

## **GUTACHTEN**

# **AUSWIRKUNGEN VON FACTORING AUF DEN IFRS- UND UGB-JAHRESABSCHLUSS DES FORDERUNGS- VERKÄUFERS**

erstellt von der

**BDO Austria GmbH**

**Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft**

**Kohlmarkt 8-10**

**1010 Wien**

**Wien, am 04.06.2010**

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>Inhaltsverzeichnis .....</b>	<b>2</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>3</b>
<b>1 Auftrag .....</b>	<b>4</b>
<b>2 Einleitung .....</b>	<b>4</b>
<b>3 Zivilrechtliche Natur des Factoring in Österreich .....</b>	<b>5</b>
<b>4 Bilanzierung nach IFRS .....</b>	<b>7</b>
4.1 Die Ausbuchungsvorschriften von IAS 39 im Überblick .....	7
4.2 Beurteilung, ob kein Rückbehalt im Wesentlichen aller Risiken und Chancen vorliegt .....	10
4.3 Ergebnis .....	11
4.4 Rechtsentwicklung im Bereich der IFRS.....	12
<b>5 Bilanzierung nach UGB.....</b>	<b>14</b>
5.1 Ein Überblick über die bisherigen Literaturmeinungen .....	14
5.2 Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums.....	15
5.3 Ergebnis .....	16
<b>6 Zusammenfassung .....</b>	<b>17</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>19</b>

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angeführten Ort
AG	Application Guidance
Aufl.	Auflage
BC	Basis for Conclusions
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
etc.	et cetera
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Europäische Union
ev.	eventuell
f. / ff.	folgend / fortfolgend
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HFA	Hauptfachausschuss
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
i.d.F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.H.d.	in Höhe der/des
i.S.	im Sinne
i.S.e	im Sinne einer/eines
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
Rz	Randzahl
S.	Seite
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
u.E.	unseres Erachtens
UGB	Unternehmensgesetzbuch
u.U.	unter Umständen
v.a.	vor allem
Vgl. / vgl.	Vergleiche / vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel

## 1 AUFTRAG

Der Österreichische Factoringverband, vertreten durch den Präsidenten Herrn Dr Gerhard Ebner, hat uns den Auftrag erteilt, ein Gutachten über die AUSWIRKUNGEN VON FACTORING AUF DEN UGB- UND IFRS-JAHRESABSCHLUSS DES FORDERUNGSVERKÄUFERS nach dem Stand der Rechtslage Mai 2010 zu erstellen.

Wir haben den Auftrag angenommen und das Gutachten nach mehreren Besprechungen mit dem Auftraggeber im Juni 2010 fertig gestellt. Für die Durchführung des Auftrags ist Herr WP/StB Prof. Dr Karl Bruckner, Partner und Geschäftsführer der BDO Austria GmbH, Wien, sowie Herr Dr Dieter Christian, Leiter der Fachabteilung für IFRS und UGB der BDO Gruppe Österreich, Assistent am Institut für Unternehmensrechnung und Revision an der Wirtschaftsuniversität Wien sowie Fachautor und Vortragender zur (Konzern-) Bilanzierung nach IFRS und UGB, verantwortlich.

Für die Durchführung des Gutachtensauftrages gelten die „Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder“, festgestellt vom Arbeitskreis für Honorarfragen und Auftragsbedingungen bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und zur Anwendung empfohlen vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit Beschluss zuletzt vom 22.03.2010 (Anlage 1).

Das Gutachten wurde im Wesentlichen von Herrn Dr. Dieter Christian und dem Team seiner Fachabteilung erstellt. Der Inhalt des Gutachtens wurde innerhalb des BDO-Netzwerkes mit Herrn Dr. Norbert Lüdenbach, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Deutschland, Partner der BDO Deutsche Warentreuhand AG (BDO DWT AG) und Leiter der Zentralabteilung „Internationale Rechnungslegung“ der BDO DWT AG, Herausgeber des im Haufe-Verlag erschienenen IFRS-Kommentars, der Zeitschrift „Praxis der internationalen Rechnungslegung“ sowie des NWB-Kommentars zur „Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht“, abgestimmt, dessen praktische Erfahrungen in Bezug auf die bilanzoptimale Gestaltung von Factoringvereinbarungen (insbesondere für Zwecke des IFRS-Abschlusses) in das Gutachten eingeflossen sind.

## 2 EINLEITUNG

Factoring ist eine in der Praxis gängige Variante des Forderungsverkaufs. Dabei überträgt der Factoringkunde (Forderungsverkäufer) Forderungen an ein spezialisiertes Finanzinstitut (den Factor). Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung soll die Auswirkung von Factoring auf den Einzelabschluss des Factoringkunden nach IFRS und UGB erörtert werden. Das Ziel

besteht darin, die Auswirkungen von Factoring auf die Bilanzstruktur des Forderungsverkäufers herauszuarbeiten und aufzuzeigen, in welchem Ausmaß der Forderungsverkäufer über Ermessensspielräume verfügt, von denen er i.S.e. Optimierung seiner Bilanzstruktur Gebrauch machen kann.

Die folgenden Aussagen sind aber auch auf Konzernabschlüsse übertragbar, sofern die Forderungen vom Factoringkunden nicht an eine zu konsolidierende Gesellschaft, insbesondere eine Zweckgesellschaft, übertragen werden. Derartige Auslagerungen von Forderungen auf zu konsolidierende Gesellschaften sind nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen.

Factoring kann derart ausgestaltet werden, dass alle oder zumindest ein wesentlicher Teil der Risiken und Chancen beim Forderungsverkäufer verbleiben. Fraglich ist, inwiefern in solchen Fällen Möglichkeiten zur bilanzpolitischen Optimierung im Abschluss des Forderungsverkäufers nach IFRS und UGB bestehen. Bilanzpolitische Optimierung bedeutet dabei, dass eine Vertragsgestaltung gefunden wird, die es dem Forderungsverkäufer ermöglicht, die verkauften Forderungen auszubuchen und verbleibende Risiken in der Form einer Rückstellung zu berücksichtigen. Ein Verbleib der verkauften Forderungen in der Bilanz und folglich eine Erfassung des Verkaufserlöses als Verbindlichkeit (Buchung „Geld an Verbindlichkeit“) soll vermieden werden.

In der Folge ist es zunächst erforderlich, auf die zivilrechtliche Natur von Factoring in Österreich einzugehen, da die Bilanzierungsfragen nicht davon losgelöst beantwortet werden können. Danach soll die Frage der bilanzpolitischen Optimierung nach den - in diesem Bereich kasuistischen - Vorschriften der IFRS erörtert werden. Anschließend, werden bilanzpolitische Überlegungen vor dem Hintergrund der prinzipienbasierten Vorschriften des UGB diskutiert.

### **3 ZIVILRECHTLICHE NATUR DES FACTORING IN ÖSTERREICH**

In Österreich stellt Factoring nach herrschender Ansicht i.d.R. einen Kaufvertrag dar.<sup>1</sup> Dieser Meinung hat sich auch der OGH angeschlossen und in einem Grundsatzurteil 1994 folgendes festgehalten: „Können aus der Gestaltung der Factoringvereinbarung keine durchschlagenden Gründe für die Einordnung als Kreditvertrag gewonnen werden, so ist dem deutlich geäußerten Parteiwillen der Vorrang einzuräumen und von einer kaufvertrag-

---

<sup>1</sup> Vgl Haesler/Greßl, Leasing und Factoring (2007) 112; Rohatschek in Hibler/Müllner, Factoring von A bis Z (2007) 98.

lichen Konstruktion auszugehen.“<sup>2</sup> Diese Entscheidung stützt die Meinung von Welser / Czermak, dass Factoring unabhängig von der Übernahme des Risikos des Forderungsausfalles bei entsprechender Ausgestaltung ein Kaufvertrag ist.<sup>3</sup> Daher ist in Österreich die rechtliche Einordnung eines Factoring-Vertrags entscheidend von dessen inhaltlicher Gestaltung abhängig.<sup>4</sup>

Von Bedeutung ist außerdem, welchen wirtschaftlichen Zweck das Unternehmen durch das Factoring verfolgt. Werden die Forderungen nur an den Factor abgetreten, damit dieser die Eintreibung übernimmt, erfüllt das Factoring eine Dienstleistungsfunktion. Durch die Bevorschussung der Forderungen durch den Factor, kann sich ein Unternehmen Liquidität verschaffen und nutzt somit die Finanzierungsfunktion des Factoring aus.<sup>5</sup> Auch wenn die Finanzierungsfunktion auf eine Kreditgewährung schließen lässt, verwenden die in Österreich gebräuchlichen Factoring-Verträge mit Finanzierungsfunktion kaufrechtliche Terminologie.<sup>6</sup> Außerdem kann ein zu verzinsender Vorschuss eine Vorauszahlung auf den Kaufpreis darstellen.<sup>7</sup>

Es kann festgehalten werden, dass nach **herrschender Meinung in Österreich** Factoring-Verträge grundsätzlich als **Kaufverträge** zu qualifizieren und damit die Regelungen der §§ 1392 ff ABGB über die Zession anzuwenden sind.

Im Rahmen der folgenden Ausführungen wird stets davon ausgegangen, dass ein Kaufvertrag vorliegt und der Factor das Recht hat, die Forderungen weiterzuverkaufen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung muss im Einzelfall stets geprüft werden.

---

<sup>2</sup> OGH 17.02.1994, 2 Ob 504/94.

<sup>3</sup> Vgl Welser/Czermak, RdW 1985, 130 ff.

<sup>4</sup> Vgl Binder-Degenschild/Schandor, Factoring - Praxis und Rechtsnatur in Österreich (2003) 67.

<sup>5</sup> Vgl Beig, Die Zession künftiger Forderungen (2008) 29; und die dort zitierte Literatur.

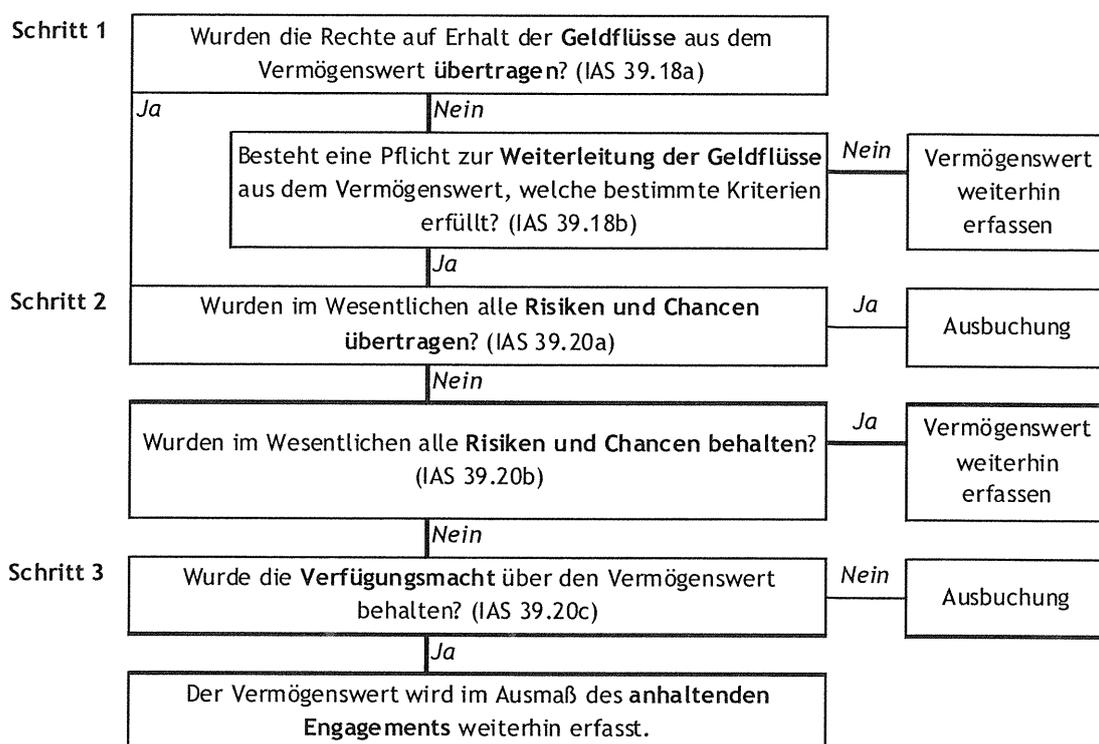
<sup>6</sup> Vgl Factoringvertrag der FactorBank AG in Binder-Degenschild/Schandor, Factoring - Praxis und Rechtsnatur in Österreich (2003) 142.

