jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Bvwg Erkenntnis 2024/9/4 W290 2266271-1

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 04.09.2024

Entscheidungsdatum

04.09.2024

Norm

APAG §24
APAG §3 Abs4
APAG §35
APAG §38
APAG §56
B-VG Art133 Abs4
UGB §270
UGB §273
VwGVG §24 Abs1
VwGVG §28 Abs1
VwGVG §28 Abs2
VwGVG §28 Abs5

1. APAG § 24 heute
2. APAG § 24 gültig ab 01.10.2016

1. APAG § 3 heute
2. APAG § 3 gültig ab 12.08.2016

1. APAG § 35 heute
2. APAG § 35 gültig ab 01.10.2016

1. APAG § 38 heute
2. APAG § 38 gültig ab 01.10.2016

1. APAG § 56 heute
2. APAG § 56 gültig ab 01.10.2016

1. B-VG Art. 133 heute
2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013

6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946zuletzt geändert durch StGBl. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. UGB § 270 heute
2. UGB § 270 gültig ab 17.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
3. UGB § 270 gültig von 20.07.2015 bis 16.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
4. UGB § 270 gültig von 01.06.2008 bis 19.07.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008
5. UGB § 270 gültig von 01.01.2006 bis 31.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
6. UGB § 270 gültig von 01.01.2006 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2005
7. UGB § 270 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 125/1998
8. UGB § 270 gültig von 01.10.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/1997
9. UGB § 270 gültig von 01.08.1990 bis 30.09.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

1. UGB § 273 heute
2. UGB § 273 gültig ab 06.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2017
3. UGB § 273 gültig von 17.06.2016 bis 05.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
4. UGB § 273 gültig von 01.06.2008 bis 16.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008
5. UGB § 273 gültig von 01.01.2007 bis 31.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
6. UGB § 273 gültig von 01.10.1997 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/1997
7. UGB § 273 gültig von 01.07.1996 bis 30.09.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 304/1996
8. UGB § 273 gültig von 01.03.1994 bis 30.06.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 153/1994
9. UGB § 273 gültig von 01.08.1990 bis 28.02.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

1. VwGVG § 24 heute
2. VwGVG § 24 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGVG § 24 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2017
4. VwGVG § 24 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2016

1. VwGVG § 28 heute
2. VwGVG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGVG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018

1. VwGVG § 28 heute
2. VwGVG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGVG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018

1. VwGVG § 28 heute
2. VwGVG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGVG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018

Spruch

W290 2266271-1/29E

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Dr. Christopher MERSCH als Vorsitzenden sowie den Richter Mag. Eduard Hartwig PAULUS als Beisitzer und die Richterin Dr. Susanne PFANNER als Beisitzerin über die Beschwerde 1. der XXXX und 2. der XXXX , beide vertreten durch die Melicharek Rechtsanwalts GmbH, gegen den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vom XXXX , Zl XXXX , nach Durchführung von mündlichen Verhandlungen am 20.09.2023 und am 21.02.2024 zu Recht erkannt:Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Dr. Christopher MERSCH als Vorsitzenden sowie den Richter Mag. Eduard Hartwig PAULUS als Beisitzer und die Richterin Dr. Susanne PFANNER als Beisitzerin über die Beschwerde 1. der römisch 40 und 2. der römisch 40 , beide vertreten durch die

Melicharek Rechtsanwalts GmbH, gegen den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vom römisch 40 , Zl römisch 40 , nach Durchführung von mündlichen Verhandlungen am 20.09.2023 und am 21.02.2024 zu Recht erkannt:

A)

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheids ersatzlos behoben. römisch eins. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheids ersatzlos behoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.römisch II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

B)

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässigDie Revision ist gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig.

Text

Entscheidungsgründe:

I. Verfahrensgang:römisch eins. Verfahrensgang:

1. In Ansehung des zeitnahen Auslaufens ihrer nach dem (nun nicht mehr in Geltung stehenden) Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) ausgestellten und bis zum 05.10.2022 befristeten Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung beantragten die Beschwerdeführerinnen am 21.07.2022 bei der belangten Behörde die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung gemäß der §§ 24 ff Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), um eine neue Bescheinigung iSd § 35 APAG zu erhalten. Diese Qualitätssicherungsprüfung führte die daraufhin von der belangten Behörde bestellte Qualitätssicherungsprüferin, namentlich die XXXX , vom 24.08.2022 bis zum 08.11.2022 für den Zeitraum vom 05.10.2016 bis zum 08.11.2022 durch. Nach Anhörung der Beschwerdeführerinnen übermittelte sie am 08.11.2022 den Prüfbericht. 1. In Ansehung des zeitnahen Auslaufens ihrer nach dem (nun nicht mehr in Geltung stehenden) Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) ausgestellten und bis zum 05.10.2022 befristeten Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung beantragten die Beschwerdeführerinnen am 21.07.2022 bei der belangten Behörde die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung gemäß der Paragraphen 24, ff Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), um eine neue Bescheinigung iSd Paragraph 35, APAG zu erhalten. Diese Qualitätssicherungsprüfung führte die daraufhin von der belangten Behörde bestellte Qualitätssicherungsprüferin, namentlich die römisch 40 , vom 24.08.2022 bis zum 08.11.2022 für den Zeitraum vom 05.10.2016 bis zum 08.11.2022 durch. Nach Anhörung der Beschwerdeführerinnen übermittelte sie am 08.11.2022 den Prüfbericht.

