

Leopold Kraßnig

# Besonderheiten der Jahresabschlussprüfung der Privatstiftung

Das Konzept der Privatstiftung sieht die Verselbständigung von Vermögen vor, um einen bestimmten Zweck zu erfüllen, den der Stifter vorgegeben hat. Es handelt sich um eigentümerloses Vermögen, dem die Kontrolle der Leitung und Verwaltung der Privatstiftung durch den Eigentümer fehlt. Um dieses Kontrolldefizit zu beseitigen, sieht der Gesetzgeber neben dem Stiftungsvorstand den Stiftungsprüfer als zweites zwingendes Organ der Privatstiftung vor. Aufgrund der Organstellung des Stiftungsprüfers sind diesem wesentlich weitergehende Befugnisse, aber auch Pflichten als dem Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft eingeräumt. Insbesondere stehen ihm mehrere Instrumentarien zur Verfügung, mit denen er die Erfüllung des Stiftungszwecks und die ordnungsgemäße Gebarung der Privatstiftung durchsetzen kann.

### 1. DIE BESTELLUNG DES STIFTUNGS-PRÜFERS

Der Stiftungsprüfer ist gemäß § 20 Abs. 1 PSG vom Gericht und gegebenenfalls vom Aufsichtsrat zu bestellen. Ist ein Aufsichtsrat eingerichtet, steht diesem die alleinige Zuständigkeit zur Bestellung des Stiftungsprüfers zu, und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen obligatorischen oder einen fakultativen Aufsichtsrat handelt.<sup>(1)</sup> § 20 Abs. 1 PSG ist zwingendes Recht, sodass auch in der Stiftungserklärung kein anderes Organ bzw. keine andere Stelle mit der Bestellung des Stiftungsprüfers betraut werden kann. Ebenso ist es auch nicht möglich, dem Aufsichtsrat die Befugnis zur Bestellung des Stiftungsprüfers in der Stiftungserklärung abzuerkennen. Nur wenn der Aufsichtsrat säumig ist, käme eine subsidiäre Bestellbefugnis durch das Gericht gemäß § 27 Abs. 1 PSG in Frage. In der Praxis ist jedoch in den meisten Fällen, mangels eines Aufsichtsrats, ausschließlich das Gericht zur Bestellung befugt. Die Stiftungserklärung kann bestimmten Personen oder Organen ein Vorschlagsrecht einräumen, wobei die Gerichte diesem regelmäßig folgen.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass ein zusätzlicher Stiftungsprüfer nicht eingerichtet werden kann, und zwar auch dann nicht, wenn die Stiftung einen ganzen Konzern leitet. Der OGH hat in seinem Beschluss vom 16. 4. 2009, 6 Ob 239/08b, entschieden, dass die Stiftungsurkunde neben dem Stiftungsprüfer einen eigenen Konzernprüfer nicht vorsehen kann.<sup>(2)</sup>

### 1.1. Anforderungen an die Person des Prüfers und Ausschlussgründe

Stiftungsprüfer können gemäß § 20 Abs. 2 PSG nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

Schon vor der Bestellung durch das Gericht oder durch den Aufsichtsrat hat der Stiftungsprüfer eine Erklärung abzugeben, in welcher er bestätigt, dass keine Ausschlussgründe gemäß § 20 Abs. 3 PSG vorliegen und er darüber hinaus über eine aufrechte Bescheinigung nach dem A-QSG verfügt.

