

REVISION & KONTROLLE

Harald Amberger, Ph.D./Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M./Franz Ehrnhöfer, MSc (WU), BA

Key Audit Matters im Bereich Steuern: eine Bestandsaufnahme für Österreich

» RWZ 2023/31

Der internationale Trend hin zu erhöhter Transparenz betrifft auch den Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers. Seit 2016 ist darin auf besonders wichtige Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters, KAMs) einzugehen. Da Steuern für Unternehmen von materieller Bedeutung sind (Ertragsteuern kürzen den Gewinn idR um 20–25 %), nehmen Abschlussprüfer im Bestätigungsbericht vermehrt zu steuerlichen Themen Stellung. Der vorliegende Beitrag untersucht die Bestätigungsberichte der am ATX Prime gelisteten Unternehmen und findet eine im internationalen Vergleich geringe und im Zeitablauf sinkende Bedeutung steuerlicher KAMs. Zudem scheint ein an den Abschlussprüfer geleistetes Honorar für steuerliche Beratungsleistungen die Wahrscheinlichkeit eines steuerlichen KAMs zu reduzieren.

1. Einleitung

International Standard on Auditing (ISA) 701 erfordert vom Abschlussprüfer die Angabe von besonders wichtigen Prüfungssachverhalten (*Key Audit Matters*, KAMs) im Bestätigungsbericht. Mit der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO)¹ wurde dieses Erfordernis in der Europäischen Union für Unternehmen von öffentlichem Interesse (*Public Interest Entities*, PIEs) ausdrücklich rechtlich verankert.² Die KAMs sind vom Abschlussprüfer in eigener Verantwortung risikoorientiert festzulegen. Sie betreffen häufig Umsatzerlöse oder Goodwill, aber auch – und hierauf liegt der Schwerpunkt des vorliegenden Beitrags – den Bereich Steuern. Insb betroffen sind Steuern vom Einkommen und Ertrag oder aktive latente Steuern.³

Ziel dieses Beitrags ist die Analyse der Entwicklung der steuerlichen KAMs in Österreich sowie deren mögliche Einflussfaktoren.⁴ Dazu werden KAMs betreffend Steuern in den Konzernabschlüssen der 20 Unternehmen im ATX Prime für die Jahre 2016–2021 qualitativ und quantitativ untersucht. Die Analyse kommt zum Ergebnis, dass die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens eines steuerlichen KAMs insb auf Eigenschaften der untersuchten Unternehmen zurückzuführen ist. Zudem bestehen zeitliche Trends, die zu einer Häufung steuerlicher KAMs am Beginn der verpflichtenden Berichterstattung zu KAMs führen. Hinsichtlich der Eigenschaften der Abschlussprüfer zeigt sich ein negativer Zusammenhang zwischen der Wahrscheinlichkeit eines steuerlichen KAMs und (der Höhe) eines an den Abschlussprüfer geleisteten Honorars für die steuerliche Beratung.

2. KAMs im Bestätigungsbericht

Als Folge der Finanzkrise der Jahre 2008/09 wurde vermehrt Kritik an der Qualität bzw Transparenz der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse laut. Demnach sei für die Adressaten des Jahresabschlusses oft schwer nachzuvollziehen, wie der Abschlussprüfer zu seiner Beurteilung kam. Dies kann zu einer Differenz zwischen der Erwartungshaltung von Jahresabschlussinteressenten und dem gesetzlich vorgesehenen Ausmaß der Jahresabschlussprüfung führen; das Testat des Abschlussprüfers lieferte demnach keine geeigneten Indizien für die künftige wirtschaftliche Situation des geprüften Unternehmens (sog „Erwartungslücke“).⁵ Zudem kam vermehrt Kritik am sog Pass/Fail-Modell des Bestätigungsberichts auf, da dieser

1 Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (EU-APrVO).

2 Die Regelung gilt gem ISA 701.6 verpflichtend für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15. 12. 2016 enden. Art 10 EU-APrVO iVm den Übergangsbestimmungen gilt im Wesentlichen ab dem Wirtschaftsjahr 2017. Siehe dazu *Prachner*, *Besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach ISA 701 und EU-VO 537/2014*, RWZ 2017, 89.

3 Vgl *Steckel in Torggler* (Hrsg), UGB³ (2019) § 274 Rz 36.

4 *Quick* analysiert KAMs in den Bestätigungsberichten deutscher HDAX-Unternehmen für das Geschäftsjahr 2017. Im Rahmen einer deskriptiven Analyse werden die KAMs ua auf deren Häufigkeit, Intensität und Inhalt untersucht. Eine multivariate Analyse beleuchtet den Einfluss der Prüfungsgesellschaft. Der vorliegende Beitrag unterscheidet sich von *Quick* durch die Auswahl der Stichprobe, den signifikant längeren Beobachtungszeitraum sowie den spezifischen Fokus auf steuerliche KAMs. Vgl *Quick*, *Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte in den Bestätigungsvermerken der HDAX-Unternehmen*, WPg 2019, 321.

5 Vgl *Velte*, *Ökonomische Wirkung der Berichterstattung des Abschlussprüfers über key audit matters im Bestätigungsvermerk*, KoR 2017, 434; *Weigel/Löw*, *Drei Jahre besonders wichtige Prüfungssachverhalte (KAM) bei den größten zwanzig Kreditinstituten in Europa*, IRZ 2021, 85 f.

häufig aus allgemeinen Formulierungen und Standardtextbausteinen bestand, ohne dabei auf die individuelle, firmenbezogene Berichterstattung einzugehen.⁶

Um diese Probleme zumindest teilweise zu adressieren, soll in den Bestätigungsberichten des Konzernabschlussprüfers verstärkt das Ziel verfolgt werden, die Berichterstattung um besonders wichtige Prüfungssachverhalte zu ergänzen. Der Abschlussprüfer soll dazu im Rahmen des Prüfungsurteils bzw. des Bestätigungsberichts Stellung zu KAMs des geprüften Unternehmens nehmen.⁷ KAMs betreffen ausschließlich den Jahres- bzw. Konzernabschluss (Bilanz, GuV, Anhang); anderweitige Prüfungen, wie zB die des Lageberichts, können keine Pflicht zur Berichterstattung zu KAMs auslösen.⁸

