

# TE Bvwg Erkenntnis 2019/12/3 W187 2223305-1

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 03.12.2019

## Entscheidungsdatum

03.12.2019

## Norm

APAG §3 Abs4  
APAG §62  
APAG §62 Abs1 Z1  
APAG §62 Abs1 Z4  
APAG §66  
B-VG Art133 Abs4  
UGB §189a  
UGB §271  
UGB §275  
VwGVG §24 Abs1  
VwGVG §28 Abs1  
VwGVG §28 Abs2

## Spruch

W187 2223305-1/6E

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Mag. Hubert REISNER als Vorsitzenden, Mag. Thomas GRUBER und Mag. Kristina HOFER als Beisitzer über die Beschwerde von XXXX ,[HR1] vertreten durch Mag. Thomas M. EGERTH, Rechtsanwalt, Stubenring 16/14, 1010 Wien, gegen den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde APAB, Brucknerstraße 8/6, 1040 Wien, vom 31. Juli 2019, U190326-06/IA, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. November 2019 zu Recht erkannt:

A)

Das Bundesverwaltungsgericht hebt den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde APAB vom 31. Juli 2019, U190326-06/IA, gemäß § 28 Abs 2 VwGVG ersatzlos auf.

B)

Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Text

## ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

### I. Verfahrensgang

#### 1. Verfahren vor der Abschlussprüferaufsichtsbehörde

1.1 Am 25. März 2019 legte die belangte Behörde einen Aktenvermerk über die Einleitung eines Untersuchungsverfahrens gegen den Beschwerdeführer an. Es sei mittels Meldung über einen Verstoß gemäß § 66 APAG, bei der belangten Behörde am 12. März 2019 eingelangt, angezeigt worden, dass der Beschwerdeführer die Jahresabschlüsse 2016 und 2017 der XXXX geprüft habe.

Dies obwohl sein damaliger Berufskollege XXXX (mittlerweile seit 14. September 2018 aus der XXXX ausgeschieden) Aufsichtsratsmitglied bei dieser Gesellschaft gewesen sei bzw sei. Die Funktion als Aufsichtsratsmitglied nehme er laut Firmenbuch seit mindestens 2013 wahr, wobei er seit 2018 den Vorsitz im Aufsichtsrat innehabe. Die XXXX sei am 2. April 2015 ins Firmenbuch eingetragen worden, in der der Beschwerdeführer von Anfang an Gesellschafter und Geschäftsführer sei.

Der Meldung vom Verstoß seien weitere Unterlagen zum Nachweis angeschlossen gewesen.

Aufgrund dieser Vorkommnisse bestehe der Verdacht gegen den Ausgeschlossenheitstatbestand § 271 Abs 2 Z 5 iVm Abs 3 UGB verstoßen zu haben, da ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen sei, wenn er während des zu prüfenden Geschäftsjahres oder bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks mit einer ausgeschlossenen Person gemäß § 271 Abs 2 Z 5 UGB seinen Beruf zusammen ausübe.

Da der Verstoß gegen Unabhängigkeitsbestimmungen iSd APAG keine Verwaltungsübertretung darstelle, werde die Einleitung einer Untersuchung empfohlen.

Im Rahmen dieser Untersuchung solle der Fokus auf der Prüfung der Unabhängigkeit des Beschwerdeführers als Abschlussprüfer der XXXX (über die gesamte prüferische Tätigkeit) liegen. Zweckmäßig dazu sei, falls vorhanden, die Dokumentation über diese Prüfungshandlungen anzufordern.

1.2 Mit Schreiben vom 27. März 2019 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, bis zum 11. April 2019 bei der belangten Behörde einlangend, die vollständige Dokumentation über die Prüfung der Unabhängigkeit des Beschwerdeführers als Abschlussprüfer der XXXX zu den Geschäftsjahren 2015 bis 2017 zu übermitteln.

1.3 Mit Schreiben vom 9. April 2019, bei der belangten Behörde am 11. April 2019 eingelangt, übermittelte der Beschwerdeführer die jährlichen Checklisten betreffen Ausschlussgründe und Unabhängigkeit für die Jahre 2015 und 2017, einen Aktenvermerk vom November/Dezember 2014. Sollte die belangte Behörde weitere Unterlagen wie "§ 270 Schreiben" oder Prüfungsverträge benötigen, bittet der Beschwerdeführer um Information.

1.4 In dem Memo vom 15. April 2019 hielt die belangte Behörde den Sachverhalt fest, von dem sie ausgeht, und nimmt eine rechtliche Würdigung der Übertretung der Bestimmungen über die Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfern vor.

1.5 Mit Schreiben vom 23. Mai 2019 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer den Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung vor und forderte den Beschwerdeführer auf, notwendigen Schritte zu setzen, falls er für das Geschäftsjahr 2018 und auch eventuell darauffolgende Geschäftsjahre zum Abschlussprüfer der XXXX bestellt worden sei, um eine rechtmäßige Prüfung des Jahresabschlusses bei dieser Gesellschaft zu gewährleisten. Die belangte Behörde ersuchte den Beschwerdeführer um schriftliche Beantwortung bis 7. Juni 2019.