<sup>7</sup> Vgl Rohatschek in Hibler/Müllner, Factoring von A bis Z (2007) 102.

## 4 BILANZIERUNG NACH IFRS

### 4.1 Die Ausbuchungsvorschriften von IAS 39 im Überblick

Zur Frage, wann und auf welche Weise ein finanzieller Vermögenswert (bzw. eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte, ein Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte oder ein Teil eines finanziellen Vermögenswertes) aus der Bilanz zu entfernen ist (Ausbuchung), enthält IAS 39 umfangreiche Regelungen. Abgesehen von Erledigungsfällen (Ausbuchung wegen Verjährung, Tilgung etc.) und von Konsolidierungsvorschriften gilt folgendes Prüfschema (IAS 39.AG36):



#### ad Schritt 1)

Um einen Verbleib der verkauften Forderungen in der Bilanz des Forderungsverkäufers zu vermeiden, muss zunächst eine **Übertragung der Forderungen** erfolgen. Diese kommt in den folgenden beiden Fällen zustande:

- Die Rechte auf die Geldflüsse wurden übertragen (IAS 39.18a), also etwa eine Forderung rechtswirksam abgetreten.

- Das Unternehmen hat die Rechte auf Erhalt der Geldflüsse aus dem Vermögenswert behalten, ist allerdings eine Pflicht eingegangen, die **Geldflüsse** an einen oder mehrere Empfänger **weiterzuleiten**, und zwar in einer Vereinbarung, welche die in IAS 39.19 aufgezählten Kriterien<sup>8</sup> kumulativ erfüllt (IAS 39.18b).

### ad Schritt 2)

Liegt eine Übertragung der Forderungen vor, so ist zu untersuchen, ob das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen oder behalten hat. Das relevante Risiko ist im Falle von Forderungen das Ausfallrisiko. Im Hinblick auf die im vorliegenden Gutachten behandelte Factoring-Variante bedarf v.a. der zweite Fall einer genaueren Untersuchung:

- Es wurden **im Wesentlichen alle Risiken und Chancen behalten** (IAS 39.20b).<sup>9</sup> In diesem Fall ist die Forderung weiterhin als solche zu erfassen. Hat der Forderungsverkäufer bereits das Entgelt für die verkaufte Forderung erhalten, so wird diese weiter in der Bilanz ausgewiesen und das erhaltene Entgelt als Verbindlichkeit (Buchung „Geld an Finanzielle Verbindlichkeit“) erfasst (IAS 39.29). Dieses Resultat entspricht nicht der eingangs erwähnten bilanzpolitischen Zielsetzung. Um diese zu erreichen, darf der Factoring-Vertrag daher keinen Verbleib im Wesentlichen aller Risiken und Chancen beim Forderungsverkäufer vorsehen.
- Es wurden **im Wesentlichen alle Risiken und Chancen weder übertragen, noch behalten (Risikoteilung)** (IAS 39.20c). In diesem Fall sind weitere Überlegungen erforderlich, um zu beurteilen, ob die bilanzpolitische Zielsetzung erreicht werden kann (siehe dazu Schritt 3).
- Unproblematisch hinsichtlich der bilanzpolitischen Zielsetzung der Ausbuchung der Forderungen ist der Fall, dass **im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen** wurden (IAS 39.20a). In diesem Fall werden die Forderungen ausgebucht und zusätzlich sind jegliche im Rahmen der Übertragung entstandenen bzw. behaltenen Rechte und Pflichten gesondert als Vermögenswerte bzw. Schulden anzusetzen.

### ad Schritt 3)

Gelangt man zu Schritt 3, so ist zu untersuchen, ob der Forderungsverkäufer die Verfügungsmacht über die Forderungen behalten hat. Bei dieser Frage geht es v.a. darum, ob

---

<sup>8</sup> In den Grundzügen lauten diese Kriterien wie folgt (vgl. im Detail: IAS 39.19): Das Unternehmen ist nur dann zu Zahlungen an die Endempfänger verpflichtet, wenn es entsprechende Beträge aus dem ursprünglichen Vermögenswert vereinnahmt. Darüber hinaus darf das Unternehmen den ursprünglichen Vermögenswert weder verkaufen noch verpfänden. Das Unternehmen ist verpflichtet, die für die Endempfänger eingekommenen Zahlungen ohne wesentliche Verzögerung weiterzuleiten.

<sup>9</sup> Zu Auslegung der Phrase „im Wesentlichen alle Risiken und Chancen behalten“ vgl. Kapitel 4.2

der Käufer der Forderungen **faktisch die Möglichkeit hat, diese weiterzuverkaufen**. Der Factor verfügt nur dann über die faktische Möglichkeit zur Veräußerung der Forderungen, wenn er diese an einen außen stehenden Dritten veräußern und von dieser Fähigkeit (Möglichkeit) einseitig Gebrauch machen kann. Darüber hinaus muss der Verkauf ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen möglich sein. Die entscheidende Frage lautet, welche Möglichkeiten der Factor tatsächlich hat und nicht, welche vertraglichen Verfügungsmöglichkeiten oder -verbote ihm in Bezug auf den übertragenen Vermögenswert zustehen bzw. auferlegt sind. U.a. normiert IAS 39 (IAS 39.AG43), dass die Fähigkeit des Factors, die Forderungen zu veräußern, kaum eine tatsächliche Auswirkung hat, wenn von ihr nicht frei Gebrauch gemacht werden kann. Aus diesem Grund gilt:

- Die Fähigkeit des Factors, die Forderungen zu veräußern, muss von den Handlungen Dritter unabhängig sein (d. h. es muss sich um eine einseitige Fähigkeit handeln).
- Der Factor muss in der Lage sein, die Forderungen ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen (z. B. Bedingungen bezüglich der Servicerrechte (Einzug, Verwaltung der Forderung<sup>10</sup>), d.h. hinsichtlich der Bedienung der Forderung) zu veräußern.

Wenn der Factor nun die Forderungen faktisch in ihrer Gesamtheit an eine nicht verbundene dritte Partei verkaufen kann und diese Möglichkeit einseitig wahrnehmen kann, ohne bei der Übertragung zusätzlichen Einschränkungen zu unterliegen, hat der Forderungsverkäufer die Verfügungsmacht verloren. Andernfalls hat der Forderungsverkäufer die Verfügungsmacht behalten (IAS 39.23 u. 39.AG42 ff.).

Unter der i.d.R. zutreffenden Prämisse, dass die Factoring-Vereinbarung im konkreten Einzelfall einen wirksamen Kaufvertrag darstellt und der Factor die Forderungen rechtlich und faktisch weiterverkaufen kann, hat der Forderungsverkäufer die **Verfügungsmacht nicht behalten**, d.h. er hat diese aufgegeben. Dies steht unter der Annahme, dass der Forderungskäufer weder grundsätzlich durch Abtretungs- oder Verpfändungsverbote (oder Ähnliches) noch faktisch etwa durch schädlichen Rückkaufoptionen des Forderungsverkäufers in der Verwertung der gekauften Forderung gehindert ist (IAS 39.23 u. 39.AG42 ff.). Bei Aufgabe der Verfügungsmacht sind die verkauften Forderungen **auszubuchen** (IAS 39.20(c)(i)). Zusätzlich sind jegliche im Rahmen der Übertragung entstandenen bzw. behaltenen Rechte und Pflichten als Vermögenswerte bzw. Schulden anzusetzen.

Wenn der Forderungsverkäufer die **Verfügungsmacht** über die verkaufte Forderung **zurückbehält**, kann er diese nicht zur Gänze ausbuchen, sondern muss nach IAS 39 die „**Methode des anhaltenden Engagements**“ anwenden. Es erfolgt grundsätzlich eine Fortfüh-

---

<sup>10</sup> Vgl. Lüdenbach, in Lüdenbach/Hoffman, Haufe IFRS-Kommentar, 8. Aufl., § 28 Tz. 71

rung der Forderung im Ausmaß des Risikoanteils der Forderung, für diesen darf somit keine Ausbuchung vorgenommen werden. Dies bedeutet, dass die Forderungen vom Forderungsverkäufer insoweit fortgeführt werden müssen, als dieser weiterhin in das Risiko involviert ist, d.h. Änderungen des Wertes des übertragenen Vermögenswertes ausgesetzt ist (IAS 39.30). Der restliche Teil der Forderung wird ausgebucht. In dem Ausmaß, in dem der Forderungsverkäufer die übertragenen Forderungen weiter bilanziert (Ausmaß des anhaltenden Engagements), ist spiegelbildlich eine Verbindlichkeit zu passivieren (IAS 39.31). Dies entspricht der Variante „keine Ausbuchung der Forderung und Einbuchung des Verkaufserlöses als Verbindlichkeit“, allerdings nur partiell für den weiterhin erfassten Teil der Forderung. Der andere Teil der Forderung, in Bezug auf den der Forderungsverkäufer nicht mehr in das Risiko involviert ist, wird ausgebucht (partielle Umsetzung der Variante „Ausbuchung der verkauften Forderungen“). Ein Beispiel für den Anwendungsbereich der Methode des anhaltenden Engagements ist eine Vereinbarung, dass Forderungsverkäufer und Forderungskäufer jeweils die Hälfte der Ausfälle tragen, wobei ersterer die Verfügungsmacht behält.

#### **4.2 Beurteilung, ob kein Rückbehalt im Wesentlichen aller Risiken und Chancen vorliegt**

Bestimmte Aspekte der in Kapitel 4.1 dargestellten Vorgehensweise sollen in diesem Kapitel weiter präzisiert werden.

Fraglich ist, wie zu beurteilen ist, ob der Forderungsverkäufer im Wesentlichen alle Risiken und Chancen zurückbehalten hat. Dies ist der Fall, wenn sich durch den Verkauf das Ausmaß, in dem der Forderungsverkäufer einer Schwankung des Barwerts der künftigen Nettogeldflüsse aus den Forderungen ausgesetzt ist, nicht „signifikant“ ändert. In manchen Fällen wird sich ein gewisser Interpretationsspielraum ergeben, ob eine quantitative Beurteilung erforderlich ist oder eine qualitative Beurteilung ausreicht.

