

Das neue „alte“ Rechnungslegungs-Kontrollgesetz (RL-KG)

von MMag. Dr. Christopher Schrank, Wien*)

Am 1. Juli 2013 tritt das Bundesgesetz über die Einrichtung eines Prüfverfahrens für die Finanzberichterstattung von kapitalmarktorientierten Unternehmen¹⁾ in Kraft. Österreich trägt damit als letztes EU-Land den europarechtlichen Vorgaben Rechnung, welche die Mitgliedstaaten schon vor mehreren Jahren dazu verpflichtet haben, alle geeigneten Maßnahmen zur Gewährleistung der Einhaltung internationaler Rechnungslegungsstandards zu treffen.²⁾ Das Resultat ist ein zweistufiges Enforcementverfahren, das allerdings manches offen lässt.

Deskriptoren: Abschlussprüfung; Anzeigepflicht; börsennotierte Gesellschaften; FMA; IAS-Verordnung; IFRS-Verordnung; kapitalmarktorientierte Unternehmen; Mitwirkungspflicht; Prüfstelle; Rechnungslegungs-Kontrollgesetz; Transparenzrichtlinie; Überprüfung der Rechnungslegung; Überprüfung der Kapitalmarktinformationen; Wirtschaftsprüfer.

AktG: § 255; BörseG: §§ 81a, 82; GmbHG: § 122; RL-KG: §§ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10.

1. Ziele des europäischen Enforcements
2. Entwicklung
3. Erfasste Unternehmen und Gegenstand der Prüfung
4. Kontrollbehörde und Prüfstelle
5. Prüfverfahren
 - a) Anlass- und Stichprobenprüfung
 - b) Mitwirkungspflicht
 - c) Ergebnis der Prüfung
 - d) Anzeigepflicht der FMA
 - e) Sonderfall: Wirtschaftsprüfer
6. Inkrafttreten

1. Ziele des europäischen Enforcements

Die europarechtliche Grundlage für das RL-KG bildet die VO 1606/2002/EG betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards („IAS-VO“ bzw. „IFRS-VO“).³⁾ Das wesentliche Ziel der IAS-Verordnung war und ist es, den unionsweiten Kapitalmarkt und dessen internationale Wettbewerbsfähigkeit durch einheitliche Rechnungslegungsstandards innerhalb des Binnenmarktes zu stärken.⁴⁾ Weiters werden die Mitgliedstaaten unter Hinweis darauf, dass angemessene und strenge Durchsetzungsregelungen zur Stärkung des Vertrauens der Anleger in die Kapitalmärkte von zentraler Bedeutung sind, dazu verpflichtet, geeignete Maßnahmen zur Einhaltung der internationalen Rechnungslegungsstandards zu treffen.⁵⁾ Um sicherzustellen, dass diese Standards auch richtig angewandt werden, bedarf es einer entsprechenden Überprüfungsinstanz. Flan-

kierend zur IAS/IFRS-VO legt daher die Transparenz-RL fest, dass die jeweils zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten die Informationen kapitalmarktorientierter Unternehmen zu prüfen und „im Fall aufgedeckter Verstöße die geeigneten Maßnahmen zu ergreifen“ haben.⁶⁾ Die Transparenz-RL geht zwar nicht darauf ein, in welcher Form eine solche Überprüfungsbehörde einzurichten ist; gemäß Art 31 dieser RL hätte eine Umsetzung – in welcher Form auch immer – aber bis 20.1.2007 erfolgen müssen.

Die Etablierung einer „Bilanzpolizei“ hat vor allem präventive Funktion, weil Unternehmen dazu angehalten werden, richtig zu bilanzieren.⁷⁾ Darüber hinaus bezweckt die IAS-Verordnung aber auch die (richtige) Information des Kapitalmarktes, indem Unrichtigkeiten veröffentlicht und die Anleger damit informiert werden. Mit dem RL-KG sollen eben diese Ziele auch in Österreich umgesetzt werden. Da alle anderen Mitgliedstaaten ein solches Verfahren bereits eingeführt haben,⁸⁾ möchte bzw muss der Gesetzgeber mit dem RL-KG aber auch sicherstellen, dass der heimische Kapitalmarkt im europäischen Vergleich nicht ins Hintertreffen gerät.⁹⁾

⁶⁾ RL 2004/109; ABl L 2004/390 vom 31.12.2004, Art 24.