Die regulatorischen Grundlagen für KAMs wurden einerseits durch ISA 701, andererseits durch Art 10 EU-APrVO geschaffen. ISA 701.8 definiert KAMs als „those matters that, in the auditor’s professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance.“⁹ Demnach sind dem Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung vonseiten der Aufsichtsorgane der zu prüfenden Gesellschaft (dh den Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses) bestimmte Sachverhalte zu kommunizieren.¹⁰ Basierend auf den übermittelten Sachverhalten ist der Abschlussprüfer, in Abstimmung mit den Aufsichtsorganen der Gesellschaft, dazu angehalten, eine Auswahl jener KAMs zu treffen, die seiner Meinung nach besondere Aufmerksamkeit erfordern. Im Zuge der Auswahl soll der Abschlussprüfer folgende Umstände berücksichtigen:¹¹

- a. *Bereiche mit höher beurteiltem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen oder in Übereinstimmung mit ISA 315 (revised) identifizierte bedeutsame Risiken;*
- b. *bedeutsame Beurteilungen des Abschlussprüfers bezüglich Bereichen des Abschlusses, die mit bedeutsamen Beurteilungen des Managements verbunden waren, einschließlich geschätzter Werte, die einem hohen Grad an Schätzunsicherheit unterliegen;*
- c. *Auswirkungen von bedeutenden Ereignissen oder Geschäftsvorfällen, die während des Zeitraums eingetreten sind, auf die Abschlussprüfung.*

6 Vgl. *Seebeck/Kaya*, The Power of Words: An Empirical Analysis of the Communicative Value of Extended Auditor Reports, *European Accounting Review* (2022) 1, online verfügbar unter <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.2021097>.

7 Vgl. *Prachner*, RWZ 2017, 89; *Velte*, KoR 2017, 434; *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁵ (2022) 186; *Weigel/Löw*, IRZ 2021, 85 f.

8 Vgl. *IDW*, WP Handbuch¹⁷ (2020) Kapitel M Rz 883 f.; *Krones/Groß/Quick/Schmidt*, Key Audit Matters in den Bestätigungsvermerken der FTSE-100-Unternehmen, *WPg* 2018, 1198; *Steckel in Torggler*, UGB Rz 38; *Van Utterbeeck/Maronitsch*, Die neue Berichterstattung des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, *AR* aktuell 2016, 17.

9 „Sachverhalte, die nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten für die Prüfung des Jahresabschlusses des aktuellen Zeitraums waren. Wesentliche Prüfungssachverhalte werden aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert wurden“, siehe ISAs – Englisch-Deutsch² (2021) 1131.

10 Vgl. ISA 701.8 f.

11 Siehe ISA 701.9, ISAs – Englisch-Deutsch² 1131.

Die vom Abschlussprüfer bestimmten KAMs sind mit einer entsprechenden Überschrift¹² in einem separaten Abschnitt des Bestätigungsberichts anzuführen (unmittelbar nach „Grundlage für das Prüfungsurteil“).¹³ Zu Beginn des Abschnitts ist anzugeben, dass es sich um jene Sachverhalte handelt, die nach dem fachmännischen Urteil des Abschlussprüfers die wichtigsten Prüfungssachverhalte darstellen. Außerdem ist auf deren Behandlung im Rahmen der Abschlussprüfung einzugehen.¹⁴ Würde die Berichterstattung von einem oder mehreren KAMs dazu führen, dass das Prüfungsurteil geändert werden müsste, ist von deren Angabe im Bestätigungsbericht abzusehen. Ebenso ist in Fällen, in denen Gesetze oder Verordnungen öffentliche Angaben zu den Inhalten der KAMs verbieten, der Ausweis eines entsprechenden KAM zu unterlassen.¹⁵ Die Ausführungen zu den KAMs sollen einerseits einen Verweis auf die korrespondierenden Inhalte des Konzernabschlusses bzw. -anhangs beinhalten; andererseits soll die Art und Weise, wie diese prüfungstechnisch behandelt wurden, beschrieben werden.¹⁶

Gem Art 10 Abs 2 lit c EU-APrVO sollen Angaben zu den KAMs das Prüfungsurteil durch Darlegung nachfolgender Aspekte untermauern:¹⁷

- i) *einer Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug,*
- ii) *einer Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken und*
- iii) *gegebenenfalls wichtiger Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben.*

Die Bestimmungen nach EU-APrVO und nach ISA 701 sind daher weitgehend deckungsgleich.¹⁸ Inhaltliche Unterschiede bestehen insb. in der von Art 10 Abs EU-APrVO dezidiert geforderten Erwähnung falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Betrugsrisiken (zB Zweifel an der Annahme der Unternehmensfortführung)¹⁹ sowie der Notwendigkeit, die Reaktion des Abschlussprüfers zu diesen Risiken zusammenzufassen. Ein weiterer inhaltlicher Unterschied betrifft die Berichterstattung über

12 Mit der Überschrift „Key Audit Matters“ bzw. „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“.

13 Bzw. bei Unsicherheiten hinsichtlich der Unternehmensfortführung nach diesem Abschnitt.

14 Eine gesonderte fachliche Beurteilung der einzelnen Sachverhalte ist indessen nicht vorgesehen.

15 Vgl. ISA 701.11 ff. Auch in (den sehr seltenen) Fällen, in denen die negativen Konsequenzen aus der Veröffentlichung eines KAM das öffentliche Interesse übersteigen, sind Ausführungen zu unterlassen.

16 Vgl. ISA 701.13.

17 Siehe Art 10 Abs 2 lit c EU-APrVO.

18 Vgl. KFS/PG 3 Rz 41. Neben den nachfolgend genannten inhaltlichen Differenzen besteht ein unterschiedlicher persönlicher Anwendungsbereich. ISA 701.5 betrifft kapitalmarktorientierte Unternehmen. Art 10 Abs 1 EU-APrVO betrifft Unternehmen von öffentlichem Interesse, dh auch Banken und Versicherungsunternehmen; vgl. *Prachner*, RWZ 2017, 89. Laut ISA 700.31 bleibt der Standard auch dann anwendbar, wenn andere Gesetze oder Verordnungen ebenfalls eine Norm zur Berichterstattung zu KAMs beinhalten.