Der Prüfer darf nicht Begünstigter, Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, Arbeitnehmer der Privatstiftung oder eines Unternehmens sein, auf das diese maßgeblichen Einfluss nehmen kann. Ferner ist ein Ausschlussstatbestand erfüllt, wenn ein Berufsberechtigter innerhalb der letzten drei Jahre eine dieser Positionen innegehabt hat, mit einer ausgeschlossenen Person zusammen seinen Beruf ausübt oder Angehöriger im Sinne des § 15 Abs. 2 PSG ist. Mangels Verweises kommen die Unabhängigkeitsregeln gemäß §§ 271 und 271a UGB nicht zur Anwendung, es sind jedoch sehr wohl die allgemeinen Unabhängigkeitsbestimmungen des WTBG und der Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) anzuwenden. Die Ausschlussgründe sind bei mehrjähriger Bestellung regelmäßig zu prüfen. Bei Eintreten von solchen sind das Gericht bzw. der Aufsichtsrat sowie der Stiftungsvorstand umgehend zu verständigen. Nach Bestellung durch das Gericht oder den Aufsichtsrat ist der Abschluss eines schriftlichen Vertrages geboten.<sup>(3)</sup> Vertragspartner sind der Vorsitzende des Aufsichtsrats



Mag. Dr. Leopold Kraßnig ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Qualitätsprüfer gemäß A-QSG sowie ständ. ger. zert. Sachverständiger in Klagenfurt.

(1) Vgl. N. Arnold, PSG<sup>2</sup> (2007) 331.

(2) Siehe J. P. Gruber, Die Organe der Privatstiftung, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, 31.

(3) Siehe Fachgutachten KFS/PE 21 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 29. 6. 2010.

oder der Stiftungsvorstand. Der Prüfungsvertrag kann für den Fall, dass die Bestellung für mehrere Jahre erfolgte, auch für mehrere Jahre abgeschlossen werden.

### 1.2. Verschwiegenheit des Stiftungsprüfers

Der Stiftungsprüfer unterliegt gemäß § 21 Abs. 2 PSG in Verbindung mit § 275 Abs. 1 UGB der Verschwiegenheitspflicht, die jedoch gegenüber anderen Organen der Privatstiftung und gegenüber sonstigen in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen aufgehoben ist. Auch gegenüber dem Gericht ist der Stiftungsprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet. Es ist vor allem darauf zu achten, dass bei einer Kontrolle durch das Gericht gegenüber diesem der Stiftungsprüfer von seiner Verschwiegenheit befreit wird.<sup>(4)</sup>

### 1.3. Funktionsperiode

Die Funktionsdauer des Stiftungsprüfers ist im Gegensatz zum unternehmensrechtlichen Abschlussprüfer, der jährlich zu bestellen ist, unbeschränkt.<sup>(5)</sup> Die Stiftungserklärung kann auch eine befristete Funktionsdauer, z. B. drei Jahre, vorsehen. Diese Vorgehensweise wird im Hinblick auf eine gewisse Kontinuität empfohlen.

### 1.4. Honorarfrage

§ 20 Abs. 4 PSG verweist auf § 270 Abs. 5 UGB, wonach der Prüfer Anspruch auf eine angemessene Entlohnung seiner Tätigkeit hat. Nur für den Fall, dass kein Einvernehmen zwischen Stiftungsprüfer und Stiftungsvorstand oder gegebenenfalls mit dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats erzielt werden kann, erfolgt die Honorarbestimmung durch das zuständige Gericht. Das Honorar ist in jedem Fall im abzuschließenden Prüfungsvertrag zu vereinbaren.<sup>(6)</sup>

### 1.5. Abberufung des Stiftungsprüfers

Ein Stiftungsprüfer kann gemäß § 27 Abs. 2 PSG abberufen werden, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. Als wichtiger Grund gelten insbesondere: 1.) eine grobe Pflichtverletzung,

2.) die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben und 3.) die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, die Abweisung eines solchen oder mehrfache Exekutionen in das Vermögen des Stiftungsprüfers. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend. Auch andere wichtige Umstände, wie eine Interessenskollision, kommen daher als Abberufungsgründe in Frage.

