz 4, APAG „ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen gemäß Paragraph 65, Absatz eins, APAG). Im vorliegenden Fall stellt sich daher die Frage, ob die Sanktionsbefugnisse des Paragraph 62, Absatz eins, APAG bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes analog auf Verstöße gegen die Bestimmung des Paragraph 271, UGB anzuwenden sind.

33

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie auch im öffentlichen Recht wiederholt anerkannt. Voraussetzung hierfür ist freilich das Bestehen einer echten (dh. planwidrigen) Rechtslücke. Sie ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo sein Ergänzen nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Da das öffentliche Recht, im Besonderen das Verwaltungsrecht, schon von der Zielsetzung her nur einzelne Rechtsbeziehungen unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses zu regeln bestimmt ist,

muss eine auftretende Rechtslücke in diesem Rechtsbereich im Zweifel als beabsichtigt angesehen werden. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt nur dann in Betracht, wenn das Gesetz anders nicht vollziehbar ist oder wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers - eben dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (vgl. etwa VwGH 15.10.2024, Ra 2023/04/0272, Rn. 24, mwN). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie auch im öffentlichen Recht wiederholt anerkannt. Voraussetzung hierfür ist freilich das Bestehen einer echten (dh. planwidrigen) Rechtslücke. Sie ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo sein Ergänzen nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Da das öffentliche Recht, im Besonderen das Verwaltungsrecht, schon von der Zielsetzung her nur einzelne Rechtsbeziehungen unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses zu regeln bestimmt ist, muss eine auftretende Rechtslücke in diesem Rechtsbereich im Zweifel als beabsichtigt angesehen werden. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt nur dann in Betracht, wenn das Gesetz anders nicht vollziehbar ist oder wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers - eben dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen vergleiche , etwa VwGH 15.10.2024, Ra 2023/04/0272, Rn. 24, mwN).

34

Für das Vorliegen einer planwidrigen Umsetzungslücke könnten im vorliegenden Fall zwar die Erläuterungen zum APAG (RV 1012 BlgNR 25. GP 11) ins Treffen geführt werden, denen zufolge mit der Bestimmung des § 62 Abs. 1 APAG der „ausführliche Sanktionskatalog“ des Art. 30a Abs. 1 AP-RL umgesetzt wurde. Ausgehend von den (dargestellten) relevanten Bestimmungen der AP-RL soll der zuständigen Behörde nämlich auch für den Fall, dass den Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern nicht entsprochen wird, im jeweiligen Mitgliedstaat die Befugnis zukommen, die in Art. 30a Abs. 1 AP-RL aufgezählten Sanktionen zu verhängen. Für das Vorliegen einer planwidrigen Umsetzungslücke könnten im vorliegenden Fall zwar die Erläuterungen zum APAG Regierungsvorlage 1012, BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 11,) ins Treffen geführt werden, denen zufolge mit der Bestimmung des Paragraph 62, Absatz eins, APAG der „ausführliche Sanktionskatalog“ des Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL umgesetzt wurde. Ausgehend von den (dargestellten) relevanten Bestimmungen der AP-RL soll der zuständigen Behörde nämlich auch für den Fall, dass den Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern nicht entsprochen wird, im jeweiligen Mitgliedstaat die Befugnis zukommen, die in Artikel 30 a, Absatz eins, AP-RL aufgezählten Sanktionen zu verhängen.