19 Vgl. KFS/PG 3 Rz 35.

die wichtigen Feststellungen zu den oben genannten Risiken; eine analoge Bestimmung fehlt in ISA 701.²⁰

Hinsichtlich der Darstellung der KAMs im Bestätigungsbericht sei auf die Ausführungen der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen verwiesen. Laut Fachgutachten KFS/PG3 sind KAMs wie folgt darzustellen:²¹

- *Bezeichnung des Sachverhalts,*
- *Verweis auf weitergehende Informationen im Abschluss/Lagebericht,*
- *Grund, warum Sachverhalt als einer der bedeutsamsten in der Prüfung betrachtet wurde,*
- *prüferisches Vorgehen bezüglich dieses Sachverhalts und*
- *gegebenenfalls wichtige Feststellungen bzw Beobachtungen in Bezug auf diesen Sachverhalt.*

Der vermutete Nutzen der KAMs und ihrer Berichterstattung besteht in der Bedeutung der Informationen für den Kapitalmarkt.²² Die Beschreibung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsbericht soll demnach:²³

- zu erhöhter Transparenz des Prüfungsprozesses führen,
- den Adressaten des Konzernabschlusses zusätzliche und qualitativ hochwertige Informationen zur Verfügung stellen,
- die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und den Überwachungsorganen bzw den Investoren verbessern,
- das Vertrauen der Öffentlichkeit in die geprüften Abschlüsse erhöhen und
- sicherstellen, dass das Augenmerk der Geschäftsleitung vermehrt auf die entsprechenden Anhangangaben gelegt wird.

Gleichzeitig soll dem Bestätigungsbericht durch die Auseinandersetzung mit den KAMs eine höhere Aussagekraft zukommen. Dem Abschlussprüfer wird, im Gegensatz zur Erfüllung lediglich formaler Anforderungen mittels Bestätigungsbericht, dadurch die Möglichkeit eingeräumt, die Kommunikation zu wesentlichen Themen der Abschlussprüfung an die Öffentlichkeit zu tragen.²⁴

3. KAMs im Bereich Steuern

3.1. Hintergrund und Stand der Forschung

Seit Einführung der Regelungen betreffend die Berichterstattung zu KAMs beschränkt sich der Großteil der (empirischen) Untersuchungen auf KAMs im Allgemeinen; die Studien kommen zu teils unterschiedlichen Erkenntnissen. Einige Studien zeigen keine bis geringe Effekte auf das Verhalten der Marktteilnehmer;²⁵ an-

dere hingegen finden sehr spezifische Effekte.²⁶ Demnach scheinen mögliche Konsequenzen der Berichterstattung zu KAMs von den darin behandelten Themen abhängig zu sein. Bspw besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der Höhe des Prüferhonorars und unternehmensbezogenen KAMs (als Beispiele werden Risiken aus Steuern oder Rechtsstreitigkeiten genannt). Umgekehrt besteht ein negativer Zusammenhang zwischen dem Prüferhonorar und rechnungslegungsbezogenen KAMs (zB Risiken aus der Umsatzrealisierung oder der Bewertung von immateriellen Vermögenswerten).²⁷

Auch der Bereich Steuern ist regelmäßig Bestandteil der Berichterstattung zu KAMs. Dies ist angesichts der materiellen Bedeutung von Steuern, die den Gewinn idR um 20–25 % kürzen, und angesichts hoher Unsicherheit bei Ansatz und Bewertung von latenten Steuern nicht überraschend. Insb die Bewertung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern bedarf entsprechender Annahmen und Einschätzungen. Hinzu kommt, dass in den letzten Jahren die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit für die Steuerbelastung von Konzernen ebenso wie diesbezügliche Offenlegungsvorschriften²⁸ stetig gestiegen ist. Die Veröffentlichung steuerlicher KAMs kann daher zu einer verringerten Ergebnissteuerung mittels steuerlicher Wahlrechte sowie zu einer vermehrten bzw genaueren Überprüfung der Steuerbilanz durch den Abschlussprüfer führen.²⁹ Eine erweiterte Berichterstattung zum Thema Steuern kann infolgedessen auch zu höheren Reputationskosten aufseiten der geprüften Unternehmen führen.³⁰

Trotz der potenziellen Bedeutung von KAMs im Bereich Steuern wurden diese bislang sowohl national als auch international nur eingeschränkt untersucht. Aus unserer Sicht stellt sich daher die Frage, wie häufig und aufgrund welcher Aspekte Steuern durch den Abschlussprüfer als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt eingeschätzt werden. Außerdem bleibt offen, ob steuerliche KAMs vorrangig mit Eigenschaften der geprüften Unternehmen oder des Abschlussprüfers im Zusammenhang stehen.

²⁰ Vgl Prachner, RWZ 2017, 89.

²¹ Siehe KFS/PG 3 Rz 43.

²² Vgl Velte, KoR 2017, 434.

²³ Vgl ISA 701.1, ErwGr 13 f EU-APrVO; Dolensky, Der neue Bestätigungsvermerk nach ISA 700 (revised) und ISA 701, IRZ 2016, 137.

²⁴ Vgl Dolensky, IRZ 2016, 137; Van Utterbeeck/Maronitsch, AR aktuell 2016, 17.

²⁵ Vgl Sierra-García/Gambetta/García-Benau/Orta-Pérez, Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom, The British Accounting Review 2019, 51 (3), 227–240, 230.

²⁶ Vgl Klueber/Gold/Pott, Do Key Audit Matters impact financial reporting behavior? International Journal of Auditing 2020, 24 (2), 232–244, 238 f.

²⁷ Vgl Sierra-García/Gambetta/García-Benau/Orta-Pérez, The British Accounting Review 2019, 233 ff.