1.6 Mit Schreiben vom 3. Juni 2019 nahm der Beschwerdeführer dazu Stellung. Darin führt er im Wesentlichen aus, dass keine Absicht bestanden habe und bestehe, etwa Ausschlussgründe in Zusammenhang mit den Unabhängigkeitsregelungen des UGB, insbesondere § 271 Abs 2 Z 5 UGB, zu umgehen.

Er sei dem Geschäftsjahr 2013 durchgehend Abschlussprüfer der XXXX. Die XXXX sei erst mit 2. April 2015 von dem Beschwerdeführer, XXXX, XXXX und XXXX gegründet worden. XXXX sei nur Geschäftsführer und nicht gesellschaftsrechtlich beteiligt gewesen. XXXX sei im Wege der XXXX beteiligt gewesen. Es sei darauf hinzuweisen, dass XXXX beispielsweise auch die Beteiligung an der XXXX mittelbar über die XXXX halte und diesbezüglich ausschließlich persönliche Gründe von XXXX für die Wahl der Beteiligungsstruktur ausschlaggebend gewesen seien und nicht eine etwaige Ausgestaltungsform, mit dem Ziel eine Unabhängigkeitsbestimmung des UGB "auszuhebeln", herbeizuführen.

Grund bzw Motiv für die Gründung der XXXX sei ausschließlich die Zusammenführung der

Wirtschaftsprüfungsmandate der genannten Personen in einer Gesellschaft mit der verbundenen und auch vereinbarten Absicht, dass XXXX, XXXX und XXXX nach Überführung der Mandate an die XXXX und erfolgreiche Weiterführung durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer in der XXXX in einem Zeitraum von drei bis vier Jahren auch wieder aus der Gesellschaft sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer ausscheiden sollten.

XXXX sei bereits im September 2018 aus der XXXX als Gesellschafter und Geschäftsführer ausgeschieden. XXXX habe den Rücktritt als Geschäftsführer bereits mitgeteilt und werde das Firmenbuchgesuch in den nächsten Tagen einreichen. Damit sei nachweislich dokumentiert, dass die Beteiligung der genannten Personen nur auf kurze Zeit mit dem Ziel einer nachhaltigen Betreuung der jeweiligen Wirtschaftsprüfungsmandate durch eine "kleine" unabhängige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angelegt gewesen sei und sei.

Schließlich macht der Beschwerdeführer rechtliche Ausführungen und argumentiert, dass die vorgeworfene Ausgeschlossenheit nicht vorliege.

Der Beschwerdeführer habe keine Leistungen gemäß § 271 Abs 2 Z 4 UGB erbracht. Er sei als Abschlussprüfer der XXXX für die Geschäftsjahre 2017 und 2018 bestellt. Er beabsichtige nicht, die Verlängerung seiner am 28. Oktober 2019 auslaufenden Bescheinigung zu beantragen, und habe kein Angebot für die Prüfung des Jahresabschlusses 2019 oder folgender der XXXX gestellt.

1.7 Am 31. Juli 2019 erließ die belangte Behörde zur Zahl U190326-06/IA den angefochtenen Bescheid. Darin teilt sie dem Beschwerdeführer in Spruchpunkt 1. gemäß § 62 Abs 1 Z 1 APAG mit, gegen die abschlussprüfungsrelevante Bestimmung des § 271 Abs 2 Z 5 UGB, Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften für Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer bezogen auf die Prüfungen der Jahresabschlüsse der XXXX zu den Geschäftsjahren 2015 bis 2018, verstoßen zu haben. Der Beschwerdeführer hat diese Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen. In Spruchpunkt 2. erlegt sie dem Beschwerdeführer gemäß § 62 Abs 1 Z 4 APAG ein Verbot der Zeichnung von Bestätigungsvermerken von neun Monaten auf.

## 2. Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht

2.1 Mit Schriftsatz vom 2. September 2019 erhob der Beschwerdeführer, nunmehr anwaltlich vertreten, Bescheidbeschwerde. Er beantragt, das Bundesverwaltungsgericht möge den gegenständlichen Bescheid aufheben und das Verfahren einstellen sowie gemäß § 24 Abs 1 VwGVG eine mündliche Verhandlung durchführen.

Begründend führt der Beschwerdeführer nach Darstellung des Sachverhalts im Wesentlichen aus, dass die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde unrichtig sei. Im Tatbestand des § 62 APAG über die Verhängung von Sanktionen sei die Formulierung "oder anderer abschlussprüfungsrelevanter Bestimmungen" nicht enthalten.

Bei dem Verstoß gegen § 271 Abs 2 Z 5 iVm § 271 Abs 2 Z 4 UGB handle es sich weder um eine Bestimmung des APAG noch der VO (EU) 537/2014, sondern gegen "andere abschlussprüferrelevante Bestimmungen". Eine Lückenschließung im Weg der Analogie wäre wegen des Strafcharakters unzulässig. Das verhängte Verbot der Zeichnung von Bestätigungsvermerken für die Dauer von neun Monaten habe Strafcharakter, da diese Sanktion wegen des Ausscheidens von XXXX aus der XXXX keinen Präventivcharakter mehr haben könne.

