

## **Stellungnahme**

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder**

### **Zu ausgewählten Fragen der Prüfung und Berichterstattung nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sowie zu vereinbarten Untersuchungshandlungen und sonstigen Prüfungen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Stiftung bzw. des Fonds und der Erfüllung des Stiftungs- bzw. Fondszwecks**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 24. Juni 2015 als Stellungnahme KFS/PE 26; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Abschlussprüfung der vorgelegten Rechnungsabschlüsse und Redepflicht nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz .....</b>	<b>3</b>
<b>3. Beauftragungen zu vereinbarten Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der für diese Einrichtungen geltenden gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen.....</b>	<b>4</b>
<b>4. Sonstige Prüfungen bezogen auf das eingerichtete Interne Kontrollsystem .....</b>	<b>5</b>
<b>5. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>6</b>
<b>Anlage: Auszug aus einem Schreiben des Bundesministeriums für Inneres (Anfragebeantwortung) vom 20. Dezember 2012 .....</b>	<b>7</b>

## 1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

- (1) Diese Stellungnahme behandelt Einzelfragen der Prüfung und Berichterstattung nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sowie zu vereinbarten Untersuchungshandlungen und sonstigen Prüfungen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Stiftung bzw. des Fonds und der Erfüllung des Stiftungs- bzw. Fondszwecks.<sup>1</sup>
- (2) Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision legt in dieser Stellungnahme die Berufsauffassung zu folgenden Punkten dar:
  - a) Abschlussprüfung der vorgelegten Rechnungsabschlüsse und Redepflicht nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (siehe Abschnitt 2.)
  - b) Beauftragungen zu vereinbarten Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der für diese Einrichtungen geltenden gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen (siehe Abschnitt 3.)
  - c) Sonstige Prüfungen bezogen auf das eingerichtete Interne Kontrollsystem (siehe Abschnitt 4.)
- (3) Für Prüfungen von Rechnungsabschlüssen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sind bei Stiftungen insbesondere folgende rechtliche Grundlagen (Abschnitte I. und II. des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes) zu beachten:<sup>2</sup>
  - a) § 1: Anwendungsbereich  
Das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz findet gemäß § 1 Abs. 1 auf Stiftungen und Fonds Anwendung, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist, sofern sie nach ihren Zwecken über den Interessenbereich eines Landes hinausgehen und nicht schon vor dem 1. Oktober 1925 von den Ländern autonom verwaltet wurden.
  - b) § 4: Stiftungserklärung  
In dieser sind insbesondere der gemeinnützige oder mildtätige Zweck der Stiftung sowie das für den Stiftungszweck gewidmete Vermögen (Stammvermögen) anzugeben.
  - c) § 10: Inhalt der Stiftungssatzung  
Die Stiftungssatzung hat unter anderem gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 Bestimmungen über die jährliche Rechnungslegung an die Stiftungsbehörde hinsichtlich des Vermögens der Stiftung sowie über Rechtsgeschäfte, die nach diesem Bundesgesetz zu ihrer Rechtswirksamkeit der Genehmigung der Stiftungsbehörde bedürfen, zu enthalten.
  - d) § 13: Staatliche Aufsicht über Stiftungen  
Die Stiftungen unterliegen gemäß § 13 Abs. 1 nach Maßgabe des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes der Aufsicht der Stiftungsbehörde. Diese hat die Erhaltung des Stammvermögens der Stiftung, die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die ordnungsgemäße Verwaltung der Stiftung sicherzustellen.
  - e) § 14: Aufsicht über das Stiftungsvermögen

---

<sup>1</sup> Im Folgenden werden explizit nur Prüfungen von Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz behandelt und die dafür einschlägigen Gesetzesstellen zitiert. Die in dieser Stellungnahme enthaltenen Ausführungen zur Prüfung von Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz gelten sinngemäß auch für die Prüfung von Fonds nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz.

<sup>2</sup> Soweit in dieser Stellungnahme auf Paragraphen ohne gesonderte Gesetzesangabe Bezug genommen wird, sind darunter die jeweiligen Paragraphen des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes zu verstehen.

Gemäß § 14 Abs. 2a haben die Stiftungsorgane für Stiftungen mit einem Stiftungsvermögen von mehr als einer Million Euro einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einen Revisor im Sinn des § 13 des Genossenschaftsrevisionsgesetzes 1997, BGBl. I Nr. 127/1997, als Abschlussprüfer zu bestellen. Nach § 14 Abs. 3 sind die Stiftungsorgane verpflichtet, der Stiftungsbehörde bis Ende Juni eines jeden Jahres einen – in den Fällen des Abs. 2a vom Abschlussprüfer geprüften – Rechnungsabschluss über das abgelaufene Kalenderjahr vorzulegen.