²⁸ Vgl IAS 12.77 ff für detaillierte Angaben zur Effektivbesteuerung; Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen („Public CbCR“); § 3 VPdG („Private CbCR“); mwN Auer/Resenig, Qualitative Offenlegungen steuerlicher Informationen: Eine Bestandsaufnahme, in Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, FS Bertl (2021) 702 ff.

²⁹ Vgl Drake/Goldman/Lusch/Schmidt, Is the Disclosure of Tax-Related Critical Audit Matters Associated with Tax-Related Audit and Financial Reporting Quality, Tax Avoidance, or Tax-Related Earnings Management? (2023) 9, online verfügbar unter <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3606701>.

³⁰ Vgl Lynch/Mandell/Rousseau, The determinants and unintended consequences of expanded audit reporting: Evidence from tax-related key audit matters (2022) 2, online verfügbar unter <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3689349>.

3.2. Deskriptive Analyse

Zur Analyse steuerlicher KAMs in Österreich werden die Bestätigungsberichte in den Konzernabschlüssen der 20 größten, am ATX gelisteten Unternehmen für die Jahre 2016–2021 analysiert.³¹ Dazu werden Ausführungen der verantwortlichen Abschlussprüfer zu den ihrer Meinung nach besonders wichtigen Prüfungssachverhalten aus insgesamt 116 Bestätigungsberichten betrachtet. Zuerst werden sämtliche KAMs und deren Inhalt aufbereitet, um in einem weiteren Schritt steuerliche KAMs zu identifizieren und zu systematisieren. Darüber hinaus werden aus den Bestätigungsberichten Informationen über die entsprechenden Prüfgesellschaften erhoben.³²

Die gesammelten Daten werden in einem ersten Schritt einer deskriptiven Analyse unterzogen. Abbildung 1 zeigt die Entwicklung steuerlicher KAMs im Zeitablauf. In den ersten beiden Jahren nach Einführung der Verpflichtung zur Berichterstattung zu KAMs können steuerliche KAMs in sieben von 20 Konzernabschlüssen³³ beobachtet werden. Diese Anzahl erscheint aufgrund der materiellen Bedeutung von Steuern als gering. Ab dem Jahr 2018 reduziert sich die Zahl auf zwei bis vier steuerliche KAMs pro Jahr. In keinem Bestätigungsbericht wird mehr als ein steuerlicher KAM beschrieben.

Steuerliche KAMs betreffen überwiegend Risiken zu latenten Steuern,³⁴ allgemeine steuerliche Risiken³⁵ weisen hingegen einen geringen Anteil auf und kommen ab dem Jahr 2019 in keinem Bestätigungsbericht vor. Im Vergleich dazu betreffen steuerliche KAMs von Unternehmen, die an der Londoner Börse notieren, lediglich zu 35 % latente Steuern; zu 77 % betreffen diese unsichere steuerliche Positionen und zu 58 % Komplexität aufgrund der Tätigkeit in mehreren Steuerjurisdiktionen.³⁶ Dieser Unterschied zur Situation in Österreich lässt möglicherweise auf eine geringe steuerliche Aggressivität österreichischer Konzerne und damit ver-

bunden auf ein geringeres vom Abschlussprüfer wahrgenommenes Risiko schließen (siehe Abbildung 1 auf Seite 159).

Abbildung 2 zeigt den relativen Anteil steuerlicher KAMs an der Gesamtanzahl der pro Unternehmen ausgewiesenen KAMs. Vorab ist festzuhalten, dass für die 20 ATX-Unternehmen im Beobachtungszeitraum durchschnittlich 2,24 KAMs je Bestätigungsbericht beobachtet werden; im Jahr 2021 reduziert sich die Anzahl auf 1,9 KAMs. Dies erscheint im internationalen Vergleich als gering. So weisen bspw. HDAX-Unternehmen in Deutschland im Jahr 2017 durchschnittlich 3,14 KAMs pro Bestätigungsbericht auf;³⁷ für 50 an Schweizer Börsen notierte Unternehmen können für das Jahr 2017 im Mittel 2,8 KAMs pro geprüftem Konzernabschluss beobachtet werden.³⁸

Das Verhältnis der steuerlichen KAMs zu den gesamten KAMs liegt in den ersten beiden Jahren bei rund 14–15 %; der Anteil nimmt in Folgejahren, bis auf eine Ausnahme im Jahr 2020, sukzessive ab. Im Jahr 2021 hat sich der Anteil im Vergleich zu 2016 um knapp zehn Prozentpunkte auf 5,26 % reduziert. Dieser Verlauf entspricht weitestgehend dem internationalen Trend,³⁹ wobei der relative Anteil steuerlicher KAMs unter jenem in vergleichbaren Studien liegt⁴⁰ (siehe Abbildung 2 auf Seite 159).

Abbildung 3 zeigt die relative Häufigkeit der steuerlichen KAMs pro Branche, in denen die untersuchten Unternehmen tätig sind.⁴¹ Um Unterschiede in der Anzahl an Unternehmen pro Branche zu berücksichtigen, wird die Zahl der steuerlichen KAMs für jede Branche durch die Gesamtanzahl der untersuchten Unternehmensjahre geteilt. Auffallend ist, dass Konzernabschlüsse in der Branche *Baugewerbe* in rund 83 % aller möglichen Fälle steuerliche KAMs aufweisen; diese entfallen jedoch auf ein einziges Unternehmen. Die Branche mit der höchsten Anzahl an Unternehmen (*Verarbeitendes Gewerbe*)⁴² ist gleichzeitig jene mit der zweithöchsten Inzidenz an steuerlichen KAMs; diese treten bei rund 36 % der Unternehmensjahre auf (siehe Abbildung 3 auf Seite 160).

