
6/2015

S. 341–400, ART.-NR. 306–360

RdW

ÖSTERREICHISCHES RECHT DER WIRTSCHAFT

Herausgeber: Wilma Dehn, Werner Doralt, Gunter Mayr,
Christian Nowotny, Franz Schrank

WIRTSCHAFTSRECHT

- » **Clemens Kriechbaumer:** Schadenersatz wegen Kartellverstößen: Auswirkungen der EU-Richtlinie 2014/104
- » **Georg Schima:** Einlagenrückgewähr und Untreue bei Aktionärszustimmung
- » **Thomas Höhne/Alexander Koukal:** Der kleine Verein und der große Abschlussprüfer

ARBEITSRECHT

- » **Christoph Wiesinger:** Die Auswirkung der Entscheidung *Sähköalojen ammattiliitto* auf österreichische Entgeltregelungen
- » **Andreas Gerhartl:** Abgeltung einer Konkurrenzklausele

STEUERRECHT

- » **Bernhard Renner:** Immo-ESt-Befreiung des gesamten Grund und Bodens bei Veräußerung eines Eigenheims
- » **Maria Joklik-Fürst:** Die Mitwirkungspflicht nach § 138 BAO

RA Dr. Thomas Höhne/RA Mag. Alexander Koukal

Der kleine Verein und der große Abschlussprüfer oder: Das Große bleibt groß nicht und klein nicht das Kleine

» RdW 2015/316

Nach Auffassung des BM für Kunst und Kultur¹ ist ein „kleiner“ Verein wie ein „großer“ zu behandeln, wenn er freiwillig einen Abschlussprüfer bestellt. In diesem Fall wären dann auch von einem kleinen Verein die Bestimmungen über den erweiterten Jahresabschluss anzuwenden. Eine solche Auffassung erscheint allerdings nicht haltbar und würde zahlreiche Vereine ungerechtfertigt belasten.

Haben Sie das Zitat im Untertitel erkannt? Es stammt aus dem „Lied von der Moldau“ von Bertolt Brecht. Die nächste Zeile lautet „Die Nacht hat zwölf Stunden, dann kommt schon der Tag“ – und die stimmt sicher auch fürs Vereinsrecht. Das mit dem Kleinen, das nicht klein bleibt, aber wohl nur bedingt. Sicher nicht in dem Sinn, wie dies neuerdings vom BM für Kunst und Kultur vertreten wird.

Worum geht es? Grundsätzlich hat ein Verein mindestens zwei Rechnungsprüfer zu bestellen, ein großer Verein iSd § 22 Abs 2 VerG² jedoch einen Abschlussprüfer (§ 5 Abs 5 VerG). Gem § 22 Abs 2 4. Satz übernimmt der Abschlussprüfer die Aufgaben der Rechnungsprüfer. Das VerG bestimmt in den §§ 21 und 22, welche Art von Rechnungsabschluss der Verein aufzustellen hat. Dabei stellt es auf bestimmte Kennzahlen (Höhe der gewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Jahren) ab. Es gibt somit eindeutige Kriterien dafür, ob der Verein eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder aber einen (allenfalls auch erweiterten) Jahresabschluss aufzustellen hat. Muss ein Verein, der (statt seiner zwei Rechnungsprüfer) freiwillig einen Abschlussprüfer beauftragt, bloß aus diesem Grund auch schon anstelle einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung einen Jahresabschluss erstellen – und zwar deswegen, weil Abschlussprüfer üblicherweise eben Jahresabschlüsse und nicht die Einnahmen-/Ausgabenrechnung prüfen? Die Frage betrifft auch kleine Vereine, die sich um die Spendenbegünstigung bewerben. Deren Erwerb setzt zwingend eine Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer voraus. Diese umfasst natürlich die speziellen Kriterien für die Erteilung der Spendenbegünstigung, hat aber auch entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen für Jahresabschlussprüfungen zu erfolgen. Müssen diese Vereine daher von der Einnahmen-/Ausgabenrechnung auf doppelte Buchführung samt Jahresabschlussstellung umsteigen, um in den Genuss der Spendenbegünstigung zu kommen? Und zwar nur deshalb, weil Abschlussprüfer üblicherweise Jahresabschlüsse und nicht Einnahmen-/Ausgabenrechnungen prüfen? Oder anders gefragt: Ist es für den Verein von Vorteil, sich zu einer freiwilligen Abschlussprüfung als Voraussetzung für die Spendenbegünstigung zu entschließen, weil er dann den Wirtschaftsprüfer auch gleich mit der

Rechnungsprüfung beauftragen und sich so eine Prüfung ersparen kann?³ Würde eine Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer bewirken, dass die Organisation zuvor einen Jahresabschluss erstellen muss? Oder nochmals anders gefragt: Begeht das für die Zuerkennung der Spendenbegünstigung zuständige Finanzamt vielfachen Amtsmissbrauch – nämlich in all jenen Fällen, in denen kleinen Vereinen die Spendenbegünstigung erteilt wird, ohne dass diese einen Jahresabschluss vorweisen? Diese müssen sich ja einer Prüfung unterziehen, die *sinngemäß* nach den Regeln des UGB für Jahresabschlussprüfungen zu erfolgen hat.