Der Rechnungsabschluss hat mindestens die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung während des abgelaufenen Kalenderjahres sowie den Vermögensstand der Stiftung, aufgegliedert in Stammvermögen und sonstiges Vermögen, zum 31. Dezember des abgelaufenen Kalenderjahres zu enthalten. Stellt der Abschlussprüfer fest, dass die Erhaltung des Stammvermögens der Stiftung gefährdet ist, die Erfüllung des Stiftungszwecks oder die ordnungsgemäße Verwaltung der Stiftung, insbesondere im Hinblick auf die Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit, nicht mehr gesichert ist, so hat er dies gemäß § 14 Abs. 3a der Stiftungsbehörde unverzüglich mitzuteilen.

- (4) Für Fonds finden sich gleichlautende gesetzliche Bestimmungen in Abschnitt III. des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes in den §§ 24, 28, 31 und 32.
- (5) Auf vergleichbare Bestimmungen in einschlägigen Landesgesetzen (insbesondere §§ 11 und 27 des Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzes sowie § 13 des Niederösterreichischen Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzes) wird verwiesen.

## **2. Abschlussprüfung der vorgelegten Rechnungsabschlüsse und Redepflicht nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz**

- (6) § 14 enthält keine Aussage darüber, um welche Art von Prüfung es sich bei der Prüfung von Rechnungsabschlüssen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz handelt. Das Prüfobjekt ist jede Form eines Rechnungsabschlusses, der den gesetzlichen sowie allenfalls in der Satzung und anderen Dokumenten (z.B. Geschäftsordnung, Vergaberichtlinien, Delegation von Zeichnungsberechtigungen) enthaltenen Bestimmungen zu entsprechen hat (siehe § 10 Abs. 2 Z 7 mit Hinweis auf Stiftungssatzung und § 14 Abs. 3 mit Definition der Mindestbestandteile). Nach den berufsständischen Grundsätzen zur Durchführung von Abschlussprüfungen, die im Fachgutachten KFS/PG 1 dargelegt sind, handelt es sich bei dem Rechnungsabschluss um einen Abschluss für einen speziellen Zweck, der gemäß Rz 13 nach den Vorgaben von ISA 800 zu prüfen ist (vgl. dazu auch den Hinweis in KFS/PG 1 (Neufassung vom 3. März 2014), Rz 8). Die Einordnung als Abschluss für einen speziellen Zweck ergibt sich daraus, dass die für die Aufstellung des Rechnungsabschlusses anzuwendenden Bestimmungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 in der Stiftungssatzung individuell festzulegen und darauf ausgerichtet sind, den spezifischen Informationsbedürfnissen der Stiftungsbehörde gerecht zu werden.
- (7) Das Prüfungsurteil stellt in Anlehnung an ISA 800 eine Bestätigung dar, dass der vorgelegte Rechnungsabschluss den gesetzlichen sowie den in der Satzung festgelegten Bestimmungen entspricht. Die Bestätigung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist bei einer Rechnungslegung in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Rz (3)) nicht möglich.

- (8) § 14 Abs. 3a normiert eine besondere, über § 273 UGB hinausgehende Redepflicht, die unverzüglich auszuüben ist. Für diese Warnpflicht (Mitteilung) an die Stiftungsbehörde bestehen keine besonderen Formvorschriften. Auf die Ausübung dieser Warnpflicht ist im Bericht über die Prüfung des Rechnungsabschlusses hinzuweisen; die festgestellten berichtspflichtigen Sachverhalte sind in den Bericht aufzunehmen. Wenn im Zuge der Prüfung keine berichtspflichtigen Sachverhalte hervorkommen, ist eine diesbezügliche Negativaussage in den Bericht über die Prüfung des Rechnungsabschlusses aufzunehmen.
- (9) Bei der Prüfung des Rechnungsabschlusses ist das rechnungslegungsbezogene Interne Kontrollsystem (IKS), somit alle Regelungen, welche die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung betreffen, in die Abschlussprüfung einzu beziehen. Es ist daher keine vollständige Prüfung des IKS und auch keine eigenständige Berichterstattung darüber vorgesehen. Ziele des zu prüfenden rechnungslegungsbezogenen IKS sind aber jedenfalls die vollständige und sachgerechte Berücksichtigung von Geschäftsfällen im Rechnungsabschluss sowie die Genehmigung von Ausgaben, im Zusammenhang damit die Gewährleistung eines Vier-Augen-Prinzips und des Vermögensschutzes.
- (10) Für die Bewertung des Stiftungsvermögens und damit für die Beurteilung der Pflicht zur Abschlussprüfung im Sinn des § 14 Abs. 2a zum Rechnungsabschlussstichtag gibt das Gesetz keine Hinweise. Das Bundesministerium für Inneres (BM.I) hat betreffend Bewertung von Liegenschaften in einer Anfragebeantwortung vom 20. Dezember 2012 (siehe Auszug aus dieser Anfragebeantwortung in der Anlage) die Auffassung vertreten, dass *„die Bewertung zum Verkehrswert zu erfolgen hat“*. Weiters hat das BM.I in dem erwähnten Schreiben vom 20. Dezember 2012 zur Frage der Bewertung des Stiftungsvermögens folgende Aussage getroffen: *„Das Stiftungsvermögen ist im Sinne eines nachvollziehbaren Rechnungsabschlusses möglichst realistisch zu bewerten.“* Aus dem Gesetzeswortlaut kann nach Ansicht des BM.I gefolgert werden, *„dass mit dem Begriff Stiftungsvermögen nicht nur das Stammvermögen gemeint ist“*. Sihin umfasst das Stiftungsvermögen auch allenfalls vorhandenes sonstiges Vermögen.
- (11) Die Organe der Stiftung haben im Rechnungsabschluss die Grundsätze, nach denen die Bewertung erfolgt ist, offenzulegen.

