



Siegelungspflicht bei der Prüfung von Stiftungen?

I. Einführung und allgemeine Grundsätze zur Siegelungspflicht

Das Recht der Stiftungen ist nicht bundeseinheitlich geregelt, sondern ergibt sich aus den Stiftungsgesetzen der einzelnen Bundesländer. Allen Gesetzen gemeinsam ist, daß Stiftungen der Aufsicht durch eine sogenannte Stiftungsaufsicht unterliegen, sofern sie nicht ausdrücklich hiervon ausgenommen sind. Des weiteren wird in den meisten Stiftungsgesetzen die Prüfung von Stiftungen angesprochen. Die Ausgestaltung der Regelungen hierzu ist in den Stiftungsgesetzen allerdings sehr unterschiedlich.

Soweit WP/vBP Stiftungen prüfen, ist die Frage, ob sie bei der Erklärung über das Ergebnis ihrer Prüfung das Berufssiegel verwenden müssen, wie in anderen Fällen nach § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO i. V. m. § 18 Abs. 1 BS WP/vBP zu beantworten. Hiernach sind Erklärungen dann zu siegeln, wenn sie in der Berufseigenschaft des WP/vBP erfolgen - dies ist regelmäßig zu bejahen - und wenn sie "aufgrund gesetzlicher Vorschriften" abgegeben werden.

Der Sache nach werden hiermit in erster Linie Erklärungen über das Ergebnis betriebswirtschaftlicher Prüfungen i.S.d. § 2 Abs. 1 WPO erfaßt. Auf den Prüfungsgegenstand kommt es nicht an. Die Siegelungspflicht besteht somit nicht etwa nur bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlußprüfungen. Unerheblich ist es auch, ob die Prüfungen dem WP/vBP vorbehalten sind oder auch von Dritten durchgeführt werden dürfen.

Entscheidend für die Pflicht, das Berufssiegel zu führen, ist hiernach, ob die Prüfung der Stiftung durch den Berufsangehörigen "aufgrund gesetzlicher Vorschriften" erfolgt, m.a.W. ob die Prüfung als solche gesetzlich vorgeschrieben ist.

Unter „gesetzlichen Vorschriften“ sind dabei sowohl materielle als auch formelle Gesetze zu verstehen. Nicht hierunter fallen hingegen Prüfungen, die ausschließlich auf behördlichen Anweisungen beruhen.

II. Die Regelungen der einzelnen Stiftungsgesetze

Fast alle Stiftungsgesetze enthalten gesetzliche Grundlagen für die Prüfung von Stiftungen. Die Prüfungen als solche sind z. T. als Pflicht vorgesehen, z. T. in das Ermessen der Stiftungsaufsicht gestellt. Aber auch im Falle gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen werden die Stiftungsaufsichtsbehörden überwiegend zugleich ermächtigt, Prüfungen durch Dritte - oftmals sind ausdrücklich Wirtschaftsprüfer genannt - durchführen zu lassen.

Die Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen der §§ 48 Abs. 1 Satz 1 WPO, 18 Abs. 1 BS WP/vBP vorliegen und damit eine Pflicht zur Verwendung des Berufssiegels besteht, erfordert somit eine Einzelbetrachtung der einschlägigen Vorschriften in den jeweiligen Stiftungsgesetzen.

1. Baden-Württemberg

Nach § 9 Abs. 3 des Stiftungsgesetzes für Baden-Württemberg in der Fassung vom 16. Dezember 2003 kann die Stiftungsbehörde die Verwaltung der Stiftung prüfen oder prüfen lassen. Die Prüfung ist somit nicht gesetzlich vorgeschrieben ("kann"), sondern liegt im Ermessen der Stiftungsbehörde.

Wenn die Stiftungsbehörde einen WP/vBP mit der Prüfung beauftragt, handelt es sich demnach schon bei der Anordnung der Prüfung um eine behördliche Entscheidung, die nach den o. g. Grundsätzen nicht zu einer Einordnung als gesetzlich vorgeschriebene Prüfung führt.

Bei einer derartigen Prüfung ist der WP/vBP somit berechtigt, das Siegel zu verwenden (§§ 48 Abs. 1 Satz 2 WPO, 18 Abs. 2 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 BS WP/vBP). Eine Verpflichtung hierzu besteht hingegen nicht.