2. Unter Berücksichtigung des Prüfberichts der Qualitätssicherungsprüferin beschloss die Qualitätsprüfungskommission in ihrer Sitzung vom 14.11.2022, der belangten Behörde die Versagung der Bescheinigung für die Beschwerdeführerinnen gemäß § 39 APAG zu empfehlen. 2. Unter Berücksichtigung des Prüfberichts der Qualitätssicherungsprüferin beschloss die Qualitätsprüfungskommission in ihrer Sitzung vom 14.11.2022, der belangten Behörde die Versagung der Bescheinigung für die Beschwerdeführerinnen gemäß Paragraph 39, APAG zu empfehlen.

3. Mit Bescheid vom XXXX versagte die belangte Behörde den Beschwerdeführerinnen die Bescheinigung der erfolgreichen Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die Qualitätssicherungsprüferin insgesamt 20 Mängel (15 wesentliche und vier nicht wesentliche Mängel sowie einen erheblichen Mangel) festgestellt habe. Daraus ergebe sich ein Gesamtbild, das keinen anderen Schluss zulasse, als dass die Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerinnen unangemessen und unwirksam sei. In Anbetracht der Vielzahl und Schwere der festgestellten Mängel sei mit einer Verbesserung der Qualitätssicherungsmaßnahmen jedenfalls innerhalb des gesetzlichen Mindesterteilungszeitraums der Bescheinigung

von 18 Monaten nicht zu rechnen. 3. Mit Bescheid vom römisch 40 versagte die belangte Behörde den Beschwerdeführerinnen die Bescheinigung der erfolgreichen Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die Qualitätssicherungsprüferin insgesamt 20 Mängel (15 wesentliche und vier nicht wesentliche Mängel sowie einen erheblichen Mangel) festgestellt habe. Daraus ergebe sich ein Gesamtbild, das keinen anderen Schluss zulasse, als dass die Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerinnen unangemessen und unwirksam sei. In Anbetracht der Vielzahl und Schwere der festgestellten Mängel sei mit einer Verbesserung der Qualitätssicherungsmaßnahmen jedenfalls innerhalb des gesetzlichen Mindesterteilungszeitraums der Bescheinigung von 18 Monaten nicht zu rechnen.

4. Gegen diesen Bescheid erhoben die Beschwerdeführerinnen fristgerecht Beschwerde, in der sie wesentliche Verfahrensmängel, eine unrichtige rechtliche Beurteilung, unrichtige Tatsachenfeststellungen und Aktenwidrigkeiten seitens der belangten Behörde behaupten. Das Vorliegen der festgestellten Mängel stellen sie in Abrede und berufen sich insbesondere darauf, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen XXXX am 04.11.2022 per E-Mail zahlreiche Dokumente nachgereicht habe, deren Fehlen die Qualitätssicherungsprüferin beanstandet habe. Dies habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt. 4. Gegen diesen Bescheid erhoben die Beschwerdeführerinnen fristgerecht Beschwerde, in der sie wesentliche Verfahrensmängel, eine unrichtige rechtliche Beurteilung, unrichtige Tatsachenfeststellungen und Aktenwidrigkeiten seitens der belangten Behörde behaupten. Das Vorliegen der festgestellten Mängel stellen sie in Abrede und berufen sich insbesondere darauf, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen römisch 40 am 04.11.2022 per E-Mail zahlreiche Dokumente nachgereicht habe, deren Fehlen die Qualitätssicherungsprüferin beanstandet habe. Dies habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt.

5. Mit Schriftsatz vom 23.08.2023 richteten die Beschwerdeführerinnen gestützt auf Art. 133 Abs. 1 Z 2 B-VG einen Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof, den sie mit Schriftsatz vom 04.10.2023 zurückzogen, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof dieses Verfahren mit Beschluss vom 12.10.2023, Fr 2023/04/0011 bis 0012-6 einstellte. 5. Mit Schriftsatz vom 23.08.2023 richteten die Beschwerdeführerinnen gestützt auf Artikel 133, Absatz eins, Ziffer 2, B-VG einen Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof, den sie mit Schriftsatz vom 04.10.2023 zurückzogen, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof dieses Verfahren mit Beschluss vom 12.10.2023, Fr 2023/04/0011 bis 0012-6 einstellte.