### **3. Beauftragungen zu vereinbarten Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der für diese Einrichtungen geltenden gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen**

- (12) Die Stiftungsorgane können gesonderte Aufträge über vereinbarte Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit bestimmten Fragen der Umsetzung gesetzlicher Anforderungen und der Bestimmungen in der Stiftungssatzung erteilen. Auf Rz 8 letzter Halbsatz des Fachgutachtens über Vereinbarte Untersuchungshandlungen (KFS/PG 14), wonach vereinbarte Untersuchungshandlungen auch nicht-finanzielle Informationen umfassen können, wird verwiesen. Für die Auftragsannahme ist die Vorgabe konkreter vereinbarter Untersuchungshandlungen im Sinn von KFS/PG 14 erforderlich.

- (13) Sofern ein gesonderter Auftrag über vereinbarte Untersuchungshandlungen erteilt wird, können in Abstimmung mit der Stiftungsbehörde insbesondere folgende Untersuchungshandlungen vereinbart werden:
- a) Vorlage aller Durchführungsrichtlinien und sonstigen ergänzenden Vorgaben gemäß Stiftungssatzung und Feststellung, ob damit alle für die Erfüllung des Stiftungszwecks notwendigen Maßnahmen und Handlungen der Stiftung erfasst sind;
  - b) Vorlage aller Kriterien der Leistungsvergabe, insbesondere auch der Qualifikationskriterien (wie z.B. Kriterien für Bedürftigkeit), und Feststellung im Rahmen einer vereinbarten Stichprobe von Fördermaßnahmen (siehe auch Ausführungen unter c)), ob die Kriterien erfüllt sind;
  - c) genaue Vorgabe einer Stichprobe von Fördermaßnahmen (betragsmäßige Höhe, Anzahl) aus der vorliegenden Dokumentation, um die Einhaltung der Fördervoraussetzungen festzustellen. Wird die Stichprobe nicht genau vorgegeben, müssen die Art der Stichprobenziehung (Zufallsauswahl, Auswahl anhand konkreter Vorgaben) und der Umfang der Stichprobe (Anzahl absolut oder in Prozent, bezogen auf eine Grundgesamtheit) im Auftrag explizit vereinbart werden (vgl. KFS/PG 14, Rz 22);
  - d) für alle Sparguthaben/Bankkonten ist die Einhaltung der Bestimmungen hinsichtlich Einlagensicherheit nachzuweisen;
  - e) Vorlage von Nachweisen über die Einhaltung der gesetzlich oder in der Satzung vorgegebenen mündelsicheren Veranlagung nach den Bestimmungen des § 216 ABGB (Spareinlagen) bzw. des § 217 ABGB (Wertpapiere und Forderungen) sowie ggf. bei anderen, in Sondergesetzen als mündelsicher bezeichneten Wertpapieren (§ 46 Abs. 3 InvFG, § 6 Abs. 7 Immo-InvFG sowie § 4a FBSchVG).
- (14) Über diese vereinbarten Untersuchungshandlungen ist ein eigener Bericht zu erstatten; im Bericht über die Prüfung des Rechnungsabschlusses kann auf diesen Bericht verwiesen werden.

#### **4. Sonstige Prüfungen bezogen auf das eingerichtete Interne Kontrollsystem**

- (15) Die vollständige und umfassende Prüfung eines auf die Größe und das Risikoprofil einer Stiftung abgestimmten Internen Kontrollsystems erfordert einen eigenständigen Auftrag und stellt eine sonstige Prüfung im Sinn des Fachgutachtens über die Durchführung von sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) dar. Diese gesonderte Prüfung hat sich an folgenden Kriterien zu orientieren:
- a) Eine IKS-Richtlinie bzw. zumindest eine Definition der Mindestanforderungen hat vorzuliegen.
  - b) Sollte es derartige Vorgaben nicht geben, ist ein geeignetes Soll-Objekt anhand allgemeiner Kriterien (beispielsweise anhand des vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)<sup>3</sup> herausgegebenen Rahmenwerks (Internal Control – Integrated Framework)) zu entwickeln.
- (16) Über diese Prüfung ist ein gesonderter Bericht zu verfassen.