Weder dem VerG noch den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften des Unternehmensrechts lässt sich ein stichhaltiges Argument dafür entnehmen, dass der Gegenstand der Tätigkeit eines Abschlussprüfers in jedem Fall ein (erweiterter) Jahresabschluss sein muss. Daran ändert sich nichts, wenn der Verein freiwillig einen Abschlussprüfer bestellt, der die Aufgaben der Rechnungsprüfer übernimmt. Denn das VerG schreibt nicht vor, dass ein Abschlussprüfer zwingend einen erweiterten Jahresabschluss zu prüfen hätte. Es enthält nämlich mit Ausnahme von § 22 Abs 2, wonach ein „großer Verein“ einen erweiterten Jahresabschluss aufzustellen und für dessen Prüfung durch einen Abschlussprüfer zu sorgen hat, überhaupt keine Regeln für die Tätigkeit eines Abschlussprüfers.

1. BERUFSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

Auch die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften und die berufsrechtlichen Vorschriften für Wirtschaftstreuhänder verbieten es einem Wirtschaftstreuhänder nicht, die Vereinsgebarung eines Vereins ungeachtet dessen Größe auf Basis einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung durchzuführen. Im Gegenteil: Das Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Prüfung von Vereinen,⁴ das für die gem § 22 Abs 2 VerG vorgeschriebenen Abschlussprüfungen von Vereinen gilt, ist explizit auch dann anzuwenden, wenn Prüfungen von Vereinen auf freiwilliger Grundlage in sinngemäßer Anwendung der in den §§ 268 ff UGB dargelegten gesetzlichen Bestimmungen über Abschlussprüfungen durchgeführt werden und ein förmlicher Bestätigungsvermerk iSd § 274 UGB erteilt wird. Eine solche freiwillige Prüfung, so das Fachgutachten wörtlich, „kann für Vereine durchgeführt werden, deren Rechnungslegung gemäß

¹ Nach einer Einzelerledigung zu einer Förderung im Kunstbereich.

² Das ist ein Verein, dessen gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren jeweils höher als 3 Mio € waren oder dessen jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum jeweils den Betrag von 1 Mio € überstieg.

³ Bei einer Pflichtprüfung (sehr große Vereine, § 22 Abs 3) übernimmt der Abschlussprüfer zwingend die Aufgaben der Rechnungsprüfer (dh, er hat nicht nur die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses zu bestätigen, sondern auch eine Gebarungsprüfung durchzuführen), bei kleinen und mittelgroßen Vereinen nur dann, wenn die Rechnungsprüfung durch den Abschlussprüfer ausdrücklich vereinbart wurde, *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine⁴ (2013) 419 (509).

⁴ Beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 9. 7. 2012 als Fachgutachten KFS/PE 22.

§ 21 Abs 1 VerG (Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht) oder § 22 Abs 1 VerG (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) erfolgt, und für Vereine, die freiwillig einen erweiterten Jahresabschluss iSv § 22 Abs 2 VerG aufstellen. Eine Prüfung in einem dieser Fälle ist eine freiwillige Prüfung im Sinne der Abschnitte 2.1.2. und 2.2.2. dieses Fachgutachtens“.

Richtig ist natürlich auch, dass ein Abschlussprüfer – und zwar dann, wenn er „nur“ Rechnungsprüfer ist – nicht zwingend eine Abschlussprüfung durchführen muss. In diesem Sinn erklärt daher auch das Fachgutachten: „Werden Berufsangehörige vom Leitungsorgan eines Vereins, der weder einer Abschlussprüfungspflicht gemäß § 22 Abs 2 VerG unterliegt noch eine solche Prüfung freiwillig durchführen lässt, mit der Durchführung einer vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung im Sinne von § 21 Abs 2 und 3 VerG beauftragt, sind die Grundsätze zur Durchführung von vereinsrechtlichen Rechnungsprüfungen, wie sie im Abschnitt 4. dieses Fachgutachtens dargelegt sind, sinngemäß anzuwenden.“

2. EIN BLICK INS VEREINSGESETZ GENÜGT ...

Die eingangs zitierte Rechtsansicht, nach der ein Verein durch die Option zu einer freiwilligen Abschlussprüfung zwingend einen erweiterten Jahresabschluss aufstellen müsse, weil er dann als großer Verein „auftreten“ würde, findet somit weder in § 22 VerG noch in den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften eine Stütze. Ein „kleiner Verein“ kann sowohl im Hinblick auf die Art der Rechnungslegung als auch im Hinblick auf die Rechnungsprüfung freiwillig über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen. Diese Freiheit des Vereins ergibt sich aus einem rechtlichen Größenschluss: Wenn ein Abschlussprüfer für einen großen Verein anstelle der in § 5 VerG geforderten Rechnungsprüfer möglich ist, dann erst recht für einen kleinen und mittleren Verein.