6. Das Bundesverwaltungsgericht führte öffentliche mündliche Verhandlungen am 20.09.2023 sowie – in geänderter Senatsbesetzung – am 21.02.2024 durch. In der mündlichen Verhandlung vom 21.02.2024 erklärten sich die Parteien insbesondere mit der Heranziehung des Verhandlungsprotokolls vom 20.09.2023 als Beweismittel ausdrücklich einverstanden und verzichteten auf die Zeugeneinvernahme der für die Erstellung des in Rede stehenden Prüfberichts vom 08.11.2022 verantwortlich zeichnenden Wirtschaftsprüferin XXXX . 6. Das Bundesverwaltungsgericht führte öffentliche mündliche Verhandlungen am 20.09.2023 sowie – in geänderter Senatsbesetzung – am 21.02.2024 durch. In der mündlichen Verhandlung vom 21.02.2024 erklärten sich die Parteien insbesondere mit der Heranziehung des Verhandlungsprotokolls vom 20.09.2023 als Beweismittel ausdrücklich einverstanden und verzichteten auf die Zeugeneinvernahme der für die Erstellung des in Rede stehenden Prüfberichts vom 08.11.2022 verantwortlich zeichnenden Wirtschaftsprüferin römisch 40 .

II. Das Bundesverwaltungsgericht hat erwogen:römisch II. Das Bundesverwaltungsgericht hat erwogen:

1. Feststellungen:

1.1. Die Erstbeschwerdeführerin ist eine zu FN XXXX eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die zu 100 Prozent im Eigentum der zu FN XXXX eingetragenen XXXX steht. Ihr Geschäftsführer und wirtschaftlicher Eigentümer ist XXXX . 1.1. Die Erstbeschwerdeführerin ist eine zu FN römisch 40 eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die zu 100 Prozent im Eigentum der zu FN römisch 40 eingetragenen römisch 40 steht. Ihr Geschäftsführer und wirtschaftlicher Eigentümer ist römisch 40 .

Die Zweitbeschwerdeführerin ist eine zu FN XXXX eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die zu 100 Prozent im Eigentum des einzigen Geschäftsführers XXXX steht. Die Zweitbeschwerdeführerin ist eine zu FN römisch 40 eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die zu 100 Prozent im Eigentum des einzigen Geschäftsführers römisch 40 steht.

Die Beschwerdeführerinnen haben einen gemeinsamen Prüfungsbetrieb, an dem außerdem die XXXX und die XXXX teilnehmen. Ihr Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer ist ebenfalls XXXX . Die Beschwerdeführerinnen haben

einen gemeinsamen Prüfungsbetrieb, an dem außerdem die römisch 40 und die römisch 40 teilnehmen. Ihr Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer ist ebenfalls römisch 40 .

Bei den genannten Gesellschaften ist XXXX der einzige berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer. Bei den genannten Gesellschaften ist römisch 40 der einzige berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer.

Die genannten Gesellschaften verfügen über eine gemeinsame Geschäftsführung und über gemeinsames Eigentum.

Die Beschwerdeführerinnen haben gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren.

1.2. Die Beschwerdeführerinnen verfügten über eine nach dem (nun nicht mehr in Geltung stehenden) A-QSG ausgestellte Bescheinigung, die bis zum 05.10.2022 befristet war. Sie beantragten am 21.07.2022 bei der belangten Behörde die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung gemäß der §§ 24 ff APAG, um eine neue Bescheinigung iSd § 35 APAG zu erhalten. 1.2. Die Beschwerdeführerinnen verfügten über eine nach dem (nun nicht mehr in Geltung stehenden) A-QSG ausgestellte Bescheinigung, die bis zum 05.10.2022 befristet war. Sie beantragten am 21.07.2022 bei der belangten Behörde die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung gemäß der Paragraphen 24, ff APAG, um eine neue Bescheinigung iSd Paragraph 35, APAG zu erhalten.

1.3. Mit Schreiben vom 09.08.2022 teilte die belangte Behörde den Beschwerdeführerinnen die Bestellung der XXXX (verantwortliche QSP: XXXX) zur Qualitätssicherungsprüferin mit. 1.3. Mit Schreiben vom 09.08.2022 teilte die belangte Behörde den Beschwerdeführerinnen die Bestellung der römisch 40 (verantwortliche QSP: römisch 40) zur Qualitätssicherungsprüferin mit.

1.4. Die Qualitätssicherungsprüfung fand in den Räumen des Prüfungsbetriebs statt und begann am 24.08.2022.

1.5. Am 28.10.2022 übermittelte die Qualitätssicherungsprüferin den Beschwerdeführerinnen den Prüfberichtsentwurf zur Stellungnahme.