---

<sup>3</sup> <http://www.coso.org/>

## **5. Anwendungszeitpunkt**

- (17) Diese Stellungnahme ist erstmals für Rechnungsabschlüsse über Rechnungsjahre anzuwenden, die am 31. Dezember 2015 oder später enden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

**Anlage: Auszug aus einem Schreiben des Bundesministeriums für Inneres (Anfragebeantwortung) vom 20. Dezember 2012**

- A. Ist nach BStFG eine Abschlussprüfung gemäß §§ 268 ff. UGB oder eine sonstige Prüfung (ohne Bestätigungsvermerk) vorzunehmen?
- B. Zu welchem Stichtag und nach welchen Kriterien ist das Stiftungsvermögen zu bewerten?
  - 1. Bezieht sich der Begriff Vermögen nur auf das „Stammvermögen“?
  - 2. Wie sind Vermögensänderungen zu behandeln?
  - 3. Kommen die Rechnungslegungsbestimmungen des UGB (Drittes Buch), insbesondere die Bewertungsvorschriften (§§ 201 bis 216 UGB) zur Anwendung?
  - 4. Inwieweit sind die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 221 ff. UGB) zu beachten?

Ganz allgemein ist festzustellen, dass das BStFG keine eindeutigen Hinweise zur Beantwortung einiger dieser Fragen liefert.

Zu Frage A.:

Laut Information der MA 62 werden derzeit Bestätigungsvermerke durch die Abschlussprüfer ausgestellt. Dieser Modus Procedendi deckt sich im Übrigen mit der, in einer Kammer-Information aus dem Jahre 2011 vertretenen Auffassung der KWT, wonach es sich um eine Abschlussprüfung nach UGB handelt.

Zu Frage B.:

Hinsichtlich des Stichtages kann wohl davon ausgegangen werden, dass – wenn kein anderer Stichtag vorgesehen ist – das Kalenderjahr das Wirtschaftsjahr ist und daraus der jeweilige Stichtag (31.12.) abzuleiten ist. Für die Bewertung des Stiftungsvermögens gibt das Gesetz keine Hinweise; zur Bewertung von Liegenschaften hat das BM.I bereits in den erwähnten Erläuterungen die Ansicht vertreten, dass die Bewertung zum Verkehrswert zu erfolgen hat.

Hiefür sprechen folgende Kriterien:

- a) Der Einheitswert ist lediglich eine seit Jahren unveränderte Bemessungsgrundlage von Steuern und Abgaben, der tatsächliche Wert einer Liegenschaft entspricht in der Regel einem Vielfachen des Einheitswertes.
- b) Das Stiftungsvermögen ist im Sinne eines nachvollziehbaren Rechnungsabschlusses möglichst realistisch zu bewerten.
- c) Die Bewirtschaftung von Liegenschaftsvermögen (z. B. von Zinshäusern) erfordert einen höheren Prüfaufwand als Vermögen, welches etwa aus Wertpapieren und/oder Bankeinlagen besteht.
- d) Liegenschaften bergen ein erhöhtes Risiko einer nicht ordnungsgemäßen Verwaltung, wie z.B. einer Vermietung von Wohnungen ohne Aufnahme der Mietzinseinnahmen in die Hausabrechnung, unangemessene Mietzinse und das Leerstehenlassen von Wohnungen, Säumigkeit bei dringlich notwendigen Instandhaltungs- und Reparaturmaßnahmen, nicht Preis angemessene Instandhaltungs- und Reparaturrechnungen, Legung von Rechnungen ohne Gegenleistung, nicht notwendige Investitionsmaßnahmen.

Zu Frage B.1.:

Aus dem Gesetzeswortlaut kann nach ho. Ansicht gefolgert werden, dass mit dem Begriff Stiftungsvermögen nicht nur das Stammvermögen gemeint ist. Für eine andere Auslegung bietet das Gesetz keinerlei Anhaltspunkte.

Zu den Fragen B.2., 3. und 4.:

Da das BStFG auch zu diesen Fragen keinerlei Auskunft gibt und keinen Hinweis auf eine – zumindest sinngemäße – Anwendung vergleichbarer Regelungen in anderen Bundesgesetzen enthält, sind allgemeine Analogieschlüsse auch vor dem Hintergrund der speziellen Fallkonstellationen, die sich im Zusammenhang mit Stiftungen und Fonds nach dem BStFG in der Praxis ergeben können, problematisch.