In vielen Fällen wird es offensichtlich sein, ob der Forderungsverkäufer im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen oder zurückbehalten hat, weshalb quantitative Berechnungen nicht erforderlich sind. Sofern quantitative Berechnungen dennoch erforderlich sind, werden lediglich Mindestanforderungen an diese gestellt, es wird allerdings kein bestimmtes quantitatives Verfahren zwingend vorgeschrieben. Laut IAS 39 ist ein angemessener aktueller Marktzinssatz zur Abzinsung zu verwenden und es sind alle vernünftigerweise möglichen Schwankungen der Nettogeldflüsse zu berücksichtigen, wobei jenen Ergebnissen, deren Eintritt wahrscheinlicher sind, eine größere Bedeutung zu geben ist (IAS 39.22). Ein mögliches Verfahren wird vom IDW in der Stellungnahme RS HFA 9 vorgeschlagen.

Fraglich ist des Weiteren die Auslegung des Begriffes „signifikant“ i.S. obiger Ausführungen. U.E. bietet sich eine Anlehnung an die für die Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten vorgesehene Auslegung des Begriffes „substantially different“ an (IAS 39.40 i.V.m. 39.AG62). Dies würde im Falle des Forderungsverkaufs - unter der Annahme einer mathematisch-statistischen Berechnung, die alle relevanten Risiken bzw. Chancen adäquat berücksichtigt - einen **Grenzwert von 90 %** ergeben, der u.E. jedenfalls sachgerecht ist. Trägt der Forderungsverkäufer nach dem Verkauf somit nur noch weniger als 90 % der Risiken und Chancen aus den verkauften Forderungen und ist die rechtliche und faktische Verfügungsmacht auf den Factor übergegangen, so hat der Forderungsverkäufer die Forderungen auszubuchen. Der Forderungsverkäufer hat somit auf jeden Fall die Forderungen auszubuchen, wenn der Factor das Delcredrerisiko übernimmt, die rechtliche und faktische Verfügungsmacht i.S.v. IAS 39 auf den Factor übergegangen ist und beim Forderungsverkäufer nach dem Verkauf nur noch etwa 20-35 % der Risiken und Chancen im Zusammenhang mit den verkauften Forderungen verbleiben.

Sofern der Forderungsverkäufer durch eine entsprechend gestaltete Abtretung einer Warenkreditversicherung nicht mehr so gut wie alle Risiken und Chancen trägt (IAS 39.20b) und ist die rechtliche und faktische Verfügungsmacht auf den Factor übergegangen, so erfolgt auch in diesem Fall eine Ausbuchung der Forderungen.

### 4.3 Ergebnis

Nach IFRS bestehen genaue Vorschriften hinsichtlich der Frage der Ausbuchung von Forderungen bei Factoringgeschäften. Diese Vorschriften engen den bilanzpolitischen Spielraum des Forderungsverkäufers ein. Allerdings bestehen in der Praxis Ermessensspielräume bei der Anwendung des „Risiken- und Chancen-Konzepts“, die für Zwecke der Bilanzpolitik eingesetzt werden können. Wird der Factoringvertrag so gestaltet, dass der Forderungsverkäufer den Großteil der Risiken und Chancen, jedoch nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen zurückbehält und geht die Verfügungsmacht rechtlich und faktisch auf den Factor über, so werden die Forderungen beim Forderungsverkäufer ausgebucht.

Hinsichtlich des Übergangs der Risiken und Chancen ist es u.E. sachgerecht - unter der Annahme einer mathematisch-statistischen Berechnung, die alle relevanten Risiken bzw. Chancen adäquat berücksichtigt - einen Grenzwert von 90 % zu wählen. Trägt der Forderungsverkäufer nach dem Verkauf somit nur noch weniger als 90 % der Risiken und Chancen aus den verkauften Forderungen und ist die rechtliche und faktische Verfügungsmacht auf den Factor übergegangen, so hat der Forderungsverkäufer die Forderungen auszubuchen.

Der Factor verfügt nur dann über die faktische Möglichkeit zur Veräußerung der Forderungen, wenn er diese an einen außen stehenden Dritten veräußern und von dieser Fähigkeit einseitig Gebrauch machen kann. Darüber hinaus muss der Verkauf ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen (z. B. Bedingungen bezüglich der Servicerrechte (Einzug, Verwaltung der Forderung<sup>11</sup>), d.h. hinsichtlich der Bedienung der Forderung) möglich sein.

Zusätzlich setzt der Forderungsverkäufer jegliche im Rahmen der Übertragung entstandenen bzw. behaltene Rechte und Pflichten als Vermögenswerte bzw. Schulden an. Die Optimierung der Bilanz des Forderungsverkäufers wird nach IFRS somit zu einer Frage einer entsprechenden Vertragsgestaltung, die der Forderungsverkäufer bereits im Vorfeld mit seinem Wirtschaftsprüfer abstimmen sollte.

#### 4.4 Rechtsentwicklung im Bereich der IFRS

Während in den vergangenen Kapiteln die derzeit geltende Rechtslage kommentiert wurde, enthält das aktuelle Kapitel einen Ausblick auf künftige Rechtsänderungen.

Das IASB hat noch im November 2009 überarbeitete Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (IFRS 9) veröffentlicht. Die neuen Vorschriften zur Klassifizierung und Bewertung haben das Ausmaß der Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten und zu beizulegenden Zeitwerten geändert (sowie teilweise die Art der Zeitwertbilanzierung). **Die Ausbuchungsregeln selbst bleiben allerdings gleich.** Lediglich in einem Bereich erfolgte durch IFRS 9 eine Klarstellung: Für die Berechnung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts eines finanziellen Vermögenswertes ist der Buchwert am Tag der Ausbuchung maßgeblich (IAS 39.26 f. und 39.34).

Eine Übernahme von IFRS 9 in das EU-Recht ist bislang noch nicht erfolgt. Die Übernahme durch die EU könnte im Falle von IFRS 9 ev. einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen. IFRS 9 ist bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr erstmals im Abschluss zum 31.12.2013 verpflichtend anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist aber - vorbehaltlich einer Übernahme durch die EU - zulässig.

Das IASB beabsichtigt darüber hinaus, die Ausbuchungsvorschriften grundsätzlich zu überarbeiten. Zu diesem Zwecke soll im 2. bzw. 3. Quartal 2010 ein (Teil-)Standardentwurf mit **geänderten Ausbuchungsvorschriften** veröffentlicht werden. Im 4. Quartal 2010 oder im 1. Quartal 2011 soll eine endgültige Fassung der überarbeiteten Ausbuchungsvorschriften verabschiedet werden. Der Anwendungszeitpunkt dieser neuen Regeln ist aus heutiger Sicht fraglich. In der Vergangenheit hat das IASB jedoch bei größeren Änderungen großzügige

---

<sup>11</sup> Vgl. Lüdenbach, in Lüdenbach/Hoffman, Haufe IFRS-Kommentar, 8. Aufl., § 28 Tz. 71

Übergangsfristen eingeräumt. Allerdings gab es auch bereits Fälle eines sehr schnellen Inkrafttretens neuer Vorschriften.

Nachdem IFRS 9 bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr erstmals im Abschluss zum 31.12.2013 verpflichtend anzuwenden ist, ist es möglich, dass die neuen Ausbuchungsvorschriften auch ab demselben Zeitpunkt erstmals verpflichtend anzuwenden sein werden.

## 5 BILANZIERUNG NACH UGB

### 5.1 Ein Überblick über die bisherigen Literaturmeinungen

Bevor näher erörtert wird, welche Variante der Bilanzierung nach UGB sachgerecht bzw. zumindest vertretbar ist, soll zunächst ein Überblick über die bisher erschienene Literatur gegeben werden. Sofern das **Risiko der abgetretenen Forderung zur Gänze beim Forderungsverkäufer** verbleibt, werden in der Literatur unterschiedliche Arten der Bilanzierung vorgeschlagen:

- **Variante 1:** Die übertragene Forderung wird beim Forderungsverkäufer **nicht ausgebucht**. Der Forderungsverkäufer erfasst das vom Factor erhaltene Geld durch Passivierung einer **Verbindlichkeit** (Buchung „Geld an Verbindlichkeit“).<sup>12</sup> Das beim Forderungsverkäufer verbleibende Ausfallrisiko wird dann durch die Bildung von Wertberichtigungen (= Forderungsabschreibungen) berücksichtigt.<sup>13</sup>
- **Variante 2:** Der Forderungsverkäufer **bucht die verkauften Forderungen im Gegenzug zur Zahlung durch den Factor zur Gänze aus** (Buchung „Geld an Forderungen“). In dem Ausmaß, in dem der Forderungsverkäufer noch nicht das Entgelt aus dem Verkauf der Forderungen erhalten hat, aktiviert er eine Forderung gegenüber dem Factor. Das beim Forderungsverkäufer verbleibende Risiko wird in dem Maße durch eine **Rückstellung** berücksichtigt, als Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung bestehen und der Forderungsverkäufer für den uneinbringlichen Teil Ersatz an den Forderungskäufer leisten muss.<sup>14</sup> Sofern die Kriterien für den Ansatz einer Rückstellung nicht erfüllt sind, wird das Risiko als **Eventualverbindlichkeit** unter der Bilanz vermerkt.

Neuere Ansichten tendieren eher zu einer Einbuchung einer Verbindlichkeit und zum Verbleib der verkauften Forderungen in der Bilanz des Forderungsverkäufers (Variante 1). I.d.F. soll allerdings untersucht werden, ob dies zwingend zu erfolgen hat oder, ob auch die

---

<sup>12</sup> Vgl. Bertl/Deutsch/Hirschler, 2007, S. 183; glA Ammedick, HdB, 2005, 47a Rz 35; zustimmend Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., § 246 dHGB Rz 321 bei unechtem Factoring mit stiller Zession, so auch WP-Handbuch, 2006 E 45; vgl. auch bei Hinz, DStR 1994, S. 1751 mit Angabe der - diese Meinung vertretende - Autoren; vgl. auch Pernsteiner, in Kofler u.a., HBA, § 224 Abs. 2 B II Z 1 u. Hamerle u.a., Kap. 3.3.2, S. 6

<sup>13</sup> Vgl. Strickmann in Küting/Weber, 2004, Kap 6, Rz 434.

<sup>14</sup> Vgl. Fröhlich, in Deutsch/Rohatschek, Abteilung II, G, S. 41; Mirtl, in Bertl/Mandl, § 196, S. 14 f.; Haeseler/Greßl, 2007, S. 115; glA Fey, WPg, 1992, S. 6 f.; glA Rohatschek, 2007, S. 107 f., Zustimmung in der deutschen Literatur findet sich bei unechtem Factoring mit offener Zession bei Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., § 246 dHGB Rz 322, die einen Vermerk des verbleibenden Ausfallrisikos als Haftungsverhältnis aus Gewährleistungsverträgen nach § 251 dHGB unter der Bilanz vorsehen bzw. die Bildung einer Rückstellung bei drohendem Ausfall; so auch Strickmann, HB der RL, 2004, Kap. 6 Rz 435, der diese Bilanzierungsweise ebenfalls aus Praktikabilitätsgründen als sinnvoll erachtet.

Ausbuchung der verkauften Forderungen unter gleichzeitiger Erfassung einer Rückstellung (Variante 2) vertretbar ist und damit ein faktisches Wahlrecht zwischen diesen beiden dargestellten Varianten gegeben ist. Um diese Frage zu klären, ist zunächst zu untersuchen, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist.