Abbildung 4 zeigt die relative Häufigkeit steuerlicher KAMs pro Prüfgesellschaft. Analog zu Abbildung 3 wird die Zahl der steuerlichen KAMs für jede Gesellschaft durch die Gesamtanzahl der Unternehmensjahre dividiert. Die Ergebnisse zeigen Unterschiede zwischen den Prüfgesellschaften, wobei der Großteil in 10–20 % aller Bestätigungsberichte steuerliche KAMs identifiziert. *Grant Thornton* stellt einen Ausreißer dar, da steuerliche KAMs in mehr als 80 % der Berichte zu finden sind. Dieses Ergebnis ist jedoch primär auf die vergleichsweise geringere Anzahl an

31 Aufgrund des unterjährigen und divergierenden Inkrafttretens der EU-APrVO (17. 6. 2016 bzw. Wirtschaftsjahre ab 2017) bzw. von ISA 701 (15. 12. 2016) werden ausschließlich jene Konzernabschlüsse berücksichtigt, deren Bestätigungsberichte erstmalig verpflichtend Ausführungen zu KAMs beinhalteten. Somit werden für das Kalenderjahr der erstmaligen Verpflichtung (dh. für das Jahr 2016) ausschließlich Konzernabschlüsse einbezogen, deren Konzernabschlussprüfung nach dem 15. 12. 2016 endete. Konzernabschlüsse, die das Jahr 2016 betreffen, aber nicht in den Anwendungsbereich fallen, werden demnach mangels verpflichtender Ausführungen zu KAMs nicht berücksichtigt. Aus diesem Grund reduziert sich die Stichprobengröße für das Jahr 2016 im Vergleich zu den übrigen Jahren um vier Beobachtungen.

32 Diese Informationen umfassen die Namen der jeweiligen Gesellschaft und eine etwaige interne und/oder externe Rotation.

33 Bzw. 16 Konzernabschlüsse im ersten Jahr des Beobachtungszeitraums (2016).

34 Ein Beispiel für den Inhalt eines Steuer-KAM bezüglich aktiver latenter Steuern ist das Aktivierungswahlrecht für Verlustvorträge.

35 Allgemeine steuerliche KAMs behandeln Risiken im Rahmen der Steuerberechnung, die aufgrund der häufig unterschiedlichen (Steuer-)Jurisdiktionen und der damit im Zusammenhang stehenden erhöhten Komplexität entstehen.

36 Die entsprechenden Kategorisierungen von steuerlichen KAMs schließen sich gegenseitig nicht aus, weshalb die Summe 100 % überschreitet, vgl. *Lynch/Mandell/Rousseau*, The determinants and unintended consequences of expanded audit reporting 4.

37 Vgl. *Quick*, WPg 2019, 323.

38 Vgl. *Schäfer/Vater*, Der neue Bestätigungsvermerk – eine empirische Untersuchung zur Erstanwendung in der Schweiz, IRZ 2017, 425.

39 Vgl. *Audit Analytics*, Serving Their Purpose? Insights on Critical and Key Audit Matters 2021, <https://blog.auditanalytics.com/serving-their-purpose-insights-on-critical-key-audit-matters/> (abgerufen am 4. 5. 2023).

40 Diese bewegen sich im Bereich zwischen 21 und 43 %. Siehe dazu *Drake/Goldman/Lusch/Schmidt*, (2023) 2; *Lynch/Mandell/Rousseau* (2022) 1; *Schäfer/Vater*, IRZ 2017, 427; *Sierra-García/Gambetta/García-Benau/Orta-Pérez*, The British Accounting Review 2019, 233.

41 Die Branchenzugehörigkeit wurde anhand der NACE-Klassen gemäß Orbis (Bureau van Dijk) ermittelt.

42 Der Branche *Verarbeitendes Gewerbe* werden sieben Unternehmen zugeordnet.

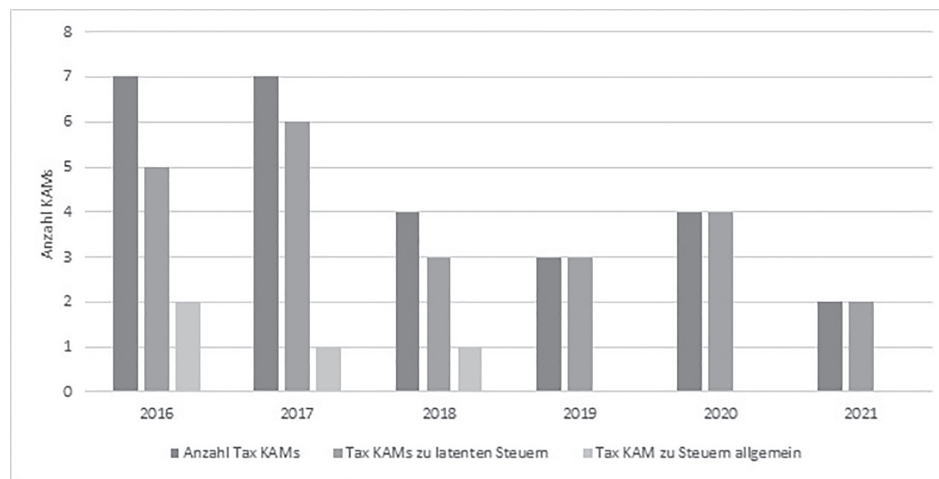


Abbildung 1: Entwicklung der Anzahl steuerlicher KAMs für die 20 größten ATX-Unternehmen im Zeitablauf

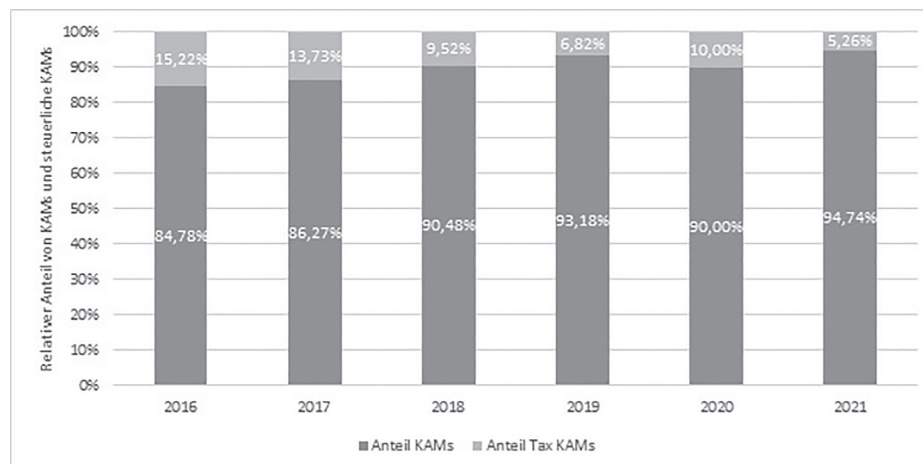


Abbildung 2: Anteil steuerlicher KAMs relativ zu den gesamten KAMs der 20 größten ATX-Unternehmen

durch die Gesellschaft geprüften Abschlüssen zurückzuführen⁴³ (siehe Abbildung 4 auf Seite 160).

