

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** zur

Durchführung von Prüfungen nach § 4a Abs. 8 EStG zur Spendenabsetzbarkeit

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 3. Dezember 2012 als Stellungnahme KFS/PE 24, zuletzt redaktionell überarbeitet im März 2020)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich	2
1.1. Vorbemerkungen	2
1.1.1. Allgemeines – Grundsätze.....	2
1.1.2. Ziel und Gegenstand der angeführten Prüfungen	2
1.2. Anwendungsbereich	2
2. Besonderheiten von § 4a EStG-Prüfungen	3
2.1. Auftragsannahme	3
2.2. Unvereinbarkeit.....	3
2.3. Auftragsvereinbarung und -bedingungen.....	3
2.4. Kriterien.....	4
2.4.1. Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften	4
2.4.2. Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1, 2 oder 3 EStG	4
2.5. Prüfungsdurchführung.....	4
2.5.1. Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften	4
2.5.2. Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1, 2 oder 3 EStG	5
2.6. Wesentlichkeit	5
2.7. Nachweise – Dokumentation	5
2.8. Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung)	6
2.9. Berichterstattung.....	6
3. Anwendungszeitpunkt.....	6

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

1.1. Vorbemerkungen

1.1.1. Allgemeines – Grundsätze

- (1) In dieser Stellungnahme legt der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision die Berufsauffassung dar, wie Wirtschaftsprüfer Aufträge zur Durchführung von Prüfungen nach § 4a Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) bei den von dieser Bestimmung erfassten Körperschaften (in der Folge kurz § 4a EStG-Prüfungen) abzuwickeln haben.
- (2) Diese Stellungnahme enthält die Grundsätze für die berufliche Verantwortung des Wirtschaftsprüfers sowie für Form und Inhalt des in diesem Zusammenhang zu erstellenden Berichts sowie der Dokumentationserfordernisse. Darüber hinaus verdeutlicht die Stellungnahme gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen von § 4a EStG-Prüfungen.
- (3) Diese Stellungnahme baut im Wesentlichen auf dem Fachgutachten zur Durchführung von sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) sowie auf dem International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised)¹ auf. Soweit nicht einzelne Aussagen dieser Stellungnahme entgegenstehen, sind die Regelungen von KFS/PG 13 ergänzend anzuwenden.

1.1.2. Ziel und Gegenstand der angeführten Prüfungen

- (4) Bei den oben angeführten Prüfungen handelt es sich um sonstige Prüfungen im Sinn des Fachgutachtens KFS/PG 13, und zwar um direkte Zusicherungsaufträge.
- (5) § 4a EStG-Prüfungen sind auftragsgebundene Prüfungen mit dem Ziel, eine zusammenfassende Beurteilung darüber abzugeben, ob die Einhaltung der Bestimmungen (siehe Rz (7)) gewährleistet ist.
- (6) Diese Prüfungen stellen weder eine Abschlussprüfung noch eine sonstige gesetzliche Pflichtprüfung oder eine prüferische Durchsicht dar.
- (7) § 4a EStG-Prüfungen beziehen sich einerseits auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1, 2 oder 3 des § 4a Abs. 8 EStG und andererseits auf die Einhaltung der von der zu prüfenden Körperschaft anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften. Sie müssen den Anforderungen der §§ 268 ff. Unternehmensgesetzbuch (UGB) entsprechen. Dies gilt auch für Vereine, die ihr Rechnungswesen gemäß § 21 Abs. 1 Vereinsgesetz 2002 (VerG) führen.

1.2. Anwendungsbereich

- (8) Diese Stellungnahme ist auf § 4a EStG-Prüfungen anzuwenden.