⁷⁾ So zeigt eine empirische Analyse aus Deutschland, dass die Überwachung durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) zu einer deutlichen Verbesserung der Angaben geführt hat. Vgl. Müller/Reinke, Überwachung durch die DPR und die vom Enforcementverfahren ausgehende Präventionsfunktion – Empirische Analyse der Entwicklung anhand der Angaben zu IAS 36 für die Jahre 2005–2009, IRZ 2010, 505.

⁸⁾ Vgl. auch den Bericht des Committee of European Securities Regulators (CESR) zu den Enforcementaktivitäten in Europa: Final report on CESR's peer review of the implementation of Standard No 2 on Financial Information – Coordination of Enforcement Activities vom 6.7.2009.

⁹⁾ ErIRV 2002 BlgNR 24. GP 1 f.

*) RA MMag. Dr. Christopher Schrank ist Partner der Brandl & Talos Rechtsanwälte GmbH, Wien, und auf Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht sowie Wirtschaftsstrafrecht spezialisiert.

¹⁾ Rechnungslegungs-Kontrollgesetz (RL-KG), BGBl I Nr 2013/21.

²⁾ IAS Verordnung, VO 1606/2002/EG; CESR-Standards Nr 1 und 2; RL 2004/109/EG.

³⁾ ABl Nr L 243 vom 11.9.2002.

⁴⁾ ErwGr 2 und 5 der VO 1606/2002/EG.

⁵⁾ ErwGr 16 der VO 1606/2002/EG.

2. Entwicklung

Das RL-KG schließt an den bereits im Jahr 2006 konzipierten Entwurf des Enforcementstellen-Gesetzes¹⁰⁾ an, der jedoch aufgrund der damaligen Uneinigkeit der Regierungsparteien sowie kritischer Begutachtungen nicht weiter verfolgt wurde. Der Erstentwurf sah die Gründung einer Prüfstelle in Form eines Vereins vor, der den Namen „Austrian Review Panel“ zu führen und die Prüfung von jährlichen Finanzabschlüssen vorzunehmen hatte. Als sog Enforcement-Behörde war der Börseberufungssenat gemäß § 64 Abs 2 BörseG vorgesehen, der das Verfahren durch die Prüfstelle nur anordnen und in Ausnahmefällen an sich ziehen konnte.¹¹⁾ Insbesondere die überschneidende Tätigkeit des Börseberufungssenats mit jener der Finanzmarktaufsicht (FMA) wurde damals vielfach kritisiert.¹²⁾ Offensichtlich vor dem Hintergrund dieser Kritik ist das System der Überprüfung in vielen Punkten neu gestaltet worden.

3. Erfasste Unternehmen und Gegenstand der Prüfung

Das RL-KG richtet sich an Unternehmen, deren Wertpapiere (Eigenkapital- und/oder Schuldtitel) zum Handel an einem geregelten Markt iSd § 1 Abs 2 BörseG in Österreich zugelassen sind.¹³⁾ Es gilt daher auch für kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz im Ausland. Hinsichtlich dieser Unternehmen ist zu überprüfen, ob die

- Jahresabschlüsse und Lageberichte (wobei der Einzelabschluss nur geprüft wird, wenn kein Konzernabschluss vorliegt),
- Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte, sowie
- die sonstigen vorgeschriebene Informationen gemäß § 81a Abs 1 Z 9 BörseG, dh insbesondere alle Angaben, die der Emittent gemäß § 82 Abs 8 BörseG veröffentlichen muss,

den nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften entsprechen und somit richtig sind. Das RL-KG legt nicht fest, wann es die Rechnungslegung für „richtig“ bzw „fehlerhaft“ erachtet. Der hM zu § 255 AktG folgend ist aber davon auszugehen, dass die Grenze zur Unrichtigkeit erst bei bilanzieller Unvertretbarkeit überschritten wird.¹⁴⁾

¹⁰⁾ Enforcementstellen-Gesetz (EnfStG), ME EnfStG 2006, 419/ME 22.GP.

¹¹⁾ Vgl auch das Modell der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) in erster und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) in zweiter Stufe; §§ 342b ff dHGB. Zum Ablauf des Verfahrens vgl *Vater*, Enforcement in Europa: Das Modell der „Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung“, ÖBA 2004, 368.