Im Ergebnis zeigt die deskriptive Analyse, dass steuerliche KAMs insb in den ersten Jahren nach Einführung der entsprechenden Regelungen zu beobachten sind. Zudem bestehen Unterschiede zwischen den untersuchten Branchen und den Prüfgesellschaften.

3.3. Multivariate Analyse

In nächsten Schritt wird die Relevanz möglicher Einflussfaktoren für das Identifizieren eines steuerlichen KAMs anhand einer mul-

tivariaten Analyse quantifiziert. Zu diesem Zweck wird folgendes lineares Wahrscheinlichkeitsmodell geschätzt:

$$\text{Steuerlicher KAM}_{i,t} = \beta_0 + \sum \gamma + \varepsilon_{i,t}$$

Die abhängige Variable *Steuerlicher KAM* ist eine Indikatorvariable mit Wert 1, falls der Bestätigungsbericht für Unternehmen *i* in Jahr *t* einen KAM mit Steuerbezug enthält; die Variable hat den Wert 0, falls der Bestätigungsbericht keinen steuerlichen KAM enthält. Vektor $\sum \gamma$ umfasst fixe Effekte für Unternehmen, Jahre und Prüfgesellschaften. Damit wird bestimmt, ob bzw in welchem Ausmaß Eigenschaften der untersuchten Unternehmen, Jahre oder der in der Stichprobe vorkommenden Prüfgesellschaften die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs erklären.⁴⁴

⁴³ An dieser Stelle sei erwähnt, dass KPMG bei den untersuchten Unternehmen mit Abstand die größte Anzahl an Konzernabschlüssen prüft. Der Marktanteil KPMGs beträgt im Beobachtungszeitraum 38,79 %, während die übrigen drei Big4-Prüfgesellschaften jeweils einen Marktanteil zwischen 15 und 20 % aufweisen.

⁴⁴ Unternehmensfixe Effekte beziehen sich auf Eigenschaften, die über den Beobachtungszeitraum konstant sind.

