

# Aufgaben, Haftung und Verantwortlichkeiten des Rechnungsprüfers

*Österreichischer Vereinsrechtstag*

**19.11.2019**

**Alexander Wimmer**

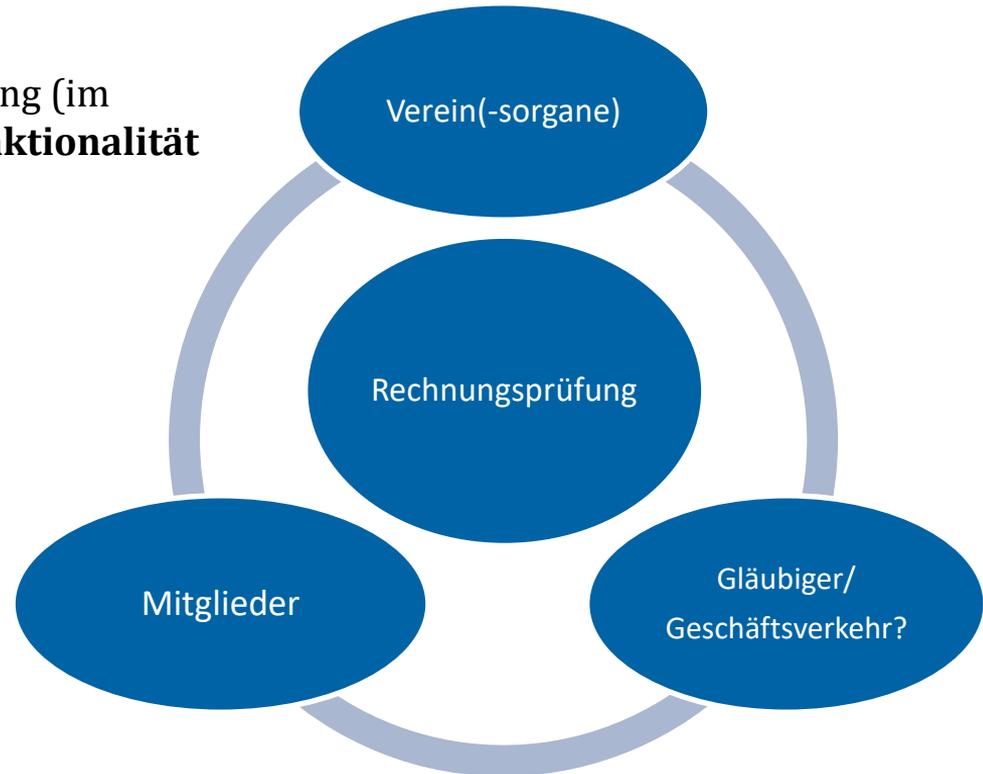
# Agenda

- ▶ I. Ausgangslage
- ▶ II. Generalia - Die Rechnungsprüfer im Organisationsgefüge des Vereins
- ▶ III. Konkrete Aufgaben und damit verbundene Rechte
- ▶ IV. Potentielle Haftungsgefahren und Strafnormen

## II. Generalia

### A. Funktionen

- Partiiell **divergierende Zwecksetzung** des Gesetzgebers bzgl der VerG-Rechnungslegung (im Vergleich zum UGB-Regime) strahlt auf **Funktionalität der Rechnungsprüfung** aus
- (Erweiterte) Kontrollfunktion
- Informations- und Nachweisfunktion
- (Eingeschränkte) Beglaubigungsfunktion



## II. Generalia

### B. Größenabhängige Kontrollmodalitäten

	Kleiner Verein	Mittelgroßer Verein	Großer Verein	Öff subv Verein
Einnahmen/Ausgaben	bis € 1 Mio*	bis € 3 Mio und *	über 3 Mio oder*	Gesonderter Rechnungskreis
Publikumsspenden	bis € 1 Mio**	bis € 1 Mio**	über 1 Mio**	
Rechnungslegung	E/A-Rechnung, Vermögensübersicht	Bilanz, GuV	Bilanz, GuV, Anhang	
Prüfungsmodalität	2 Rechnungsprüfer	2 Rechnungsprüfer	1 Abschlussprüfer	Rechnung- oder Abschlussprüfer + Prüfung durch ö Subventionsgeber

*\*Kein Überschreiten in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren*

*\*\* Kein Überschreiten innerhalb eines Rechnungsjahres*

# II. Generalia

## C. Eignungsvoraussetzungen

### ▶ Allgemeine Voraussetzungen

- Natürliche sowie auch juristische Personen
- Prüfer können, müssen aber nicht Vereinsmitglieder sein

### ▶ Fachliche Anforderungen

- Rechnungsprüfer: *Ex lege* sind keine **besonderen Befähigungsnachweise** vorgesehen
- Abschlussprüfer: Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Genossenschaftsrevisoren (§ 22 Abs 4 VerG)