¹²⁾ Vgl nur 8/SN-419/ME 22. GP 7 (Wiener Börse); 23/SN-419/ME 22. GP 3 (BMW).

¹³⁾ Unternehmen, deren Wertpapiere am Dritten Markt (MTF – multilaterales Handelssystem) notieren, sind daher nicht erfasst.

¹⁴⁾ Vgl zu § 255 AktG etwa *Lewisch/Altenberger*, RdW 2010, 611. Kritisch zum Begriff des „Fehlers“ auch *Moser*, „Bilanzpolizei“ ante portas – das neue Rechnungs-

gegenstand der Prüfung sind der – bezogen auf den Zeitpunkt des Beginns der Prüfung – zuletzt festgestellte Jahres- oder Konzernabschluss sowie die Halbjahresfinanzberichte des vergangenen und laufenden Geschäftsjahres (§ 2 Abs 2 RL-KG). Wenngleich dies im Gesetz nicht explizit erwähnt ist, ist davon auszugehen, dass diese zeitliche Einschränkung auch für die sonstigen zu überprüfenden Informationen gilt. Zu beachten ist, dass der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers nicht von der Prüfung mitumfasst ist, was wohl nur damit erklärt werden kann, dass das RL-KG alleine die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften durch die Unternehmen, nicht aber die Arbeit der Wirtschaftsprüfer kontrollieren will.

Ist eine Sonderprüfung nach §§ 130 ff AktG anhängig, hat eine Prüfung zu unterbleiben, soweit der Prüfungsgegenstand mit dem der laufenden oder abgeschlossenen Sonderprüfung übereinstimmt.¹⁵⁾ Darüber hinaus sieht § 2 Abs 2 RL-KG ganz generell vor, dass eine Prüfung auch dann zu unterbleiben hat, wenn ein Verfahren nach § 201 oder § 255 AktG anhängig ist.¹⁶⁾ Diese sehr weite Formulierung ist wohl teleologisch insoweit zu reduzieren, als auch hier eine Sperrwirkung nur dann eintreten kann, wenn sich das Verfahren konkret auf die zu prüfenden Unterlagen bezieht. Andernfalls würde zB ein wegen einer fehlerhaften Aussage in der Hauptversammlung eingeleitetes Verfahren verhindern, dass die FMA bzw die Prüfstelle den Konzernabschluss prüfen kann.

4. Kontrollbehörde und Prüfstelle

Grundsätzlich weist das RL-KG die Kontroll- und Überprüfungsbefugnisse zunächst der FMA zu. Allerdings muss die FMA die Prüfung nicht selbst durchführen, sondern kann im ersten Schritt auch eine Prüfung durch die neu einzurichtende „Prüfstelle“ anordnen. Tatsächlich wird – schon allein aus wirtschaftlichen Gründen – die Prüfstelle zukünftig den Großteil der Verfahren abwickeln und die FMA nur in zweiter Instanz tätig werden.¹⁷⁾

Die Prüfstelle ist ein privatrechtlich zu gründender gemeinnütziger Verein, der vom BM für Finanzen nach Anhörung des BM für Justiz mit Bescheid anzuerkennen ist (§ 8 RL-KG). Der Verein hat den Namen „Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung“ zu führen und darf in Ausübung seiner Tätigkeit an keine Weisungen gebunden sein. Die Statuten haben außerdem zu gewähr-

gungs-Kontrollgesetz, *ecolex* 2013, 168 (169); *Schreyvogel*, Die Bilanzpolizei kommt, CFOaktuell 2013, 6 (6f).

¹⁵⁾ ErlRV 2002 BlgNR 24. GP 5.

¹⁶⁾ Vgl dazu *Zeder*, Das neue Rechnungslegungs-Kontrollgesetz: Strafrechtliche Aspekte, *ecolex* 2013, 235 (237), der einen allgemeinen Vorrang des Strafverfahrens annimmt.