Die Einschränkung der Möglichkeit der Verhängung von Sanktionen auf Verstöße gegen das APAG und die VO (EU) 537/2014 mache Sinn und stelle keine planwidrige Lücke dar, die durch Analogie geschlossen werden könne.

Der Tatbestand des § 271 Abs 2 Z 5 UGB sei nicht erfüllt, da XXXX nicht persönlich an der XXXX beteiligt sei.

Die Mitgliedschaft in einem Aufsichtsrat erfülle den Tatbestand des § 272 Abs 2 Z 2 UGB und nicht jenen der Mitgliedschaft in der Geschäftsführung des § 272 Abs 2 Z 4 UGB.

Auf das Verhängen von Sanktionen gemäß § 62 Abs 2 Z 4 APAG wäre wegen des Strafcharakters das VStG anzuwenden. Die Sanktion sei unverhältnismäßig. Da auch der zweite Geschäftsführer mit Ende des Jahres aus der Gesellschaft ausscheide, komme die Sanktion einem Berufsverbot gleich. Der Beschwerdeführer habe Familie und zwei minderjährige Kinder und sei daher auf ein laufendes Einkommen in entsprechender Höhe angewiesen.

2.2 Mit dem Begleitschreiben vom 9. September 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde und ihren Verfahrensakt dem Bundesverwaltungsgericht vor. Sie wies darin gemäß § 21 Abs 2 VwGVG auf die Ausnahme von Aktenbestandteilen von der Akteneinsicht hin. Sie teilte mit, dass sie von einer Beschwerdeentscheidung Abstand genommen habe. Sie beantragt gemäß § 24 Abs 1 VwGVG die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2.3 Am 28. November 2019 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht statt. Sie hatte folgenden Verlauf:

Vorsitzender Richter: Seit wann haben Sie die Bestätigungsvermerke auf den Jahresabschlüssen der XXXX erteilt?

XXXX : Ich habe diese Bestätigungsvermerke seit dem Geschäftsjahr 2013 erteilt.

Festgehalten wird, dass es von keiner Verfahrenspartei Bedenken gegen die inhaltliche Richtigkeit des Firmenbuches gibt.

Mag. Thomas M. EGERTH: § 77 Abs 2 WTBG verpflichtet in disziplinarrechtlicher Sicht zur Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen wie § 271 UGB. § 128 Z 4 WTBG ahndet einen solchen Verstoß disziplinar. § 127 WTBG ermächtigt die Kammer zur Verhängung von Sanktionen. Die Kammer hat die Möglichkeit bei derartigen Verstößen, ein Disziplinarverfahren einzuleiten, über dessen Fortgang sich die APAB laufend informieren kann.

XXXX , Geschäftsführer der belangten Behörde: Die Abschlussprüferrichtlinie 2006 verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Einrichtung von Behörden, die derartige Sanktionen verhängen können.

Mag. Thomas M. EGERTH: Die RL wurde in Österreich entsprechend umgesetzt. Die RL Konformität ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. § 62 APAG ermächtigt auch zur Verhängung entsprechender Sanktionen, wenn es um die Abschlussprüfung von Unternehmen im öffentlichen Interesse geht.

Festgehalten wird einhellig, dass es sich bei der XXXX nicht um ein Unternehmen von öffentlichen Interesse handelt.

XXXX : Die APAB hat Anfang 2018 ein Gutachten der Kanzlei XXXX über die Sanktionsmöglichkeiten eingeholt, das die Verhängung von Sanktionen, wie vorgenommen, in RL konformer Auslegung ermöglicht.

Mag. Thomas M. EGERTH: Ich verweise auf die bei der Bemessung von Sanktionen gemäß § 63 APAG zu berücksichtigten Gründe, insbesondere Milderungsgründe.

XXXX , Mitarbeiter der belangten Behörde: Sollte das Gericht zu dem Schluss kommen, dass doch keine Ausgeschlossenheit vorliegt, wäre zumindest eine Befangenheit anzunehmen.

Mag. Thomas M. EGERTH: XXXX hat Überlegungen angestellt und Schritte gesetzt, um diese Befangenheit zu vermeiden.

XXXX : Es wurden keine Leistungen erbracht, die irgendwo den Anschein erwecken könnten, dass eine Befangenheit besteht. Es wurden auf allen Ebenen von allen Beteiligten Maßnahmen gesetzt.

XXXX : Das Berufsrecht sieht vor, dass der äußere Anschein der Befangenheit zählt.

Mag. Thomas M. EGERTH: Die gesetzten Maßnahmen hatten auch Auswirkung auf den äußeren Anschein.

Die Parteien bringen nichts mehr vor.

Der vorsitzende Richter erklärt gemäß § 39 Abs 3 AVG iVm § 17 VwGVG das Ermittlungsverfahren wegen Entscheidungsreife für geschlossen.