### ▶ Voraussetzungen zur Sicherstellung der Objektivität

- § 5 Abs 5 VerG: **unabhängig** und **unbefangen**
- Kein Mitglied eines anderen Organs, *dessen Tätigkeit Gegenstand der Aufsicht* ist (§ 5 Abs 5 iVm § 5 Abs 4 VerG)
- Kein Verweis auf § 271 UGB – keine Analogie mangels Lücke aber **Orientierungshilfe** (vgl ERLäutRV)
  - Insb keine *Verbindungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art*

## II. Generalia

### *D. Auswahl und Bestellung*

- ▶ VerG unterscheidet zwischen **Auswahl- und Bestellungskompetenz**
  
- ▶ **Auswahl:** Primäre Zuständigkeit bei **Mitgliederversammlung** (§ 5 Abs 5 VerG)
  - Statutarisch abänderbar auf Aufsichtsorgan
  - Übertragung der allgemeinen Auswahlkompetenz auf das Leitungsorgan **nicht möglich**
  - **Sonderfall:** Notwendige Bestellung vor nächster Mitgliederversammlung (§ 5 Abs 5 VerG)
    - Grds Aufsichtsorgan
    - Mangels Aufsichtsorgan subsidiäre Kompetenz bei Leitungsorgan

# II. Generalia

## D. Auswahl und Bestellung

### ► Bestellung

- IdR durch **Leitungsorgan**
- Kann verbandsrechtlich (als Organ) sowie zivilrechtlich (hM: Werkvertrag) erfolgen
- Mindestens **zwei** Rechnungsprüfer (ein Abschlussprüfer)
- Bestellungsperiode:
  - Rechnungsprüfer: grds unbefristet
  - Abschlussprüfer: befristet auf 1 Jahr
- Empfehlenswert bestimmte Aspekte **privatautonom genauer** zu regeln: zB Entgelt, Kündigung, Aufgabenverteilung, Bestelldauer

# III. Aufgabenregime

## A. Übersicht

### Systematisierung wesentlicher (vereinsspezifischer) Aufgaben/Pflichten

#### ▶ **Allgemein-situationsunabhängige Hauptpflichten**

- Prüfung
- Bericht

#### ▶ **Schutz- und Sorgfaltspflichten**

- Gewissenhaftigkeit und Unparteilichkeit
- Verschwiegenheitspflicht und Verwertungsverbot
- Rede- und Warnpflichten (siehe unten)

#### ▶ **Situationsabhängige Pflichten**

- Information der Mitglieder im Rahmen der Mitgliederversammlung
- (Verlangen auf) Einberufung der Mitgliederversammlung
- Rede- und Warnpflicht (siehe oben)
- Mitteilungspflicht gegenüber der Vereinsbehörde des Abschlussprüfers

# III. Aufgabenregime

## B. Prüfung

### ► Inhalt der Prüfungspflicht

- Ergibt sich aus (i) **Gesetz** insb §§ 21, 22 VerG (bei Abschlussprüfer iVm §§ 269 Abs 1, 272 ff UGB) und aus den (ii) **Statuten** (Vereinszweck, Vereinstätigkeit- § 3 Abs 2 Z 3, 4 VerG)
  - Bei Abschlussprüfern zusätzlich Fachgutachten (zB KFS/PE 22)
- § 21 Abs 2 VerG: Jedes Rechnungsjahr ist innerhalb **von 4 Monaten** nach Erstellung der Rechnungslegungswerke, die Finanzgebarung zu prüfen auf
  - **(i) Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung**
  - **(ii) Statutenmäßige Verwendung der Mittel**

# III. Aufgabenregime

## B. Prüfung



- ▶ **Grundsätze der Prüfung:** Risikoorientiert, kritisch, unmittelbar und auf Wesentlichkeit
  - Bei erkennbarer wirtschaftlicher Krisenlage verdichtet sich Prüfpflicht
  
- ▶ **Primäre Prüfungsobjekte:** zB Rechnungswesen, Protokolle und Beschlüsse Leitungsorgans
  
- ▶ Grundsätzlich *ex lege* **nicht** vorrangig auf:
  - Aufdeckung doloser Handlungen
  - Einhaltung sämtlicher nicht vereins- bzw rechnungslegungsspezifischer Normen (zB DatenschutzR oder ArbeitsR), sondern nur mitunter bei wesentlichen Auswirkungen auf die Rechnungslegungswerke
  - Allgemein-laufende Wirtschaftlichkeitsprüfung der Geschäftsleitung