1.6. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen erstattete eine Stellungnahme zum Prüfberichtsentwurf per E-Mail vom 04.11.2022, die er um 10.25 Uhr an die Qualitätssicherungsprüferin absendete. Anlässlich der Beanstandungen im Prüfberichtsentwurf übermittelte er ihr am gleichen Tage um 10.27 Uhr ebenfalls per E-Mail ein Konvolut an Beilagen, mittels dessen er beabsichtigte, von der Qualitätssicherungsprüferin festgestellte Mängel zu beheben (näher dazu im Folgenden insbesondere die Punkte 1.7., 1.8., 1.10. 1.13., 1.14., 1.15. und 1.23.). Diese Beilagen hat die Qualitätssicherungsprüferin zur Kenntnis genommen und im (endgültigen) Prüfbericht vom 08.11.2022 erwähnt.

1.7. Die Beschwerdeführerinnen holten für die Jahre 2017 bis 2021 von den fachlichen Mitarbeitern, die den Unabhängigkeitsvorschriften unterliegen, zunächst keine schriftliche Bestätigung darüber ein, dass die Regelungen und Maßnahmen des Prüfungsbetriebs zur Unabhängigkeit eingehalten werden. Zwischen dem 28.10.2022 und dem 04.11.2022 holten sie dies nach.

1.8. Im Zuge der Qualitätssicherungsprüfung fiel auf, dass die von den Beschwerdeführerinnen vorgelegten Fortbildungsnachweise und die an die belangte Behörde gemeldeten Fortbildungsnachweise für die Jahre 2017 bis 2021 großteils stark divergierten (2017: 88 Stunden vs kein Beleg; 2018: 73 Stunden vs 17 Stunden; 2019: 57,75 Stunden vs 17 Stunden; 2020: 56 Stunden vs 34 Stunden; 2021: übereinstimmend 49,75 Stunden). Auf Nachfrage der Qualitätssicherungsprüferin wurde ihr mitgeteilt, dass in der Vergangenheit die Kanzleileiterin für die rechtzeitige Übermittlung verantwortlich gewesen sei. Da die Kanzleileitung seit rund zwei Jahren für den Prüfungsbetrieb nicht mehr tätig sei, könne nicht abschließend geklärt werden, warum die Meldungen nicht vollständig bei der APAB eingegangen seien.

Für das Jahr 2016 legten die Beschwerdeführerinnen eine Excel-Auflistung vor.

1.9. Im Prüfbetrieb der Beschwerdeführerinnen fehlen folgende Prüfprogramme der International Standards on Auditing (ISA):

- Prüfprogramm zu Überlegungen zu Going Concern, ISA 570

- Prüfprogramm zu Überlegungen iZm Auslagerung externer Dienstleistungen, ISA 402

- Arbeitshilfen zur Erhebung des Buchführungs- und Abschlusserstellungsprozesses, ISA 315

- Arbeitshilfen zur Erhebung des IT-Systems, ISA 315

- Prüfprogramm zu Dolosen Handlungen, ISA 240

- Prüfprogramm zu Gesetzesverstößen, ISA 250

- Prüfprogramm zur Erhebung von nahestehenden Personen, ISA 550

- Arbeitshilfe zur Dokumentation der Überlegungen zu geschätzten Werten, ISA 540.

- Hilfsmittel zur Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Anhang, ISA 330

- Hilfsmittel zur Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Lagebericht, KFS/PG 10

- Arbeitshilfe zur Dokumentation der Berichtskritik,

- Arbeitshilfe zur Dokumentation des Team-Planungsmeetings, ISA 300

- Prüfprogramm zur Durchführung und Dokumentation der Ergebnisse aus den analytischen Prüfungshandlungen, ISA 520

- Prüfprogramm zur Dokumentation der Überlegungen bei Erstprüfungen, ISA 510

- Arbeitshilfe zur Dokumentation von bedeutsamen (signifikanten) Risiken, ISA 315

- Prüfprogramm zu den einzelnen Posten des Jahresabschlusses, das aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen, Standardprüfungshandlungen und eine Beurteilung, ob das Prüfziel erreicht wurde, enthält.

1.10. Das Qualitätssicherungshandbuch der Beschwerdeführerinnen enthielt zunächst keine Regelung, dass der Versand der Anforderungsschreiben immer durch den Prüfungsbetrieb erfolgen muss. Diese Regelung ergänzten die Beschwerdeführerinnen im Wege einer Neufassung des Qualitätssicherungshandbuches zwischen dem 28.10.2022 und dem 04.11.2022.

