

# REVISION & KONTROLLE

StB Prof. Dr. Dr. Petra Inwinkl • Universität Jönköping

## Der neue europäische Regelungsrahmen für Abschlussprüfungen und dessen geplante Umsetzung im schwedischen Recht

» RWZ 2015/92

Der vorliegende Beitrag betrachtet die geplanten Änderungen im schwedischen Recht, die anlässlich des neuen europäischen Regelungsrahmens für Abschlussprüfungen ab Mitte des Jahres 2016 für alle Mitgliedstaaten der EU anwendbar sind. Eingang finden die Änderungen der Abschlussprüferrichtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 5. 2006 (Änderungsrichtlinie 2014) und die neu erlassene Abschlussprüferverordnung 2014 in die schwedische Rechtsordnung primär durch Adaptierung des geltenden Wirtschaftsprüfungs- und Kapitalgesellschaftsrechtes. Die seitens der schwedischen Regierung eingesetzte und mit der Umsetzung betraute Expertenkommission erarbeitete ein umfangreiches Analyse- und Gesetzgebungspaket, das dem Justizministerium am 1. 10. 2015 präsentiert wurde zur anschließenden Vorlage der Beschlussfassung durch den Schwedischen Reichstag. Zentraler Bestandteil dieses Beitrages ist das geplante Umsetzungsvorhaben Schwedens infolge der Änderungsrichtlinie 2014 und Abschlussprüferverordnung 2014 mit primärem Fokus auf die darin formulierten Wahlrechte.

### 1. Ausgangslage

Die im Juli 2006 seitens des Europäischen Parlamentes und des Rates erlassene Richtlinie über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von bestimmten Unternehmen (Abschlussprüferrichtlinie),<sup>1</sup> welche die weniger umfassende Achte Gesellschaftsrechtsrichtlinie<sup>2</sup> ablöste, wurde im schwedischen Handels- und Kapitalgesellschaftsrecht im Wesentlichen durch Änderungen des Wirtschaftsprüfungsgesetzes,<sup>3</sup>

des Gesetzes über Kapitalgesellschaften<sup>4</sup> sowie über die Wirtschaftsprüferverordnung<sup>5</sup> und die Verordnung für den Aufsichtsrat der jeweils zu prüfenden Gesellschaft mit klaren Anweisungen über das Verfahren zur Bestimmung des gesetzlichen Abschlussprüfers<sup>6</sup> implementiert. Das Wirtschaftsprüfungsgesetz als eigentliches Kerngesetz für Jahresabschlussprüfungen und konsolidierte Abschlüsse enthält neben einer Vielzahl von begrifflichen Definitionen<sup>7</sup> taxativ ausgeführt (in 12 Abschnitten) die zentralen Bestimmungen für die Zulassung und Registrierung von Wirtschaftsprüfern (das sind Abschlussprüfer im Sinne von natürlichen und juristischen Personen), Vorschriften über deren Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Berufsgrundsätze sowie Normen für die einschlägige öffentliche Aufsicht.<sup>8</sup>

Als am 21. 1. 2014 der Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments einen neuen europäischen Regelungsrahmen für Abschlussprüfungen (über einen Änderungsvorschlag der AbschlussprüferRL und einen Vorschlag für eine Verordnung über bestimmte Anforderungen bezüglich Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse) annahm, der im Plenum in Brüssel am 3. 4. 2014 verabschiedet<sup>9</sup> und von den Mit-

- 1 Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl L 157 vom 9. 6. 2006, 87–107.
- 2 Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungunterlagen beauftragten Personen, ABl L 126 vom 12. 5. 1984, 20–26.
- 3 Revisorslagen (2001:883), abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisorslag-2001883\\_sfs-2001-883/?bet=2001:883](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisorslag-2001883_sfs-2001-883/?bet=2001:883)

- 4 Aktiebolagslagen (2005:551), abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktie-bolagslag-2005551\\_sfs-2005-551/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktie-bolagslag-2005551_sfs-2005-551/)
- 5 Förordning (1995:665) om revisorer, abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-1995665-om-revis\\_sfs-1995-665/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-1995665-om-revis_sfs-1995-665/)
- 6 Förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden, abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-20071077-med-ins\\_sfs-2007-1077/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-20071077-med-ins_sfs-2007-1077/)
- 7 Hierzu sind die Begriffe Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferexamen, Prüfungsgesellschaften, registrierte öffentliche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Wirtschaftsprüfung zu zählen.
- 8 Im Einzelnen handelt es sich hierbei um Regelungen über a) den Aufsichtsrat (§ 3); b) die Zulassung von Abschlussprüfern (§§ 4 und 5); c) zugelassene Abschlussprüfer (§ 6); d) die Prüfungsgesellschaft (§§ 8 bis 12); e) die Registrierung von Prüfungsgesellschaften und Wirtschaftsprüfern aus Drittländern (§§ 13 bis 16b); f) die Leitung der Wirtschaftsprüfung (§ 17); g) die Gültigkeitsdauer der Genehmigung, Zulassung und Registrierung (§ 18); h) die Pflichten des Abschlussprüfers (§§ 19 bis 27); i) die Qualitätskontrolle (§ 27a); j) die Meldung von Missständen (§§ 27b bis 31a); k) Disziplinarmaßnahmen (§§ 32 bis 35); l) die Berufung und strafrechtliche Verantwortlichkeit (§§ 36 bis 41).
- 9 Siehe Europäische Kommission Anweisung/14/104, abzurufen über: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_STATEMENT-14-104\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-104_en.htm).

gliedstaaten im Rat am 14. 4. 2014 unterstützt wurde,<sup>10</sup> war mit dessen Unterzeichnung am 16. 4. 2014 ein erneuter Auftakt der Mitgliedstaaten gegeben, ihren bestehenden innerstaatlichen Rechtsrahmen gemäß der auf EU-Ebene erlassenen Rechtsakte bis Mitte 2016 zu adaptieren. In seiner Gesamtheit soll der am 16. 4. 2014 erlassene Regelungsrahmen für Abschlussprüfungen (EU-Revisions-Paket) eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung bewirken und mit einer strengeren Überwachung soll die Abschlussprüfung einen besseren Beitrag zur Finanzstabilität leisten. Die hierzu als korrektive Parameter erlassenen Rechtsinstrumente, Änderungsrichtlinie (im Folgenden ÄnderungsRL 2014 oder RL 2014/56/EU)<sup>11</sup> und Verordnung (im Folgenden AbschlussprüferVO 2014 oder VO (EU) Nr 537/2014)<sup>12</sup> stellen dabei auf zwei unterschiedliche Arten von Unternehmen ab: systemrelevante (Unternehmen von öffentlichem Interesse)<sup>13</sup> und nicht-systemrelevante (andere Unternehmen).