II. Das Bundesverwaltungsgericht hat erwogen

#### 1. Feststellungen

1.1 Der Beschwerdeführer ist seit dem Geschäftsjahr 2013 Abschlussprüfer der XXXX und führte die Abschlussprüfungen dieser Gesellschaft für die Geschäftsjahre 2013 bis 2018 durch. (Aussage des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung)

1.2 Geschäftszweig der ist der Betrieb von Krankenanstalten. (offenes Firmenbuch)

1.3 Mit 2. April 2015 gründeten der Beschwerdeführer, XXXX , XXXX und XXXX die XXXX . Alle Genannten waren Geschäftsführer. Gesellschafter waren der Beschwerdeführer und XXXX als natürliche Personen sowie die XXXX als juristische Person. XXXX hielt keine Gesellschaftsanteile. XXXX schied mit 14. September 2018 als Geschäftsführer aus der Gesellschaft aus. Die XXXX schied mit 14. September 2018 als Gesellschafter aus der Gesellschaft aus. (offenes Firmenbuch)

1.4 Der Beschwerdeführer führte die Abschlussprüfung der XXXX über die XXXX aus. (Angabe des Beschwerdeführers)

1.5 XXXX ist seit 12. April 2013 stellvertretender Vorsitzender des Aufsichtsrats der XXXX und seit 9. Mai 2018 Vorsitzender des Aufsichtsrats der XXXX . (offenes Firmenbuch)

## 2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich schlüssig aus den jeweils in Klammern genannten Quellen. Die Information aus dem Firmenbuch genießt öffentlichen Glauben. Gegenteiliges wurde nicht behauptet und kam im Verfahren auch nicht hervor, sodass der Inhalt des Firmenbuchs zu FN XXXX betreffend die XXXX und FN XXXX betreffend die XXXX nicht weiter zu hinterfragen war. Soweit Angaben insbesondere zu Dauer und Umfang von Prüftätigkeiten vom Beschwerdeführer stammen, die den Aussagen der belangten Behörde im bisherigen Verfahren entsprechen, spricht der Anschein für ihre Echtheit und ihre Richtigkeit. Die herangezogenen Beweismittel sind daher echt. Ihre inhaltliche Richtigkeit steht außer Zweifel. Widersprüche traten nicht auf.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1 Anzuwendendes Recht

3.1.1 Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesverwaltungsgerichtsgesetzes - BVwGG, BGBl I 2013/10 idF BGBl I 2019/44, lauten:

"Einzelrichter

§ 6. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet durch Einzelrichter, sofern nicht in Bundes- oder Landesgesetzen die Entscheidung durch Senate vorgesehen ist.

Senate

§ 7. (1) Die Senate bestehen aus einem Mitglied als Vorsitzendem und zwei weiteren Mitgliedern als Beisitzern. Für jeden Senat sind mindestens ein Stellvertreter des Vorsitzenden und mindestens zwei Ersatzmitglieder (Ersatzbeisitzer) zu bestimmen.

(2) ..."

3.1.2 Die maßgeblichen Bestimmungen des Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetzes - VwGVG, BGBl I 2013/33 idF BGBl I 2018/57, lauten:

"Anwendungsbereich

§ 1. Dieses Bundesgesetz regelt das Verfahren der Verwaltungsgerichte mit Ausnahme des Bundesfinanzgerichtes.

...

Erkenntnisse

§ 28. (1) Sofern die Beschwerde nicht zurückzuweisen oder das Verfahren einzustellen ist, hat das Verwaltungsgericht die Rechtssache durch Erkenntnis zu erledigen.

(2) Über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG hat das Verwaltungsgericht dann in der Sache selbst zu entscheiden, wenn

1. der maßgebliche Sachverhalt feststeht oder

2. die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(3) ..."

3.1.3 Die einschlägigen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz - APAG), BGBl I 2016/83 idF BGB I 2018/30, lauten:

Begriffsbestimmungen

§ 2. Im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bzw. ist

1.

9. 'Unternehmen von öffentlichem Interesse' Unternehmen gemäß § 189a Z 1 Unternehmensgesetzbuch (UGB), dRGBI. S 219/1897, wobei die in Art. 2 Abs. 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Unternehmen im Rahmen

dieses Gesetzes nur dann als Unternehmen von 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 Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12.06.2014 S. 349, geändert durch Verordnung (EU) Nr. 909/2014, ABl. Nr. L 257 vom 28.08.2014 S. 1, in der Fassung der Berichtigung ABl. Nr. L 74 vom 18.03.2015 S. 38 zugelassen sind,

10. ...

Errichtung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde

§ 3. (1) ...

(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.

(5) ...

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.

(2) Zu den Aufgaben der APAB zählen:

1. ...

3. die Durchführung von Untersuchungen gemäß § 61,

4. die Verhängung von Sanktionen gemäß den §§ 62 bis 65,

5. ...

(3) Zur Erfüllung ihrer Aufgaben gemäß Abs. 2 ist die APAB insbesondere berechtigt:

1. ...

2. bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, die Befugnisse gemäß Art. 23 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 wahrzunehmen,

3. ...