# III. Aufgabenregime

## B. Prüfung

### ▶ (i) Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

- Prüfung auf Vollständigkeit, Klarheit/Übersichtlichkeit, Nachvollziehbarkeit und Referenzprinzip
  - IdR (vor allem bei größeren Umfang) **keine Vollprüfung** notwendig sondern **stichprobenartig** überprüfen:
    - Stichprobenprüfung hat aber **nachvollziehbar-systematisch** zu erfolgen
  - Bsp für **konkrete Prüfungshandlungen** (abhängig vom Prüfungsgegenstand)
    - Belegprüfung: Keine Buchung ohne Beleg und umgekehrt
    - Vergleich des Stands des Bankkontos (Bankauszug) mit Aufzeichnung laut Buchhaltung
    - Stichprobenartige Besichtigung des wesentlichen Anlagevermögens
- ▶ Empfehlenswert: **Dokumentation** der Vorgehensweise und konkreter Ereignisse

# III. Aufgabenregime

## B. Prüfung

### ► (ii) Statutenmäßige Verwendung der Mittel

- Durch diese Wendung **erweitert** sich im Vergleich zur UGB-Abschlussprüfung die **inhaltliche Prüfungspflicht**
- Prüfungsmaßstab insb § 3 Abs 2 Z 3, 4 VerG
  - Vor allem: Inschlaggeschäfte, (verdeckte) Vermögenszuwendungen an Mitglieder, Deckmantelverbot, Einhaltung Nebenzweckprivileg
- Aber: **Keine umfassende Gebarungs- oder Wirtschaftlichkeitsprüfung** der Geschäftsführung wie etwa bei der Genossenschaft (vgl § 1 GenRevG)
  - Kann aber statutarisch vorgesehen werden
- **Typische Prüfungshandlungen:** Überprüfung „heikler“ Konten, Beschlüsse des Leitungsorgans

# III. Aufgabenregime

## C. Rechte + Durchsetzung

- ▶ Recht auf **erforderliche Unterlagen und Auskünfte** (§ 21 Abs 2 S 2 VerG)
  - Auch während des Rechnungsjahres Einsichtsrecht (vgl ErläutRV) - Konnex zu Aufgaben muss bestehen
  - ZB: Rechnungswesen, Protokolle, Verträge, Aufklärungen/Nachweise (insb Vollständigkeitserklärung)
  - Geschäftsgeheimnisse kein Rechtfertigungsgrund des Leitungsorgans zur Verweigerung der Einsicht
- ▶ Gleichzeitig aber auch **Pflicht zur Verschwiegenheit und Verwertungsverbot** des Rechnungsprüfers (vgl § 275 Abs 1 UGB)
  
- ▶ Potentielle Maßnahmen **zur Durchsetzung der Rechte**
  - Dokumentation im Prüfungsbericht bzw Info gegenüber Vereinsmitgliedern in MV
  - Einberufung einer Mitgliederversammlung (§ 21 Abs 5 VerG)
  - Anrufung der Schlichtungseinrichtung (§ 8 VerG)
  - Mitteilung an Vereinsbehörde

# III. Aufgabenregime

## *D. Bericht*

- ▶ Form: **schriftlich oder mündlich**
  - Aus Beweis Zwecken/Selbstabsicherung schriftlich vorzugswürdig
  - Bei Abschlussprüfern schriftlich (§ 273 Abs 1 UGB) bzw Wirtschaftsprüfer sind aus berufsrechtlichen Gründen zur schriftlichen Berichtspflicht verpflichtet
  
- ▶ Berichtsadressaten: **Leitungsorgan** und **allenfalls Aufsichtsorgan** (§ 21 Abs 4 S 1 VerG)
  
- ▶ Berichtsgrundsätze: *Vollständigkeit, Korrektheit, Klarheit, Unparteilichkeit*
  
- ▶ Einbindung im Rahmen der MV bzgl Information gegenüber den Mitgliedern (§ 21 Abs 4 VerG)
  - *In praxi* zumeist iVm Entlastungsbeschlüssen

# III. Aufgabenregime

## D. Bericht

▶ **Inhaltliches Ergebnis** des Prüfungsberichts: Bestätigung, dass Rechnungslegung und Mittelverwendung ordnungsgemäß vollzogen wurde oder ansonsten wenn nicht, sind **Gebarmängel aufzuzeigen**

- ErläutRV: „eine Art Bestätigungsvermerk“
- Für Abschlussprüfer gilt § 22 Abs 2 VerG iVm § 274 UGB: **Bestätigungsvermerk** (es besteht aber keine diesbezügliche Veröffentlichungspflicht)