Bei systemrelevanten Unternehmen soll aufgrund ihrer erheblichen öffentlichen Bedeutung, wegen des Umfangs, der Komplexität und der Art ihrer Geschäftstätigkeit, die Glaubwürdigkeit ihrer geprüften Abschlüsse über die wirksame Durchführung von Kontroll- und Überwachungsaufgaben erhöht werden. Zu diesem Zweck wurden die ursprünglich in der AbschlussprüferRL 2006 formulierten Bestimmungen gesondert in die neu verfasste AbschlussprüferVO 2014 ausgelagert, dort weiterentwickelt, die damit insofern ein umfassendes Regelungsinstrument für Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse darstellen soll. Jedoch gelten für Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich die Bestimmungen der AbschlussprüferRL, sofern die AbschlussprüferVO 2014 dies vorsieht. Vom Wortlaut her betont Art 1 RL 2014/56/EU „Diese RL regelt die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses“ und Art 29 RL 2014/56/EU hält fest, dass die RL auf Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse keine Anwendung findet, sofern in der VO (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates nichts anderes festgelegt ist. Die ÄnderungsRL 2014 (welche aus den Neuregelungen zur Änderung der AbschlussprüferRL 2006 resultiert) umschließt insofern auch, soweit anwendbar, die Prüfung von Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von systemrelevanten Unternehmen.

Trotz der in gewissen Aspekten dadurch entstehenden Überlappung beider Rechtsinstrumente, AbschlussprüferVO 2014 und ÄnderungsRL 2014, etabliert die Trennung eine grundsätzliche Zweiteilung in der Struktur der Abschlussprüfung – VO für systemrelevante Unternehmen und RL für nicht-systemrelevante Unternehmen – dem Umstand Rechnung tragend, dass systemrelevante Unternehmen, somit Unternehmen von öffentlichem Interesse, strengeren Bestimmungen zu unterliegen haben, als prüfungspflichtige andere Unternehmen. Die mitgliedstaatliche Umsetzungsfrist des neuen europäischen Regelungsrahmens für Abschlussprüfungen endet mit 16. 6. 2016. Die Bindungswirkung für Unternehmen, Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsbehörden entsteht nach diesem Zeitpunkt. Für unter die Bestimmungen der AbschlussprüferVO 2014 oder der AbschlussprüferRL fallende Unternehmen mit Ende des Geschäftsjahres 30. 6. 2016 werden die Änderungen ab dem ersten Geschäftsjahr nach dem 16. 6. 2016 schlagend, unmittelbar daher erstmals für den Zeitraum vom 1. 7. 2016 bis 30. 6. 2017.

Für die sachgerechte Implementierung des neuen europäischen Regelungswerkes beauftragte die schwedische Regierung am 13. 3. 2014 eine Expertenkommission, deren Hauptaufgabe darin bestand, die geltende schwedische Rechtslage hinsichtlich der neuen EU-gesetzlichen Inhalte und den damit erforderlichen Änderungen zu analysieren sowie entsprechende Gesetzgebungsvorschläge darzulegen.<sup>14</sup> Der hierfür ursprünglich angeordnete Untersuchungszeitraum von bis zum 1. 4. 2015 wurde auf den 1. 10. 2015 verlängert,<sup>15</sup> um noch im Detail – zu dem damaligen Zeitpunkt bestehende – offene Fragen der Zuständigkeitsverteilung zwischen Abschlussprüfer, Aufsichtsrat und Vorstandsvorsitzender einer zu prüfenden Gesellschaft abzuklären. Der am 29. 5. 2015 (nach einer etwas mehr als einjährigen Befassungsdauer) vorläufig veröffentlichte, den Behörden und sonstigen Organisationen zur Stellungnahme bis zum 15. 9. 2015 vorgelegte, 837 Seiten umfassende Zwischenbericht „Nya regler för revisorer och revision“<sup>16</sup>, mit weiterer Vorlage als Abschlussbericht an das schwedische Bundesministerium für Justiz bis zum 1. 10. 2015, dient im Folgenden als analytischer Ausgangspunkt. Der dann infolge dem Schwedischen Reichsrat vorzulegende Abschlussbericht enthält (basierend auf dem Zwischenbericht) konkret jene erforderlichen Änderungen für die schwedische Gesetzgebung, die durch die Umsetzung der EU Abschlussprüferreform entstehen, wobei eine Ausweitung innerstaatlicher Normen über die gesetzlich notwendigen EU-rechtlichen Vorgaben im Grundsatz vermieden wird. Das bedeutet, dass die vorliegenden gesetzlichen Änderungsvorschläge generell nicht weiter und strenger ge-

**10** Siehe Europäischer Rat Anweisung 8879/14, abzurufen über: [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_Data/docs/pressdata/en/intm/142180.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/intm/142180.pdf)

**11** Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl L 158 vom 27. 5. 2014, 196–226.

**12** 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 vom 27. 5. 2014, 77–112.

**13** Zur Begriffsdefinition und Einordnung vgl. *Inwinkl/Kortebusch/Schneider*, Die Abschlussprüferrichtlinie und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im deutsch/österreichischen Vergleich, KoR 2009, 130 f.

**14** Siehe *Revisorer och revision – nya EU-regler* (Dir. 2014:36), abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utdredningar/Kommitteradirektiv/Revisorer-och-revision--nya-E\\_H2B136/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utdredningar/Kommitteradirektiv/Revisorer-och-revision--nya-E_H2B136/)

**15** Tilläggsdirektiv till Utdredningen om EU:s revisionspaket (Ju 2014:06)ID-nummer: Dir. 2015:13, abzurufen über: <http://www.regeringen.se/contentassets/7eb64a4695fa481faabdac35adb11036/tillaggsdirektiv-till-utredningen-om-eus-revisionspaket-ju-201406-dir.-201513>

**16** SOU 2015: 49, abzurufen über: <http://www.regeringen.se/contentassets/f3c9d163c2184cc4b825d93c37910ed3/sou-2015-49-nya-regler-for-revisorer-och-revision.pdf>

fasst sind, als die EU rechtlichen Vorgaben es mindestens verlangen. Dort wo Wahlrechte und Erleichterungsmöglichkeiten seitens der ÄnderungsRL 2014 und AbschlussprüferVO 2014 vorgesehen sind, sollen diese nach Auffassung der Expertenkommission auch in Anspruch genommen werden. Zentraler Bestandteil der folgenden Ausführungen betreffen die angedachten rechtlichen Maßnahmen als Folge der ÄnderungsRL 2014 und AbschlussprüferVO 2014 mit primärem Fokus auf die darin formulierten Wahlrechte. Das im Nachstehenden viel zitierte Wort „Prüfer“ umfasst von seiner begrifflichen Ausprägung her, sofern nicht anders ausdrücklich erwähnt, die mit der Durchführung von Abschlussprüfungen betrauten natürlichen und juristischen Personen.

## 2. Implementierung der Prüfungsverordnung und Änderungsrichtlinie

### 2.1. Grundsätzlich betroffene Einzelgesetze und Verordnungen

Die Normen der im Jahr 2006 erlassenen AbschlussprüferRL wurden im schwedischen Recht überwiegend durch Änderungen bestehender Einzelgesetze und VO bewirkt.<sup>17</sup> Aus dem Anlass der innerstaatlichen Umsetzung des neuen europäischen Regelungsrahmens für Abschlussprüfungen sind – als Ergebnis des am 29. 5. 2015 vorgelegten Zwischenberichtes<sup>18</sup> – Änderungsvorschriften des Wirtschaftsprüfungsgesetzes (2001: 883), der Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferverordnung, 1995: 665), des Gesetzes über Kapitalgesellschaften (2005: 551), des Gesetzes über Wirtschaftsverbände (1987: 667), des Bankwesengesetzes (1987: 619), des Gesetzes über die Abschlussprüfung (1999: 1079) sowie der Verordnung mit Anweisungen für den Aufsichtsrat (2007: 1077) zu vollziehen.