2. Bayern

Das bayerische Stiftungsgesetz (BayStG) in der Fassung vom 19. Dezember 2001 sieht nach Art. 20 Abs. 1 Satz 3 als Aufgabe der Stiftungsaufsichtsbehörde insbesondere vor, die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die stiftungsmäßige Verwendung seines Ertrags und etwaiger Zuschüsse zu überprüfen. Die Durchführung einer Prüfung als solche ist somit nicht freigestellt, sondern gesetzlich vorgeschrieben. Konkretisiert wird diese Pflicht in Art. 25 des Gesetzes. Nach Art. 25 Abs. 2 BayStG sieht die Stiftungsaufsichtsbehörde von einer eigenen Prüfung ab, sofern die Stiftung durch verwaltungseigene Stellen der staatlichen Rechnungsprüfung, einen Prüfungsverband, Wirtschaftsprüfer oder eine andere zur Erteilung eines gleichwertigen Bestätigungsvermerks befugte Person oder Gesellschaft geprüft wird und die Prüfung einen im Gesetz bestimmten Mindestumfang hat (Fallgestaltung 1). Nach Abs. 3 kann die Stiftungsaufsichtsbehörde auch verlangen, daß eine Stiftung durch Wirtschaftsprüfer oder andere zur Erteilung eines gleichwertigen Bestätigungsvermerks befugte Personen oder Gesellschaften geprüft wird (Fallgestaltung 2).

Im Gegensatz zur Rechtslage nach dem Stiftungsgesetz Baden-Württemberg steht in Bayern die Durchführung der Prüfung als solche nicht im Ermessen der Stiftungsaufsichtsbehörde, sondern ist gesetzlich vorgeschrieben. Ob es zur Beauftragung eines WP/vBP kommt, liegt in der Fallgestaltung 1 in der Entscheidungsbefugnis der Stiftung selbst, in der Fallgestaltung 2 in der Entscheidungsbefugnis der Stiftungsaufsichtsbehörde. In beiden Fallgestaltungen ist aber die Prüfung als solche gesetzlich vorgeschrieben. Unabhängig davon, ob der WP/vBP durch Delegation seitens der Behörde (Fallgestaltung 2) oder durch (freiwillige) Beauftragung

seitens der Stiftung (Fallgestaltung 1) tätig wird, führt er immer eine im Stiftungsgesetz vorgeschriebene Prüfung durch. Bei der Prüfung bayerischer Stiftungen haben WP/vBP somit das Berufssiegel zu verwenden.

3. Berlin

Auch nach dem Berliner Stiftungsgesetz in der Fassung vom 22. Juli 2003 ist die Prüfung von Stiftungen verpflichtend vorgeschrieben. Dies ergibt sich aus dessen § 8 Abs. 3. Auch hier kann - wie nach dem Bayerischen Stiftungsgesetz - entweder die Stiftung (freiwillig) entscheiden, sich statt durch die Aufsichtsbehörde z.B. durch einen Berufsangehörigen prüfen zu lassen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Berliner Stiftungsgesetz), oder die Aufsichtsbehörde kann verlangen, daß sich die Stiftung durch eine Behörde der öffentlichen Verwaltung, einen Prüfungsverband, einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder eine anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen läßt (§ 8 Abs. 2 Satz 2 Berliner Stiftungsgesetz).

In beiden Fallgestaltungen handelt es sich - wie zum Bayerischen Stiftungsgesetz erläutert - um eine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung, so daß bei der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft das Siegel zu verwenden ist.

4. Brandenburg

Das Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg in der Fassung vom 20. April 2004 enthält keine ausdrückliche Regelung, wonach die Stiftungsaufsichtsbehörde zu prüfen hat. Mittelbar ergibt sich gleichwohl eine Prüfungspflicht aus § 6 Abs. 3. Dieser bestimmt, daß (nur) für den Fall, daß Stiftungen durch eine Behörde der öffentlichen Verwaltung, einen Prüfungsverband, einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder eine anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft worden sind, die Einreichung des Prüfungsberichts genügt und in diesem Falle keine nochmalige Rechnungsprüfung durch die Aufsichtsbehörde erforderlich ist. Hieraus läßt sich mittelbar schließen, daß eine Prüfung als solche gesetzlich vorgesehen ist. § 20 Abs. 3 Satz 1 des Stiftungsgesetzes in der vorangegangenen Fassung sah dies auch noch ausdrücklich vor. Eine Siegelungspflicht ist daher im Ergebnis zu bejahen.

Anders ist es zu beurteilen, wenn die Stiftungsbehörde ihre allgemeine Befugnis aus § 7 Abs. 2 Satz 3 ausübt, die Verwaltung der Stiftung zu prüfen oder prüfen zu lassen. Wird hiermit ein Berufsangehöriger oder eine Berufsgesellschaft beauftragt, besteht keine Siegelungspflicht, da die Prüfung als solche nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, sondern auf behördlicher Anweisung beruht.

5. Bremen

In § 12 Abs. 1 Satz 2 des Bremischen Stiftungsgesetzes in der Fassung vom 11. Juli 2000 ist lediglich vorgesehen, daß die Stiftungsbehörde die Verwaltung der Stiftung bei Vorliegen eines wichtigen Grundes prüfen oder prüfen lassen kann. Es handelt sich somit um eine gesetzlich nicht vorgeschriebene, sondern auf eigenständiger behördlicher Anweisung beru-

hende Prüfung, bei deren Durchführung durch einen WP/vBP das Siegel folglich verwendet kann, aber nicht muß.