1.11. In der internen Nachschau fehlten Feststellungen insbesondere zu den Abweichungen bei den gemeldeten Fortbildungen sowie zu den fehlenden Prüfprogrammen (s.o. Pkt. 1.8. und 1.9.). Die Beschwerdeführerinnen teilten der Qualitätssicherungsprüferin diesbezüglich mit, dass der Nachschaubeauftragte – wohl unter Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko der jeweiligen Prüfungsgegenstände – zwar (in wenigen Fällen) Verbesserungspotenzial, jedoch keine Mängel gesehen habe.

1.12. Im öffentlichen Register fehlten Angaben zum Namen und zur Anschrift des (einzigen) Wirtschaftsprüfers der Beschwerdeführerinnen. Die Fortbildungsmeldung für das Kalenderjahr 2020 übermittelten sie nicht fristgerecht.

1.13. Die Qualitätssicherungsprüferin konnte in keinem der überprüften Aufträge feststellen, ob der Abschlussprüfer vom zuständigen Organ der auftraggebenden Gesellschaft gewählt wurde. Entsprechende Bestellungsbeschlüsse reichten die Beschwerdeführerinnen in zwei Fällen nach, wobei in einem Fall die Erstbeschwerdeführerin bestellt wurde und nicht die Zweitbeschwerdeführerin, die die Prüfung durchführte.

1.14. Im Zuge der Durchsicht der Prüfungsakten stellte die Qualitätssicherungsprüferin fest, dass eine fachliche Mitarbeiterin mit ausreichender praktischer Erfahrung eingesetzt wird. Es war auch ersichtlich, dass die geltenden Unabhängigkeitsbestimmungen von der fachlichen Mitarbeiterin in allen überprüften Fällen eingehalten wurden. Die weitere Prüfungsdokumentation war allerdings so angelegt, als ob keine fachlichen Mitarbeiter in die Durchführung der Prüfungen involviert sind; es wurde also das Planungsmeeting nicht dokumentiert bzw. konnte die Anleitung der Mitarbeiterin nicht nachvollzogen werden. Die Qualitätssicherungsprüferin erörterte diese Feststellung mit dem Leiter des Prüfungsbetriebes im Zuge der Schlussbesprechung. Bei einem Auftrag konnte die Dokumentation zum Planungsmeeting nachträglich vorgelegt werden.

1.15. Aufgrund der fehlenden Implementierung von Arbeitshilfen und Prüfprogrammen (vgl. Pkt. 1.9.) konnte die Qualitätssicherungsprüferin den Prozess zur Identifikation der Risiken gemäß ISA 315 nicht nachvollziehen. Die Feststellung wurde mit dem Leiter des Prüfungsbetriebes im Zuge der Schlussbesprechung erörtert. Bei einem Auftrag konnte die Dokumentation zur Risikoeinschätzung nachträglich vorgelegt werden.1.15. Aufgrund der fehlenden Implementierung von Arbeitshilfen und Prüfprogrammen vergleiche Pkt. 1.9.) konnte die Qualitätssicherungsprüferin den Prozess zur Identifikation der Risiken gemäß ISA 315 nicht nachvollziehen. Die Feststellung wurde mit dem Leiter des Prüfungsbetriebes im Zuge der Schlussbesprechung erörtert. Bei einem Auftrag konnte die Dokumentation zur Risikoeinschätzung nachträglich vorgelegt werden.

1.16. Anhand der abgelegten Unterlagen in den Prüfungsakten stellte die Qualitätssicherungsprüferin fest, dass keine aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen dokumentiert waren. Grundsätzlich erfolgte bei den aussagebezogenen Einzelfallprüfungshandlungen eine bewusste Auswahl der Prüfungselemente ohne weitere Dokumentation bspw. zur Grundgesamtheit, geprüfte Prüfungsaussage, Ergebnis und sachgerechte Auswertung einer Abweichung. Es wurde nicht dokumentiert, welche Prüfungshandlungen als Überraschungsmoment eingebaut werden. Im Prüfungszeitpunkt gab es für die einzelnen Posten kein Prüfprogramm. Es war daher nicht nachvollziehbar, welche Prüfungshandlungen durchgeführt wurden. Die Abschlussprüferin konnte daher auch nicht beurteilen, ob die Prüfungshandlungen ausreichend und angemessen geplant und durchgeführt wurden, und dass die daraus gezogenen Schlussfolgerungen eine ausreichende und geeignete Grundlage für das Prüfungsurteil bildeten.

1.17. Der Versand der Anforderungsschreiben zur Einholung von externen Bestätigungen erfolgte nicht durch den gemeinsamen Prüfungsbetrieb. In einem Fall wurde ein Bankbrief akzeptiert, der nicht an die Prüfungsgesellschaft adressiert war.