### 2.2. Keine Erweiterung der Definition von „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ nach Art 2 Nr 13 lit d) RL 2006/43/EG

Wie bisher definiert die RL 2006/43/EG in Art 2 Nr 13 lit a) bis c), dass der Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute sowie Versicherungsunternehmen umfasst. Auch ist das bestehende Wahlrecht unverändert, nämlich dass es den Mitgliedstaaten freigestellt ist, weitere Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse zu kategorisieren, bspw Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.<sup>19</sup> Auf diese explizite Rechtsetzungsmöglichkeit – innerstaatlich einen erweiterten Anwendungskreis zu definieren – soll nach Auffassung des vorliegenden

Expertenberichtes verzichtet werden. Im Ergebnis hält dieser fest, dass die innerstaatlich umgesetzte begriffliche Definition sich (wie bisher) mit der AbschlussprüferRL deckt und daher keine Erweiterung erfahren soll.

### 2.3. Zulassung von Prüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten nach Art 3a RL 2014/56/EU

Grundsätzlich ist eine Abschlussprüfung nur von Prüfern (im Sinne von natürlichen Personen oder juristischen Prüfungsgesellschaften) durchzuführen. Art 3 Abs 1 der AbschlussprüferRL hält hierzu fest, dass diese von dem Mitgliedstaat, der die Abschlussprüfung vorschreibt, zugelassen sein müssen. Praktisch erfasst die Vorschrift damit das innerstaatliche Recht eines Mitgliedstaates. Bezogen auf das Mitgliedland Schweden heißt dies, dass ausschließlich in Schweden zugelassene Prüfer Abschlussprüfungen bei einem in Schweden ansässigen Unternehmen durchführen können. Allerdings führt der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)<sup>20</sup>, welcher den Binnenmarkt als Raum ohne Binnengrenzen erfasst, in dem der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie die Niederlassungsfreiheit gewährleistet sind, zu der Frage, wie vorzugehen ist, falls die Funktion einer Abschlussprüfung eine in Österreich ansässige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchführt. Die primäre rechtliche Einordnung einer solchen Gegebenheit, nämlich die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat, basiert auf der EU-rechtlichen Niederlassungsfreiheit. Bezugnehmend auf diese haben natürliche Personen (in ihrer Eigenschaft als Prüfer) ebenfalls das Recht, ihre Prüftätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben als in dem, in dem sie zugelassen sind, unter der Voraussetzung der Anerkennung Ihrer Berufsqualifikation in dem anderen Mitgliedstaat.<sup>21</sup> Umgesetzt ist dieses Recht für natürliche Personen im geltenden Wirtschaftsprüfungsgesetz (über die §§ 4 Z 2 und 16). In Verbindung mit dem Anerkennungsverfahren nach § 16 Wirtschaftsprüfungsgesetz ist für die Zulassung als Abschlussprüfer in Schweden ausschlaggebend, dass dessen Wohnsitz in diesem Land, in der Schweiz oder in einem anderen EWR Staat liegt.

Auch für die berufliche Tätigkeit einer juristischen Person (österreichische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) gilt das primäre Recht der Niederlassungsfreiheit, und zwar dann, wenn diese nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet worden ist und sich ihre eingetragene Hauptniederlassung ebenfalls in einem Mitgliedstaat befindet. Im Gegensatz allerdings zu den Zulassungs- und Anerkennungsbestimmungen für Abschlussprüfer aus anderen EWR Staaten, die das Wirtschaftsprüfungsgesetz über § 4 Z 2 iVm § 16 regelt, fehlt es im gelten-

<sup>17</sup> Siehe Regierungsvorlage Regeringens proposition 2008/09:135 Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv, abzurufen über: [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Revisionsutskott-mm---genomf\\_GW03135/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Revisionsutskott-mm---genomf_GW03135/)

<sup>18</sup> Nya regler för revisorer och revision (SOU 2015:49).

<sup>19</sup> Siehe Art 2 Nr 13 lit d) RL 2006/43/EG.

<sup>20</sup> Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl C 326 vom 26. 10. 2012, 47–390.

<sup>21</sup> Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, ABl L 255 vom 30. 9. 2005, 22–142.

den schwedischen Recht an Regelungen über die Zulassung von Prüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten. Nur wegen Art 45 RL 2006/43/EG hat Schweden die Vorschriften über die Registrierung und Kontrolle von Drittlandsabschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften in § 16 b des Wirtschaftsprüfergesetzes bereits implementiert.

Die bislang in der AbschlussprüferRL nicht geregelte Anerkennung von Prüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten wurde nun durch den neu in der ÄnderungsRL 2014 eingefügten Art 3a „Anerkennung von Prüfungsgesellschaften“ behoben. Das Wesensmerkmal dieser Vorschrift ist, dass eine Prüfungsgesellschaft mit Zulassung in einem Mitgliedstaat berechtigt ist, Abschlussprüfungen in einem anderen Mitgliedstaat durchzuführen, wenn der verantwortliche Prüfungspartner, der die Abschlussprüfung im Namen der Prüfungsgesellschaft durchführt, die Voraussetzungen der Zulassung im Aufnahmemitgliedstaat erfüllt. Die RL enthält nun im Detail die technische Umsetzung der Anerkennung von Prüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, weshalb diese auch eine korrespondierende Umsetzung im schwedischen Recht nach sich zieht. Danach wird zukünftig eine Prüfungsgesellschaft, die beabsichtigt Abschlussprüfungen in Schweden durchzuführen, sich zuvor bei der zuständigen schwedischen Aufsichtsbehörde der Wirtschaftsprüfer (im vorliegenden Fall Revisorsnämnden<sup>22</sup>) registrieren lassen müssen.<sup>23</sup>

Bezogen auf das Beispiel einer österreichischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erhält diese unter der Berufsbezeichnung ihres Herkunftsmitgliedstaates (Österreich) in ihrem Aufnahmemitgliedstaat (Schweden) die Möglichkeit, Abschlussprüfungen durchzuführen. Formal bedeutet dies eine Registrierungspflicht der in Österreich zugelassenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat Schweden.<sup>24</sup> Die Registrierung dieser Gesellschaft erfolgt nach behördlicher Überprüfung, wobei der technische Ablauf der Überprüfung auch einschließen kann, dass Revisorsnämnden von der zuständigen Behörde des Herkunftsmitgliedstaates (im vorliegenden Fall der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Österreich) eine nicht älter als drei Monate ausgestellte Bescheinigung als Nachweis verlangen kann.