¹⁷⁾ ErlRV 2002 BlgNR 24. GP 1. Vgl auch § 12 RL-KG, wonach die Arbeit der Prüfstelle teils durch die geprüften Unternehmen und teils die Mitgliederbeiträge des Vereins finanziert werden soll.

leisten, dass eine sachverständige, unabhängige und vertrauliche Erfüllung der Aufgaben im Wege einer festen Verfahrensordnung möglich ist.¹⁸⁾ Solche Verfahrensrichtlinien sind von der FMA zu erlassen, wobei die Prüfstelle entsprechende Vorschläge hierfür zu erstatten hat. Jede Änderung der Verfahrensordnung oder der Statuten bedarf einer neuerlichen Genehmigung durch den BM für Finanzen nach Anhörung des BM für Justiz.¹⁹⁾ Die unmittelbar am Prüfungsverfahren tätigen Personen der Prüfstelle unterliegen den in § 8 RL-KG definierten Objektivitätserfordernissen. Bei diesen Personen dürfen insbesondere keine Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zum Unternehmen vorliegen, die eine Befangenheit begründen könnten. Personen, bei denen die Voraussetzungen nach § 271 Abs 2 UGB vorliegen, sind jedenfalls vom Verfahren ausgeschlossen.

Doch selbst wenn die FMA zunächst die Prüfung durch die Prüfstelle anweist, bleibt sie Prüfungsinstanz und kann nach dem ihr in § 3 RL-KG eingeräumten Devolutionsrecht die Prüfung an sich ziehen, wenn

- ein Unternehmen gegenüber der Prüfstelle seine Mitwirkung an der Prüfung verweigert oder mit dem Ergebnis der Prüfung nicht einverstanden ist,
- wesentliche Zweifel an der Richtigkeit des Prüfungsergebnisses bestehen oder
- die Prüfungsdurchführung durch die FMA unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses im Einzelfall geboten ist.

Somit wird eine Prüfung nur dann bei der Prüfstelle enden, wenn sich die Gesellschaft gegenüber der Prüfstelle kooperativ zeigt und auch mit dem Prüfungsergebnis einverstanden ist. In allen anderen Fällen wird die Prüfung von der FMA als Instanz durchzuführen bzw von dieser zu kontrollieren sein.

5. Prüfverfahren

a) Anlass- und Stichprobenprüfung

§ 2 RL-KG sieht für die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen eine Kombination aus Anlassprüfung und Prüfung ohne besonderen Anlass (stichprobenartige Prüfung) vor.

Liegen konkrete Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften vor, ist ein Prüfverfahren einzuleiten („Anlassprüfung“). Eine Anlassprüfung hat nur dann zu unterbleiben, wenn offensichtlich „kein öffentliches Interesse“ daran besteht. Gemeint sind hier Fälle, in denen es zwar Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Rechnungslegung gibt, aber die Vorwürfe – selbst wenn sie richtig wären – für den Kapitalmarkt belanglos

wären. Die Anlassprüfung bezieht sich grundsätzlich nur auf die vorgeworfenen Fehler, die der Grund der Prüfung waren. Sollte sich im Zuge der Prüfung allerdings der Verdacht auf weitere Mängel ergeben, kann der Umfang der Prüfung erweitert werden.

Parallel dazu sind stichprobenartige Prüfungen durchzuführen. Grundlage dieser Prüfungen ist ein von der FMA jährlich zu erstellender und zu veröffentlichender Prüfungsplan. Um bei der Auswahl der zu prüfenden Unternehmen Ungleichbehandlungen zu vermeiden, sollen dabei verschiedene Faktoren wie etwa die Schichtung der Unternehmen in verschiedene Gruppen (zB Unternehmensgröße, Zugehörigkeit zu einem bestimmten Marktsegment) berücksichtigt werden. Ferner sind in diesem Prüfungsplan für jedes Jahr – wie § 1 Abs 2 RL-KG festlegt – Prüfungsschwerpunkte zu definieren. Durch den Prüfungsschwerpunkt werden themenbezogene Prüfungen im Sinne eines pro-aktiven Ansatzes ermöglicht.²⁰⁾ Somit verlangt das RL-KG keine umfassende, gewissermaßen den Abschlussprüfungen nachgelagerte Prüfung aller kapitalmarktorientierter Unternehmen, sondern begnügt sich iSd Prävention damit, einzelne Gesellschaften herauszupicken.