¹ www.ifac.org; ISAE 3000 (Revised) – Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information

2. Besonderheiten von § 4a EStG-Prüfungen

2.1. Auftragsannahme

- (9) Diese Prüfungen sind wegen der eindeutigen Regelung in § 4a EStG Wirtschaftsprüfern vorbehalten. Sie können auch von einem anderen Wirtschaftsprüfer als dem Abschlussprüfer erbracht werden.
- (10) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat vor Annahme eines Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen bei Einhaltung der im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (WTBG 2017), in der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) und in der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten 2017 (KSW-PRL 2017) geregelten Berufspflichten annehmen darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung der Prüfung erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.

2.2. Unvereinbarkeit

- (11) In diesem Zusammenhang hält der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision fest, dass insbesondere folgende Aspekte zu berücksichtigen sind:²
- a) Wirtschaftsprüfer, die Abschlussprüfer oder Rechnungsprüfer der spendensammelnden Körperschaft sind, dürfen gleichzeitig auch die § 4a EStG-Prüfung durchführen.
 - b) Wirtschaftsprüfer, die gleichzeitig auch Berater einer spendensammelnden Körperschaft sind, dürfen die § 4a EStG-Prüfung durchführen, wenn sie selbst keine Buchhaltung oder Bilanzierung für diese Körperschaft durchführen und somit eine Selbstprüfung ausgeschlossen ist.
 - c) Wirtschaftsprüfer, die einfache Vereinsmitglieder sind, dürfen – sofern die sonstigen Unvereinbarkeitsbestimmungen eingehalten werden – die § 4a EStG-Prüfung durchführen.
 - d) Mitglieder von Vereinsorganen einschließlich statutarischer Organe (Beiräte) dürfen die § 4a EStG-Prüfung nicht durchführen.
 - e) Für die Spendenverwendung verantwortliche Personen dürfen die § 4a EStG-Prüfung nicht durchführen.

Die Bestimmungen des § 271 UGB gelten sinngemäß.

2.3. Auftragsvereinbarung und -bedingungen

- (12) Für diese Prüfungen ist ein Auftragsschreiben erforderlich. Es wird empfohlen, darin auch die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe in der jeweils geltenden Fassung zu vereinbaren.
- (13) Für die sonstigen Bestandteile des Auftragsschreibens wird auf das Fachgutachten KFS/PG 13 (Abschnitt 3.2. Auftragsbedingungen) verwiesen.

² Die angeführten Aussagen zur Befangenheit / Unvereinbarkeit spiegeln die Meinungsbildung im Berufsrechtsausschuss der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe am 15. Dezember 2009 wider.

2.4. Kriterien

2.4.1. Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften

- (14) Die Kriterien im Sinn des Fachgutachtens KFS/PG 13 für diese Prüfung stellen die jeweils von der Körperschaft anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften dar; in Fällen, in denen eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht aufzustellen ist, sind die Kriterien im Auftragsschreiben (z.B. durch Verweis auf KFS/RL 19) zu definieren.

2.4.2. Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1, 2 oder 3 EStG

- (15) Die Kriterien im Sinn des Fachgutachtens KFS/PG 13 für diese Prüfung stellen die in § 4a Abs. 8 EStG definierten Voraussetzungen dar.