#### 2.4. Keine Erweiterung des Kataloges von verbotenen Leistungen nach Art 5 VO (EU) Nr 537/2014

Die Kriterien über die „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“ in Bezug auf andere Leistungen als Prüfungsleistungen wurden durch neue EU-rechtliche Vorgaben bei Unternehmen von öffentlichem Interesse intensiviert. Argumentiert wird, dass wenn Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaften oder Mitglieder ihrer Netzwerke für geprüfte Unternehmen bestimmte andere Leistungen als Prüfungsleistungen (Nichtprüfungsleistungen) er-

bringen, dies ihre Unabhängigkeit beeinträchtigt. Jedenfalls darf der Prüfer die Abschlussprüfung nicht ausführen, wenn eine Gefahr der Selbstüberprüfung, des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertrautheit oder der Einschüchterung besteht, wodurch eine unabhängige, vernünftige und sachkundige dritte Partei unter Beachtung der angewandten Schutzmaßnahmen zu dem Schluss käme, dass die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet ist.<sup>25</sup> Die Unabhängigkeit des Prüfers ist insb dann gefährdet, wenn spezielle Steuerberatungs- und Beratungsdienstleistungen für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft und die von ihm beherrschten Unternehmen von diesem erbracht werden.<sup>26</sup> Konkret hält Art 5 Abs 1 VO (EU) Nr 537/2014 fest, dass der Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse und jedes Mitglied seines Netzwerks weder direkt noch indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen in der Union verbotene Nichtprüfungsleistungen erbringen darf.

Zu den verbotenen Nichtprüfungsleistungen enthält Art 5 der Norm einen erschöpfenden Katalog von solchen Leistungen wobei Art 5 Abs 2 noch ergänzt, dass die Mitgliedstaaten andere als die in Abs 1 aufgeführten Tätigkeiten verbieten können, wenn letztere ihrer Ansicht nach eine Gefährdung der Unabhängigkeit darstellen könnten. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, dh, im nationalen Recht verankert, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, dies der Kommission mitzuteilen. Nach Urteilsauffassung der schwedischen Expertenkommission soll von diesem möglichen Weg, zusätzliche Verbote über Nichtprüfungsleistungen im nationalen Recht zu verankern, und damit den Katalog von verbotenen Leistungen insgesamt zu erweitern, abgesehen werden.

Vielmehr ist angedacht, die Wahlmöglichkeit nach Art 3 VO (EU) Nr 537/2014 in Anspruch zu nehmen. Die Erläuterungen des Expertenberichtes führen hierzu aus, dass über diese Wahlbestimmung klargestellt wird, dass bestimmte beratende Leistungen weiterhin als zulässig erachtet werden können, solange dieser Leistungen im Einklang mit der Unabhängigkeit des Prüfers stehen. Art 3 VO (EU) Nr 537/2014 hält fest, dass abweichend von Abs 1 Unterabsatz 2, die Erbringung von Steuerberatungsleistungen (der unter Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii und Buchstabe f genannten Leistungen) zugelassen werden können, wenn a) die Leistungen keine oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben; b) die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gem Art 11 umfassend dokumentiert und erläutert ist; und c) der Prüfer die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der RL 2006/43/EG erfüllt.

<sup>22</sup> Siehe <http://www.revisorsnamnden.se/rn/index.html>

<sup>23</sup> Siehe Art 3a für die Anerkennung von Prüfungsgesellschaften sowie Art 14 für die Zulassung von Abschlussprüfern aus anderen Mitgliedstaaten RL 2014/56/EU.

<sup>24</sup> Vgl Art 3a Abs 2 und Abs 3 RL 2014/56/EU.

<sup>25</sup> Zu den Befangenheits- und Ausschlussstatbeständen vgl *Inwinkl/Kortebusch/Schneider*, KoR 2009, 127 ff.

<sup>26</sup> Die VO (EU) Nr 537/2014 führt ins Treffen, dass zu den Leistungen, mit denen eine Beteiligung an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist, die Verwaltung des Umlaufvermögens (Working Capital Management), die Bereitstellung von Finanzinformationen, die Optimierung von Geschäftsabläufen, die Finanzmittelverwaltung (Cash Management), die Verrechnungspreisgestaltung, die Herbeiführung von Effizienzgewinnen bei Lieferketten uÄ gehören können.



Dieses Verständnis, den Katalog von verbotenen Leistungen nach Art 5 VO (EU) Nr 537/2014 nicht zu erweitern, aber der Wahlmöglichkeit nach Art 3 der Vorschrift nachzukommen, schlägt die schwedische Expertenkommission vor, auch mit nicht-systemrelevanten Unternehmen zu verschränken, damit es im Rahmen der Nichtprüfungsleistungen zu einer einheitlichen Anwendung kommt, wodurch die staatlichen Vorschriften in dieser Sache einzupassen sind.

### 2.5. Keine zusätzlichen Anforderungen hinsichtlich des Bestätigungsvermerkes nach Art 10 VO (EU) Nr 537/2014; Art 28 Abs 2 letzter Satz RL 2014/56/EU

Die Ergebnisse der Abschlussprüfung legen die Prüfer in einem fundiert und stichhaltig begründeten Gesamturteil über das jeweils geprüfte Unternehmen dar, dem sogenannten Bestätigungsvermerk, dessen zentrale inhaltliche Mindestangaben in Art 28 RL 2014/56/EU und darüber hinaus für systemrelevante Unternehmen im Kriterienkatalog nach Art 10 VO (EU) Nr 537/2014 geregelt sind. Auf das Wesentliche reduziert, geht es bei den inhaltlichen Vorgaben darum, den Adressaten des geprüften Unternehmens ausreichende Informationen über die Unabhängigkeit des Prüfers zur Verfügung zu stellen und die Frage zu beantworten, ob die Abschlussprüfung geeignet war, Unregelmäßigkeiten einschließlich Betrug aufzudecken. In Erweiterung dessen können die jeweiligen Mitgliedstaaten innerstaatlich zusätzliche Anforderungen hinsichtlich des Inhalts des Bestätigungsvermerkes festlegen (Art 10 letzter Satz VO (EU) Nr 537/2014; Art 28 Abs 2 letzter Satz RL 2014/56/EU). In Auseinandersetzung und Analyse der EU-rechtlichen Vorgaben mit der geltenden schwedischen Kodifikation zieht die Expertenkommission die Folgerung, dass die innerstaatlichen Regelungen in gewisser Weise bereits weiter gefasst sind als die AbschlussprüferRL und -VO 2014 es erfordern, daher insofern die gesetzlich innerstaatlichen Schranken über die EU-rechtlichen Mindestvorgaben gehen, sodass nach nationalem Rechtsverständnis keine gesetzlichen Änderungen erforderlich sind.