Grundsätzlich hat die FMA den Prüfungsumfang durch Anordnung an die Prüfstelle festzulegen (§ 1 Abs 1 RL-KG). Ob die Prüfstelle immer nur aufgrund der Anordnung durch die FMA oder auch von sich aus tätig werden kann, ist nicht eindeutig: § 8 Abs 4 RL-KG verlangt etwa, dass die Prüfstelle die FMA von der Durchführung einer Anlassprüfung zu informieren hat. Somit dürfte die Prüfstelle ein eigenes Initiativrecht zur Einleitung von Prüfverfahren haben. Der genaue Verfahrensablauf wird in den RL über die Prüftätigkeit allerdings noch festzusetzen sein.

b) Mitwirkungspflicht

Das RL-KG geht davon aus, dass die Unternehmen in der Regel mit der FMA bzw der Prüfstelle kooperieren und somit die erforderlichen Informationen erteilen und Unterlagen herausgeben. Hinsichtlich des Umfangs der Mitwirkungspflichten differenziert das Gesetz aber zwischen den beiden Prüfungsinstanzen.²¹⁾

Gegenüber der Prüfstelle besteht keine Mitwirkungspflicht, sodass es den Unternehmen frei steht, eine solche Prüfung gänzlich zu verweigern. Sofern sich die Gesellschaft aber dazu entschließt, ihre Abschlüsse und Berichte freiwillig überprüfen zu lassen, müssen die erteilten Informationen rich-

¹⁸⁾ ErlRV 2002 B1gNR 24. GP 8.

²⁰⁾ ErlRV 2002 B1gNR 24. GP 5. Vgl den Prüfungsschwerpunkt der DPR für das Jahr 2013, abrufbar unter http://www.frep.info/docs/press_releases/2012/2012101-1_pruefungsschwerpunkte_2013.pdf.

²¹⁾ Nicht nachvollziehbar ist, warum die von der Mitwirkungspflicht erfassten Personenkreise in den §§ 4 bzw 9 RL-KG unterschiedlich festgelegt werden; vgl dazu Zeder, *ecolex* 2013, 236.

¹⁹⁾ Die konkrete Gestaltung der Vereinsstatuten ist allerdings noch offen. Auch hinsichtlich der Finanzierung der Prüfstelle regelt § 12 RL-KG nicht klar, wie die neben den Fixbeiträgen vorgesehene anteilmäßige Verrechnung auf Basis der Börsenkapitalisierung erfolgen soll; vgl dazu Moser, *ecolex* 2013, 168 (169).

tig und vollständig sein (§ 9 RL-KG). Dies gilt auch für allfällige durch den Abschlussprüfer erhaltene Informationen, sofern dieser von der Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde.²²⁾

Verweigert das Unternehmen seine Kooperation, so hat die FMA das Verfahren nach Bericht durch die Prüfstelle an sich zu ziehen. Die FMA wird dann die Prüfung selbst durchführen, wobei – anders als gegenüber der Prüfstelle – gegenüber der FMA bestimmte Mitwirkungspflichten bestehen. Gegenüber der FMA sind nämlich sowohl das Unternehmen, die Organmitglieder und Beschäftigten, die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Personen sowie der Abschlussprüfer verpflichtet, auf Verlangen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen auszufolgen. Den Mitarbeitern der FMA ist auch der Zutritt zu den Geschäftsräumen zu gestatten (§ 4 RL-KG).

Die Auskunfts- und wohl auch die Wahrheitspflicht bestehen nicht, wenn sich der Betroffene selbst oder einen Angehörigen der Gefahr strafrechtlicher Verfolgung aussetzen würde. Insofern stehen die §§ 4 und 9 RL-KG in Einklang mit dem allgemeinen Aussageverweigerungsrecht des § 157 StPO und dem verfassungsrechtlich verankerten Verbot eines prozessualen Zwangs zur Selbstbelastung.²³⁾ Die nachfolgende Regelung, wonach aber auch im Fall der Aussageverweigerung die Vorlagepflicht uneingeschränkt bestehen bleibt, ist mit dem Verfassungsgebot jedoch nicht uneingeschränkt vereinbar, weil damit die potentiellen „Täter“ gezwungen werden, auch für sie belastendes Material vorzulegen. Vielmehr wäre hier zu prüfen, ob die Auskunftspflichten zum angestrebten Zweck zweckmäßig sind und den Kerngehalt der Garantie nicht verletzen.²⁴⁾

Vorsätzliche Verstöße gegen die §§ 4 und 9 RL-KG können verwaltungsstrafrechtlich mit Geldstrafe bis zu EUR 100.000,- sanktioniert werden (§ 13 RL-KG).