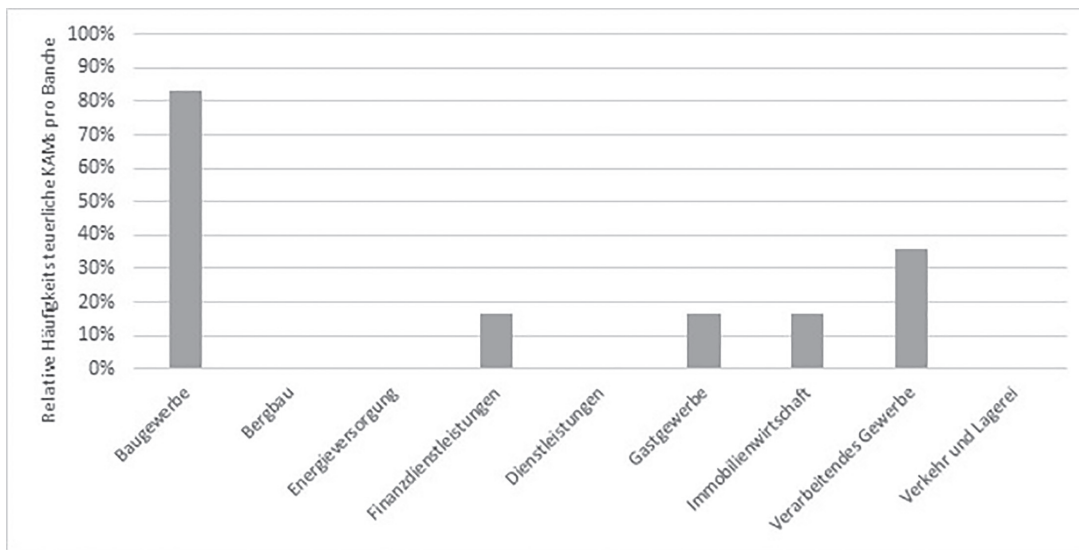


Abbildung 3: Relative Häufigkeit der steuerlichen KAMs pro Branche

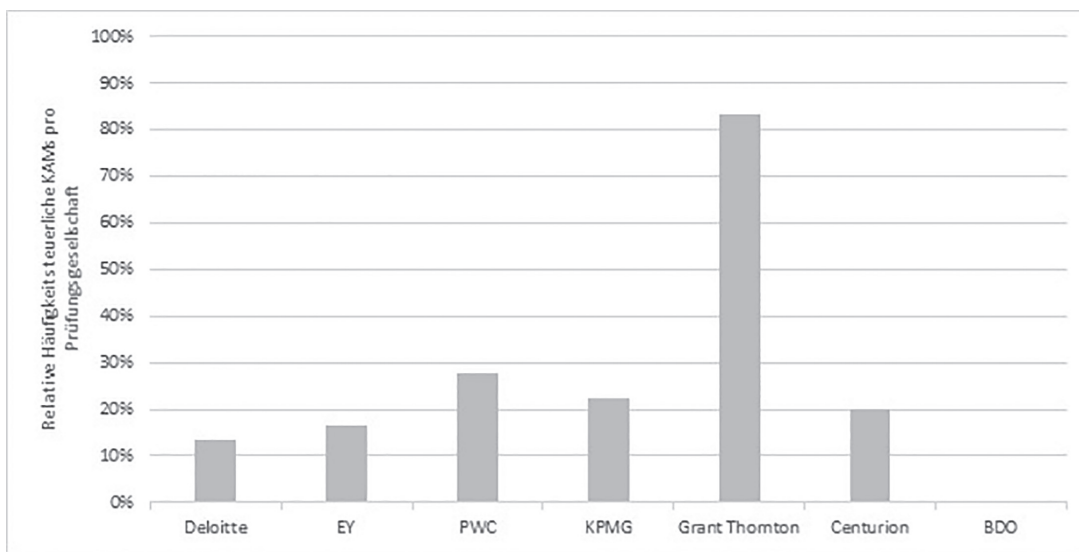


Abbildung 4: Relative Häufigkeit der steuerlichen KAMs pro Prüfungsgesellschaft

Tabelle 1 zeigt die Ergebnisse dieser Analyse. Die Modelle in den Spalten 1–3 enthalten jeweils separate fixe Effekte für Unternehmen, Jahre und Abschlussprüfer. Das Bestimmtheitsmaß R^2 zeigt, dass 48 % der Variation in der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs allein durch Unternehmensseigenschaften (zB Branche, Größe etc) erklärt werden können (Spalte 1). Der jeweilige Erklärungsgehalt der untersuchten Jahre sowie der Prüfungsgesellschaften ist signifikant geringer (12,5 % in Spalte 2 bzw 12,6 % in Spalte 3).⁴⁵ Die Modelle in den übrigen Spalten kombinieren unternehmensfixe Effekte mit fi-

xen Effekten für Jahre (Spalte 4) und Abschlussprüfer (Spalte 5). In beiden Fällen zeigt sich ein erhöhter Erklärungsgehalt der Schätzung; der Anstieg in Spalte 5 ist jedoch statistisch nicht signifikant (p-Wert = 0,102).

Insgesamt decken sich die Ergebnisse in Tabelle 1 mit den jahres- und branchenspezifischen Ergebnissen in Abbildung 1 und 3. Neben den Eigenschaften der geprüften Unternehmen ist die Wahrscheinlichkeit eines steuerlichen KAMs vor allem durch zeitliche Trends und eine verstärkte Häufung in den ersten Jahren nach Anwendung der entsprechenden Regelungen getrieben. Eigenschaften des Abschlussprüfers haben Einfluss auf die Wahrscheinlichkeit eines steuerlichen KAMs; dieser ist jedoch etwas schwächer.

⁴⁵ Das R^2 in den Spalten 2 und 3 ist auch aus statistischer Sicht signifikant geringer als jenes in Spalte 1 (beide p-Werte < 0,005).

Spalte	1	2	3	4	5
Wahrscheinlichkeit	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM
Beobachtungen	116	116	116	116	116
R ²	0,480	0,125	0,126	0,583	0,551
Unternehmensfixe Effekte	JA	NEIN	NEIN	JA	JA
Jahresfixe Effekte	NEIN	JA	NEIN	JA	NEIN
Abschlussprüferfixe Effekte	NEIN	NEIN	JA	NEIN	JA

Tabelle 1: Wahrscheinlichkeit steuerlicher KAMs und Unternehmens-, Jahres- und Prüfereigenschaften

Anmerkungen: Diese Tabelle untersucht den Erklärungsgehalt von Unternehmens-, Jahres- und Prüfereigenschaften für die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs. Sämtliche Regressionen sind als lineare Wahrscheinlichkeitsmodelle geschätzt. Die geschätzten Standardfehler sind robust gegenüber Heteroskedastizität und auf Unternehmensebene geclustert.

In einem letzten Schritt werden die fixen Effekte durch beobachtbare Eigenschaften der Abschlussprüfer ersetzt. Das resultierende lineare Wahrscheinlichkeitsmodell ist wie folgt definiert:

$$\text{Steuerlicher KAM}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Big4-Prüfer}_{i,t} + \beta_2 \text{Prüferwechsel}_{i,t} + \text{Indikator Tax Fees}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Die abhängige Variable *Steuerlicher KAM* ist ident zur vorigen Analyse. *Big4-Prüfer* ist eine Indikatorvariable mit Wert 1, falls es sich beim Abschlussprüfer von Unternehmen *i* in Jahr *t* um eine Big4-Gesellschaft handelt (KPMG, PWC, Deloitte oder EY); die Variable hat den Wert 0, falls der Abschlussprüfer keine Big4-Gesellschaft ist. *Prüferwechsel* ist eine Indikatorvariable mit Wert 1, falls ein externer Prüferwechsel stattgefunden hat und sich der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses in Jahr *t* von jenem des letzten Jahres (Jahr *t-1*) unterscheidet; die Variable hat den Wert 0, falls kein Prüferwechsel stattgefunden hat. *Indikator Tax Fees* ist eine Indikatorvariable mit Wert 1, falls der Abschlussprüfer in Jahr *t* laut Anhang ein Honorar für steuerliche Beratung bezogen hat; die Variable hat den Wert 0, falls der Abschlussprüfer kein derartiges Honorar erhalten hat.

Tabelle 2 berichtet die Ergebnisse der Analyse. Das Modell in Spalte 1 schätzt die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs im Bestätigungsbericht; in den Spalten 2 und 3 wird zwischen KAMs zu latenten Steuern und KAMs zu allgemeinen steuerlichen Risiken unterschieden. Insgesamt besteht weder für *Big4-Prüfer* noch für *Prüferwechsel* ein statistisch signifikanter Zusammenhang mit der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs. Für *Indikator Tax Fees* zeigt sich hingegen ein signifikant negativer Zusammenhang (Spalte 1), dh, wenn Abschlussprüfer gleichzeitig Steuerberatung leisten, ist die Wahrscheinlichkeit eines steuerlichen KAM signifikant geringer. Dies betrifft allerdings ausschließlich KAMs zu latenten Steuern (Spalte 2); der negative Zusammenhang bei KAMs zu allgemeinen steuerlichen Risiken ist statistisch nicht signifikant (Spalte 3). Ersetzt man die Indikatorvariable durch eine kontinuierliche Variable für die Höhe der Tax Fees (*Höhe Tax Fees*), bleiben die Ergebnisse unverändert (Spalten 4–6).⁴⁶

⁴⁶ Um den Einfluss der Unternehmensgröße zu kontrollieren, werden die Tax Fees mit der Bilanzsumme normalisiert.