6. Hamburg

Nach der derzeitigen, seit 1958 bislang unveränderten Fassung des Ausführungsgesetzes zum BGB Hamburg, die Regelungen zum Stiftungsrecht enthält, ist eine Prüfung von Stiftungen nicht vorgesehen. Es besteht somit nicht nur keine gesetzliche Verpflichtung, sondern auch keine - jedenfalls keine ausdrückliche - Ermächtigung der Aufsichtsbehörde, Stiftungen zu prüfen oder prüfen zu lassen. § 8 Abs. 1 des Gesetzes stellt allerdings den Umfang der der staatlichen Aufsicht unterliegenden Stiftungen unter das Ermessen der Behörde. Soweit somit eine Prüfung hamburgischer Stiftungen überhaupt in Betracht kommt, beruht diese jedenfalls nicht auf einer gesetzlichen Vorschrift, sondern entweder auf behördlicher Anweisung oder wird durch die Stiftung selbst veranlaßt. Eine Siegelungspflicht besteht daher nicht.

Das Hamburgische Stiftungsgesetz wird derzeit novelliert. Inwieweit die Novellierung eine Neu Beurteilung der Frage der Siegelungspflicht erfordert, ist nach den vorstehend erläuterten Grundsätzen zu entscheiden.

7. Hessen

Das Hessische Stiftungsgesetz in der Fassung vom 17. Dezember 2001 sieht eine Prüfung der Stiftungen nicht verpflichtend vor. Nach § 12 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes kann die Aufsichtsbehörde die Stiftungen prüfen oder prüfen lassen, wobei sie nach Abs. 2 verlangen kann, daß die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer oder andere zur Erteilung eines gleichwertigen Bestätigungsvermerks befugte Personen oder Gesellschaften erfolgt. Die Prüfung selbst ist somit nicht gesetzlich vorgeschrieben, sondern liegt im Ermessen der Aufsichtsbehörde. Bei der Durchführung der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kann, muß aber das Siegel demnach nicht geführt werden.

8. Mecklenburg-Vorpommern

Das Stiftungsgesetz Mecklenburg-Vorpommern in der Fassung vom 22. November 2001 stellt es nach § 15 Abs. 1 Satz 3 ebenfalls in das Ermessen der Stiftungsbehörde, die Verwaltung einer Stiftung zu prüfen oder prüfen zu lassen. Die Rechtslage ist somit der nach dem Hessischen Stiftungsgesetz vergleichbar. Soweit hierbei auf Grundlage des § 19 des Gesetzes ein WP/vBP als Beauftragter bestellt wird, besteht daher wiederum nur die Befugnis, nicht hingegen die Verpflichtung zur Verwendung des Siegels.

9. Niedersachsen

Ebenso wie die Stiftungsgesetze von Hessen und Mecklenburg-Vorpommern sieht auch das Niedersächsische Stiftungsgesetz in der Fassung vom 23. November 2004 keine Pflicht zur Prüfung von Stiftungen vor. Die Stiftungsbehörde kann allerdings, auch durch einen WP oder

eine Berufsgesellschaft, die Stiftung prüfen oder prüfen lassen (§ 11 Abs. 1, Abs. 4 Satz 2 des Niedersächsischen Stiftungsgesetzes). In diesem Fall besteht keine Pflicht zur Siegel-führung, da die Prüfung auf behördlicher Anweisung beruht.

Wie das Hamburgische Stiftungsgesetz wird auch das Niedersächsische Stiftungsgesetz derzeit novelliert.

10. Nordrhein-Westfalen

Das Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen, seit 1997 unverändert, enthält in § 10 Abs. 1 Satz 2 nur eine Verpflichtung für Stiftungen, die ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen betreiben, den Jahresabschluß durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen zu lassen. Insoweit handelt es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung, bei der das Siegel zu verwenden ist. Im übrigen sind keine Regelungen zur Prüfung von Stiftungen ersichtlich, so daß bei freiwilligen Prüfungen das Siegel geführt werden kann, aber nicht muß.

11. Rheinland-Pfalz

Das Rheinland-Pfälzische Stiftungsgesetz in der Fassung vom 19. Juli 2004 enthält wie das Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg in § 9 Abs. 2 eine Regelung, woraus sich die Pflicht zur Prüfung der Jahresrechnung einer Stiftung mittelbar schließen läßt, so daß auch die - befreiend wirkende - Prüfung durch einen Berufsangehörigen auf einer gesetzlichen Regelung beruht. Bei der Durchführung der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist eine Verpflichtung zur Siegelführung im Ergebnis daher zu bejahen.

