

Stiftungsprüfung – überzogene Anforderungen an die Unabhängigkeit des Prüfers?



Mag. Dieter Welbich,
WP/StB

Einleitung

In der Praxis wünschen sich vor allem Stifter, dass die Betreuung „ihrer“ Privatstiftung aus einer Hand kommt.

Die Vorschriften des PSG, welche teilweise auf das UGB verweisen, und das Fachgutachten KFS/PE 21 versuchen in vielfältiger Weise, unzulässige Überschneidungen im Sinne einer Befangenheit und/oder Abhängigkeit zu vermeiden.

Darüber hinaus sind auch die Einschätzungen des AeQ bei der Auslegung dieser Bestimmungen zu beachten.

Die folgenden Ausführungen bringen einen eigenen Tatsachenbericht aus einer im Vorjahr durchgeführten Qualitätsprüfung. Die durchaus überraschenden Ergebnisse sollen der interessierten Kollegenschaft zur Kenntnis gebracht werden, weil sie mit großer Wahrscheinlichkeit von allgemeiner Bedeutung sind.

Insofern können die Ausführungen von Koll. Stephan Schlager in WT 01/2011, S. 32 f, bestätigt werden: Die Prüfung der Privatstiftung ist in vielen Fällen eine Gratwanderung für den Stiftungsprüfer.

Darstellung der Rechtslage

KFS/PE 21 führt zu den Ausschlussgründen unter Punkt 2.1. wie folgt aus: „(4) Der Stiftungsprüfer hat vor Annahme des Auftrags zu prüfen, ob Ausschlussgründe gem. § 20 Abs 3 PSG vorliegen; die im UGB enthaltenen Unabhängigkeitsregeln der §§ 271 und 271a kommen mangels eines Verweises des Privatstiftungsgesetzes für Privatstiftungen nicht unmittelbar zur Anwendung; es wird auf die Ausführungen in der Stellungnahme des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem UGB idF URÄG 2008 (IWP/PE 19) verwiesen.“

Sehr wohl kommen jedoch die allgemeinen Unabhängigkeitsbestimmungen des WTBG und der Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) zur Anwendung. Da es sich bei der Stiftungsprüfung um eine gesetzliche Abschlussprüfung handelt, hat der Stiftungsprüfer auch über eine aufrechte Bescheinigung nach dem A-QSG zu verfügen.“

Die angesprochene Regelung in IWP/PE 19 (Punkt 6.1) lautet wie folgt: „Das Privatstiftungsgesetz sieht gemäß

§ 20 Abs. 3 PSG eigene Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers einer Privatstiftung („Stiftungsprüfers“) vor, die zu dessen Ausgeschlossenheit führen. Da das Gesetz keine entsprechenden Verweise enthält, finden die Vorschriften zur Unabhängigkeit gemäß §§ 271 ff UGB keine unmittelbare Anwendung auf die Prüfung von Privatstiftungen.

In Anbetracht jüngerer Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes (etwa OGH vom 16.10.2009 (6 Ob 145/09f) bzw. OGH vom 16.4.2009 (6 Ob 239/08b)) ist jedoch nicht auszuschließen, dass von der Judikatur einzelne Grundwertungen aus den unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§§ 271 und 271a UGB) aufgegriffen werden. Daher ist im Einzelfall zu prüfen, ob Befangenheitsgründe vorliegen, die einer Annahme bzw. Durchführung eines Prüfungsauftrages entgegenstehen. Unabhängig davon sind jedoch die berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§ 88 WTBG und § 21 WT-ARL) vom Stiftungsprüfer zusätzlich zu den Regelungen gemäß § 20 Abs. 3 PSG zu beachten.“

§ 20 Abs. 3 PSG: „Der Stiftungsprüfer darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger (§ 15 Abs. 2) einer ausgeschlossenen Person sein.“

§ 88 WTBG spricht zur Auftragsablehnungspflicht im Wesentlichen die persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit, Weisungsbindung, den Einfluss auf die Führung der Geschäfte und die

Prüfung eines selbst erstellten Abschlusses an.

§ 21 WT-ARL schließlich lautet wie folgt: Befangenheit

„§ 21. (1) Berufsberechtigte haben bei Ausübung ihrer Tätigkeit jede Bindung oder Handlung zu vermeiden, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte. (2) Berufsberechtigte sind befangen, wenn Umstände vorliegen, die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.“

Dabei genügt der Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis, dass bei Ausübung der Tätigkeit andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten.“

In den angeführten OGH-Entscheidungen finden sich zur Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers folgende Ausführungen:

6 Ob 239/08b zur Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernageberichts einer Privatstiftung:

„3.4. Die Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers wird in § 20 PSG durch seine Bestellungsmodalität – durch das Gericht oder gegebenenfalls den Aufsichtsrat (Abs 1) – den in Frage kommenden Personenkreis (Abs 2), durch die Unvereinbarkeitsbestimmungen (Abs 3) sowie die Möglichkeit, seine Vergütung durch das Gericht festsetzen zu lassen (Abs 4), sichergestellt.“

Motiv der Ausschlussstatbestände ist es, dass ein vertrauenswürdige Urteil nur derjenige abgeben kann, der keinen erheblichen Einflüssen auf sein Urteil unterliegt, dem Urteilsobjekt gegenüber unvoreingenommen ist und dessen Untersuchungsergebnis seine eigenen Interessen nicht berührt (Lechner in Straube, HGB2 [2000] § 271 Rz 3; N. Arnold aaO § 20 Rz 2).“

6 Ob 145/09f geht auf Unvereinbarkeitsbestimmungen ein, die Mitglieder des Stiftungsvorstands betreffen, und dehnt diese auch auf Vertreter ausgeschlossener Personen aus.