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. ...

Sanktionen

§ 62. (1) Die APAB ist befugt, bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, 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 abzusehen hat;

2. eine öffentliche Erklärung, in der die Art des Verstoßes genannt werden und die auf der Website der APAB veröffentlicht wird;

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;

5. eine Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht;

6. ein vorübergehendes Verbot der Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften oder Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Aufsicht gemäß § 1 Abs. 4 unterliegen, für die Dauer von bis zu drei Jahren, das gegen Mitglieder einer Prüfungsgesellschaft oder eines Verwaltungs- oder Leitungsorgans eines Unternehmens von öffentlichem Interesse ausgesprochen wird und

7. die Verhängung von Geldstrafen gemäß § 65.

(2) In den Fällen des Abs. 1 Z 1 und Z 3 bis 7 ist von der APAB ein schriftlicher Bescheid zu erlassen. Im Fall des Abs. 1 Z 2 kann der von der Veröffentlichung Betroffene eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Veröffentlichung in einem beschleunigten zu erledigenden Verfahren bei der APAB beantragen. Die APAB hat in diesem Falle die Einleitung eines solchen Verfahrens in gleicher Weise bekannt zu machen. Wird im Rahmen einer Überprüfung die Rechtswidrigkeit der Veröffentlichung festgestellt, so hat die APAB die Veröffentlichung richtig zu stellen oder auf Antrag des Betroffenen entweder zu widerrufen oder von der Website zu entfernen.

#### Bemessung von Sanktionen

§ 63. Bei der Festsetzung von Art und Höhe von Sanktionen hat die APAB allen relevanten Umständen Rechnung zu tragen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen:

1. die Schwere und die Dauer des Verstoßes;

2. der Grad an Verantwortung der verantwortlichen Person;

3. die Finanzkraft der verantwortlichen Person, die sich beispielsweise aus dem Gesamtumsatz des verantwortlichen Unternehmens oder den Jahreseinkommen der verantwortlichen natürlichen Person ablesen lässt;

4. die Höhe der von der verantwortlichen Person erzielten Mehrerlöse oder verhinderten Verluste, sofern diese sich beziffern lassen;

5. der Grad der Bereitwilligkeit der verantwortlichen Person, mit der APAB zusammenzuarbeiten;

6. früherer Verstöße der verantwortlichen Person."

3.1.4 Die einschlägigen Bestimmungen des Bundesgesetzes über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch - UGB), dRGBI S 217/1897 (GBIÖ 1939/86) idF BGBl I 2019/63, lauten:

#### "Begriffsbestimmungen

§ 189a. Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. 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 Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 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 Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 - mit Ausnahme der in Artikel 2 Abs. 5 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 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 Richtlinie 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;

2. ...

## Befangenheit und Ausgeschlossenheit

### § 271. (1) ...

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

1. ...

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. ...

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;

6. ...

(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.

(4) ...

### Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers

§ 275. (1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner. Der Abschlussprüfer hat dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf schriftliches Verlangen Zugang zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung zu gewähren.

(2) Der Abschlussprüfer ist zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Verletzt er vorsätzlich oder fahrlässig diese Pflicht, so ist er der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Abschlussprüfer haften als Gesamtschuldner. Die Ersatzpflicht ist bei Fahrlässigkeit bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft (§ 221 Abs. 2) mit zwei Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3) mit vier Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit acht Millionen Euro und bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit zwölf Millionen Euro beschränkt; § 221 Abs. 4 bis 6 gilt sinngemäß. Diese Beschränkungen für eine Prüfung gelten auch, wenn an ihr mehrere Abschlussprüfer beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen



begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben. Sie gelten jedoch nicht für den Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Befangenheit oder Ausgeschlossenheit gehandelt hat.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat der Prüfungsgesellschaft und dessen Mitgliedern.

(4) ..."

3.1.5 Die einschlägigen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 - WTBG 2017), BGBl I 2017/137 idF BGBl I 2019/104, lauten:

"Aufträge und Bevollmächtigung

§ 77. (1) ...

(2) Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen durchführen, sind verpflichtet, Prüfungs- oder Sachverständigenaufträge abzulehnen, wenn Ausschließungsgründe oder Befangenheitsgründe gemäß § 19 oder § 20 JN vorliegen. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen durchführen, haben einen bereits übernommenen Prüfungs- oder Sachverständigenauftrag zurückzulegen, wenn Ausschließungsgründe oder Befangenheitsgründe gemäß § 19 oder § 20 JN nachträglich bekannt werden oder nachträglich eintreten, sofern diese nicht unverzüglich, spätestens jedoch innerhalb von drei Monaten, beseitigt sind. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen durchführen, haben zu gewährleisten, dass ihre Unabhängigkeit bei der Durchführung von Prüfungs- oder Sachverständigenaufträgen nicht beeinträchtigt wird. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen durchführen, sind verpflichtet, alle angemessenen Maßnahmen zu ergreifen, um ihre Unabhängigkeit bei der Durchführung von Prüfungs- oder Sachverständigenaufträgen zu gewährleisten.

(3) ...