Zu beachten ist, dass es sich bei den im § 20 Abs. 3 PSG aufgezählten Ausschlussgründen um absolute Bestellungsverbote handelt, demzufolge der Stiftungsprüfer das Amt nicht wirksam erlangen kann. Die Annahme der Bestellung durch die ausgeschlossene Person wird als nichtig angesehen.<sup>(7)</sup> Wenn ein solcher Grund nachträglich eintritt, verliert der Prüfer nicht automatisch seine Organstellung, sondern das Gericht bzw. ein anderes zur Abberufung zuständiges Organ hat die Abberufung auszusprechen.<sup>(8)</sup>

### 1.6. Amtsniederlegung bzw. Rücktritt des Stiftungsprüfers

Bei Bestellung auf unbestimmte Zeit ist die Tätigkeit bis inklusive Prüfung des nächsten Jahresabschlusses (analog § 270 Abs. 6 UGB) fortzusetzen. Zu einem davor gelagerten Termin kann der Stiftungsprüfer einen angenommenen Prüfungsauftrag daher nur aus wichtigem Grund durch Amtsniederlegung „kündigen“. Die Amtsniederlegung bedarf der Schriftform und ist zu begründen. Als wichtiger Grund es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen der Privatstiftung und dem Stiftungsprüfer bestehen.<sup>(9)</sup> Demgegenüber hält das Fachgutachten KFS/PE 21 eine Frist von sechs bis acht Wochen als ausreichend für die Privatstiftung, für eine Nachfolge Sorge zu tragen. Bei einer Bestellung des Stiftungsprüfers durch den Aufsichtsrat auf unbestimmte Zeit ist der Rücktritt allen Mitgliedern des Aufsichtsrats gegenüber nachweislich vorzunehmen.

Eine andere Beurteilung ist vorzunehmen, wenn der Stiftungsprüfer für eine zeitlich befristete Periode bestellt wurde. In diesem Fall hat er schon bei der Annahme der Bestellung eine Verpflichtung übernommen, für die festgelegte Periode die Funktion auszuüben. Dies gilt auch für den Fall einer Bestellung durch das Gericht, wenn die zeitliche Beschränkung in der Stiftungserklärung ersichtlich ist. Für diese Fälle ist

**Stiftungsprüfer können gemäß § 20 Abs. 2 PSG nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.**

(4) Vgl. *Lechner/Wundsam/Szauer*, Rechnungslegung und Prüfung von ideellen Vereinen und Privatstiftungen, in *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001 (2001) 265 (310).

(5) Vgl. *Lechner/Wundsam/Szauer*, Rechnungslegung und Prüfung, 311.

(6) Vgl. *U. Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (2010) 60.

(7) Vgl. *Doralt/Novotny/Kalss*, PSG (1995) 319.

(8) Vgl. *Doralt/Novotny/Kalss*, PSG, 320.

(9) Vgl. *N. Arnold*, PSG<sup>2</sup>, 334.

## Besonderheiten der Jahresabschlussprüfung der Privatstiftung

ein Rücktritt ohne wichtigem Grund ausgeschlossen, weil die Ausübung der Funktion bis zum Ende der Bestellungsperiode zumutbar ist. Diese rechtliche Beurteilung gilt auch für den Fall, dass der Stiftungsprüfer zeitlich begrenzt durch den Aufsichtsrat bestellt wurde.

### 2. ARTEN DER PRÜFUNG DER PRIVATSTIFTUNG

#### 2.1. Gründungsprüfung

§ 11 PSG schreibt verpflichtend eine Prüfung vor, wenn das Mindestvermögen der Privatstiftung nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht wird. Vorbild für diese Bestimmung waren jene der aktienrechtlichen Gründungsprüfung (§§ 25 bis 27 AktG).<sup>(10)</sup> Die Gründungsprüfung bei Privatstiftungen beschränkt sich auf die Prüfung, ob das gewidmete Vermögen 70.000 Euro wert ist. Der Gründungsvorgang selbst ist nicht zu prüfen. Der Gründungsprüfer ist gemäß § 11 Abs. 2 PSG vom Gericht zu bestellen und hat das Ergebnis seiner Prüfung in einem schriftlichen Bericht festzuhalten.