### 2.6. Befugnisse von Revisorsnämnden zur Überwachung von Prüfern nach Art 23 VO (EU) Nr 537/2014 und Sanktionierung nach Art 30a RL 2014/56/EU

Die schwedische Aufsichtsbehörde der Wirtschaftsprüfer – Revisorsnämnden – wird zukünftig fußend auf Art 23 Abs 2 und 3 VO (EU) Nr 537/2014 mit jenen Mindestbefugnissen an Aufsichts- und Ermittlungsbefugnissen ausgestattet, die diese zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben (beruhend auf den Vorgaben im Einklang mit den Untersuchungs- und Sanktionsregelungen der RL 2014/56/EU) benötigt.<sup>27</sup> Zu diesen nach Art 23 Abs 3 VO (EU)

Nr 537/2014 genannten Aufsichts- und Ermittlungsbefugnissen müssen mindestens die in lit a) bis f) aufgelisteten Befugnisse gehören, wozu auch die in Art 30a RL 2014/56/EU genannten Sanktionsbefugnisse zählen. Gerade Letztere machen eine gesetzliche Erweiterung der bestehenden Sanktionsbefugnisse von der schwedischen Aufsichtsbehörde Revisorsnämnden notwendig.

### 2.7. Erweiterung der Sanktionsbefugnisse von Revisorsnämnden

Der EU-rechtliche Katalog an Sanktionsbefugnissen ist in Art 30a RL 2014/56/EU umfassend formuliert. Wie die Regelungen über die Aufsichts- und Ermittlungsbefugnisse enthält der Katalog einen Mindestumfang. Konkret sind bei festgestellten Verstößen seitens der schwedischen Aufsichtsbehörde Revisorsnämnden gegen die Bestimmungen der RL und ggf der VO (EU) Nr 537/2014 die in Art 30a RL 2014/56/EU genannten verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen mindestens zu ergreifen und/oder zu verhängen. Der Katalog an Mussbestimmungen schließt mit lit f), der die „Verhängung von verwaltungsrechtlichen finanziellen Sanktionen gegen natürliche oder juristische Personen“ vorsieht.

Gerade weil die Verhängung von verwaltungsrechtlichen finanziellen Sanktionen bei festgestellten Verstößen für Prüfer sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse eine abschreckende Wirkung hervorrufen soll (hier verweist die ÄnderungsRL 2014 in den Erwägungsgründen auf einen Betrag von bis zu 1 Mio € oder mehr<sup>28</sup> mit dem Vorschlag, die Höhe der Geldbuße an die finanzielle Situation der den Verstoß begehenden Person zu knüpfen), wird im Rahmen des schwedischen Umsetzungsvorhabens vorgeschlagen, die diesbezüglich notwendigen Neuerungen durch Änderung des geltenden Wirtschaftsprüfungsgesetzes zu bewirken. Obwohl die in der ÄnderungsRL 2014 angeführten verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen als Mindestmaß zu begreifen sind, steht es den Mitgliedstaaten wahlrechtlich offen, Sanktionen und Maßnahmen „gesamt“ – also kumulativ – oder „einzeln“ zu verhängen. Dh, in Umsetzung nach Art 30a lit f) RL 2014/56/EU kann die Verhängung verwaltungsrechtlicher finanzieller Sanktionen – abhängig von der Größenordnung des Verstoßes – gemeinsam mit einer anderen Sanktion oder einzeln erfolgen.

Bei einer „gemeinsamen“ Verhängung ist im Rahmen der legitistischen Ausgestaltung der Grundsatz des Verbots der Doppelbestrafung („ne bis in idem“) zu bedenken, wonach niemand wegen ein und derselben Zuwiderhandlung strafrechtlich zweimal verfolgt oder bestraft werden darf. Dieser Grundrechtsschutz ist sowohl von der Charta der Grundrechte der EU<sup>29</sup> als auch von der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) anerkannt und erfuhr mit dem EuGH Urteil vom 26. 2. 2013 (C-617/10) eine der jüngsten Auslegungen,

<sup>28</sup> Erwägungsgrund Nr 16 RL 2014/56/EU.

<sup>29</sup> Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl C 326 vom 26. 10. 2012, 391–407.

<sup>27</sup> Kapitel VII Untersuchungen und Sanktionen RL 2014/56/EU.



dass der Grundsatz des Verbots der Doppelbestrafung einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, wegen derselben Tat eine steuerliche (Steuerzuschlag) sowie eine strafrechtliche Sanktion zu verhängen, wenn die erste Sanktion nicht auch bereits einen strafrechtlichen Charakter hat. Dies ist vom jeweiligen nationalen Gericht zu prüfen.<sup>30</sup> Auf diesen Umstand ist bei der innerstaatlichen gesetzlichen Ausgestaltung der jeweiligen Sanktionen, die bis dato in der legislatischen Entwicklung Schwedens keinen Niederschlag gefunden haben, Rücksicht zu nehmen.

Hinzu kommt, dass bei der innerstaatlichen legislativen Ausgestaltung nach Art 30a lit f) zu prüfen ist, welche Tatbestände einer strafrechtlich verhängten Sanktion in Konflikt mit dem Grundrecht der Europäischen Konvention, nämlich dem Recht zu schweigen, stehen. Die Kooperationspflicht des Prüfers gegenüber der jeweiligen Aufsichtsbehörde umfasst auch eine gesetzliche Auskunftspflicht, in der Form, dass die Aufsichtsbehörde das Recht innehat von jeder Person Informationen betreffend die Abschlussprüfung einzuholen. Die Verpflichtung seitens des Prüfers zur Auskunftserteilung wird durch seine berufsrechtlichen Vorschriften zur Verschwiegenheit und des Berufsgeheimnisses begrenzt. Die Belegung einer Tat mit einer strafrechtlichen Sanktion gerät daher bei Existenz der beruflichen Verschwiegenheitspflicht in Konflikt mit der in der Europäischen Konvention vorgesehenen Grundrechtsschutzbestimmung, nämlich dem Recht zu schweigen und sich nicht selbst beschuldigen zu müssen gem Art 6 EMRK.

Um eine Grundrechtsverletzung auszuschließen und damit das Rechtsschutzsystem gem Art 6 EMRK zu wahren, erwägt der Expertenausschuss finanzielle Sanktionen in Verbindung mit den in Art 22a RL 2014/56/EU genannten Regelverstößen zu verhängen, und zwar für Konstellationen, wenn ein Abschlussprüfer (oder ein verantwortlicher Prüfungspartner), der eine Abschlussprüfung im Auftrag einer Prüfungsgesellschaft durchführt, vor Ablauf von mindestens einem Jahr<sup>31</sup> (bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor Ablauf von mindestens zwei Jahren), nachdem er die Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag eingestellt hat, eine zentrale Führungsposition in dem geprüften Unternehmen übernimmt, ggf bei dem geprüften Unternehmen Mitglied des Prüfungsausschusses bzw (sollte es keinen solchen Ausschuss geben) Mitglied des Gremiums wird, das die Funktionen des Prüfungsausschusses ausübt, geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder Mitglied des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens wird. Trifft ein solcher Fall zu, soll in Umsetzung nach Art 30a lit f) RL 2014/56/EU die Verhängung von verwaltungsrechtlichen finanziellen Sanktionen gegen natürliche oder juristische Personen erfolgen. Für diese Fälle sehen die gesetzlichen

Neuerungen auch Ausnahmen von der Informationspflicht des Abschlussprüfers vor, die ansonsten gelten würde.