Die Bestellung eines qualifizierten Abschlussprüfers sichert die hohe Qualität der Gebarungsprüfung. Ist der Verein zur Bestellung eines solchen Prüfers verpflichtet, dann ist die Bestellung weiterer Rechnungsprüfer trotz der Regelung des § 5 Abs 5 VerG nicht geboten.⁵ Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Ansicht nicht auch auf „kleine Vereine“ zutreffen sollte, die freiwillig einen qualifizierten Prüfer bestellen. Ein freiwilliges „Mehr“ bei der Rechnungslegung kann also unabhängig von der Art der Rechnungsprüfung erfolgen und umgekehrt. Erstellt der „kleine Verein“ eine Bilanz, kann er diese dennoch von nach § 5 Abs 5 VerG bestellten Rechnungsprüfern überprüfen lassen. Bestellt er einen Abschlussprüfer, kann er nach wie vor eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder einen Jahresabschluss ohne Anhang erstellen. Der Abschlussprüfer kann diese Einnahmen-/Ausgabenrechnung bzw den (nicht erweiterten) Jahresabschluss mit dem ihm zur Verfügung stehenden Instrumentarium, das dann eben sinngemäß anzuwenden ist, prüfen.

Auch der Regelungszweck der §§ 5 Abs 5 sowie 21 und 22 VerG spricht nicht gegen die Prüfung einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder eines Jahresabschlusses ohne Anhang durch einen Abschlussprüfer: Den Vereinsmitgliedern, die ja den Verein ausmachen, und auch den Geschäftspartnern des Vereins ist umso mehr gedient, je professioneller die Prüfung der vom Vor-

stand erstellten Rechnungslegung durchgeführt wird. Wenn also auch ein „kleiner Verein“ die professionelle Unterstützung eines Wirtschaftsprüfers mit geregelter Ausbildung und Berufspflichten zur Prüfung in Anspruch nimmt, ist den Vereinsmitgliedern und den Geschäftspartnern des Vereins besser gedient, als wenn zwei Rechnungsprüfer tätig werden, an deren Qualifikation das VerG keine Anforderungen stellt. Tatsache ist allerdings, dass die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung für viele Vereine zunehmend unattraktiver wird, weil durch das VerG (§ 21 Abs 1) die Aufstellung einer Vermögensübersicht gefordert wird. Dies und der unvergleichlich höhere Informationsgehalt der doppelten Buchführung legen einen Umstieg auf die doppelte Buchführung auch für Vereine unterhalb der 1-Mio-€-Grenze nahe – aber auch daraus folgt keine Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses,⁶ sondern nur (aber auch nicht verpflichtend, sehr wohl aber logisch zwingend) zur Erstellung einer Bilanz.

Fazit: Was klein ist, bleibt klein – auch wenn der „Kleine“ einen Abschlussprüfer bestellt. Sorry, Herr Minister – und sorry, Herr Brecht.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Ein „großer“ Verein muss, ein „kleiner“ Verein kann einen Abschlussprüfer bestellen. Tut dies der „kleine“ Verein jedoch – und sei es auch, um die Spendenbegünstigung zu erlangen –, so bedeutet dies nicht, dass er deshalb einen Jahresabschluss erstellen müsste. Wann ein Verein einen Jahresabschluss erstellen muss, regelt ausschließlich § 22 VerG. Gleichgültig, ob sich ein „kleiner“ Verein freiwillig einer Abschlussprüfung unterzieht, ob er einen Abschlussprüfer mit der Prüfung zur Erlangung des Spendengütesiegels beauftragt oder nur mit der Funktion eines Rechnungsprüfers betraut – nur deswegen, weil ein Abschlussprüfer auf den Plan tritt, muss ein Verein keinen Jahresabschluss erstellen.

⁶ Der bekanntlich aus Bilanz, Gewinn- und Verlust-Rechnung sowie Anhang besteht.



Der Autor:

Dr. **Thomas Höhne** ist Partner von Höhne, In der Maur & Partner Rechtsanwälte, er beschäftigt sich seit Langem mit allen Erscheinungsformen von Vereinen.

Aktuelle Publikation:

Die vierte Auflage des bei LexisNexis erscheinenden Standardwerks „Das Recht der Vereine“ (mit Jöchl und Lummerstorfer) ist 2013 bei LexisNexis erschienen.

✉ office@h-i-p.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Höhne/Thomas



Der Autor:

Mag. **Alexander Koukal** LL.M. ist Rechtsanwalt in Wien in Kooperation mit Höhne, In der Maur & Partner Rechtsanwälte. Seine Tätigkeitsschwerpunkte umfassen Vereins-, Urheber-, Wettbewerbs-, Medien- und IT-Recht.

Aktuelle Publikation:

Mitherausgeber des Loseblattwerks „Rechtsberatung Internet“.

✉ office@h-i-p.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Koukal/Alexander

Foto Astrid Bartl

Foto Mag. Anita Koukal

⁵ Vgl. ErlRV zu § 22 VerG.