#### 2.2. Prüfung von Jahresabschlüssen und Lagebericht

Der Stiftungsprüfer hat gemäß § 21 Abs. 1 PSG den Jahresabschluss einschließlich der Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung wird auf § 269 Abs. 1 UGB verwiesen. Es ist auch zu prüfen, ob die Stiftung über ein angemessenes rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS), abhängig von der Größe der Stiftung und der Komplexität des Vermögens, verfügt. Der Prüfer hat sich auch davon zu überzeugen, ob die Zwischenkörperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG richtig berechnet und bilanziell richtig behandelt wurde. Der Stiftungsprüfer hat sich auch von der rechtzeitigen und richtigen Abfuhr der Kapitalertragsteuer von Zuwendungen an Begünstigte zu überzeugen. Zu prüfen ist weiterhin, ob die Stiftungsurkunde und eine allfällige Zusatzurkunde dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden sind.

Der Anhang ist auf Vollständigkeit zu prüfen, wobei zu beachten ist, dass das PSG keine größenabhängigen Erleichterungen wie das UGB kennt. Bei Prüfung des Anhangs ist insbesondere das Fachgutachten KFS/RL 18 zu beachten, ob die Angaben zur Zwischenkörperschaftsteuer enthalten sind.

Betreffend den Lagebericht hat sich der Stiftungsprüfer davon zu überzeugen, ob der Stiftungsvorstand auf die Erfüllung des Stiftungszwecks eingeht, insbesondere inwieweit der Stiftungszweck im abgelaufenen Geschäftsjahr erfüllt worden ist bzw. wie seine Erfüllung in Zukunft beabsichtigt ist. Es ist auch darauf zu achten, inwieweit die Angaben im Lagebericht zur Erfüllung des Stiftungszwecks mit den im Jahresabschluss ausgewiesenen Zuwendungen übereinstimmen.

Neben den Rechnungslegungsbestimmungen des UGB hat sich der Stiftungsprüfer vor allem davon zu überzeugen, ob die gesetzlichen Bestimmungen des PSG eingehalten wurden. Er muss sich davon überzeugen, ob die von der Stiftung getätigten Zuwendungen ihrer Art und Höhe nach der Stiftungserklärung entsprechen und die Empfänger begünstigt im Sinne der Stiftungserklärung sind. Eine Verpflichtung des Stiftungsprüfers, die Gebarung der Stiftung in Bezug auf wirtschaftliche, zweckmäßige und sparsame Verwaltung des Stiftungsvermögens zu prüfen, besteht nicht.<sup>(11)</sup> Wenn allerdings durch einen gravierenden Verstoß gegen das Gebot der Sparsamkeit der Stiftungszweck nicht mehr erfüllt werden kann, ist entsprechend auf den Stiftungsvorstand einzuwirken und bei Erfolglosigkeit bei Gericht eine Sonderprüfung gemäß § 21 Abs. 1 PSG zu beantragen.

Bei aufzehrenden Stiftungen wird sich der Stiftungsprüfer davon überzeugen müssen, ob gemäß § 17 Abs. 2 PSG Leistungen an Begünstigte nur insoweit vorgenommen werden, als dadurch Ansprüche von Gläubigern nicht geschmälert werden (Zuwendungssperre).

Der Stiftungsprüfer hat weiteres zu überprüfen, ob vom Stiftungsvorstand die Voraussetzungen des § 17 Abs. 5 PSG eingehalten wurden. Bei Vorliegen eines Aufsichtsrats ist dessen Genehmigung einzuholen. Wenn ein solcher nicht eingerichtet ist, ist die Genehmigung von allen übrigen Mitgliedern des Stiftungsvorstands zu erteilen und in der Folge dem Gericht zur Genehmigung vorzulegen. Betreffend die Vergütung der Mitglieder des Stiftungsvorstands hat der Stiftungsprüfer zu prüfen, ob eine ausreichend konkrete Festlegung der Stiftungserklärung erfolgte und diese eingehalten wurde. Bei Fehlen einer derartigen Konkretisierung ist die Vergütung bei Vorhandensein eines Aufsichtsrats durch diesen zu beschließen und wenn ein solcher nicht vorhanden ist, durch das Gericht festzulegen. Sollte die Stiftungserklärung zur Angemessenheit der Vergütung des Stiftungsvorstands eine Aussage des Stiftungsprüfers ver-