Strafarten

§ 127. (1) Im Disziplinarverfahren sind als Strafen zu verhängen:

1. die Verwarnung oder
2. die Geldbuße oder
3. die vorübergehende Untersagung der selbständigen Berufsausübung.

(2) Berufsvergehen sind, wenn nicht mit einer Verwarnung das Auslangen gefunden wird, mit Geldbußen von 500 Euro bis zu 15 000 Euro zu bestrafen. Hat der Täter einen schweren Schaden verursacht, so ist eine Geldbuße von 2 000 Euro bis zu 30 000 Euro zu verhängen.

(3) Die Verhängung der vorübergehenden Untersagung der unselbständigen Berufsausübung ist nur zulässig, wenn ein Berufsvergehen gemäß § 128 begangen wurde und der Täter einen schweren Schaden verursacht hat. Die vorübergehende Untersagung kann ausschließlich für den Fall der Uneinbringlichkeit einer verhängten Geldbuße ersatzweise festgesetzt werden. Die Festsetzung hat zugleich mit der Verhängung der Geldbuße zu erfolgen. Bei Geldbußen unter 20 000 Euro ist die vorübergehende Untersagung mit einem Monat festzusetzen, bei Geldbußen ab 20 000 Euro jedoch unter 25 000 Euro mit zwei Monaten sowie bei Geldbußen von über 25 000 Euro mit drei Monaten.

(4) ...

Berufsvergehen

§ 128. Ein Berufsvergehen begeht, wer

1. ...

4. seinen Verpflichtungen gemäß § 77 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 3 oder Abs. 4 oder Abs. 8 oder Abs. 9 nicht nachkommt oder

5. ..."

3.1.6 Die einschlägigen Bestimmungen der 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, ABl L 157 v 9. 6. 2006, S 87, idF Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014, ABl L 158 v 27. 5. 2014, S 196, lauten:

#### Artikel 1

##### Gegenstand

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

Artikel 29 dieser Richtlinie findet auf Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse keine Anwendung, sofern in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates (1) nichts anderes festgelegt ist.

#### Artikel 2

##### Begriffsbestimmungen

Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. ...

13. 'Unternehmen von öffentlichem Interesse' sind

a) Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 14 der Richtlinie 2004/39/EG zugelassen sind;

b) Kreditinstitute im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 Nummer 1 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates (1) - mit Ausnahme der in Artikel 2 jener Richtlinie genannten Kreditinstitute;

c) Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG oder

d) Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt werden, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind."

3.1.7 Die einschlägigen Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl L 158 v 27. 5. 2014, S 77, idF Berichtigung, ABl L 170 v 11. 6. 2014, S 66, lauten:

"Artikel 2

##### Anwendungsbereich

(1) Diese Verordnung gilt für

a) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen;

b) Unternehmen von öffentlichem Interesse.

(2) Die Richtlinie 2006/43/EG bleibt von dieser Verordnung unberührt.

(3) ...

#### Artikel 3

##### Begriffsbestimmungen

Für die Zwecke dieser Verordnung gelten mit Ausnahme der Begriffsbestimmung für 'zuständige Stelle' gemäß Artikel 20 der vorliegenden Verordnung die Begriffsbestimmungen in Artikel 2 der Richtlinie 2006/43/EG."

3.2 Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts und Zulässigkeit der Beschwerde

3.2.1 Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde ist eine Bundesbehörde und vollzieht das APAG in unmittelbarer

Bundesvollziehung. Daher ist das Bundesverwaltungsgericht gemäß Art 131 Abs 2 B-VG über Beschwerden gegen Bescheide der Abschlussprüferaufsichtsbehörde. Gemäß § 3 Abs 4 APAG entscheidet es in einem Senat, der gemäß § 7 Abs 1 BVwGG aus drei Mitgliedern des Bundesverwaltungsgerichts besteht.

3.2.2 Der angefochtene Bescheid wurde dem Beschwerdeführer am 6. August 2019 zugestellt. Die Beschwerde gab der Vertreter des Beschwerdeführers am 3. September 2019 zur Post und sie langte am 4. September 2019 bei der belangten Behörde ein. Die Beschwerde ist daher gemäß § 7 Abs 4 Z 1 VwGVG rechtzeitig. Sie enthält die in § 9 VwGVG geforderten Inhalte und ist daher zulässig.

### 3.3 Zu Spruchpunkt A) - Inhaltliche Behandlung der Beschwerde

3.3.1 Die belangte Behörde hat gemäß § 62 Abs 1 Z 1 APAG dem Beschwerdeführer mitgeteilt, gegen abschlussprüferrelevante Vorschriften verstoßen zu haben, und ihn aufgefordert, von einer Wiederholung abzusehen und dieses Verhalten einzustellen, sowie gemäß § 62 Abs 1 Z 4 APAG für die Dauer von neuen Monaten ein Verbot ausgesprochen, Bestätigungsvermerke zu zeichnen.