## 5.2 Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des wirtschaftlichen Eigentümers auszuweisen. Eine herrschende Meinung bei der Interpretation des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums ist jedoch nicht erkennbar. Die Beantwortung der Frage, ob im Falle des Factoring der Forderungsverkäufer oder der Factor wirtschaftlicher Eigentümer ist, erfordert daher eine ermessensbehaftete Würdigung im Einzelfall. Würde der Factor als wirtschaftlicher Eigentümer betrachtet werden, so würde der Forderungsverkäufer die verkauften Forderungen ausbuchen.

Allgemein gilt derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten einer Sache liegen und dem diese dauerhaft - d.h. für die wirtschaftliche Nutzung- bzw. Lebensdauer des Vermögenswertes - zustehen.<sup>15</sup> Wirtschaftlicher Eigentümer ist somit derjenige, der eine eigentümerähnliche Stellung hat. Nach traditioneller Auslegung wird dabei die rechtliche und faktische Verfügungsmacht als entscheidendes Kriterium angesehen. Das jüngere Schrifttum misst diesem Kriterium allerdings nicht mehr die gleiche Bedeutung zu, sondern stellt eher darauf ab, wer die Mehrheit der Risiken bzw. Chancen trägt.<sup>16</sup> Eine explizite Absage an das Kriterium der Verfügungsmacht erfolgt dabei aber nicht, eher wird mit der impliziten Prämisse gearbeitet, dass Verfügungsmacht und Risiko-Chance-Mehrheit ohnehin zumeist in einer Hand liegen. Offen bleibt aber dann, welchem der beiden Aspekte bei einem Auseinanderfallen der Vorrang zu geben ist. Eine ganz herrschende Auffassung hierzu lässt sich (noch) nicht feststellen. U.E. ist es daher **vertretbar, die Verfügungsmacht als vorrangig anzusehen.**

Für das Innehaben der Verfügungsmacht sind zunächst die zivilrechtlichen Grundlagen von Bedeutung. Nach österreichischem Recht liegt bei Factoring grundsätzlich ein Kaufvertrag vor. Der Factor wird somit zivilrechtlicher Eigentümer. Ist dieses zivilrechtliche Eigentum nicht durch einzelvertragliche Abreden (etwa Abtretungsverbote, Verpfändungsverbote usw.) entwertet, verschafft es dem Factor zugleich die Verfügungsmacht über die Forderungen. Er kann dann mit diesen nach Belieben verfahren, sie weiterveräußern, verpfänden

<sup>15</sup> Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen<sup>6</sup> (1998) § 246 Rz 263; Haeseler/Greßl, Leasing und Factoring (2007) 115.

<sup>16</sup> Vgl. Förtschle/Kroner, BeBiKo, 7. Aufl., § 246 dHGB Rz 8; IDW ERS HFA 13, 2006 Anm. 56. u. IDW RS HFA 8, Zweifelsfragen der Bilanzierung von asset-backed-securities-Gestaltungen und ähnlichen Transaktionen, WPg 2002, Rz 7 ff.

usw. Geht man - u.E. vertretbar - davon aus, dass für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums **primär die (rechtliche und faktische) Verfügungsmacht** relevant ist, so ist eine Forderung auch dann beim Forderungsverkäufer **auszubuchen, wenn dieser alle relevanten Risiken und Chancen behält.**

### 5.3 Ergebnis

Nach **UGB** verfügt der Forderungsverkäufer mangels detaillierter gesetzlicher Vorschriften über weitgehende Möglichkeiten zur Optimierung seiner Bilanzstruktur. Selbst bei vollständigem Risikorückbehalt beim Forderungsverkäufer besteht u.E. bei rechtlichem und faktischem Übergang der Verfügungsmacht ein faktisches Wahlrecht zwischen einer Ausbuchung der verkauften Forderungen (wobei die Risiken lediglich in der Form einer Rückstellung i.H.d. Erwartungswerts berücksichtigt werden) und dem Verbleib der Forderungen in der Bilanz des Forderungsverkäufers bei gleichzeitigem Ansatz einer Verbindlichkeit i.H.d. Verkaufspreises. Das UGB enthält im Gegensatz zu den IFRS keine detaillierten Vorschriften zur Auslegung des Begriffs der Verfügungsmacht, dennoch darf die Verfügungsmacht nicht durch einzelvertragliche Abreden (etwa Abtretungsverbote, Verpfändungsverbote usw.) entwertet sein.

## 6 ZUSAMMENFASSUNG

Nach IFRS bestehen genaue Vorschriften hinsichtlich der Frage der Ausbuchung von Forderungen bei Factoringgeschäften. Diese Vorschriften engen den bilanzpolitischen Spielraum des Forderungsverkäufers ein. Allerdings bestehen in der Praxis Ermessensspielräume bei der Anwendung des „Risiken- und Chancen-Konzepts“, die für Zwecke der Bilanzpolitik eingesetzt werden können. Wird der Factoringvertrag so gestaltet, dass der Forderungsverkäufer den Großteil der Risiken und Chancen, jedoch nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen zurückbehält und geht die Verfügungsmacht rechtlich und faktisch auf den Factor über, so werden die Forderungen beim Forderungsverkäufer ausgebucht.

Hinsichtlich des Übergangs der Risiken und Chancen ist es u.E. sachgerecht - unter der Annahme einer mathematisch-statistischen Berechnung, die alle relevanten Risiken bzw. Chancen adäquat berücksichtigt - einen Grenzwert von 90 % zu wählen. Trägt der Forderungsverkäufer nach dem Verkauf somit nur noch weniger als 90 % der Risiken und Chancen aus den verkauften Forderungen und ist die rechtliche und faktische Verfügungsmacht auf den Factor übergegangen, so hat der Forderungsverkäufer die Forderungen auszubuchen.

Der Factor verfügt nur dann über die faktische Möglichkeit zur Veräußerung der Forderungen, wenn er diese an einen außen stehenden Dritten veräußern und von dieser Fähigkeit einseitig Gebrauch machen kann. Darüber hinaus muss der Verkauf ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen (z. B. Bedingungen bezüglich der Bedienung der Forderungen, d.h. bezüglich der Servicerrechte) möglich sein.

Zusätzlich setzt der Forderungsverkäufer jegliche im Rahmen der Übertragung entstandenen bzw. behaltene Rechte und Pflichten als Vermögenswerte bzw. Schulden an. Die Optimierung der Bilanz des Forderungsverkäufers wird nach IFRS somit zu einer Frage einer entsprechenden Vertragsgestaltung, die der Forderungsverkäufer bereits im Vorfeld mit seinem Wirtschaftsprüfer abstimmen sollte.

Nach UGB verfügt der Forderungsverkäufer mangels detaillierter gesetzlicher Vorschriften über weitgehende Möglichkeiten zur Optimierung seiner Bilanzstruktur. Selbst bei vollständigem Risikorückbehalt beim Forderungsverkäufer besteht u.E. bei rechtlichem und faktischem Übergang der Verfügungsmacht ein faktisches Wahlrecht zwischen einer Ausbuchung der verkauften Forderungen (wobei die Risiken lediglich in der Form einer Rückstellung i.H.d. Erwartungswerts berücksichtigt werden) und dem Verbleib der Forderungen in der Bilanz des Forderungsverkäufers bei gleichzeitigem Ansatz einer Verbindlichkeit i.H.d. Verkaufspreises. Das UGB enthält im Gegensatz zu den IFRS keine detaillierten Vorschriften zur Auslegung des Begriffs der Verfügungsmacht, dennoch darf die Verfügungsmacht nicht

durch einzelvertragliche Abreden (etwa Abtretungsverbote, Verpfändungsverbote usw.)  
entwertet sein.

Wien, am 04.06.2010

BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft

  
(Dr Dieter Christian)

  
Prof Dr Karl Bruckner)

## LITERATURVERZEICHNIS

**Adler/Düring/Schmaltz:** Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar, 6. Auflage, 1997.

**Ammedick:** Handbuch der Bilanzierung (HdB), Heft 4, 2005.

**Beig:** Die Zession künftiger Forderungen, 2008.

**Bertl/Deutsch/Hirschler:** Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 5. Auflage, 2007.

**Binder-Degenschild/Schandor:** Factoring - Praxis und Rechtsnatur in Österreich, 2003.

**Doralt:** Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2001.

**Ehmcke:** Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, in: Deutsche Steuerzeitung (DStZ), 1995, S. 691-695.

**Fey:** Probleme bei der Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 1992, Heft 1, S. 1-15.

**Förschle/Kroner** in Beck'scher Bilanzkommentar (BeBiKo), 7. Auflage, 2010.

**Fröhlich** in Deutsch/Rohatschek, Bilanzierung, 2001

**Haeseler/Greßl:** Leasing und Factoring, 2007

**Hamerle/Zöchling/Fraberger,** Aktuelles Bilanzierungshandbuch für die betriebliche Praxis, 2006

**Hinz:** Jahresabschlusspolitische Implikationen des Factoring und der Fortfaitierung, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), 1994, Heft 47, S. 1749-1752.

**IDW:** Entwurf einer Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.), 2006 ([www.idw.de](http://www.idw.de)).

**IDW:** IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen der Bilanzierung von asset-backed-securities-Gestaltungen und ähnlichen Transaktionen (IDW RS HFA 8), Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 2002, Heft 21, S. 1151-1157.

**IDW:** IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS (IDW RS HFA 9), Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 2007, Supplement 2/2007.

**Lüdenbach** in Lüdenbach/Hoffmann: Haufe IFRS-Kommentar, § 28, 7. u. 8. Auflage 2009/2010.

**Kozikowski/Schubert** in Beck'scher Bilanzkommentar (BeBiKo), 7. Auflage, 2010

**Mirtl** in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz

**Pernsteiner** in Kofler u.a., Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung (HBA), 2000

**Rist:** Bilanzierung von Forderungsverkäufen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, in: Steuern und Bilanzen (StuB), 2003, S. 385-391.

**Rohatschek** in Hibler/Müllner: Factoring von A bis Z, 2007.

**Strickmann** in Küting/Weber: Handbuch der Rechnungslegung (HB der RL), Kommentierung zu § 246 dHGB, 5. Auflage, 2004.

**Thiele** in Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht.

**Welser/Czermak:** Zur Rechtsnatur des Factoring-Geschäftes, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft (RdW), 1985, Heft 5. S. 130-143.

**Winnefeld:** Bilanz-Handbuch, 4. Auflage, 2006.

**WP Handbuch,** Band I, 13. Auflage, 2006.

# Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänderberufe (AAB 2010)

## 2. Umfang und Ausführung des Auftrages

Festgestellt vom Arbeitskreis für Honorarfragen und Auftragsbedingungen bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und zur Anwendung empfohlen vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit Beschluss vom 8.3.2000, adaptiert vom Arbeitskreis für Honorarfragen und Auftragsbedingungen am 23.5.2002, am 21.10.2004, am 18.12.2006, am 31.8.2007, am 26.2.2008, am 30.6.2009 sowie am 22.3.2010.

### Präambel und Allgemeines

(1) Diese Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänderberufe gliedern sich in vier Teile: Der I. Teil betrifft Verträge, die als Werkverträge anzusehen sind, mit Ausnahme von Verträgen über die Führung der Bücher, die Vornahme der Personalsachbearbeitung und der Abgabenverrechnung; der II. Teil betrifft Werkverträge über die Führung der Bücher, die Vornahme der Personalsachbearbeitung und der Abgabenverrechnung; der III. Teil hat Verträge, die nicht Werkverträge darstellen und der IV. Teil hat Verbrauchergeschäfte zum Gegenstand.

(2) Für alle Teile der Auftragsbedingungen gilt, dass, falls einzelne Bestimmungen unwirksam sein sollten, dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch eine gültige, die dem angestrebten Ziel möglichst nahe kommt, zu ersetzen.