**Der Stiftungsprüfer hat gegenüber dem normalen Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft erweiterte Aufgaben und Pflichten. Im Fokus seiner Tätigkeit steht vor allem die Überprüfung der Einhaltung des Stiftungszwecks.**

<sup>(10)</sup> Vgl. ErlRV zu § 11 PSG.

<sup>(11)</sup> Vgl. *Lechner/Wundsam/Szauer*, Rechnungslegung und Prüfung, 312; *Hofians*, Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 233 (246).

langen, wird empfohlen, im Prüfungsergebnis eine derartige Feststellung zu treffen.<sup>(12)</sup>

Ein wesentlicher Punkt im Rahmen der Stiftungsprüfung ist die Einhaltung der Stiftungserklärung durch den Stiftungsvorstand gemäß § 17 Abs. 1 PSG. Insbesondere wird darauf zu achten sein, ob in der Stiftungserklärung enthaltene indirekte Veranlagungsrichtlinien, Bestimmungen für die Gewährung von Zuwendungen, Vorschriften über die Rücklagenbildung oder über den Erhalt des Stiftungsvermögens und ähnliche Regelungen eingehalten werden.

Aufgrund des Verweises von § 18 PSG auf § 244 UGB hat eine Privatstiftung als Konzernspitze die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Lageberichts, sofern die Privatstiftung das Tochterunternehmen entweder einheitlich leitet oder einen beherrschenden Einfluss ausübt.<sup>(13)</sup>

Der Stiftungsprüfer hat auch zu prüfen, ob ein Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht zu erstellen sind. Der Stiftungsprüfer hat einen allfälligen Konzernabschluss der Privatstiftung zu prüfen.<sup>(14)</sup> Unabhängig von der Tatsache, dass § 21 Abs. 1 PSG nicht auf § 269 Abs. 2 UGB verweist, geht die Literatur einhellig davon aus, dass eine ordnungsgemäße Konzernabschlussprüfung die Prüfung der im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse gemäß § 269 Abs. 2 UGB erfordert.<sup>(15)</sup>

### 2.3. Geldwäsche

Der Stiftungsprüfer hat im jeweiligen Zeitpunkt von zugewendetem Vermögen die Vorschriften des § 31 WT-ARL zur Verhinderung von Geldwäsche zu beachten. Die Prüfungshandlungen sind diesbezüglich jedoch nicht nur auf den Stifter, sondern auch auf die Mitglieder des Stiftungsvorstands und eines eventuell vorhandenen Aufsichtsrats oder Beirats zu beziehen.

### 3. PRÜFBERICHT DER PRIVATSTIFTUNG

Für Privatstiftungen gelten die gleichen Grundsätze wie für Kapitalgesellschaften. Demnach hat der Stiftungsprüfer in einem schriftlichen Bericht festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und

ob der Stiftungsvorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat. § 21 Abs. 3 PSG verweist diesbezüglich auf die §§ 273 und 274 UGB. Der Prüfungsbericht hat im Hinblick auf Aufbau und Gliederung die berufsüblichen Grundsätze der prüfungsberechtigten Berufe, das Fachgutachten KFS/PG 2, zu beachten. Stiftungsspezifische Besonderheiten sind zu berücksichtigen. So hat das Prüfungsurteil insbesondere eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und zwar auch hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks. Der Prüfungsbericht hat des Weiteren ausdrücklich festzuhalten, ob der Stiftungsprüfer von den dazu berufenen Personen und Organen alle verlangten Aufklärungen und Nachweise erhalten hat, wobei auch auf die erhaltene schriftliche Vollständigkeitserklärung einzugehen ist. Auch Verluste, die das Jahresergebnis wesentlich beeinflusst haben und gegebenenfalls auch die Erreichung des Stiftungszwecks gefährden, sind im Prüfungsbericht anzuführen und zu erläutern.