c) Ergebnis der Prüfung

Die Prüfstelle hat dem Unternehmen und der FMA das Ergebnis der Prüfung mitzuteilen (§ 9 Abs 2 RL-KG). Gibt es keine Beanstandungen, so ist das Verfahren mit der (informellen) Mitteilung an das Unternehmen beendet. Diese Mitteilung hat – sofern sie durch die FMA erfolgt – keinen normativen Charakter und ist somit nicht als Bescheid zu qualifizieren.²⁵⁾

Sind anhand der Prüfungsergebnisse (nicht unwesentliche) Fehler festzustellen, erhält das Unternehmen Gelegenheit zur Äußerung. Erkennt das Unternehmen den Bericht an, verpflichtet die FMA das Unternehmen durch (Feststellungs-)Be-

scheid die Fehler zu veröffentlichen.²⁶⁾ Sollte das Unternehmen hingegen mit dem Ergebnis der Prüfstelle nicht einverstanden sein oder die FMA wesentliche Zweifel an der Richtigkeit des Prüfungsergebnisses haben, so kann sie wiederum das Verfahren an sich ziehen (§ 3 Abs 1 RL-KG). Ergibt auch die Prüfung durch die FMA, dass eine fehlerhafte Berichterstattung vorliegt, hat die FMA wiederum die Veröffentlichung anzuordnen.

Die Veröffentlichungsmedien werden durch einen Verweis auf § 10 KMG festgelegt. Demnach hat die Veröffentlichung – kurz gefasst – auf der Website des Emittenten, der Website der FMA, der „Internet-Seite des geregelten Marktes, für den die Zulassung zum Handel beantragt wurde“ und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung oder „einer sonstigen Zeitung mit Verbreitung im gesamten Bundesgebiet“ zu erfolgen.²⁷⁾

d) Anzeigepflicht der FMA

Als weitere Sanktion sieht § 6 RL-KG eine recht weitreichende Anzeigepflicht der FMA vor. So ist die FMA insbesondere dazu verpflichtet, Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eines Unternehmens begründen, der Staatsanwaltschaft anzuzeigen. Dies ist an sich nichts ungewöhnliches, enthält doch § 78 StPO eine generelle Anzeigepflicht für Behörden in Bezug auf deren dienstlichen Wahrnehmungen. § 6 Abs 1 letzter Satz RL-KG ermächtigt die FMA nun aber auch dazu, die Anzeige aufzuschieben, solange i) das Prüfverfahren noch nicht abgeschlossen ist und ii) kein schwerwiegender Schaden für das Unternehmen oder seine Gläubiger zu befürchten ist. Aus den Worten „zu befürchten“ ist zu schließen, dass damit nur Schäden gemeint sind, die zum Beurteilungszeitpunkt erst drohen; bereits eingetretene Schäden können damit außer Betracht bleiben.²⁸⁾ Da es sich um eine Prognoseentscheidung handelt, steht hier der FMA ein sehr weites Ermessensspielraum zu. Vermutlich wird die FMA aber gerade am Beginn einer Prüfung eine solche Entscheidung oft nicht treffen können und daher das Verfahren „im Zweifel“ an die Staatsanwaltschaft abgeben.

Darüber hinaus ordnet § 6 Abs 1 letzter Satz RL-KG aber auch an, dass die Bekanntmachung festgestellter Fehler „jedenfalls als schadensbereinigende Maßnahme gemäß § 78 Abs 2 Z 2 StPO“ gilt. Mit anderen Worten: Die FMA hat von einer Anzeige abzusehen, wenn sie die begründete Annahme hat, dass der Täter den Schaden iSd Tätigen Reue wiedergutmacht. Dies ist insoweit nicht nachvollziehbar, als es bei den hier einschlägigen Bilanzdelikten – mit Ausnahme von § 18 SpaltG

²²⁾ ErlRV 2002 BlgNR 24. GP 8.

²³⁾ Zum Aussageverweigerungsrecht vgl. *Fabrizy*, StPO¹¹, § 157 Rz 2 ff.

²⁴⁾ *Zeder*, *ecolex* 2013, 237.

²⁵⁾ ErlRV 2002 BlgNR 24. GP 7.

²⁶⁾ Liegen berechnete Interessen des Unternehmens vor, die gegen eine Veröffentlichung sprechen, kann diese unterbleiben (§ 5 Abs 3 RL-KG).

²⁷⁾ Vgl. dazu auch *Frotz*, Bilanzpolizei: Das neue Rechnungslegungs-Kontrollgesetz, RdW 2013, 122 (124).