(3) Für alle Teile der Auftragsbedingungen gilt weiters, dass der zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhänderberufes Berechtigte verpflichtet ist, bei der Erfüllung der vereinbarten Leistung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Berufsausübung vorzugehen. Er ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrages hierfür geeigneter Mitarbeiter zu bedienen.

(4) Für alle Teile der Auftragsbedingungen gilt schließlich, dass ausländisches Recht vom Berufsberechtigten nur bei ausdrücklicher schriftlicher Vereinbarung zu berücksichtigen ist.

(5) Die in der Kanzlei des Berufsberechtigten erstellten Arbeiten können nach Wahl des Berufsberechtigten entweder mit oder ohne elektronische Datenverarbeitung erstellt werden. Für den Fall des Einsatzes von elektronischer Datenverarbeitung ist der Auftraggeber, nicht der Berufsberechtigte, verpflichtet, die nach den DSGVO notwendigen Registrierungen oder Verständigungen vorzunehmen.

(6) Der Auftraggeber verpflichtet sich, Mitarbeiter des Berufsberechtigten während und binnen eines Jahres nach Beendigung des Auftragsverhältnisses nicht in seinem Unternehmen oder in einem ihm nahestehenden Unternehmen zu beschäftigen, widrigenfalls er sich zur Bezahlung eines Jahresbezuges des übernommenen Mitarbeiters an den Berufsberechtigten verpflichtet.

## I. TEIL

### 1. Geltungsbereich

(1) Die Auftragsbedingungen des I. Teiles gelten für Verträge über (gesetzliche und freiwillige) Prüfungen mit und ohne Bestätigungsvermerk, Gutachten, gerichtliche Sachverständigentätigkeit, Erstellung von Jahres- und anderen Abschlüssen, Steuerberatungstätigkeit und über andere im Rahmen eines Werkvertrages zu erbringende Tätigkeiten mit Ausnahme der Führung der Bücher, der Vornahme der Personalsachbearbeitung und der Abgabenverrechnung.

(2) Die Auftragsbedingungen gelten, wenn ihre Anwendung ausdrücklich oder stillschweigend vereinbart ist. Darüber hinaus sind sie mangels anderer Vereinbarung Auslegungsbefehl.

(3) Punkt 8 gilt auch gegenüber Dritten, die vom Beauftragten zur Erfüllung des Auftrages im Einzelfall herangezogen werden.

(1) Auf die Absätze 3 und 4 der Präambel wird verwiesen.

(2) Ändert sich die Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Berufsberechtigte nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgen hinzuweisen. Dies gilt auch für abgeschlossene Teile eines Auftrages.

(3) Ein vom Berufsberechtigten bei einer Behörde (z.B. Finanzamt, Sozialversicherungsträger) elektronisch eingereichtes Anbringen ist als nicht von ihm beziehungsweise vom übermittelnden Bevollmächtigten unterschrieben anzusehen.

### 3. Aufklärungspflicht des Auftraggebers; Vollständigkeitsklärung

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Berufsberechtigten auch ohne dessen besondere Aufforderung alle für die Ausführung des Auftrages notwendigen Unterlagen rechtzeitig vorgelegt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrages von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Berufsberechtigten bekannt werden.

(2) Der Auftraggeber hat dem Berufsberechtigten die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen im Falle von Prüfungen, Gutachten und Sachverständigentätigkeit schriftlich zu bestätigen. Diese Vollständigkeitsklärung kann auf den berufsüblichen Formularen abgegeben werden.

(3) Wenn bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und anderen Abschlüssen vom Auftraggeber erhebliche Risiken nicht bekannt gegeben worden sind, bestehen für den Auftragnehmer insoweit keinerlei Ersatzpflichten.

### 4. Sicherung der Unabhängigkeit

(1) Der Auftraggeber ist verpflichtet, alle Vorkehrungen zu treffen, um zu verhindern, dass die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Berufsberechtigten gefährdet wird, und hat selbst jede Gefährdung dieser Unabhängigkeit zu unterlassen. Dies gilt insbesondere für Angebote auf Anstellung und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

(2) Der Auftraggeber stimmt zu, dass seine persönlichen Daten, nämlich sein Name sowie Art und Umfang inklusive Leistungszeitraum der zwischen Berufsberechtigten und Auftraggeber vereinbarten Leistungen (sowohl Prüfungs- als auch Nichtprüfungsleistungen) zum Zweck der Überprüfung des Vorliegens von Befangenheits- oder Ausschließungsgründen iSd §§ 271 ff UGB im Informationsverbund (Netzwerk), dem der Berufsberechtigte angehört, verarbeitet und zu diesem Zweck an die übrigen Mitglieder des Informationsverbundes (Netzwerkes) auch ins Ausland übermittelt werden (eine Liste aller Übermittlungsempfänger wird dem Auftraggeber auf dessen Wunsch vom beauftragten Berufsberechtigten zugesandt). Hierfür entbindet der Auftraggeber den Berufsberechtigten nach dem Datenschutzgesetz und gem § 91 Abs 4 Z 2 WTBG ausdrücklich von dessen Verschwiegenheitspflicht. Der Auftraggeber nimmt in diesem Zusammenhang des Weiteren zur Kenntnis, dass in Staaten, die nicht Mitglieder der EU sind, ein niedrigeres Datenschutzniveau als in der EU herrschen kann. Der Auftraggeber kann diese Zustimmung jederzeit schriftlich an den Berufsberechtigten widerrufen.

## 5. Berichterstattung und Kommunikation

- (1) Bei Prüfungen und Gutachten ist, soweit nichts anderes vereinbart wurde, ein schriftlicher Bericht zu erstatten.
- (2) Alle Auskünfte und Stellungnahmen vom Berufsberechtigten und seinen Mitarbeitern sind nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich erfolgen oder schriftlich bestätigt werden. Als schriftliche Stellungnahmen gelten nur solche, bei denen eine firmenmäßige Unterfertigung erfolgt. Als schriftliche Stellungnahmen gelten keinesfalls Auskünfte auf elektronischem Wege, insbesondere auch nicht per E-Mail.
- (3) Bei elektronischer Übermittlung von Informationen und Daten können Übertragungsfehler nicht ausgeschlossen werden. Der Berufsberechtigte und seine Mitarbeiter haften nicht für Schäden, die durch die elektronische Übermittlung verursacht werden. Die elektronische Übermittlung erfolgt ausschließlich auf Gefahr des Auftraggebers. Dem Auftraggeber ist es bewusst, dass bei Benutzung des Internet die Geheimhaltung nicht gesichert ist. Weiters sind Änderungen oder Ergänzungen zu Dokumenten, die übersandt werden, nur mit ausdrücklicher Zustimmung zulässig.
- (4) Der Empfang und die Weiterleitung von Informationen an den Berufsberechtigten und seine Mitarbeiter sind bei Verwendung von Telefon – insbesondere in Verbindung von automatischen Anrufbeantwortungssystemen, Fax, E-Mail und anderen elektronischen Kommunikationsmittel – nicht immer sichergestellt. Aufträge und wichtige Informationen gelten daher dem Berufsberechtigten nur dann als zugegangen, wenn sie auch schriftlich zugegangen sind, es sei denn, es wird im Einzelfall der Empfang ausdrücklich bestätigt. Automatische Übermittlungs- und Lesebestätigungen gelten nicht als solche ausdrücklichen Empfangsbestätigungen. Dies gilt insbesondere für die Übermittlung von Bescheiden und anderen Informationen über Fristen. Kritische und wichtige Mitteilungen müssen daher per Post oder Kurier an den Berufsberechtigten gesandt werden. Die Übergabe von Schriftstücken an Mitarbeiter außerhalb der Kanzlei gilt nicht als Übergabe.
- (5) Der Auftraggeber stimmt zu, dass er vom Berufsberechtigten wiederkehrend allgemeine steuerrechtliche und allgemeine wirtschaftsrechtliche Informationen elektronisch übermittelt bekommt. Es handelt sich dabei nicht um unerbetene Nachrichten gemäß § 107 TKG.

## 6. Schutz des geistigen Eigentums des Berufsberechtigten

- (1) Der Auftraggeber ist verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die im Rahmen des Auftrages vom Berufsberechtigten erstellten Berichte, Gutachten, Organisationspläne, Entwürfe, Zeichnungen, Berechnungen und dergleichen nur für Auftragszwecke (z.B. gemäß § 44 Abs 3 EStG 1988) verwendet werden. Im Übrigen bedarf die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Berufsberechtigten an einen Dritten zur Nutzung der schriftlichen Zustimmung des Berufsberechtigten.
- (2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Berufsberechtigten zu Werbezwecken ist unzulässig; ein Verstoß berechtigt den Berufsberechtigten zur fristlosen Kündigung aller noch nicht durchgeführten Aufträge des Auftraggebers.
- (3) Dem Berufsberechtigten verbleibt an seinen Leistungen das Urheberrecht. Die Einräumung von Werknutzungsbewilligungen bleibt der schriftlichen Zustimmung des Berufsberechtigten vorbehalten.

## 7. Mängelbeseitigung

- (1) Der Berufsberechtigte ist berechtigt und verpflichtet, nachträglich hervorkommende Unrichtigkeiten und Mängel in seiner beruflichen Äußerung zu beseitigen, und verpflichtet, den Auftraggeber hievon unverzüglich zu verständigen. Er ist berechtigt, auch über die ursprüngliche Äußerung informierte Dritte von der Änderung zu verständigen.
- (2) Der Auftraggeber hat Anspruch auf die kostenlose Beseitigung von Unrichtigkeiten, sofern diese durch den Auftragnehmer zu vertreten sind; dieser Anspruch erlischt sechs Monate nach erbrachter Leistung des Berufsberechtigten bzw. – falls eine schriftliche Äußerung nicht abgegeben wird – sechs Monate nach Beendigung der beanstandeten Tätigkeit des Berufsberechtigten.
- (3) Der Auftraggeber hat bei Fehlschlägen der Nachbesserung etwaiger Mängel Anspruch auf Minderung. Soweit darüber hinaus Schadenersatzansprüche bestehen, gilt Punkt 8.

## 8. Haftung

- (1) Der Berufsberechtigte haftet nur für vorsätzliche und grob fahrlässig verschuldete Verletzung der übernommenen Verpflichtungen.
- (2) Im Falle grober Fahrlässigkeit beträgt die Ersatzpflicht des Berufsberechtigten höchstens das zehnfache der Mindestversicherungssumme der Berufshaftpflichtversicherung gemäß § 11 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) in der jeweils geltenden Fassung.
- (3) Jeder Schadenersatzanspruch kann nur innerhalb von sechs Monaten nachdem der oder die Anspruchsberechtigten von dem Schaden Kenntnis erlangt haben, spätestens aber innerhalb von drei Jahren ab Eintritt des (Primär)Schadens nach dem anspruchsbegründenden Ereignis gerichtlich geltend gemacht werden, sofern nicht in gesetzlichen Vorschriften zwingend andere Verjährungsfristen festgesetzt sind.
- (4) Gilt für Tätigkeiten § 275 UGB kraft zwingenden Rechtes, so gelten die Haftungsnormen des § 275 UGB insoweit sie zwingenden Rechtes sind und zwar auch dann, wenn an der Durchführung des Auftrages mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtete Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.
- (5) In Fällen, in denen ein förmlicher Bestätigungsvermerk erteilt wird, beginnt die Verjährungsfrist spätestens mit Erteilung des Bestätigungsvermerkes zu laufen.
- (6) Wird die Tätigkeit unter Einschaltung eines Dritten, z.B. eines Daten verarbeitenden Unternehmens, durchgeführt und der Auftraggeber hievon benachrichtigt, so gelten nach Gesetz und den Bedingungen des Dritten entstehende Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche gegen den Dritten als an den Auftraggeber abgetreten. Der Berufsberechtigte haftet nur für Verschulden bei der Auswahl des Dritten.
- (7) Eine Haftung des Berufsberechtigten einem Dritten gegenüber wird bei Weitergabe beruflicher Äußerungen durch den Auftraggeber ohne Zustimmung oder Kenntnis des Berufsberechtigten nicht begründet.