Der Prüfungsbericht ist gemäß § 21 Abs. 3 PSG den üblichen oder weiteren Organen gemäß § 14 Abs. 2 PSG vorzulegen. Diesbezüglich ist klarzustellen, dass Begünstigte und Stifter, soweit sie keine weitere Funktion haben, keine Organstellung in der Stiftung innehaben. Begünstigte können nur im Wege des Auskunftsanspruchs des § 30 Abs. 1 PSG Einsicht in den Jahresabschluss und den Prüfungsbericht bekommen.

### 4. DIE REDEPFLICHT DES STIFTUNGS-PRÜFERS

Die Bestimmungen über die Redepflicht des § 273 UGB in Verbindung mit § 21 Abs. 3 PSG sind vollinhaltlich anzuwenden. Demnach trifft den Stiftungsprüfer eine unverzügliche Redepflicht, wenn im Rahmen der Prüfung Tatsachen wahrgenommen werden, die eine mögliche Gefährdung des Bestands oder zumindest eine wesentliche Beeinträchtigung der Entwicklung des geprüften Unternehmens (Stiftung) bzw. schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter (Vorstand) gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung (Stiftungserklärung) erkennen lassen. Auch das Vorliegen der Vermutung eines Reorganisationsbedarfs führt für den

Bei der Redepflicht des Abschlussprüfers in Funktion des Stiftungsprüfers kommt eine „erweiterte“ Redepflicht zum Tragen, die den gleichen Adressatenkreis wie der Prüfungsbericht hat.

<sup>(12)</sup> Vgl. Fachgutachten KFS/PE 21, Punkt 3.3.1, Abs. 19.

<sup>(13)</sup> Vgl. Kapferer/Nidetzky/Rohner, Beratung und Prüfung von Stiftungen und Vereinen, in *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003 (2003) 407 (419).

<sup>(14)</sup> Vetter, Die Aufgaben des Stiftungsprüfers – Aktuelle Fragen der Stiftungsprüfung, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen (2000) 115 (117).

<sup>(15)</sup> Vgl. Hofians, Rechnungslegung und Prüfung, 246.

## Besonderheiten der Jahresabschlussprüfung der Privatstiftung

Fall, dass die Stiftung ein Unternehmen betreibt, zur Ausübung der Redepflicht. Der Stiftungsprüfer hat auch über wesentliche Schwächen des IKS unverzüglich zu berichten.

Die Besonderheit beim Stiftungsprüfer besteht darin, dass er aufgrund seiner Organstellung einer Berichterstattungspflicht bei schwerwiegenden Verstößen gegen die Stiftungserklärung nachzukommen hat, insbesondere bei solchen gegen Bestimmungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks. Berichterstattungspflicht besteht auch bei Nichtaufstellung eines Konzernabschlusses trotz gesetzlicher Verpflichtung.

Die Redepflicht des Stiftungsprüfers bekommt noch durch einige OGH-Entscheidungen der Vergangenheit zusätzlich Bedeutung, vor allem bezüglich der Überprüfung, inwieweit die Organe der Privatstiftung gesetzeskonform besetzt sind.<sup>(16)</sup>

Bedeutend für den Stiftungsprüfer ist die Tatsache, dass Umstände, die zur Ausübung der Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB führen, im Einzelfall auch Anlass für die Beantragung einer Sonderprüfung gemäß § 31 Abs. 1 PSG bei Gericht sein können. Daher trifft den Stiftungsprüfer aufgrund seiner Organstellung die Pflicht, bei Vorliegen eines begründeten Verdachts von Unredlichkeiten oder grober Pflichtverletzung eine Sonderprüfung bei Gericht zu beantragen (§ 31 Abs. 1 PSG).<sup>(17)</sup>