2.5. Prüfungsdurchführung

2.5.1. Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften

- (16) Zur Beurteilung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ist zu unterscheiden, ob eine Pflichtprüfung bzw. eine freiwillige Prüfung der Rechnungslegung der Körperschaft (nach den Anforderungen der §§ 268 ff. UGB) durchgeführt wurde:
- a) Wurde eine Pflichtprüfung bzw. eine freiwillige Prüfung der Rechnungslegung der Körperschaft (z.B. in Form eines Jahresabschlusses bzw. einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht) bereits neben der § 4a EStG-Prüfung durchgeführt und ein uneingeschränktes Prüfungsurteil erteilt, darf sich der beauftragte Wirtschaftsprüfer, der die § 4a EStG-Prüfung durchführt, auf das Ergebnis dieser Prüfung verlassen. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Prüfung vom § 4a EStG-Prüfer selbst oder einem anderen Wirtschaftsprüfer durchgeführt wurde.
 - b) Liegt kein Bestätigungsvermerk zur Rechnungslegung der Körperschaft vor, ist im Rahmen der § 4a EStG-Prüfung die Einhaltung der jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften entsprechend den Anforderungen der §§ 268 ff. UGB, d.h. unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, zu prüfen. Da in diesem Fall die Prüfung im Rahmen der § 4a EStG-Prüfung durchgeführt wird, genügt eine interne Dokumentation der Ergebnisse der Prüfung, und eine gesonderte Berichterstattung in Form eines Prüfungsberichts (§ 273 Abs. 1 UGB) oder Bestätigungsvermerks (§ 274 UGB) ist nicht erforderlich. Die Vorschriften zur Redepflicht des Abschlussprüfers (§ 273 Abs. 2 und 3 UGB) sind hingegen zu beachten.
- (17) Ist das Prüfungsurteil gemäß § 274 Abs. 1 Z 3 UGB eingeschränkt oder negativ oder ist der Prüfer nicht in der Lage, ein Prüfungsurteil abzugeben (§ 274 Abs. 2 UGB), steht dies der Erteilung einer Bestätigung zur § 4a EStG-Prüfung entgegen; im Falle einer Einschränkung gemäß § 274 Abs. 1 Z 3 UGB ist dies unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

2.5.2. Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1, 2 oder 3 EStG

- (18) Die Auswahl der Prüfungshandlungen zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1, 2 oder 3 EStG liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers.
- (19) Unabhängig von Besonderheiten in Einzelfällen kommen dafür generell folgende Prüfungshandlungen in Betracht:
- a) Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den geprüften Zeitraum
 - b) Einsichtnahme in die von der Körperschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10 % der Spendeneinnahmen nicht übersteigen
 - c) Einsichtnahme in jene Dokumente der Körperschaft, in denen sie die Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen, veröffentlicht
 - d) kritische Würdigung der im Rahmen der Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse im Hinblick auf Hinweise, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet

2.6. Wesentlichkeit

- (20) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei Planung und Durchführung des Auftrags die Wesentlichkeit und die Risiken einer Fehlbeurteilung für den Auftragsgegenstand zu berücksichtigen. Die Beurteilung der Wesentlichkeit unterliegt seinem pflichtgemäßen Ermessen.

2.7. Nachweise – Dokumentation

- (21) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Einschätzung der Quantität, Qualität und Eignung von Nachweisen zur Stützung seiner zusammenfassenden Beurteilung pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und eine kritische Grundhaltung einzunehmen.
- (22) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat Nachweise über die geprüften Sachverhalte festzuhalten.
- (23) Die Dokumentation hat zumindest Folgendes zu enthalten:
- a) Auftragsbestätigungsschreiben
 - b) Nachweis der Planung (einschließlich etwaiger im Zuge der Auftragsdurchführung vorgenommener Änderungen an der allgemeinen Strategie und dem Prüfungsprogramm des beauftragten Wirtschaftsprüfers)
 - c) Liste der durchgeführten Prüfungshandlungen und die erlangten Nachweise

- d) bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben haben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen
- e) Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung)

2.8. Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung)

- (24) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Durchführung der angeführten Prüfung eine schriftliche Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung) von der verantwortlichen Partei einzuholen.
- (25) Muster für Vollständigkeitserklärungen für § 4a EStG-Prüfungen sind den Arbeitshilfen der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) zu entnehmen.

2.9. Berichterstattung

- (26) Bei der Berichterstattung über § 4a EStG-Prüfungen soll das von der KSW gemeinsam mit dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) vereinbarte Muster verwendet werden.
- (27) Da § 4a Abs. 8 EStG die Bestätigung des Vorliegens der Voraussetzungen der Z 1 bis 3 sowie der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften vorschreibt, ist eine negative Zusicherung nicht vorgesehen.

3. Anwendungszeitpunkt

- (28) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ist auf § 4a EStG-Prüfungen, die nach dem 30. September 2020 vertraglich vereinbart werden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.