1.18. Die Beschwerdeführerinnen führten Prüfungshandlungen durch, um die Angemessenheit von Journaleinträgen oder anderen Anpassungen im Hauptbuch (ggf. auch Vorsystemen) oder bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu überprüfen. Bei allen Aufträgen in der Stichprobe der Qualitätssicherungsprüferin lag dazu ein Ausdruck im Papierakt, der besagt, dass das Buchungsjournal auf Related Parties, auffällige Buchungen, Check USER-Berechtigungen und Identifikation Fraud Transaktionen gemacht wurde. Es lagen keine Auszüge dabei, um beurteilen zu können, ob diese Prüfungshandlungen tatsächlich gemacht wurden.

1.19. Aufgrund des fehlenden Prüfprogramms zu dolosen Handlungen (vgl. Pkt. 1.9.) lagen keine schriftlichen Erklärungen vom Management und, sofern angebracht, von den für die Überwachung Verantwortlichen iSd ISA 240.40 vor. 1.19. Aufgrund des fehlenden Prüfprogramms zu dolosen Handlungen vergleiche Pkt. 1.9.) lagen keine schriftlichen Erklärungen vom Management und, sofern angebracht, von den für die Überwachung Verantwortlichen iSd ISA 240.40 vor.

1.20. In keinem Fall wurden die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Anhang und Lagebericht unter Zuhilfenahme von Checklisten geprüft. Teilweise waren in den Papierakten unter den Kategorien „Anhang und Lagebericht“ keine Dokumente abgelegt. Im Zuge der Durchsicht der Anhänge und Lageberichte stellte die Qualitätssicherungsprüferin fest, dass diese teilweise lückenhaft waren.

1.21. Bei zwei Fällen fehlte im Bestätigungsvermerk die Überschrift „Prüfungsurteil“.

1.22. Bei einem Bestätigungsvermerk wurde nicht die Mustervorlage verwendet, bei der auch die Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats festgehalten wird, obwohl der Stichprobe der Qualitätssicherungsprüferin eine Aktiengesellschaft zugrunde lag.

1.23. In einem Fall der Stichprobe hatte das geprüfte Unternehmen einen Jahresfehlbetrag von rund XXXX Euro erzielt. Im Prüfungsbericht unterblieb eine Berichterstattung über nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und wesentliche Verluste, die das Jahresergebnis wesentlich beeinflusst haben. Diesbezügliche Nachweise reichte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen der Qualitätssicherungsprüferin per E-Mail vom 04.11.2022, 10.27 Uhr nach. 1.23. In einem Fall der Stichprobe hatte das geprüfte Unternehmen einen Jahresfehlbetrag von rund römisch 40 Euro erzielt. Im Prüfungsbericht unterblieb eine Berichterstattung über nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und wesentliche Verluste, die das Jahresergebnis wesentlich beeinflusst haben. Diesbezügliche Nachweise reichte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen der Qualitätssicherungsprüferin per E-Mail vom 04.11.2022, 10.27 Uhr nach.

1.24. Bei einem Fall in der Stichprobe der Qualitätssicherungsprüferin wurde mündlich konsultiert. Ein Aktenvermerk, in dem Art, Umfang und Ergebnis der Konsultation dokumentiert sind, lag nicht vor.

1.25. In einem Fall der Stichprobe erzielte das geprüfte Unternehmen einen Jahresfehlbetrag von rund XXXX Euro und wies zum Bilanzstichtag erstmals ein negatives Eigenkapital von rund XXXX Euro aus. Im Prüfungsbericht wurde unter dem Punkt Stellungnahme zu Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB (Ausübung der Redepflicht) keine Angabe zur Ausübung der Redepflicht gemacht. Obwohl die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gegeben waren, wurde ein Negativvermerk gemacht.1.25. In einem Fall der Stichprobe erzielte das geprüfte Unternehmen einen Jahresfehlbetrag von rund römisch 40 Euro und wies zum Bilanzstichtag erstmals ein negatives

Eigenkapital von rund römisch 40 Euro aus. Im Prüfungsbericht wurde unter dem Punkt Stellungnahme zu Tatsachen nach Paragraph 273, Absatz 2 und Absatz 3, UGB (Ausübung der Redepflicht) keine Angabe zur Ausübung der Redepflicht gemacht. Obwohl die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gegeben waren, wurde ein Negativvermerk gemacht.

Im Rahmen der Schlussbesprechung der Qualitätssicherungsprüferin mit dem auftragsverantwortlichen Prüfer stellte sich heraus, dass die Fortführungsannahme angemessen war und keine wesentlichen Unsicherheiten bestanden. Es fand sich eine entsprechende Begründung im Anhang. Diese Erklärung war ausweislich der Angaben der Qualitätssicherungsprüferin für das Gesamtverständnis des Abschlusses von fundamentaler Bedeutung. Trotzdem wurde von der Hervorhebung eines Sachverhalts abgesehen. Die Herleitung des Prüfungsurteils war nicht nachvollziehbar im Prüfungsakt dokumentiert.

2. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf dem vorliegenden Aktenmaterial (insbesondere dem Prüfbericht der Qualitätssicherungsprüferin vom 08.11.2022 und dem Beilagenkonvolut, das der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen der Qualitätssicherungsprüferin per E-Mail vom 04.11.2022 um 10.27 Uhr zukommen ließ) sowie den glaubhaften, übereinstimmenden Angaben der Verfahrensparteien in ihren Schriftsätzen und im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlungen.

Die Beschwerdeführerinnen behaupteten zunächst, dass die belangte Behörde den Sachverhalt nicht vollständig ermittelt hätte. Da das Bundesverwaltungsgericht (auch anhand des Prüfberichts) aufklären konnte, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen die Beanstandungen der Qualitätssicherungsprüferin vor Abschluss des Prüfberichts durch die Vorlage schriftlicher Nachweise tatsächlich auszuräumen versuchte, sind die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen nicht tatsächlicher, sondern rechtlicher Natur. Sie sind daher im Rahmen der rechtlichen Beurteilung unter dem Gesichtspunkt zu behandeln, ob die belangte Behörde rechtmäßig angenommen hat, dass (sämtliche) festgestellte Mängel auch unter Zugrundelegung der (zweifellos erfolgten) Dokumentenvorlage vom 04.11.2022 als wesentliche Mängel in der Qualitätssicherung iSd § 39 Z 2 APAG zu qualifizieren sind, die die Qualitätssicherung als unangemessen oder unwirksam erscheinen lassen. Die Beschwerdeführerinnen behaupteten zunächst, dass die belangte Behörde den Sachverhalt nicht vollständig ermittelt hätte. Da das Bundesverwaltungsgericht (auch anhand des Prüfberichts) aufklären konnte, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen die Beanstandungen der Qualitätssicherungsprüferin vor Abschluss des Prüfberichts durch die Vorlage schriftlicher Nachweise tatsächlich auszuräumen versuchte, sind die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen nicht tatsächlicher, sondern rechtlicher Natur. Sie sind daher im Rahmen der rechtlichen Beurteilung unter dem Gesichtspunkt zu behandeln, ob die belangte Behörde rechtmäßig angenommen hat, dass (sämtliche) festgestellte Mängel auch unter Zugrundelegung der (zweifellos erfolgten) Dokumentenvorlage vom 04.11.2022 als wesentliche Mängel in der Qualitätssicherung iSd Paragraph 39, Ziffer 2, APAG zu qualifizieren sind, die die Qualitätssicherung als unangemessen oder unwirksam erscheinen lassen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu A) I.Zu A) römisch eins.

Der zulässigen Beschwerde wird diesbezüglich stattgegeben.

Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheids der belangten Behörde, in dem die festgestellten Mängel aufgezählt werden, ist ersatzlos zu beheben, da er nicht rechtskraftfähig ist.

Grundsätzlich gilt nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur der Spruch des Bescheides, nicht aber dessen Entscheidungsgründe in Rechtskraft erwachsen kann (vgl. zB VwGH 17.06.2019, Ra 2019/02/0029). Eine Ausnahme (wie sie der VwGH etwa in bestimmten Konstellationen bei verfahrensrechtlichen Bescheiden annimmt, vgl. dazu die soeben zitierte Entscheidung) ist vorliegend nicht gegeben, da Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheids eindeutig und ausschließlich Feststellungen im Hinblick auf die (materiellrechtliche) Versagung der Bescheinigung gemäß § 39 Z 2 APAG in Spruchpunkt 1. des angefochtenen Bescheids enthält. Grundsätzlich gilt nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur der Spruch des Bescheides, nicht aber dessen Entscheidungsgründe in Rechtskraft erwachsen kann vergleiche zB VwGH 17.06.2019, Ra 2019/02/0029). Eine Ausnahme (wie sie der VwGH etwa in bestimmten Konstellationen bei verfahrensrechtlichen

Bescheiden annimmt, vergleiche dazu die soeben zitierte Entscheidung) ist vorliegend nicht gegeben, da Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheids eindeutig und ausschließlich Feststellungen im Hinblick auf die (materiellrechtliche) Versagung der Bescheinigung gemäß Paragraph 39, Ziffer 2, APAG in Spruchpunkt 1. des angefochtenen Bescheids enthält.