Eine der wesentlichen Funktionen des Stiftungsprüfers ist es, aufgrund seiner Organstellung zur Wahrung des Stiftungszwecks beizutragen. Sollten betreffend die Erreichung des Stiftungszwecks Zweifel bestehen, hat der Stiftungsprüfer seine Feststellungen zuerst mit dem Stiftungsvorstand zu erörtern. Wenn diese oder andere Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel nicht ausreichen, hat der Stiftungsprüfer aufgrund seiner Organstellung und der daraus ableitbaren besonderen Treuebindung die Abberufung des zuständigen Stiftungsorgans oder die Einleitung einer Sonderprüfung gemäß § 31 PSG zu betreiben. Der Stiftungsprüfer hat in jedem Fall bei Wahrnehmung von Unredlichkeiten oder groben Verletzungen des

Gesetzes oder der Stiftungserklärung bei Gericht eine Sonderprüfung gemäß § 31 Abs. 1 zu beantragen.

In der Praxis ist bei kleineren Stiftungen immer wieder festzustellen, dass einzelne Geschäftsjahre viel zu spät oder überhaupt nicht durch den Stiftungsprüfer geprüft werden. Für den bestellten Stiftungsprüfer ist dies ein enormes Gefahren- und Risikopotenzial, zumal auch Wirtschaftsprüfer oft übersehen, dass der Stiftungsprüfer als Organ eine Holschuld hat und sämtliche Maßnahmen von sich aus ergreifen muss, um die Abschlussprüfung rechtzeitig durchzuführen. Sollte dies nicht möglich sein, so ist es ein Irrtum, zu glauben, durch eine Mitteilung an das zuständige Gericht mittels Verhängung einer Beugestrafe den Vorstand dazu zu bewegen, einen prüffesten Jahresabschluss fristgerecht vorzulegen. Vielmehr handelt es sich dabei um eine grobe Gesetzesverletzung des Vorstands, die dazu führen kann, dass das schuldhaft handelnde Vorstandsmitglied über Antrag des Stiftungsprüfers vom Gericht abgerufen ist.

### 5. ZUSAMMENFASSUNG

Der Stiftungsprüfer hat gegenüber dem normalen Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft erweiterte Aufgaben und Pflichten. Im Fokus seiner Tätigkeit steht vor allem die Überprüfung der Einhaltung des Stiftungszwecks. Bei der Redepflicht des Abschlussprüfers in Funktion des Stiftungsprüfers kommt eine „erweiterte“ Redepflicht zum Tragen, die den gleichen Adressatenkreis wie der Prüfungsbericht hat. Die Kontrollfunktion und Organstellung des Stiftungsprüfers gebietet darüber hinaus, dass der Sonderbericht auch an das Firmenbuchgericht weitergeleitet wird und der Prüfer allenfalls einen Antrag auf Sonderprüfung oder Abberufung des Vorstands stellt. Diese erweiterte Redepflicht schließt somit bis zu einem gewissen Grad die durch das Fehlen des Eigentümerinteresses und den zumeist fehlenden Aufsichtsrat aufgetanen Lücken.

**In der Praxis ist bei kleineren Stiftungen immer wieder festzustellen, dass einzelne Geschäftsjahre viel zu spät oder überhaupt nicht durch den Stiftungsprüfer geprüft werden. Für den bestellten Stiftungsprüfer ist dies ein enormes Gefahren- und Risikopotenzial.**

(16) Vgl. J. P. Gruber, Der Begünstigte der Privatstiftung, Aufsichtsrat aktuell 5/2009, 36; C. Limberg, Rechtsanwalt als Stiftungsvorstand? ecoloX 2010, 254; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 42/09h; 16. 10. 2009, 6 Ob 145/09f.

(17) Fachgutachten KFS/PE 21, Punkt 21.5.1, Abs. 42.