35

Allerdings vertritt der Verwaltungsgerichtshof (wie dargelegt) in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine auftretende Rechtslücke im Verwaltungsrecht im Zweifel als beabsichtigt angesehen werden muss. Vor diesem Hintergrund kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die hier relevante Bestimmung des § 271 UGB im APAG nicht (gänzlich) außer Betracht geblieben ist, sondern dass in anderen Bestimmungen (als dem hier einschlägigen § 62 APAG) ausdrücklich darauf Bezug genommen wird. So wird in § 41 Abs. 1 Z 1 APAG betreffend Qualitätssicherungsprüfungen explizit auf die Verletzung der (ua.) §§ 271 und 271a UGB abgestellt. Die §§ 75 und 76 APAG betreffend das Registrierungsverfahren von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten verlangen wiederum ausdrücklich die Einhaltung der Anforderungen der §§ 271 und 271a UGB. Zudem ist die APAB nach § 61 Abs. 1 APAG betreffend Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften befugt, Untersuchungen zur Feststellung von Verstößen gegen Bestimmungen nicht nur „dieses Bundesgesetzes“, sondern auch „anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen“ (zu denen auch § 271 UGB zu zählen wäre) durchzuführen. Das Fehlen einer Bezugnahme auf derartige andere abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen in der unmittelbar danach folgenden (hier maßgeblichen) Bestimmung des § 62 Abs. 1 APAG, die ausschließlich auf Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 abstellt, lässt aber nicht den eindeutigen Schluss zu, dass es sich hier um eine ungewollte, unbeabsichtigte Differenzierung handelt. Allerdings vertritt der Verwaltungsgerichtshof (wie dargelegt) in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine auftretende Rechtslücke

im Verwaltungsrecht im Zweifel als beabsichtigt angesehen werden muss. Vor diesem Hintergrund kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die hier relevante Bestimmung des Paragraph 271, UGB im APAG nicht (gänzlich) außer Betracht geblieben ist, sondern dass in anderen Bestimmungen (als dem hier einschlägigen Paragraph 62, APAG) ausdrücklich darauf Bezug genommen wird. So wird in Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer eins, APAG betreffend Qualitätssicherungsprüfungen explizit auf die Verletzung der (ua.) Paragraphen 271, und 271a UGB abgestellt. Die Paragraphen 75, und 76 APAG betreffend das Registrierungsverfahren von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten verlangen wiederum ausdrücklich die Einhaltung der Anforderungen der Paragraphen 271, und 271a UGB. Zudem ist die APAB nach Paragraph 61, Absatz eins, APAG betreffend Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften befugt, Untersuchungen zur Feststellung von Verstößen gegen Bestimmungen nicht nur „dieses Bundesgesetzes“, sondern auch „anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen“ (zu denen auch Paragraph 271, UGB zu zählen wäre) durchzuführen. Das Fehlen einer Bezugnahme auf derartige andere abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen in der unmittelbar danach folgenden (hier maßgeblichen) Bestimmung des Paragraph 62, Absatz eins, APAG, die ausschließlich auf Verstöße gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537 aus 2014, abstellt, lässt aber nicht den eindeutigen Schluss zu, dass es sich hier um eine ungewollte, unbeabsichtigte Differenzierung handelt.

36

Unter Bedachtnahme auf den Regelungszusammenhang der (eben) genannten Bestimmungen des APAG liegt daher - jedenfalls im Zweifel - keine planwidrige Lücke vor. Es kann - unter Zugrundelegung der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zulässigkeit eines Analogieschlusses - auch nicht gesagt werden, dass das APAG betreffend die hier relevanten Bestimmungen ohne Analogieschluss nicht vollziehbar ist bzw. dass ein Analogieschluss im vorliegenden Fall aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen geboten wäre. Die APAB ist daher - solange es zu keiner Anpassung durch den Gesetzgeber kommt - nicht befugt, einen Verstoß gegen § 271 UGB mit den in § 62 Abs. 1 APAG aufgezählten Sanktionsbefugnissen zu ahnden. Unter Bedachtnahme auf den Regelungszusammenhang der (eben) genannten Bestimmungen des APAG liegt daher - jedenfalls im Zweifel - keine planwidrige Lücke vor. Es kann - unter Zugrundelegung der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zulässigkeit eines Analogieschlusses - auch nicht gesagt werden, dass das APAG betreffend die hier relevanten Bestimmungen ohne Analogieschluss nicht vollziehbar ist bzw. dass ein Analogieschluss im vorliegenden Fall aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen geboten wäre. Die APAB ist daher - solange es zu keiner Anpassung durch den Gesetzgeber kommt - nicht befugt, einen Verstoß gegen Paragraph 271, UGB mit den in Paragraph 62, Absatz eins, APAG aufgezählten Sanktionsbefugnissen zu ahnden.