- (8) Die vorstehenden Bestimmungen gelten nicht nur im Verhältnis zum Auftraggeber, sondern auch gegenüber Dritten, soweit ihnen der Berufsberechtigte ausnahmsweise doch für seine Tätigkeit hatten sollte. Die Haftungshöchstsumme gilt nur insgesamt einmal für alle Geschädigten, einschließlich der Ersatzansprüche des Auftraggebers selbst, auch wenn mehrere Personen (der Auftraggeber und ein Dritter oder auch mehrere Dritte) geschädigt worden sind; Geschädigte werden nach ihrem Zuvorkommen befriedigt.

## 9. Verschwiegenheitspflicht, Datenschutz

- (1) Der Berufsberechtigte ist gemäß § 91 WTBG verpflichtet, über alle Angelegenheiten, die ihm im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für den Auftraggeber bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet oder gesetzliche Äußerungspflichten entgegen stehen.
- (2) Der Berufsberechtigte darf Berichte, Gutachten und sonstige schriftliche Äußerungen über die Ergebnisse seiner Tätigkeit Dritten nur mit Einwilligung des Auftraggebers aushändigen, es sei denn, dass eine gesetzliche Verpflichtung hiezu besteht.
- (3) Der Berufsberechtigte ist befugt, ihm anvertraute personenbezogene Daten im Rahmen der Zweckbestimmung des Auftrages zu verarbeiten oder durch Dritte gemäß Punkt 8 Abs 6 verarbeiten zu lassen. Der Berufsberechtigte gewährleistet gemäß § 15 Datenschutzgesetz die Verpflichtung zur Wahrung des Datengeheimnisses. Dem Berufsberechtigten überlassenes Material (Datenträger, Daten, Kontrollzahlen, Analysen und Programme) sowie alle Ergebnisse aus der Durchführung der Arbeiten werden grundsätzlich dem Auftraggeber gemäß § 11 Datenschutzgesetz zurückgegeben, es sei denn, dass ein schriftlicher Auftrag seitens des Auftraggebers vorliegt, Material bzw. Ergebnis an Dritte weiterzugeben. Der Berufsberechtigte verpflichtet sich, Vorsorge zu treffen, dass der Auftraggeber seiner Auskunftspflicht laut § 26 Datenschutzgesetz nachkommen kann. Die dazu notwendigen Aufträge des Auftraggebers sind schriftlich an den Berufsberechtigten weiterzugeben. Sofern für solche Auskunftsarbeiten kein Honorar vereinbart wurde, ist nach tatsächlichem Aufwand an den Auftraggeber zu verrechnen. Der Verpflichtung zur Information der Betroffenen bzw. Registrierung im Datenverarbeitungsregister hat der Auftraggeber nachzukommen, sofern nichts Anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart wurde.

## 10. Kündigung

- (1) Soweit nicht etwas Anderes schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist, können die Vertragspartner den Vertrag jederzeit mit sofortiger Wirkung kündigen. Der Honoraranspruch bestimmt sich nach Punkt 12.
- (2) Ein – im Zweifel stets anzunehmender – Dauerauftrag (auch mit Pauschalvergütung) kann allerdings, soweit nichts Anderes schriftlich vereinbart ist, ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes (vergleiche § 88 Abs 4 WTBG) nur unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten zum Ende eines Kalendermonats gekündigt werden.
- (3) Bei einem gekündigten Dauerauftragsverhältnis zählen - außer in Fällen des Abs 5 - nur jene einzelnen Werke zum verbleibenden Auftragsstand, deren vollständige oder überwiegende Ausführung innerhalb der Kündigungsfrist möglich ist, wobei Jahresabschlüsse und Jahressteuererklärungen innerhalb von 2 Monaten nach Bilanzstichtag als überwiegend ausführbar anzusehen sind. Diesfalls sind sie auch tatsächlich innerhalb berufsüblicher Frist fertig zu stellen, sofern sämtliche erforderlichen Unterlagen unverzüglich zur Verfügung gestellt werden und soweit nicht ein wichtiger Grund iSd § 88 Abs 4 WTBG vorliegt.
- (4) Im Falle der Kündigung gemäß Abs 2 ist dem Auftraggeber innerhalb Monatsfrist schriftlich bekannt zu geben, welche Werke im Zeitpunkt der Kündigung des Auftragsverhältnisses noch zum fertig zu stellenden Auftragsstand zählen.
- (5) Unterbleibt die Bekanntgabe von noch auszuführenden Werken innerhalb dieser Frist, so gilt der Dauerauftrag mit Fertigstellung der zum Zeitpunkt des Einlangens der Kündigungserklärung begonnenen Werke als beendet.
- (6) Wären bei einem Dauerauftragsverhältnis im Sinne der Abs 2 und 3 - gleichgültig aus welchem Grunde - mehr als 2 gleichartige, üblicherweise nur einmal jährlich zu erstellende Werke (z.B. Jahresabschlüsse, Steuererklärungen etc.) fertig zu stellen, so zählen die darüber hinaus gehenden Werke nur bei ausdrücklichem Einverständnis des Auftraggebers zum verbleibenden Auftragsstand. Auf diesen Umstand ist der Auftraggeber in der Mitteilung gemäß Abs 4 gegebenenfalls ausdrücklich hinzuweisen.

## 11. Annahmeverzug und unterlassene Mitwirkung des Auftraggebers

Kommt der Auftraggeber mit der Annahme der vom Berufsberechtigten angebotenen Leistung in Verzug oder unterlässt der Auftraggeber eine ihm nach Punkt 3 oder sonst wie obliegende Mitwirkung, so ist der Berufsberechtigte zur fristlosen Kündigung des Vertrages berechtigt. Seine Honoraransprüche bestimmen sich nach Punkt 12. Annahmeverzug sowie unterlassene Mitwirkung seitens des Auftraggebers begründen auch dann den Anspruch des Berufsberechtigten auf Ersatz der ihm hierdurch entstandenen Mehraufwendungen sowie des verursachten Schadens, wenn der Berufsberechtigte von seinem Kündigungsrecht keinen Gebrauch macht.

## 12. Honoraranspruch

- (1) Unterbleibt die Ausführung des Auftrages (z.B. wegen Kündigung), so gebührt dem Berufsberechtigten gleichwohl das vereinbarte Entgelt, wenn er zur Leistung bereit war und durch Umstände, deren Ursache auf Seiten des Bestellers liegen, daran verhindert worden ist (§ 1168 ABGB); der Berufsberechtigte braucht sich in diesem Fall nicht anrechnen zu lassen, was er durch anderweitige Verwendung seiner und seiner Mitarbeiter Arbeitskraft erwirbt oder zu erwerben unterlässt.
- (2) Unterbleibt eine zur Ausführung des Werkes erforderliche Mitwirkung des Auftraggebers, so ist der Berufsberechtigte auch berechtigt, ihm zur Nachholung eine angemessene Frist zu setzen mit der Erklärung, dass nach fruchtlosem Verstreichen der Frist der Vertrag als aufgehoben gelte, im Übrigen gelten die Folgen des Abs 1.
- (3) Kündigt der Berufsberechtigte ohne wichtigen Grund zur Unzeit, so hat er dem Auftraggeber den daraus entstandenen Schaden nach Maßgabe des Punktes 8 zu ersetzen.
- (4) Ist der Auftraggeber – auf die Rechtslage hingewiesen – damit einverstanden, dass sein bisheriger Vertreter den Auftrag ordnungsgemäß zu Ende führt, so ist der Auftrag auch auszuführen.

## 13. Honorar

- (1) Sofern nicht ausdrücklich Unentgeltlichkeit, aber auch nichts Anderes vereinbart ist, wird gemäß § 1004 und § 1152 ABGB eine angemessenen Entlohnung geschuldet. Sofern nicht nachweislich eine andere Vereinbarung getroffen wurde sind Zahlungen des Auftraggebers immer auf die älteste Schuld anzurechnen. Der Honoraranspruch des Berufsberechtigten ergibt sich aus der zwischen ihm und seinem Auftraggeber getroffenen Vereinbarung.
- (2) Das gute Einvernehmen zwischen den zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes Berechtigten und ihren Auftraggebern wird vor allem durch möglichst klare Entgeltvereinbarungen bewirkt.
- (3) Die kleinste verrechenbare Leistungseinheit beträgt eine viertel Stunde.
- (4) Auch die Wegzeit wird üblicherweise im notwendigen Umfang verrechnet.
- (5) Das Aktenstudium in der eigenen Kanzlei, das nach Art und Umfang zur Vorbereitung des Berufsberechtigten notwendig ist, kann gesondert verrechnet werden.
- (6) Erweist sich durch nachträglich hervorgekommene besondere Umstände oder besondere Inanspruchnahme durch den Auftraggeber ein bereits vereinbartes Entgelt als unzureichend, so sind Nachverhandlungen mit dem Ziel, ein angemessenes Entgelt nachträglich zu vereinbaren, üblich. Dies ist auch bei unzureichenden Pauschalhonoraren üblich.
- (7) Die Berufsberechtigten verrechnen die Nebenkosten und die Umsatzsteuer zusätzlich.
- (8) Zu den Nebenkosten zählen auch belegte oder pauschalierte Barauslagen, Reisespesen (bei Bahnfahrten 1. Klasse, gegebenenfalls Schlafwagen), Diäten, Kilometergeld, Fotokopierkosten und ähnliche Nebenkosten.
- (9) Bei besonderen Haftpflichtversicherungserfordernissen zählen die betreffenden Versicherungsprämien zu den Nebenkosten.
- (10) Weiters sind als Nebenkosten auch Personal- und Sachaufwendungen für die Erstellung von Berichten, Gutachten uä. anzusehen.
- (11) Für die Ausführung eines Auftrages, dessen gemeinschaftliche Erledigung mehreren Berufsberechtigten übertragen worden ist, wird von jedem das seiner Tätigkeit entsprechende Entgelt verrechnet.
- (12) Entgelte und Entgeltvorschüsse sind mangels anderer Vereinbarungen sofort nach deren schriftlicher Geltendmachung fällig. Für Entgeltzahlungen, die später als 14 Tage nach Fälligkeit geleistet werden, können Verzugszinsen verrechnet werden. Bei beiderseitigen Unternehmensgeschäften gelten Verzugszinsen in der Höhe von 8 % über dem Basiszinssatz als vereinbart (siehe § 352 UGB).
- (13) Die Verjährung richtet sich nach § 1486 ABGB und beginnt mit Ende der Leistung bzw. mit späterer, in angemessener Frist erfolgter Rechnungslegung zu laufen.
- (14) Gegen Rechnungen kann innerhalb von 4 Wochen ab Rechnungsdatum schriftlich beim Berufsberechtigten Einspruch erhoben werden. Andernfalls gilt die Rechnung als anerkannt. Die Aufnahme einer Rechnung in die Bücher gilt jedenfalls als Anerkenntnis.
- (15) Auf die Anwendung des § 934 ABGB im Sinne des § 351 UGB, das ist die Anfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte für Geschäfte unter Unternehmern, wird verzichtet.