3.3.2 Beide Spruchpunkte des angefochtenen Bescheids stützen sich auf § 62 Abs 1 APAG. Dieser ermächtigt die belangte Behörde bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der VO (EU) 537/2014 näher genannte Sanktionen zu verhängen. Damit weicht die Ermächtigung des § 62 Abs 1 APAG von der Formulierung des § 61 Abs 1 APAG ab, der die belangte Behörde zu Untersuchungen ermächtigt, um festzustellen, ob Verstöße gegen dieses Bundesgesetz, die VO (EU) 537/2014 oder andere abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen vorliegen. Solche Untersuchungen gingen dem Bescheid voran und konnten sich daher auf eine Rechtsgrundlage stützen, die auch Verstöße gegen § 271 Abs 2 UGB erfasst.

3.3.3 Die Übertretung, die die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vorwirft, stützt sich auf § 271 UGB. Dabei handelt es sich um eine Norm, die weder dem APAG, im Gesetzestext als "dieses Gesetz" bezeichnet, noch der VO (EU) 537/2014 entstammt. Auch wenn § 271 Abs 2 UGB mit dem Ausschluss von der Abschlussprüfung einen Kernbereich der Tätigkeit eines Abschlussprüfers behandelt, handelt es um keine Norm, deren Übertretung die Verhängung von Sanktionen nach § 62 APAG rechtfertigt.

3.3.4 Bei den Maßnahmen gemäß § 62 Abs 1 Z 1 und 4 APAG handelt es sich nicht um Strafen iSd VStG, sondern um Maßnahmen, um weiterem Fehlverhalten vorzubeugen und Betroffene vor einem Fehlverhalten zu schützen.

Eine Maßnahme gemäß § 62 Abs 1 Z 1 APAG teilt dem Adressaten ein Fehlverhalten mit und fordert ihn auf, dieses in Zukunft zu unterlassen. Eine solche Anordnung hat keinen Strafcharakter und trägt auch keine unmittelbare Sanktion in sich, die Strafcharakter haben könnte, sondern soll dem Schutz vor weiterem Fehlverhalten dienen.

Eine Maßnahme gemäß § 62 Abs 1 Z 4 APAG untersagt dem Adressaten im Ergebnis, selbständig Prüfungen vorzunehmen und Bestätigungsvermerke zu fertigen. Dem Beschwerdeführer ist zuzugestehen, dass durch die Verhängung dieser Maßnahme einem Abschlussprüfer die Möglichkeit der Berufsausübung als Abschlussprüfer für einen näher festgelegten Zeitraum genommen wird und die Maßnahme damit eine unmittelbare Sanktion darstellt. Dennoch trägt eine solche Maßnahme den Charakter des Schutzes vor Fehlverhalten und des Schutzes von Gesellschaften vor der Erteilung gesetzwidriger Bestätigungsvermerke. Schließlich handelt es sich ebenso wenig um eine Strafe wie etwa ein Führerscheinentzug, der zum Schutz der Öffentlichkeit neben einer Verwaltungsstrafe angeordnet wird. Daher ist das AVG jenes Verfahrensrecht, das die belangte Behörde zu Recht angewendet hat.

3.3.5 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 ist lediglich gemäß § 41 Abs 1 Z 1 APAG durch den Entzug der Bescheinigung zu ahnden, wenn dieser Verstoß zusätzlich zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt hat (Steckel in U. Torggler, UGB3, § 271 Rz 37; Steinböck in Zib/Dellinger, UGB, § 271 Rz 216; Völkl/Gedlicka/Hirschböck in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG3 § 271 Rz 15). Dies stellt die einzige Sanktion eines Verstoßes gegen § 271 Abs 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7, Abs 3 oder Abs 4 erster oder zweiter Satz sowie Abs 5 UGB nach dem APAG dar.

3.3.6 Bei Betrachtung des Wortlautes des § 62 Abs 1 APAG bedeutet die Ahndung eines Verstoßes gegen § 271 Abs 2 UGB eine Ausdehnung der Sanktionsermächtigung auf einen Tatbestand, den das Gesetz nicht vorsieht. Eine solche Vorgangsweise wäre dann gerechtfertigt, wenn eine planwidrige Lücke vorläge, die durch die sachnächste Norm zu füllen wäre. Zu verweisen ist auf § 271 Abs 6 UGB, der als Sanktion für eine Übertretung des § 271 Abs 2 UGB vorsieht, dass dem Abschlussprüfer kein Entgelt gebührt. Weiters gilt bei einem Verstoß gegen § 271 Abs 2 UGB die