Zwischenergebnis

Eine erste Analyse der angeführten Regelungen und Entscheidungen zeigt, dass in diesen viele allgemein gehaltene Ausführungen enthalten sind, aber eine zwingende Verknüpfung mit den Bestimmungen des UGB fehlt.

Nach IWP/PE 19 ist lediglich nicht auszuschließen, dass von der Judikatur gewisse Grundwertungen des UGB aus den unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (§§ 271 und 271a UGB) aufgegriffen werden.

Interpretation des AeQ

Auch wenn – wie im Fachgutachten KFS/PE 21 angeführt – die Bestimmungen der §§ 271 und 271a UGB mangels eines Verweises im PSG für Stiftungsprüfer nicht direkt anwendbar sind, müssen diese Bestimmungen in sinngemäßer Interpretation der Unabhängigkeitsregeln des WTBG sowie der WT-ARL (§§ 21 ff) beachtet werden.

Daraus ergibt sich, dass im Falle der ehemaligen Mitgliedschaft des Stiftungsprüfers im Stiftungsvorstand gemäß § 271 Abs. 2 Z 2 UGB im Analogieschluss jedenfalls für einen Zeitraum von 24 Monaten eine Prüfung der betreffenden Stiftung nicht durchgeführt werden kann.

Selbst nach Ablauf von 24 Monaten ist gemäß IWP/PE 19 eine Besorgnis der Befangenheit gegeben, welcher allerdings dann durch geeignete Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

Conclusio und Kritik

Faktum ist, dass der AeQ damit die Cooling-Off-Regelung des UGB in das PSG überführt. Aufgrund der dargestellten Rechtslage erfolgt dies ohne wirklich zwingenden Grund, weil IWP/PE 19 dies der Judikatur überlässt und auch die Regelungen in § 88 WTBG und § 21 WT-ARL nicht über allgemeine Ausführungen hinausgehen. Gerade die zuletzt angeführten Bestimmungen werden aber für den Analogieschluss herangezogen und

führen dazu, dass nicht mehr von einer Lösung für den Einzelfall gesprochen werden kann, die keine über diesen Fall hinausgehende Bedeutung hat.

Nach Rücksprache mit Koll. Stephan Schlager kann allerdings noch ein zweiter Grund ins Treffen geführt werden, der gegen eine Übernahme der UGB-Regeln generell und der Cooling-Off-Regelung im Speziellen spricht. § 20 Abs. 3 PSG regelt diesbezüglich direkt und noch strenger eine Periode von drei Jahren.

Damit liegt zwar eine Erschwernis von einem weiteren Jahr vor, aber das PSG kommt ohne UGB aus und somit scheint diese generell nicht erforderlich zu sein. Gestützt wird dies auch durch einen Fachartikel von Koll.in Regina Reiter, die wie folgt ausführt: Die im UGB enthaltenen Unabhängigkeitsregeln kommen mangels eines Verweises im PSG nicht unmittelbar zur Anwendung. Sehr wohl gelten jedoch die Bestimmungen über die Unabhängigkeit und Unbefangenheit nach dem WTBG und der WT-ARL (ZfS 2010, 107). Von einem Analogieschluss war damals noch keine Rede. Zu einem bereits weitreichenderen Schluss kommt Koll. Herbert Houf, wenn er ausführt, dass die UGB-rechtlichen Ausschlussgründe in der Regel zu beachten sein werden (per saldo 2010 H 4, 25).

Wenn man bedenkt, dass Stiftungsprüfer bereits zum Zeitpunkt ihrer Bestellung eine Bescheinigung gemäß A-QSG benötigen, wird aber klar, dass ein möglicherweise langwieriges Rechtsmittelverfahren praktisch untunlich ist und die Rechtsansicht des AeQ insofern sogar noch verschärfend wirken kann.

So wird faktisch Recht geschöpft und dem prüfenden Berufsstand eine weitere Bürde auferlegt, indem die Unabhängigkeitsvorschriften des UGB ohne fortgesetzte fachliche Auseinandersetzung in den Bereich des PSG transferiert werden. Es bleibt zu hoffen, dass die damit angestrebten Ziele (Imageverbesserung, etc.) auf diesem Wege verwirklicht werden können, oder aufgrund dieser Ausführungen auch wieder davon Abstand genommen wird.