## 2.8. Prüfungsausschüsse

### 2.8.1. *Inanspruchnahme des Wahlrechtes nach Art 39 Abs 3 VO (EU) Nr 537/2014*

Im Gegensatz zu der im Jahr 2006 erlassenen AbschlussprüferRL, enthält die ÄnderungsRL nunmehr nach Art 29 Abs 1 VO (EU) Nr 537/2014 die allgemeine Verpflichtung, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss einzurichten haben, welcher entweder als eigenständiger Ausschuss oder Teil eines (bestehenden) Ausschusses des Verwaltungs- oder des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens sein kann.<sup>32</sup> Die nationalen Vorschriften sind in dem Punkt anzupassen, dass grundsätzlich alle Unternehmen von öffentlichem Interesse einen solchen Ausschuss einzurichten haben.

Keine innerstaatliche gesetzliche Änderung ist allerdings erforderlich, wenn es um die Bildung und Arbeitsweise eines solchen Ausschusses geht. Basierend auf der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 15. 2. 2005<sup>33</sup> können nach dem schwedischen System in Abhängigkeit von Größe der Unternehmen von öffentlichem Interesse die Aufgaben, die dem Prüfungsausschuss dieser Unternehmen oder einem Gremium mit ähnlichen Funktionen übertragen wurden, auch vom Verwaltungs- oder Aufsichtsrat als Ganzes wahrgenommen werden. Da die ÄnderungsRL 2014 diesbezüglich keine Novellierungen enthält, können die Aufgaben des Prüfungsausschusses wie bisher vom Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan als Ganzes wahrgenommen werden, wobei der Vorsitzende eines solchen Gremiums, sofern er ein geschäftsführendes Mitglied ist, nicht als Vorsitzender handeln darf, solange dieses Gremium die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnimmt. Zudem ist es für die Unabhängigkeit und Stärkung der fachlichen Kompetenz des Prüfungsausschusses notwendig, dass die Mehrheit seiner Mitglieder unabhängig ist und zumindest ein Mitglied über Sachverstand im Bereich der Abschlussprüfung und/oder Rechnungslegung verfügt.

Obwohl die ÄnderungsRL 2014 nunmehr die grundsätzliche Verpflichtung enthält, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss einzurichten haben, besteht nach Art 39 Abs 3 VO (EU) Nr 537/2014 ein Wahlrecht, dennoch bestimmte Arten dieser Unternehmen hiervon auszunehmen. Primär aufgrund der Tatsache, dass Prüfungsausschüsse in großen Unternehmen von Wert, aber die Kosten ihrer Errichtung nicht vernachlässigbar sind, enthält die vorliegende schwedische gesetzliche Empfehlung von dieser Kannbestimmung Gebrauch zu machen. Verankert werden soll dieses Recht für Toch-

**30** Für die Beurteilung der strafrechtlichen Natur einer steuerlichen Sanktion sind drei Kriterien maßgeblich: die rechtliche Einordnung der Zuwiderhandlung im innerstaatlichen Recht, die Art der Zuwiderhandlung und die Art und der Schweregrad der dem Betroffenen angedrohten Sanktion.

**31** Für Mitarbeiter von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften bei geprüften Unternehmen gilt nach Art 22a Abs 2 RL 2014/56/EU mindestens 1 Jahr.

**32** Vgl hierzu im Einzelnen *Inwinkl/Kortebusch/Schneider*, Die Abschlussprüferrichtlinie: Rechtliche Umsetzung in deutsches Recht, Der Konzern, 2008, 215 ff.

**33** EG: Empfehlung der Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats, ABl L 52 vom 25. 2. 2005, 51–63.

tergesellschaften von Unternehmen von öffentlichem Interesse, Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), alternative Investmentfonds, Unternehmen, deren einzige Tätigkeit darin besteht, bestimmte Arten von Wertpapieren zu verwalten, sowie nicht börsennotierte Kreditinstitute.

### **2.8.2. Erweiterung der Aufgaben nach Art 39 Abs 6 RL 2014/56/EU**

Im Vergleich zur Fassung der AbschlussprüferRL aus dem Jahr 2006 befasst sich die ÄnderungsRL 2014 mit einem genauer definierten und zugleich erweiterten Aufgabenkreis des Prüfungsausschusses. Durch Umsetzung nach Art 39 Abs 6 RL 2014/56/EU, welcher eine taxative Aufzählung der Aufgaben normiert, werden die notwendigen Adaptierungen über Änderungen des geltenden Kapitalgesellschaftsrechtes formuliert. Ua wird dort auch vorgeesehen sein, dass der Prüfungsausschuss auch das Verfahren für die Auswahl des Prüfers durchzuführen und zu empfehlen hat.

## **2.9. Bestellung von Prüfern nach Art 16 VO (EU) Nr 537/2014**

### **2.9.1. Empfehlung für die Bestellung Art 16 Abs 2 VO (EU) Nr 537/2014**

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse unterliegt die Bestellung von Prüfern einem gesonderten Verfahren, welches Art 16 VO (EU) Nr 537/2014 regelt. Der Prüfungsausschuss legt dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens eine Empfehlung für die Bestellung von Prüfern vor. Abgesehen von dem Fall der Erneuerung eines Prüfungsmandats muss die Empfehlung begründet werden und mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat enthalten. In der Folge teilt der Prüfungsausschuss unter Angabe der Gründe seine Präferenz für einen der beiden Vorschläge mit unter der Erklärung, dass diese frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Dritte ist und ihm keine Klausel, der in Art 16 Abs 6 VO (EU) Nr 537/2014 genannten Art auferlegt wurde.

### **2.9.2. Auswahlverfahren – Inanspruchnahme des Wahlrechtes nach Art 16 Abs 8 VO (EU) Nr 537/2014**

Der Empfehlung des Prüfungsausschusses geht ein Auswahlverfahren voraus. Die Bestimmungen über das Auswahlverfahren sind in der AbschlussprüferVO 2014 detailliert geregelt, wobei die Organisation dieses Verfahrens eine der Aufgaben des Prüfungsausschusses darstellt. Damit die Aktionärshaupt- oder Gesellschafterversammlung des geprüften Unternehmens eine fundiertere Entscheidung über die Wahl des Abschlussprüfers treffen kann, soll das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan, wenn es der Versammlung einen Vorschlag unterbreitet, mitteilen, ob es damit der Präferenz des Prüfungsausschusses folgt und wenn nicht, die Gründe für die Abweichung darlegen.

Um der Gefahr einer „unechten“ Wahlmöglichkeit vorzubeugen, hat die Empfehlung des Prüfungsausschusses mindestens zwei Alternativvorschläge sowie eine gebührend begründete Präferenz für einen dieser Vorschläge zu enthalten. Die Be-

grifflichkeit „gebührend begründete Präferenz“ meint eine faire und angemessene Begründung, die sich auf die Ergebnisse eines unter der Verantwortung des Prüfungsausschusses durchgeführten und durch das geprüfte Unternehmen organisierten verpflichtenden Auswahlverfahrens stützen. Dazu zählt, dass Ausschreibungsunterlagen transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien enthalten, die für die Bewertung der Bewerbungen heranzuziehen sind.