Haftungsbeschränkung des § 275 Abs 2 UGB nicht. Der Abschlussprüfer kann nach § 270 Abs 3 UGB von einem Gericht abberufen und durch einen anderen Abschlussprüfer ersetzt werden. Schließlich kann die APAB dem Abschlussprüfer gemäß § 41 Abs 1 Z 1 APAG die Bescheinigung entziehen. Weiters sieht das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder in § 77 Abs 2 WTBG 2017 das Verbot der Annahme von Prüfungsaufträgen bei Vorliegen von Befangenheitsgründen vor. Dies stellt gemäß § 128 Z 4 WTBG 2017 ein Berufsvergehen dar, das gemäß § 127 WTBG 2017 in einem Disziplinarverfahren mit einer der dort genannten Strafen zu ahnden ist, über das die belangte Behörde jederzeit Auskunft erhalten kann. Das WTBG 2017 dient ebenso wie das APAG der Umsetzung der RL 2006/43/EG (Vorblatt und WFA RV 1669 BlgNR XXV. GP 1). Ein Verstoß gegen § 271 Abs 2 UGB ist somit durch verschiedene Maßnahmen sanktioniert, sodass es keiner Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 62 Abs 1 APAG über den Wortlaut hinaus bedarf, um diese Übertretungen zu sanktionieren. Es ist auch anzumerken, dass es sich weiters bei der Beurteilung des Ausschlusses von der Prüfung immer um eine Beurteilung im Einzelfall handelt, die die besonderen Umstände dieses Einzelfalls berücksichtigen muss und nicht auf andere Prüfungsaufträge unmittelbar übertragbar ist. Daher ist nicht erkennbar, inwiefern eine planwidrige Lücke vorliegen soll.

3.3.7 Zur Ausdehnung der Befugnisse der APAB durch eine Auslegung von § 62 Abs 1 APAG im Lichte der RL 2006/46/EG ist anzumerken, dass zwar Art 30a RL 2006/43/EG die in § 62 Abs 1 APAG normierten Sanktionen vorsieht. Voraussetzung für ihre Verhängung ist ein Verstoß gegen die Richtlinie und gegebenenfalls die VO (EU) 537/2014. Art 22 RL 2014/43/EG sieht § 271 UGB vergleichbare Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Abschlussprüfer vor, sodass auf Ebene der Richtlinie ein Verstoß gegen diese durch Sanktionen nach Art 30a RL 2006/43/EG geahndet werden kann. Dennoch entfaltet die Richtlinie in den Mitgliedsstaaten keine unmittelbare Wirkung, sondern bedarf einer Umsetzung in nationales Recht. Ein allfälliges Defizit bei der Umsetzung einer Richtlinie kann nicht durch eine vorgeblich unionsrechtskonforme Auslegung geheilt werden, da sich ein Mitgliedsstaat nicht auf die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie zu Lasten eines Rechtsunterworfenen berufen kann. Die APAB ist als zuständige Behörde Teil des Staates im funktionellen Sinn. Eine Ausdehnung der Sanktionsmöglichkeiten des § 62 Abs 1 APAG durch eine Auslegung unter Heranziehung der RL 2006/43/EG über den Wortlaut der Bestimmung hinaus scheidet daher aus.

3.3.8 Schließlich ist anzumerken, dass es sich nach den Begriffsbestimmungen bei der XXXX, deren Geschäftszweck der Betrieb von Krankenanstalten ist, nicht um ein Unternehmen im öffentlichen Interesse handelt, da sie eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist und ihre Geschäftsanteile nicht an einer Börse gehandelt werden können, sie weder Bank- noch Versicherungsgeschäfte betreibt und auch sonst nicht gemäß § 189a Z 1 lit d UGB durch ein Bundesgesetz als Unternehmen von öffentlichem Interesse bezeichnet ist. Daher scheidet auch die Anwendung der VO (EG) 537/2014 nach ihrem Art 2 aus.

3.3.9 Da somit die Anwendungsvoraussetzungen des § 62 Abs 1 APAG nicht erfüllt sind, fehlt dem angefochtenen Bescheid die Rechtsgrundlage und er ist gemäß § 28 Abs 2 VwGVG ersatzlos aufzuheben. Diese Entscheidung erfolgt mit Erkenntnis (Winkler in Götzl/Gruber/Reisner/Winkler, Das neue Verfahrensrecht der Verwaltungsgerichte<sup>2</sup> [2017], § 28 Rz 7).

#### 3.4 Zu Spruchpunkt B) - Unzulässigkeit der Revision

3.4.1 Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

3.4.2 Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch wenn es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt, ob im Rahmen der Sanktionen gemäß § 62 Abs 1 APAG sonstige abschlussprüferrelevante Verstöße, die nicht im APAG oder in der VO (EU) 537/2014 genannt sind, geahndet werden dürfen, ist der Wortlaut des Gesetzes insofern klar und bedarf keiner weiteren Auslegung. Es handelt sich daher nicht um eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung (zB VwGH 30. 6. 2016, Ra 2016/19/0052, mwN; 22. 3. 2019, Ra 2017/04/0104 bis 0106).

#### Schlagworte

Abschlussprüfung Anzeige Aufsicht Aufsichtsbehörde Behebung der Entscheidung Bevollmächtigter ersatzlose Behebung Geschäftsführer Gesetzeslücke Jahresabschluss Kassation mündliche Verhandlung Prüfung Rechtsgrundlage Unabhängigkeit Verwaltungsübertretung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:BVWG:2019:W187.2223305.1.00

**Im RIS seit**

07.08.2020

**Zuletzt aktualisiert am**

07.08.2020

**Quelle:** Bundesverwaltungsgericht BVwg, <https://www.bvwg.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)