## 14. Sonstiges

- (1) Der Berufsberechtigte hat neben der angemessenen Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Ersatz seiner Auslagen. Er kann entsprechende Vorschüsse verlangen und seine (fortgesetzte)-Tätigkeit von der Zahlung dieser Vorschüsse abhängig machen. Er kann auch die Auslieferung des Leistungsergebnisses von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Auf das gesetzliche Zurückbehaltungsrecht (§ 471 ABGB, § 369 UGB) wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Wird das Zurückbehaltungsrecht zu Unrecht ausgeübt, haftet der Berufsberechtigte nur bei krass grober Fahrlässigkeit bis zur Höhe seiner noch offenen Forderung. Bei Dauerverträgen darf die Erbringung weiterer Leistungen bis zur Bezahlung früherer Leistungen verweigert werden. Bei Erbringung von Teilleistungen und offener Teilhonorierung gilt dies sinngemäß.

(2) Nach Übergabe sämtlicher, vom Wirtschaftstreuhänder erstellten aufbewahrungspflichtigen Daten an den Auftraggeber bzw. an den nachfolgenden Wirtschaftstreuhänder ist der Berufsberechtigte berechtigt, die Daten zu löschen.

(3) Eine Beanstandung der Arbeiten des Berufsberechtigten berechtigt, außer bei offenkundigen wesentlichen Mängeln, nicht zur Zurückhaltung der ihm nach Abs 1 zustehenden Vergütungen.

(4) Eine Aufrechnung gegen Forderungen des Berufsberechtigten auf Vergütungen nach Abs 1 ist nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

(5) Der Berufsberechtigte hat auf Verlangen und Kosten des Auftraggebers alle Unterlagen herauszugeben, die er aus Anlass seiner Tätigkeit von diesem erhalten hat. Dies gilt jedoch nicht für den Schriftwechsel zwischen dem Berufsberechtigten und seinem Auftraggeber und für die Schriftstücke, die dieser in Urschrift besitzt und für Schriftstücke, die einer Aufbewahrungspflicht nach der Geldwäscherichtlinie unterliegen. Der Berufsberechtigte kann von Unterlagen, die er an den Auftraggeber zurückgibt, Abschriften oder Fotokopien anfertigen. Der Auftraggeber hat hierfür die Kosten insoweit zu tragen als diese Abschriften oder Fotokopien zum nachträglichen Nachweis der ordnungsgemäßen Erfüllung der Berufspflichten des Berufsberechtigten erforderlich sein könnten.

(6) Der Auftragnehmer ist berechtigt, im Falle der Auftragsbeendigung für weiterführende Fragen nach Auftragsbeendigung und die Gewährung des Zugangs zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen ein angemessenes Entgelt zu verrechnen.

(7) Der Auftraggeber hat die dem Berufsberechtigten übergebenen Unterlagen nach Abschluss der Arbeiten binnen 3 Monaten abzuholen. Bei Nichtabholung übergebener Unterlagen kann der Berufsberechtigte nach zweimaliger nachweislicher Aufforderung an den Auftraggeber, übergebene Unterlagen abzuholen, diese auf dessen Kosten zurückstellen und/oder Depotgebühren in Rechnung stellen.

(8) Der Berufsberechtigte ist berechtigt, fällige Honorarforderungen mit etwaigen Depotguthaben, Verrechnungsgeldern, Treuhandgeldern oder anderen in seiner Gewahrsame befindlichen liquiden Mitteln auch bei ausdrücklicher Inverwahrnehmung zu kompensieren, sofern der Auftraggeber mit einem Gegenanspruch des Berufsberechtigten rechnen musste.

(9) Zur Sicherung einer bestehenden oder künftigen Honorarforderung ist der Berufsberechtigte berechtigt, ein finanzamtliches Guthaben oder ein anderes Abgaben- oder Beitragsguthaben des Auftraggebers auf ein Anderkonto zu transferieren. Diesfalls ist der Auftraggeber vom erfolgten Transfer zu verständigen. Danach kann der sichergestellte Betrag entweder im Einvernehmen mit dem Auftraggeber oder bei Vollstreckbarkeit der Honorarforderung eingezogen werden.

#### 15. Anzuwendendes Recht, Erfüllungsort, Gerichtsstand

(1) Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur österreichisches Recht.

(2) Erfüllungsort ist der Ort der beruflichen Niederlassung des Berufsberechtigten.

(3) Für Streitigkeiten ist das Gericht des Erfüllungsortes zuständig.

#### 16. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungen

(1) Bei Abschlussprüfungen, die mit dem Ziel der Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerkes durchgeführt werden (wie z.B. §§ 268ff UGB) erstreckt sich der Auftrag, soweit nicht anderweitige schriftliche Vereinbarungen getroffen worden sind, nicht auf die Prüfung der Frage, ob die Vorschriften des Steuerrechts oder Sondervorschriften, wie z.B. die Vorschriften des Preis-, Wettbewerbsbeschränkungs- und Devisenrechts, eingehalten sind. Die Abschlussprüfung erstreckt sich auch nicht auf die Prüfung der Führung der Geschäfte hinsichtlich Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit. Im Rahmen der Abschlussprüfung besteht auch keine Verpflichtung zur Aufdeckung von Buchfälschungen und sonstigen Unregelmäßigkeiten.

(2) Bei Abschlussprüfungen ist der Jahresabschluss, wenn ihm der uneingeschränkte oder eingeschränkte Bestätigungsvermerk beigesetzt werden kann, mit jenem Bestätigungsvermerk zu versehen, der der betreffenden Unternehmensform entspricht.

(3) Wird ein Jahresabschluss mit dem Bestätigungsvermerk des Prüfers veröffentlicht, so darf dies nur in der vom Prüfer bestätigten oder in einer von ihm ausdrücklich zugelassenen anderen Form erfolgen.

(4) Widerruft der Prüfer den Bestätigungsvermerk, so darf dieser nicht weiterverwendet werden. Wurde der Jahresabschluss mit dem Bestätigungsvermerk veröffentlicht, so ist auch der Widerruf zu veröffentlichen.

(5) Für sonstige gesetzliche und freiwillige Abschlussprüfungen sowie für andere Prüfungen gelten die obigen Grundsätze sinngemäß.

#### 17. Ergänzende Bestimmungen für die Erstellung von Jahres- und anderen Abschlüssen, für Beratungstätigkeit und andere im Rahmen eines Werkvertrages zu erbringende Tätigkeiten

(1) Der Berufsberechtigte ist berechtigt, bei obgenannten Tätigkeiten die Angaben des Auftraggebers, insbesondere Zahlenangaben, als richtig anzunehmen. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen. Der Auftraggeber hat dem Berufsberechtigten alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Berufsberechtigten eine angemessene Bearbeitungszeit, mindestens jedoch eine Woche, zur Verfügung steht.

(2) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die Beratungstätigkeit folgende Tätigkeiten:

- a) Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie Umsatzsteuer und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden oder vom Auftragnehmer erstellten Jahresabschlüsse und sonstiger, für die Besteuerung erforderlichen Aufstellungen und Nachweise.
- b) Prüfung der Bescheide zu den unter a) genannten Erklärungen.
- c) Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden.
- d) Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.
- e) Mitwirkung im Rechtsmittelverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern. Erhält der Berufsberechtigte für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(3) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Einheitsbewertung sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer und sonstiger Steuern und Abgaben erfolgt nur auf Grund eines besonderen Auftrages. Dies gilt auch für

- a) die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, Kapitalverkehrssteuer, Grunderwerbsteuer,
- b) die Verteidigung und die Beiziehung zu dieser im Finanzstrafverfahren,
- c) die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Gründung, Umwandlung, Verschmelzung, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerungen, Liquidation, betriebswirtschaftliche Beratung und andere Tätigkeiten gemäß §§ 3 bis 5 WTBG,
- d) die Verfassung der Eingaben zum Firmenbuch im Zusammenhang mit Jahresabschlüssen einschließlich der erforderlichen Evidenzführungen.

(4) Soweit die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung zum übernommenen Auftrag zählt, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Prüfung, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Begünstigungen wahrgenommen worden sind, es sei denn, hierüber besteht eine nachweisliche Beauftragung.

(5) Vorstehende Absätze gelten nicht bei Sachverständigentätigkeit.

## II. TEIL

### 18. Geltungsbereich

Die Auftragsbedingungen des II. Teiles gelten für Werkverträge über die Führung der Bücher, die Vornahme der Personalsachbearbeitung und die Abgabenverrechnung.

#### 19. Umfang und Ausführung des Auftrages

- (1) Auf die Absätze 3 und 4 der Präambel wird verwiesen.
- (2) Der Berufsberechtigte ist berechtigt, die ihm erteilten Auskünfte und übergebenen Unterlagen des Auftraggebers, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig anzusehen und der Buchführung zu Grunde zu legen. Der Berufsberechtigte ist ohne gesonderten schriftlichen Auftrag nicht verpflichtet, Unrichtigkeiten fest zu stellen. Stellt er allerdings Unrichtigkeiten fest, so hat er dies dem Auftraggeber bekannt zu geben.
- (3) Falls für die im Punkt 18 genannten Tätigkeiten ein Pauschalhonorar vereinbart ist, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarung die Vertretungstätigkeit im Zusammenhang mit abgaben- und beitragsrechtlichen Prüfungen aller Art einschließlich der Abschluss von Vergleichs- über Abgabebemessungs- oder Beitragsgrundlagen, Berichterstattung, Rechtsmittelerhebung uä gesondert zu honorieren.
- (4) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen im Zusammenhang mit den im Punkt 18 genannten Tätigkeiten, insbesondere Feststellungen über das prinzipielle Vorliegen einer Pflichtversicherung, erfolgt nur aufgrund eines besonderen Auftrages und ist nach dem I. oder III. Teil der vorliegenden Auftragsbedingungen zu beurteilen.
- (5) Ein vom Berufsberechtigten bei einer Behörde (z.B. Finanzamt, Sozialversicherungsträger) elektronisch eingereichtes Anbringen ist als nicht von ihm beziehungsweise vom übermittelnden Bevollmächtigten unterschrieben anzusehen.

#### 20. Mitwirkungspflicht des Auftraggebers

Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Berufsberechtigten auch ohne dessen besondere Aufforderung alle für die Führung der Bücher, die Vornahme der Personalsachbearbeitung und die Abgabeverrechnung notwendigen Auskünfte und Unterlagen zum vereinbarten Termin zur Verfügung stehen.

#### 21. Kündigung

- (1) Soweit nicht etwas Anderes schriftlich vereinbart ist, kann der Vertrag ohne Angabe von Gründen von jedem der Vertragspartner unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalendermonats gekündigt werden.
- (2) Kommt der Auftraggeber seiner Verpflichtung gemäß Punkt 20 wiederholt nicht nach, berechtigt dies den Berufsberechtigten zu sofortiger fristloser Kündigung des Vertrages.
- (3) Kommt der Berufsberechtigte mit der Leistungserstellung aus Gründen in Verzug, die er allein zu vertreten hat, so berechtigt dies den Auftraggeber zu sofortiger fristloser Kündigung des Vertrages.
- (4) Im Falle der Kündigung des Auftragsverhältnisses zählen nur jene Werke zum Auftragsstand, an denen der Auftragnehmer bereits arbeitet oder die überwiegend in der Kündigungsfrist fertig gestellt werden können und die er binnen eines Monats nach der Kündigung bekannt gibt.