Da gerade ein solches Auswahlverfahren – wie es die AbschlussprüferVO 2014 für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorsieht – kostenintensiv ist und dies daher für Unternehmen mit geringer Marktkapitalisierung oder kleinere und mittlere Unternehmen von öffentlichem Interesse gemessen an ihrer Größe unverhältnismäßig hohe Kosten verursacht, ist eine sachliche Rechtfertigung für diese nicht gegeben. Aus diesem Grund ist geplant, das nach Art 16 Abs 8 VO (EU) Nr 537/2014 enthaltene Wahlrecht umzusetzen. Dieses gestattet, sofern das geprüfte Unternehmen einen Nominierungsausschuss besitzt, in dem die Gesellschafter oder Aktionäre über erheblichen Einfluss verfügen und dessen Aufgabe es ist, Empfehlungen für die Auswahl von Prüfern abzugeben, den Nominierungsausschuss der in Art 16 VO (EU) Nr 537/2014 festgelegten Funktionen des Prüfungsausschusses wahrzunehmen und mit der Verpflichtung der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung eine Empfehlung für die Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften zu unterbreiten.

## **2.10. Höchstlaufzeit und Verlängerung des Prüfungsmandats durch Inanspruchnahme der Wahlrechte nach Art 17 Abs 4 VO (EU) Nr 537/2014**

### **2.10.1 Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats**

Eine Dimension der Neuregelung ist die Einführung der obligatorischen Rotationspflicht für Prüfer mit Prüfungsauftrag für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Ein Prüfungsauftrag in einem Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt für mindestens ein Jahr, doch darf längsten (auch in Kombination mit anderen Aufträgen) eine ununterbrochene Höchstlaufzeit von zehn Jahren nicht überschreiten, wobei es dem innerstaatlichen Gesetzgeber freisteht eine geringere Höchstlaufzeit zu verankern, wofür Schweden allerdings keinen abweichenden Fristenlauf vorgesehen hat. Bei Erreichen der Dauer der Höchstlaufzeit (von grundsätzlich zehn Jahren) können Prüfer erst wieder nach einer Sperrfrist von vier Jahren eine Prüfung des geprüften Unternehmens durchführen. Die Laufzeit des Prüfungsmandates ist auch im jährlichen Bestätigungsvermerk zu dokumentieren. Der Bestätigungsvermerk, der gem Art 28 der RL 2014/56/EU zu erstellen ist, hat nach Art 10 Abs 2 lit b) VO (EU) Nr 537/2014 die Angabe des Datums der Bestellung der Prüfer und der gesamten ununterbrochenen Mandatsdauer, einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen zu enthalten. Da die Vorschriften über Laufzeit des Prüfungsmandats in der AbschlussprüferVO 2014 nach Art 17 geregelt sind, hat der nationale

Gesetzgeber der VO zuwiderlaufende schwedische Bestimmungen für nichtig zu erklären.

### 2.10.2 Verlängerung der Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats

Es besteht zwar für ein Prüfungsmandat eine maximale Höchstlaufzeit von 10 Jahren, allerdings können nach Art 17 Abs 4 VO (EU) Nr 537/2014 die Mitgliedstaaten bestimmte Ausnahmen von dieser vorsehen. Unter der Voraussetzung, dass das Verwaltungs- oder das Aufsichtsorgan (auf Empfehlung des Prüfungsausschusses) der Gesellschafterversammlung oder Aktionärsversammlung (im Einklang mit dem nationalen Recht) vorschlägt, das Prüfungsmandat zu verlängern und wenn dieser Vorschlag angenommen wird (Art 17 Abs 3 VO (EU) Nr 537/2014), kann das Prüfungsmandat auf 20 Jahre verlängert werden, wenn ein öffentliches Ausschreibungsverfahren für die Abschlussprüfung durchgeführt und nach Ablauf der Höchstlaufzeit wirksam wird; oder auf 24 Jahre, wenn nach Ablauf der Höchstlaufzeit, bei dem die einschlägige Höchstlaufzeit erreicht worden ist, mehr als ein Prüfer gleichzeitig beauftragt wird und die Abschlussprüfung zur Vorlage des gemeinsamen Bestätigungsvermerks gem Art 28 der RL 2006/43/EG führt.

In Umsetzung des Wahlrechtes nach Art 17 Abs 4 VO (EU) Nr 537/2014 soll es nach vorliegendem Kodifizierungsvorschlag Unternehmen von öffentlichem Interesse gestattet werden, das Prüfungsmandat von 10 auf 20 Jahre zu verlängern, wenn nach Ablauf der Höchstlaufzeit von 10 Jahren ein öffentliches Ausschreibungsverfahren für die Abschlussprüfung durchgeführt wird, oder auf 24 Jahre, wenn mehr als ein Prüfer gleichzeitig bestellt wird und die Abschlussprüfung zur Vorlage des gemeinsamen Bestätigungsvermerks gem Art 28 der RL 2006/43/EG führt.

### 2.11. Prüfungspartner Rotationspflicht nach Art 17 Abs 7 VO (EU) Nr 537/2014 und Verlängerung der Cooling-off-Phase

Frühestens drei Jahre nach Beendigung einer Abschlussprüfung kann der verantwortliche Prüfungspartner wieder an einer Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken.<sup>34</sup> Allerdings enthält der schwedische Expertenvorschlag in Anlehnung an Art 17 Abs 3 VO (EU) Nr 537/2014 eine Cooling-off-Phase<sup>35</sup> von mindestens vier Jahren. An die nach Art 17 Abs 7 VO (EU) Nr 537/2014 vorgesehene maximale siebenjährige Frist (welche die Durchführung einer Abschlussprüfung des verantwortlichen Prüfungspartners nach dem Datum seiner Bestellung nach Ablauf dieser beendet) schließt eine vierjährige Cooling-off-Phase, dh, frühestens vier Jahre nach Ablauf dieser kann der Prüfungspartner wieder an der Abschlussprüfung der geprüften Entität mitwirken.

### 2.12. Die Abberufung des Prüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interesse vor einem nationalen Gericht nach Art 38 Abs 3 RL 2014/56/EU

Die im Jahr 2006 nach Art 38 Abs 3 RL 2006/43/EG erlassene Regel, wonach Prüfer nur bei Vorliegen triftiger Gründe abberufen werden können, wird über die ÄnderungsRL 2014 mit einem Dreigespann an Institutionen, die vor einem nationalen Gericht die Abberufung des Abschlussprüfers bzw der Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft bzw -gesellschaften beantragen können, ergänzt. Den Antrag auf Abberufung können – jeweils einzeln – Anteilseigner stellen, die mindestens 5 % der Stimmrechte oder des Grundkapitals halten, ferner andere Stellen des geprüften Unternehmens (sofern durch nationale Rechtsvorschriften festgelegt) und schließlich die hierfür zuständige Behörde nach dem Recht des Mitgliedslandes.

Die innerstaatliche Umsetzung verlangt eine Änderung des Kapitalgesellschaftsrechts, wonach Anteilseigner, die mindestens 5 % der Stimmrechte oder des Grundkapitals halten, ferner dem Vorstand sowie der schwedischen Finanzaufsichtsbehörde (Finansinspektionen<sup>36</sup>), das Recht eingeräumt wird, bei vorliegenden triftigen Gründen, einen Antrag auf Entlassung des Abschlussprüfers bei dem hierfür zuständigen Gericht zu stellen.