### ▶ **Besondere Berichtspflichten:**

- **i) Aufzeigen von ungewöhnliche Einnahmen und Ausgaben** (§ 21 Abs 3 VerG)
  - Auf ungewöhnliche Geschäfte ist gesondert einzugehen
  - Kategorie ist auch iVm § 3 Abs 2 Z 3, 4 VerG zu sehen
  - Weites Begriffsverständnis iSv nicht typisch = nicht nur iSv unerlaubt
  - Insbesondere sind Insichgeschäfte (§ 6 Abs 4 VerG) aufzuzeigen

# III. Aufgabenregime

## *D. Bericht*

### ▶ ii) Bestandsgefahren

- Bei **gebotener Eile** (etwa aufgrund drohenden Schadens für den Verein) sollte nicht die Fertigstellung des Berichts abgewartet werden („**Warnpflicht**“)
  - Bei Abschlussprüfern ist Rede- und Warnpflicht **explizit geregelt - § 273 Abs 2 UGB**
  - Typische Beispiele : drohende Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung, hohe Schadenersatzleistungen, erhebliche laufende Verluste
- ▶ Bei **Abschlussprüfern** ist zusätzlich **Verständigung der Vereinsbehörde** zur Ersichtlichmachung der drohenden Zahlungsunfähigkeit im Vereinsregister vorgesehen (§ 22 Abs 5 VerG)
- Publizität aus Gläubigerschutzgründen bzw zum Schutz des Geschäftsverkehrs

# IV. Haftungsgefahren

## A. Allgemeines und Haftung gegenüber Verein

- ▶ Es gilt das **Trennungsprinzip** beim Verein als juristischer Person (§ 23 VerG)
- ▶ §§ 23, 24 VerG sehen eine **Haftungskonzentration bzw -kanalisierung** auf den Verein hin vor
  - Demnach haften Rechnungsprüfer grundsätzlich nicht für Vereinsverbindlichkeiten bzw Außenhaftung nur ausnahmsweise bei besonderen rechtsgeschäftlichen oder deliktischen Tatbeständen
- ▶ Haftungsregime **unabhängig von Organstellung** des Rechnungsprüfers
- ▶ Sinngemäße Anwendung der Haftungshöchstgrenzen nach § 275 Abs 2 UGB (§ 24 Abs 4 VerG)
- ▶ **Haftungsbefreiung für leichte Fahrlässigkeit** bei unentgeltlicher Tätigkeit (§ 24 Abs 3, 5 VerG)
- ▶ Bsp für haftungssensible Situationen: Verletzung der Rede- Einberufungs- und Meldungspflichten, nicht fristgerechte Prüfung; Verletzung der Verschwiegenheitspflicht

# IV. Haftungsgefahren

## A. Allgemeines und Haftung gegenüber Verein

Es gelten die Grundsätze der Verschuldenshaftung (§ 24 VerG iVm §§ 1293 ff ABGB)



### **Schaden**

Bloßer Vermögensschaden

### **Kausalität**

Adäquanz, csqn-Formel

### **Rechtswidrigkeit**

Insb Prüfungsvertrag mit gesetzlich-verbandsrechtlich bestimmten Pflichten (zB gewissenhafte Prüfung, Rede- und Warnpflicht)

### **Verschulden**

Maßstab: 1299 ABGB; bei Unentgeltlichkeit Haftungsbefreiung für leichte Fahrlässigkeit

# IV. Haftungsgefahren

## B. Dritthaftung

- ▶ Keine Rsp zur Haftung von Rechnungsprüfern gegenüber zB Gläubigern, Mitgliedern und sonstigen Dritten
  - Referenz: Dritthaftung bei Abschlussprüfern von Kapitalgesellschaften
  - Mannigfaltige Lösungsansätze, insb aber:
    - OGH und BGH: Haftung aufgrund Vertrag mit Schutzwirkungen zugunsten Dritter
    - HL in Ö: Haftung aufgrund von objektiv-rechtlichen Sorgfaltspflichten
- ▶ Notwendige **Drittrichtung der Rechnungsprüfung idR** nur gegenüber V-Mitglieder nicht aber gegenüber Gläubigern aufgrund fehlender Offenlegung
  - ▶ Ausnahme: *Prüfer lässt sich erkennbar darauf ein, dass die Prüfung über seinen gesetzlichen Auftrag hinaus auch im Interesse eines bestimmten Dritten durchgeführt wird und das Ergebnis diesem Dritten als Grundlage für rechtsgeschäftliche Entscheidungen dienen soll*
- ▶ In Ausnahmefällen bei besonderer Sorglosigkeit Haftung aufgrund von § 1295 Abs 2 ABGB – vgl BGHZ 145, 187 zu § 826 BGB
- ▶ Mitunter Dritthaftung **des Abschlussprüfers (bei großen Vereinen)** gegenüber etwa Gläubigern bei **unterlassener Meldung an die Vereinsbehörde** (§ 22 Abs 5 VerG)

**Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**