Ungeachtet des ergänzenden Beschwerdevorbringens der Beschwerdeführerinnen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 20.09.2023 (zur Maßgeblichkeit der Ergebnisse dieser Verhandlung trotz Änderung der Senatsbesetzung aufgrund des ausdrücklichen Wunsches der Verfahrensparteien vgl. S 3 des Verhandlungsprotokolls zur mündlichen Verhandlung vom 21.02.2024) hat die Behebung (auch) von Amts wegen zu erfolgen. Ungeachtet des ergänzenden Beschwerdevorbringens der Beschwerdeführerinnen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 20.09.2023 (zur Maßgeblichkeit der Ergebnisse dieser Verhandlung trotz Änderung der Senatsbesetzung aufgrund des ausdrücklichen Wunsches der Verfahrensparteien vergleiche S 3 des Verhandlungsprotokolls zur mündlichen Verhandlung vom 21.02.2024) hat die Behebung (auch) von Amts wegen zu erfolgen.

Zu A) II.Zu A) römisch II.

Die zulässige Beschwerde ist diesbezüglich nicht begründet.

3.1. Zur im vorliegenden Fall maßgeblichen Rechtslage:

3.1.1. Die §§ 23 und 24, 33 bis 35, 38 und 39, 52, 54 sowie 56 des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), BGBl. I 83/2016 idF BGBl. I 30/2018, lauten: 3.1.1. Die Paragraphen 23 und 24, 33 bis 35, 38 und 39, 52, 54 sowie 56 des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), Bundesgesetzblatt Teil eins, 83 aus 2016, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 30 aus 2018,, lauten:

„3. Teil

Aufgaben und Befugnisse

1. Hauptstück

Öffentliche Aufsicht

1. Abschnitt

Regelungen zur Qualitätssicherung

§ 23. (1) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sind verpflichtet, Regelungen festzulegen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten.Paragraph 23, (1) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sind verpflichtet, Regelungen festzulegen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten.

(2) Die Regelungen haben auf der Grundlage allgemein anerkannter nationaler und internationaler Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze jedenfalls zu umfassen:

1. Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs (internes Qualitätssicherungssystem):

a) Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze,

b) Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen,

c) Mitarbeiterentwicklung,

d) Gesamtplanung aller Aufträge,

e) ausreichender Versicherungsschutz,

f) Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen und

g) Einhaltung der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung.

2. Regelungen zur Auftragsabwicklung:

a) Organisation der Auftragsabwicklung,

b) Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung,

c) Anleitung des Auftragsteams,

d) Einholung von fachlichem Rat (Konsultation),

e) laufende Überwachung der Auftragsabwicklung,

f) abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse,

g) auftragsbegleitende Qualitätssicherung,

h) Lösung von Meinungsverschiedenheiten und

i) Ausgestaltung, Abschluss und Archivierung der Arbeitspapiere.

3. Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.

(3) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen hinsichtlich ihrer Regelungen zur Qualitätssicherung Qualitätssicherungsprüfungen gemäß den §§ 24 bis 41 und, wenn sie Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, zusätzlich Inspektionen gemäß den §§ 43 bis 50.(3) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen hinsichtlich ihrer Regelungen zur Qualitätssicherung Qualitätssicherungsprüfungen gemäß den Paragraphen 24 bis 41 und, wenn sie Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, zusätzlich Inspektionen gemäß den Paragraphen 43 bis 50.

(4) Anstelle des Abschlussprüfers unterliegt der Prüfungsbetrieb des Revisionsverbandes Qualitätssicherungsprüfungen und, wenn dieser Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft, zusätzlich Inspektionen gemäß den §§ 43 bis 50, wenn der Abschlussprüfer für den Revisionsverband tätig wird und ihm der Revisionsverband die Methode der Qualitätssicherung vorgibt.(4) Anstelle des Abschlussprüfers unterliegt der Prüfungsbetrieb des Revisionsverbandes Qualitätssicherungsprüfungen und, wenn dieser Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft, zusätzlich Inspektionen gemäß den Paragraphen 43 bis 50, wenn der Abschlussprüfer für den Revisionsverband tätig wird und ihm der Revisionsverband die Methode der Qualitätssicherung vorgibt.

(5) Die Vorschriften dieses Bundesgesetzes gelten auch für freiwillige Qualitätssicherungsprüfungen.

2. Abschnitt

Qualitätssicherungsprüfungen

Gegenstand von Qualitätssicherungsprüfungen

§ 24. (1) Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung sind alle gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen, zu prüfen.Paragraph 24, (1) Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung sind alle gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen, zu prüfen.

(2) Die Prüfung der Qualitätssicherung des Prüfungsbetriebes hat insbesondere die in § 23 Abs. 2 aufgezählten Regelungen zu umfassen, soweit diese für die Tätigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft relevant sind.(2) Die Prüfung der Qualitätssicherung des Prüfungsbetriebes hat insbesondere die in Paragraph 23, Absatz 2, aufgezählten Regelungen zu umfassen, soweit diese für die Tätigk

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at