## 3. Zusammenfassung

Der neue europäische Regelungsrahmen für Abschlussprüfungen, bestehend aus AbschlussprüferVO 2014 und AbschlussprüferRL besitzt eine mitgliedstaatliche Umsetzungsfrist bis 16. 6. 2016. Die neuen Standards sind nach diesem Zeitpunkt verbindlich für Unternehmen, Prüfer und Aufsichtsbehörden. Konkret wird für ein prüfungspflichtiges Unternehmen, dessen Geschäftsjahresende auf den 30. 6. 2016 fällt, die neuen Bestimmungen unmittelbar erstmals schlagend für den Zeitraum vom 1. 7. 2016 bis 30. 6. 2017.

Schweden hat in Vorbereitung auf das Inkrafttreten der neuen europäischen Regeln die entsprechenden Gesetzesvorschläge (für Änderungen des Wirtschaftsprüfungsgesetzes, der Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, des Gesetzes über Kapitalgesellschaften, des Gesetzes über Wirtschaftsverbände, des Bankwesengesetzes, des Gesetzes über die Abschlussprüfung, sowie der VO mit Anweisungen für den Aufsichtsrat) unter Beteiligung einer seitens der schwedischen Regierung eingesetzten und mit der Umsetzung betrauten Expertenkommission erarbeitet. Das vorliegende Gesetzgebungspaket, das dem Justizministerium am 1. 10. 2015 präsentiert wurde zur anschließenden Vorlage zur Beschlussfassung an den Schwedischen Reichstag, verfolgt insgesamt den Grundsatz, dass der gesetzlich notwendige Anpassungsbedarf nicht weiter und strenger gefasst sein soll als die EU-rechtlichen Vorgaben es mindestens verlangen. Aus diesem

<sup>34</sup> Vgl Art 17 Abs 7 VO (EU) Nr 537/2014.

<sup>35</sup> Zur ursprünglichen Fassung der Regelung vgl *Inwinkl/Kortebusch/Schneider*, Der Konzern, 2008, 215; sowie *Inwinkl/Kortebusch/Schneider*, KoR 2009, 131.

<sup>36</sup> Siehe <http://www.fi.se/Folder-EN/Startpage/>.



rechtsstaatlichen Prinzip folgt das Unterlassen einer Erweiterung der geltenden Definition von „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ nach Art 2 Nr 13 lit d) RL 2006/43/EG sowie des Kataloges von verbotenen Leistungen nach Art 5 VO (EU) Nr 537/2014 und des Bestätigungsvermerkes nach Art 10 VO (EU) Nr 537/2014 bzw nach Art 28 Abs 2 letzter Satz RL 2006/43/EG. Einzig die Cooling-off-Phase der Prüfungspartner Rotationspflicht nach Art 17 Abs 7 VO (EU) Nr 537/2014 wird auf vier Jahre verlängert und stellt insofern eine Erweiterung der ursprünglichen Bestimmung dar.

Dabei ziehen die in der AbschlussprüferVO 2014 genannten Normen keine nennenswerten Änderungen im schwedischen Recht nach sich, da die auf EU-Ebene erlassene PrüfungsVO selbst ein Rechtsakt mit unmittelbarer Wirksamkeit ist, mit der Konsequenz, dass sofern einzelgesetzliche schwedische Vorschriften mit der VO kollidieren, diese für nichtig zu erklären sind und neue Bestimmungen nur unter Ausnutzung bestehender Wahlrechte verankert werden. Jene gesetzlichen Änderungen, die die Unternehmen von öffentlichem Interesse betreffen, werden soweit gangbar in das bestehende schwedische Modell der Unternehmensführung integriert. Im Gegensatz allerdings zur AbschlussprüferVO 2014 mit deren unmittelbaren Wirksamkeit in das innerstaatliche Recht, bestimmen die Vorgaben der ÄnderungsRL 2014 eine umfassendere nationale Normenadaptierung. Dazu zählen vor allem die Zulassung von Prüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten nach Art 3a RL 2014/56/EU; die Befugnisse von Revisorsnämnden zur Überwachung von Prüfern nach Art 23 VO (EU) Nr 537/2014 und die Sanktionsmaßnahmen nach Art 30a RL 2014/56/EU; die Erweiterung der Aufgaben der Prüfungsausschüsse nach Art 39 Abs 6 RL 2014/56/EU sowie die Abberufung des Prüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interesse vor einem nationalen Gericht nach Art 38 Abs 3 RL 2014/56/EU.

Dort wo Wahlrechte in Verbindung mit Erleichterungsmöglichkeiten seitens der ÄnderungsRL 2014 und AbschlussprüferVO 2014 vorgesehen sind, werden diese von dem vorliegenden Gesetzesentwurf in ihrer Umsetzung in Anspruch genommen. Primär handelt es sich dabei um Ausnutzung von Wahlrechten der AbschlussprüferVO 2014, welche Unternehmen von öffentlichem Interesse betreffen. Im Einzelnen sind dies das Wahlrecht, nach Art 39 Abs 3 VO (EU) Nr 537/2014 bestimmte Arten von Unternehmen von öffentlichem Interesse von der Verpflichtung auszunehmen, einen Prüfungsausschuss einzurichten; das Wahlrecht nach Art 16 Abs 8 VO (EU) Nr 537/2014, welches gestattet, sofern das geprüfte Unternehmen einen Nominierungsausschuss besitzt, dieser die im Art 16 VO (EU) Nr 537/2014 festgelegten Funktionen des Prüfungsausschusses wahrnehmen kann, mit der Verpflichtung der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung eine Empfehlung für die Bestellung von Prüfern zu unterbreiten; das Wahlrecht nach Art 17 Abs 4 VO (EU) Nr 537/2014, welches Unternehmen gestattet, das Prüfungsmandat von 10 auf 20 Jahre zu verlängern, wenn nach Ablauf der Höchstlaufzeit von 10 Jahren ein öffentliches Ausschreibungsverfahren für die Abschlussprüfung durchgeführt wird, oder auf 24 Jahre, wenn mehr als ein Prüfer gleichzeitig bestellt wird und die Abschlussprüfung zur Vorlage des gemeinsamen Bestätigungsvermerkes gem Art 28 der RL 2006/43/EG führt.



#### Die Autorin:

StB Prof. Dr. Dr. **Petra Inwinkl** ist Associate Professorin für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Externes Rechnungswesen und Corporate Governance an der Universität Jönköping.

✉ [petra.inwinkl@ju.se](mailto:petra.inwinkl@ju.se)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Inwinkl/Petra](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Inwinkl/Petra)

Foto: beige stellt

[www.compliance-praxis.at](http://www.compliance-praxis.at)

# Compliance Praxis

## Magazin & Portal

Umfassend und aktuell  
informiert in allen Branchen.



LexisNexis  
**Compliance  
Netzwerk**

Jetzt abonnieren:  
[www.compliance-praxis.at/abo](http://www.compliance-praxis.at/abo)