Insgesamt lässt Tabelle 2 auf einen negativen Zusammenhang zwischen an den Abschlussprüfer geleisteten Honoraren für die steuerliche Beratung (und deren Höhe) und der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs im Bestätigungsbericht schließen. Dieses Ergebnis könnte einerseits eine verbesserte Risikoeinschätzung durch den Abschlussprüfer im Falle einer gleichzeitigen steuerlichen Beratung (und damit keine Einschätzung steuerlicher Aspekte als KAM) vermuten lassen; andererseits könnten die Ergebnisse auf eine reduzierte Unabhängigkeit des Abschlussprüfers hinweisen.⁴⁷

Siehe Tabelle 2 auf Seite 162.

4. Fazit

Der vorliegende Beitrag untersucht die Entwicklung steuerlicher KAMs sowie deren Einflussfaktoren für die 20 Unternehmen im ATX Prime. Die deskriptive Analyse lässt auf einen im internationalen Vergleich geringen Anteil steuerlicher KAMs schließen. Die im Bereich Steuern berichteten KAMs betreffen vorrangig latente Steuern, während allgemeine steuerliche Risiken, zB durch gewagte Steuerplanung, von untergeordneter Bedeutung sind. Zudem sinkt der Anteil der steuerlichen KAMs im Zeitablauf. Die Ergebnisse einer multivariaten Analyse legen nahe, dass die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs im Bestätigungsbericht vor allem durch Eigenschaften der untersuchten Unternehmen getrieben ist. Zeitliche Trends und Eigenschaften des Abschlussprüfers haben ebenfalls einen Einfluss; dieser ist jedoch geringer als jener der Unternehmenseigenschaften. Hinsichtlich der Eigenschaften des Abschlussprüfers besteht ein negativer Zusammenhang zwischen der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs und eines an den Abschlussprüfer geleisteten Honorars für die steuerliche Beratung, dh, je umfangreicher die durch den Abschlussprüfer geleistete steuerliche Beratung, desto geringer die Wahrscheinlichkeit steuerlicher KAMs. Dieses Ergebnis lässt unterschiedliche Interpretatio-

⁴⁷ Lynch/Mandell/Rousseau gelangen zu einer ähnlichen Schlussfolgerung. In ihrer Studie lässt sich ein Rückgang steuerlicher KAMs bei Unternehmen, die vermehrt Tax Fees an den Abschlussprüfer leisten, beobachten, vgl Lynch/Mandell/Rousseau (2022) 30.

Spalte	1	2	3	4	5	6
Wahrscheinlichkeit	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM zu latenten Steuern	Steuerlicher KAM zu Steuern allgemein	Steuerlicher KAM	Steuerlicher KAM zu latenten Steuern	Steuerlicher KAM zu Steuern allgemein
<i>Big4-Prüfer</i>	-0,236 (-1,496)	-0,196 (-0,953)	-0,040 (-0,575)	-0,245 (-1,318)	-0,202 (-0,876)	-0,042 (-0,659)
<i>Prüferwechsel</i>	-0,009 (-0,074)	-0,062 (-0,640)	0,053 (0,635)	0,008 (0,062)	-0,049 (-0,462)	0,057 (0,673)
<i>Indikator Tax Fees</i>	-0,248** (-2,706)	-0,202** (-2,170)	-0,045 (-1,654)			
<i>Höhe Tax Fees</i>				-2965,504*** (-3,038)	-2584,186** (-2,641)	-380,300 (-1,585)
Beobachtungen	116	116	116	116	116	116
R ²	0,110	0,083	0,029	0,056	0,045	0,017
Unternehmensfixe Effekte	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN
Jahresfixe Effekte	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN
Prüferfixe Effekte	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN

Tabelle 2: Wahrscheinlichkeit steuerlicher KAMs und Eigenschaften des Abschlussprüfers.

Anmerkungen: Diese Tabelle untersucht den Zusammenhang zwischen Eigenschaften des Abschlussprüfers und der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens steuerlicher KAMs. Sämtliche Regressionen sind als lineare Wahrscheinlichkeitsmodelle geschätzt. Die geschätzten Standardfehler sind robust gegenüber Heteroskedastizität und auf Firmenebene geclustert.

nen zu: Einerseits besteht die Möglichkeit einer beeinträchtigten Unabhängigkeit des Abschlussprüfers; dh, die vertiefte Prüfung steuerlicher Risiken, die mit der Beratung aus dem eigenen Haus zusammenhängen, unterbleibt. Andererseits erlaubt die gleichzeitige steuerliche Beratung eine potenziell verbesserte, geringere Risikoeinschätzung durch den Abschlussprüfer; dh, aufgrund der ohnehin genauen Kenntnis über Steuerfragen erübrigt sich ein steuerlicher KAM.

**Die Autorin:**

Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M. ist Leiterin der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Institut für Accounting and Auditing der WU Wien. Sie ist Mitglied des AFRAC und Autorin zahlreicher Fachpublikationen.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Eberhartinger/Eva

Foto: WU Wien

**Der Autor:**

Harald Amberger, Ph.D. ist Assistenzprofessor an der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Wirtschaftsuniversität Wien. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Bereich der empirischen Steuerwirkungsanalyse und der internationalen Unternehmensbesteuerung.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Amberger/Harald

Foto: WU Wien

**Der Autor:**

Franz Ehrnhöfer, MSc (WU), BA ist fremdfinanzierter Universitätsassistent an der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der WU Wien und Berufsanwärter bei Deloitte, Wien.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Ehrhoefer/Franz

Foto: Deloitte

Bequem, Sicher
& Umfangreich

Der neue LexisNexis® Onlineshop



Jetzt einkaufen: shop.lexisnexis.at