#### 22. Honorar und Honoraranspruch

- (1) Sofern nichts Anderes schriftlich vereinbart ist, gilt das Honorar als jeweils für ein Auftragsjahr vereinbart.
- (2) Bei Vertragsauflösung gemäß Punkt 21 Abs 2 behält der Berufsberechtigte den vollen Honoraranspruch für drei Monate. Dies gilt auch bei Nichteinhaltung der Kündigungsfrist durch den Auftraggeber.
- (3) Bei Vertragsauflösung gemäß Punkt 21 Abs 3 hat der Berufsberechtigte nur Anspruch auf Honorar für seine bisherigen Leistungen, sofern sie für den Auftraggeber verwertbar sind.
- (4) Ist kein Pauschalhonorar vereinbart, richtet sich die Höhe des Honorars gemäß Abs 2 nach dem Monatsdurchschnitt des laufenden Auftragsjahres bis zur Vertragsauflösung.
- (5) Sofern nicht ausdrücklich Unentgeltlichkeit, aber auch nichts Anderes vereinbart ist, wird gemäß § 1004 und § 1152 ABGB eine angemessenen Entlohnung geschuldet. Sofern nicht nachweislich eine andere Vereinbarung getroffen wurde sind Zahlungen des Auftraggebers immer auf die älteste Schuld anzurechnen. Der Honoraranspruch des Berufsberechtigten ergibt sich aus der zwischen ihm und seinem Auftraggeber getroffenen Vereinbarung. Im Übrigen gelten die unter Punkt 13. (Honorar) normierten Grundsätze.

- (6) Auf die Anwendung des § 934 ABGB im Sinne des § 351 UGB, das ist die Anfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte für Geschäfte unter Unternehmern, wird verzichtet.

#### 23. Sonstiges

Im Übrigen gelten die Bestimmungen des I. Teiles der Auftragsbedingungen sinngemäß.

### III. TEIL

#### 24. Geltungsbereich

- (1) Die Auftragsbedingungen des III. Teiles gelten für alle in den vorhergehenden Teilen nicht erwähnten Verträge, die nicht als Werkverträge anzusehen sind und nicht mit in den vorhergehenden Teilen erwähnten Verträgen in Zusammenhang stehen.
- (2) Insbesondere gilt der III. Teil der Auftragsbedingungen für Verträge über einmalige Teilnahme an Verhandlungen, für Tätigkeiten als Organ im Insolvenzverfahren, für Verträge über einmaliges Einschreiten und über Bearbeitung der in Punkt 17 Abs 3 erwähnten Einzelfragen ohne Vorliegen eines Dauervertrages.

#### 25. Umfang und Ausführung des Auftrages

- (1) Auf die Absätze 3 und 4 der Präambel wird verwiesen.
- (2) Der Berufsberechtigte ist berechtigt und verpflichtet, die ihm erteilten Auskünfte und übergebenen Unterlagen des Auftraggebers, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig anzusehen. Er hat im Finanzstrafverfahren die Rechte des Auftraggebers zu wahren.
- (3) Der Berufsberechtigte ist ohne gesonderten schriftlichen Auftrag nicht verpflichtet, Unrichtigkeiten fest zu stellen. Stellt er allerdings Unrichtigkeiten fest, so hat er dies dem Auftraggeber bekannt zu geben.

#### 26. Mitwirkungspflicht des Auftraggebers

Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Berufsberechtigten auch ohne dessen besondere Aufforderung alle notwendigen Auskünfte und Unterlagen rechtzeitig zur Verfügung stehen.

#### 27. Kündigung

Soweit nicht etwas Anderes schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist, können die Vertragspartner den Vertrag jederzeit mit sofortiger Wirkung kündigen (§ 1020 ABGB).

#### 28. Honorar und Honoraranspruch

- (1) Sofern nicht ausdrücklich Unentgeltlichkeit, aber auch nichts Anderes vereinbart ist, wird gemäß § 1004 und § 1152 ABGB eine angemessenen Entlohnung geschuldet. Sofern nicht nachweislich eine andere Vereinbarung getroffen wurde sind Zahlungen des Auftraggebers immer auf die älteste Schuld anzurechnen. Der Honoraranspruch des Berufsberechtigten ergibt sich aus der zwischen ihm und seinem Auftraggeber getroffenen Vereinbarung. Im Übrigen gelten die unter Punkt 13. (Honorar) normierten Grundsätze.
- (2) Im Falle der Kündigung ist der Honoraranspruch nach den bereits erbrachten Leistungen, sofern sie für den Auftraggeber verwertbar sind, zu aliquotieren.
- (3) Auf die Anwendung des § 934 ABGB im Sinne des § 351 UGB, das ist die Anfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte für Geschäfte unter Unternehmern, wird verzichtet.

#### 29. Sonstiges

Die Verweisungen des Punktes 23 auf Bestimmungen des I. Teiles der Auftragsbedingungen gelten sinngemäß.

## IV. TEIL

### 30. Geltungsbereich

Die Auftragsbedingungen des IV. Teiles gelten ausschließlich für Verbrauchergeschäfte gemäß Konsumentenschutzgesetz (Bundesgesetz vom 8.3.1979/BGBl Nr.140 in der derzeit gültigen Fassung).

#### 31. Ergänzende Bestimmungen für Verbrauchergeschäfte

(1) Für Verträge zwischen Berufsberechtigten und Verbrauchern gelten die zwingenden Bestimmungen des Konsumentenschutz-gesetzes.

(2) Der Berufsberechtigte haftet nur für vorsätzliche und grob fahrlässig verschuldete Verletzung der übernommenen Verpflichtungen.

(3) Anstelle der im Punkt 8 Abs 2 AAB normierten Begrenzung ist auch im Falle grober Fahrlässigkeit die Ersatzpflicht des Berufsberechtigten nicht begrenzt.

(4) Punkt 8 Abs 3 AAB (Geltendmachung der Schadenersatzansprüche innerhalb einer bestimmten Frist) gilt nicht.

(5) Rücktrittsrecht gemäß § 3 KSchG:

Hat der Verbraucher seine Vertragserklärung nicht in den vom Berufsberechtigten dauernd benützten Kanzleiräumen abgegeben, so kann er von seinem Vertragsantrag oder vom Vertrag zurücktreten. Dieser Rücktritt kann bis zum Zustandekommen des Vertrages oder danach binnen einer Woche erklärt werden; die Frist beginnt mit der Ausfolgung einer Urkunde, die zumindest den Namen und die Anschrift des Berufsberechtigten sowie eine Belehrung über das Rücktrittsrecht enthält, an den Verbraucher, frühestens jedoch mit dem Zustandekommen des Vertrages zu laufen. Das Rücktrittsrecht steht dem Verbraucher nicht zu,

1. wenn er selbst die geschäftliche Verbindung mit dem Berufsberechtigten oder dessen Beauftragten zwecks Schließung dieses Vertrages angebahnt hat,

2. wenn dem Zustandekommen des Vertrages keine Besprechungen zwischen den Beteiligten oder ihren Beauftragten vorangegangen sind oder

3. bei Verträgen, bei denen die beiderseitigen Leistungen sofort zu erbringen sind, wenn sie üblicherweise von Berufsberechtigten außerhalb ihrer Kanzleiräume geschlossen werden und das vereinbarte Entgelt € 15 nicht übersteigt.

Der Rücktritt bedarf zu seiner Rechtswirksamkeit der Schriftform. Es genügt, wenn der Verbraucher ein Schriftstück, das seine Vertragserklärung oder die des Berufsberechtigten enthält, dem Berufsberechtigten mit einem Vermerk zurückstellt, der erkennen lässt, dass der Verbraucher das Zustandekommen oder die Aufrechterhaltung des Vertrages ablehnt. Es genügt, wenn die Erklärung innerhalb einer Woche abgesendet wird.

Tritt der Verbraucher gemäß § 3 KSchG vom Vertrag zurück, so hat Zug um Zug

1. der Berufsberechtigte alle empfangenen Leistungen samt gesetzlichen Zinsen vom Empfangstag an zurückzuerstatten und den vom Verbraucher auf die Sache gemachten notwendigen und nützlichen Aufwand zu ersetzen,

2. der Verbraucher dem Berufsberechtigten den Wert der Leistungen zu vergüten, soweit sie ihm zum klaren und überwiegenden Vorteil gereichen.

Gemäß § 4 Abs 3 KSchG bleiben Schadenersatzansprüche unberührt.

(6) Kostenvorschläge gemäß § 5 KSchG

Für die Erstellung eines Kostenvorschlages im Sinn des § 1170a ABGB durch den Berufsberechtigten hat der Verbraucher ein Entgelt nur dann zu zahlen, wenn er vorher auf diese Zahlungspflicht hingewiesen worden ist.

Wird dem Vertrag ein Kostenvorschlag des Berufsberechtigten zugrunde gelegt, so gilt dessen Richtigkeit als gewährleistet, wenn nicht das Gegenteil ausdrücklich erklärt ist.

(7) Mängelbeseitigung: Punkt 7 wird ergänzt

Ist der Berufsberechtigte nach § 932 ABGB verpflichtet, seine Leistungen zu verbessern oder Fehlendes nachzutragen, so hat er diese Pflicht zu erfüllen, an dem Ort, an dem die Sache übergeben worden ist. Ist es für den Verbraucher tunlich, die Werke und Unterlagen vom Berufsberechtigten gesendet zu erhalten, so kann dieser diese Übersendung auf seine Gefahr und Kosten vornehmen.

(8) Gerichtsstand: Anstelle Punkt 15 Abs 3:

Hat der Verbraucher im Inland seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder ist er im Inland beschäftigt, so kann für eine Klage gegen ihn nach den §§ 88, 89, 93 Abs 2 und 104 Abs 1 JN nur die Zuständigkeit eines Gerichtes begründet werden, in dessen Sprengel der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt oder der Ort der Beschäftigung liegt.

(9) Verträge über wiederkehrende Leistungen

(a) Verträge, durch die sich der Berufsberechtigte zu Werkleistungen und der Verbraucher zu wiederholten Geldzahlungen verpflichten und die für eine unbestimmte oder eine ein Jahr übersteigende Zeit geschlossen worden sind, kann der Verbraucher unter Einhaltung einer zweimonatigen Frist zum Ablauf des ersten Jahres, nachher zum Ablauf jeweils eines halben Jahres kündigen.

(b) Ist die Gesamtheit der Leistungen eine nach ihrer Art unteilbare Leistung, deren Umfang und Preis schon bei der Vertragsschließung bestimmt sind, so kann der erste Kündigungstermin bis zum Ablauf des zweiten Jahres hinausgeschoben werden. In solchen Verträgen kann die Kündigungsfrist auf höchstens sechs Monate verlängert werden.

(c) Erfordert die Erfüllung eines bestimmten, in lit.a) genannten Vertrages erhebliche Aufwendungen des Berufsberechtigten und hat er dies dem Verbraucher spätestens bei der Vertragsschließung bekannt gegeben, so können den Umständen angemessene, von den in lit.a) und b) genannten abweichende Kündigungstermine und Kündigungsfristen vereinbart werden.

(d) Eine Kündigung des Verbrauchers, die nicht fristgerecht ausgesprochen worden ist, wird zum nächsten nach Ablauf der Kündigungsfrist liegenden Kündigungstermin wirksam.