²⁸⁾ *Zeder*, *ecolex* 2013, 235 (237).

– gar keine Tätige Reue gibt. Somit kann es – zumindest nach den derzeit geltenden gesetzlichen Regelungen – gar keine Situationen geben, in denen eine Bekanntmachung der Fehler die Anzeigepflicht der FMA beseitigt.²⁹⁾

Zum Teil wird vertreten, dass die Einleitung eines Strafverfahrens aufgrund einer Anzeige die Einstellung des Prüfverfahrens gemäß § 2 Abs 2 RL-KG zur Folge haben muss, sodass die bescheidmäßige Feststellung der Fehler und deren Veröffentlichung nicht mehr in Betracht kommt.³⁰⁾ Nach dem Wortlaut von § 2 Abs 2 RL-KG ist dies aber nicht zwingend. Genauso könnte das Gesetz so verstanden werden, dass es der FMA bzw der Prüfstelle nur untersagt ist, hinsichtlich jener Kapitalmarktinformationen, hinsichtlich der bei einem Strafgericht schon ein Verfahren nach § 255 AktG anhängig ist, eine neue Prüfung zu starten, aber eine bereits begonnene Prüfung – die ja im Fall einer von der FMA erstatteten Anzeige vorliegen wird – schon fortgesetzt werden darf und die Prüfungen dann eben parallel laufen.

e) Sonderfall: Wirtschaftsprüfer

Problematisch sind die Bestimmungen über den Abschlussprüfer im Zusammenhang mit dem Prüfungsverfahren. Dieser ist nämlich zunächst von der Auskunftspflicht nach § 4 Abs 1 RL-KG explizit – wenngleich mit einer Beschränkung – erfasst, ohne dass eine Ausnahme von der Verschwiegenheitspflicht nach § 275 UGB gemacht wird. Insofern stehen die beiden Regelungen im Widerspruch zueinander und zwar auch dann, wenn sich die Pflicht zur Auskunftserteilung auf Tatsachen beschränkt, die dem Abschlussprüfer

im Rahmen der Abschlussprüfung bekannt geworden sind.³¹⁾

Des Weiteren sieht § 6 Abs 1 RL-KG vor, dass die FMA bei Tatsachen, die auf das Vorliegen von Berufspflichtverletzungen hindeuten, der Kammer der Wirtschaftstreuhandler oder der Börseaufsicht und dem Börseunternehmen zu berichten hat. Zudem hat sie bei Verdacht auf Vorliegen von Mängeln bei den Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den Abschlussprüfer den Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen darüber zu informieren. Die Bestimmung entspricht dem damaligen § 12 des Entwurfs zum EnfStG und stieß schon 2006 zu Recht auf Kritik.³²⁾ Die Bestimmung schießt klar an der Zielsetzung des RL-KG vorbei, das nicht die Überprüfung der Tätigkeit des Abschlussprüfers zum Gegenstand hat. Durch die Ausnahme des Bestätigungsvermerks vom Prüfungsverfahren ist zudem fraglich, inwiefern überhaupt eine (qualitative) Überprüfung der Arbeit des Abschlussprüfers möglich ist. Schließlich ist die Prüfung bereits durch andere Bestimmungen, wie etwa das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) vorgesehen. Für eine parallele Kontrolle ist somit kein objektiver Grund ersichtlich.

6. Inkrafttreten

Das RL-KG tritt mit 1.7.2013 in Kraft. Der erstmaligen Überprüfung unterliegen die Informationen jenes Geschäftsjahres, das nach dem 30.12.2013 endet. Somit sind die Bilanzen der kapitalmarktorientierten Unternehmen zum 31.12.2013 bereits vom RL-KG betroffen.

³¹⁾ Eine implizite Durchbrechung von § 91 WTBG annehmend vgl. Nowotny, „Bilanzpolizei“ ante portas, RWZ 2013, 29 (30 f).

³²⁾ 4/SN-419/ME 22. GP (AEQ); 3/SN-419/ME 22. GP 3f (LK Österreich); 5/SN-419/ME 22. GP 2 (OENB); 13/SN-419/ME 22. GP (IWP).

²⁹⁾ Vgl dazu auch Zeder, *ecolex* 2013, 235 (237 f).

³⁰⁾ Zeder, *ecolex* 2013, 235 (237).