12. Saarland

§ 11 Abs. 3 des Saarländischen Stiftungsgesetzes in der Fassung vom 9. August 2004 entspricht den Regelungen der Stiftungsgesetze für das Land Brandenburg sowie für Rheinland-Pfalz. Auch hier besteht daher eine gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung der Jahresrechnungen von Stiftungen, sodaß bei der Prüfungsdurchführung durch Wirtschaftsprüfer oder – in § 11 Abs. 3 des Saarländischen Stiftungsgesetzes ebenfalls genannte – vereidigte Buchprüfer das Siegel zu führen ist.

13. Sachsen

Nach § 19 Abs. 1 Satz 2 des Sächsischen Stiftungsgesetzes in der Fassung vom 17. April 1998 ist die Stiftungsbehörde befugt, aber nicht verpflichtet, u. a. die Geschäfts- und Kassensführung von Stiftungen zu prüfen oder prüfen zu lassen. Die Prüfung beruht somit nicht auf verpflichtender gesetzlicher Grundlage, sondern auf behördlicher Anweisung, so daß ein hierzu herangezogener Berufsangehöriger oder eine Berufsgesellschaft das Siegel verwenden darf, aber nicht muß.

14. Sachsen-Anhalt

Das Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt in der Fassung vom 23. Juli 2002 enthält in § 19 Abs. 1 Satz 2 eine dem Sächsischen Stiftungsgesetz entsprechende Regelung. Auch hier besteht somit keine Verpflichtung zur Verwendung des Siegels.

15. Schleswig-Holstein

Nach § 10 Abs. 3 des Stiftungsgesetzes Schleswig-Holstein in der Fassung vom 2. März 2000 prüft die zuständige Behörde die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel in dem von ihr für erforderlich gehaltenen Umfang. Die Prüfung als solche ist somit gesetzlich vorgeschrieben. Hat sich die Stiftung durch einen WP/vBP oder eine WPG/BPG prüfen lassen und den Prüfbericht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bei der zuständigen Behörde eingereicht, kann diese von einer eigenen Prüfung absehen. Da die Prüfung der Stiftungen als solche aber verpflichtend ist, wird sie auch bei Durchführung durch einen Berufsangehörigen oder eine Berufsgesellschaft als „gesetzlich vorgeschrieben“ i. S. d. § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO, 18 Abs. 1 BS WP/vBP gewertet werden müssen. Das Siegel ist somit zwingend zu verwenden.

16. Thüringen

Das Thüringische Stiftungsgesetz in der Fassung vom 2. Oktober 1998 sieht ebenso wie die Regelungen in Sachsen und Sachsen-Anhalt in § 19 Abs. 1 Satz 2 lediglich die Befugnis, nicht aber die Verpflichtung der Stiftungsbehörde vor, Stiftungen zu prüfen oder prüfen zu lassen. Den obigen Ausführungen entsprechend besteht bei Stiftungsprüfungen durch Berufsangehörige oder Berufsgesellschaften keine Siegelungspflicht.

III. Ergebnisse

1. Pflicht zur Siegelführung

Die Verpflichtung, das Siegel zu verwenden, besteht bei der Prüfung von Stiftungen nach folgenden Stiftungsgesetzen:

- Bayerisches Stiftungsgesetz
- Berliner Stiftungsgesetz
- Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg (anders aber bei einer von der Aufsichtsbehörde angeordneten Prüfung der Verwaltung der Stiftung nach § 7 Abs. 2 Satz 3)
- Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (nur bei Jahresabschlußprüfung bei Stiftungen, die ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen betreiben)
- Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
- Saarländisches Stiftungsgesetz
- Stiftungsgesetz Schleswig-Holstein.

2. Keine Pflicht zur Siegelführung

Keine Siegelungspflicht besteht bei der Prüfung nach folgenden Stiftungsgesetzen:

- Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
- Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg (nur bei einer von der Aufsichtsbehörde angeordneten Prüfung der Verwaltung nach § 7 Abs. 2 Satz 3)
- Bremisches Stiftungsgesetz
- Hamburgisches Ausführungsgesetz zum BGB
- Hessisches Stiftungsgesetz
- Stiftungsgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern
- Niedersächsisches Stiftungsgesetz
- Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt
- Thüringisches Stiftungsgesetz.

Abschließend sei noch einmal darauf hingewiesen, daß den obigen Ergebnissen die Stiftungsgesetze in den derzeit geltenden Fassungen zugrunde liegen. Aktuell stehen Novellierungen der Stiftungsgesetze von Hamburg, Niedersachsen und des Saarlands an. Aber auch im übrigen besteht die Verpflichtung, auf mögliche Rechtsänderungen zu achten und die Frage der Siegelungspflicht anhand der unter I. genannten Grundsätze zu prüfen. Bei Zweifelsfragen wenden Sie sich bitte an die Wirtschaftsprüferkammer.