37

Vor diesem Hintergrund hat das BVwG den Bescheid der belangten Behörde im Ergebnis zu Recht ersatzlos behoben. Insoweit kommt auch den von der Revisionswerberin in diesem Zusammenhang (weitwendig) geltend gemachten Begründungsmängeln betreffend die Erwägungen des BVwG zur Analogie, zur umzusetzenden AP-RL und den unionsrechtlichen Strukturprinzipien sowie betreffend die zivil-, berufs- und disziplinarrechtlichen Ausführungen des BVwG keine Relevanz zu (vgl. zur Relevanz von Begründungsmängeln etwa VwGH 10.7.2024, Ra 2024/04/0343 bis 0360, Rn. 20, mwN). Vor diesem Hintergrund hat das BVwG den Bescheid der belangten Behörde im Ergebnis zu Recht ersatzlos behoben. Insoweit kommt auch den von der Revisionswerberin in diesem Zusammenhang (weitwendig) geltend gemachten Begründungsmängeln betreffend die Erwägungen des BVwG zur Analogie, zur umzusetzenden AP-RL und den unionsrechtlichen Strukturprinzipien sowie betreffend die zivil-, berufs- und disziplinarrechtlichen Ausführungen des BVwG keine Relevanz zu (vergleiche, zur Relevanz von Begründungsmängeln etwa VwGH 10.7.2024, Ra 2024/04/0343 bis 0360, Rn. 20, mwN).

38

6. Da die Revision aus den dargestellten Erwägungen somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufzeigt, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 6. Da die Revision aus den dargestellten Erwägungen somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufzeigt, war sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

39

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff, insbesondere auf § 49 Abs. 6 VwGG, in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff, insbesondere auf Paragraph 49, Absatz 6, VwGG, in Verbindung mit der VwGH-

Aufwandersatzverordnung 2014.

40

Gemäß § 47 Abs. 3 VwGG haben Mitbeteiligte im Fall der Abweisung der Revision einen Anspruch auf Aufwandersatz. Zu leisten ist der Aufwandersatz an sich vom Revisionswerber. Da die Revisionswerberin im vorliegenden Fall aber die belangte Behörde des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht ist, ist der Aufwandersatz an die Mitbeteiligten im Sinn des § 47 Abs. 5 VwGG von dem Rechtsträger zu tragen, in dessen Namen die Behörde in dem - dem Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorangegangenen - Verwaltungsverfahren gehandelt hat (vgl. in diesem Sinn VwGH 1.2.2024, Ro 2021/04/0006, Rn. 39, mwN). Gemäß Paragraph 47, Absatz 3, VwGG haben Mitbeteiligte im Fall der Abweisung der Revision einen Anspruch auf Aufwandersatz. Zu leisten ist der Aufwandersatz an sich vom Revisionswerber. Da die Revisionswerberin im vorliegenden Fall aber die belangte Behörde des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht ist, ist der Aufwandersatz an die Mitbeteiligten im Sinn des Paragraph 47, Absatz 5, VwGG von dem Rechtsträger zu tragen, in dessen Namen die Behörde in dem - dem Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorangegangenen - Verwaltungsverfahren gehandelt hat vergleiche , in diesem Sinn VwGH 1.2.2024, Ro 2021/04/0006, Rn. 39, mwN).

Wien, am 29. Jänner 2025

Gerichtsentscheidung

EuGH 61986CJ0080 Kolpinghuis Nijmegen VORAB

EuGH 62002CJ0387 Berlusconi VORAB

EuGH 62010CJ0571 Kamberaj VORAB

EuGH 62017CJ0122 Smith VORAB

EuGH 62017CJ0545 Pawlak VORAB

EuGH 62018CJ0681 JH VORAB

EuGH 62019CJ0950 Helsingin hallinto-oikeus VORAB

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2 Gemeinschaftsrecht Auslegung des Mitgliedstaatenrechtes EURallg2 Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4 Gemeinschaftsrecht Richtlinie richtlinienkonforme Auslegung des innerstaatlichen Rechts EURallg4/3 Gemeinschaftsrecht Richtlinie unmittelbare Anwendung EURallg4/1 Rechtsgrundsätze Diverses VwRallg6/7

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2022040112.L00

Im RIS seit

27.02.2025

Zuletzt aktualisiert am

17.03.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at