

Unveröffentlichtes Manuskript

Zitate nur mit Zustimmung der Verfasser.

STIFTUNGSLAND ÖSTERREICH – Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen

Verfasser (2004):

Prof. Dr. Susanne Kalss, Wirtschaftsuniversität Wien, 2004

Aktualisierung (2009):

Dr. Maximilian Eiselsberg, Rechtsanwalt aus Wien
[Steuerrecht]

Dr. Johannes Zollner, Wirtschaftsuniversität Wien
[Zivilrecht]

Heft 16

Bucerius Law School

Hochschule für Rechtswissenschaft

Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Jungiusstraße 6

20355 Hamburg

Tel.: (040) 3 07 06 – 270

Fax: (040) 3 07 06 – 275

E-Mail: stiftungsrecht@law-school.de

Internet: www.law-school.de

Überblick

A.	Einleitung	4
B.	Allgemeiner Stiftungsbegriff des ABGB und einzelner Stiftungsgesetze	6
C.	Die Bundesstiftung nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz .	8
D.	Die Privatstiftung	10
I.	Einleitung	10
II.	Begriff und Einordnung der Privatstiftung	10
E.	Die Besteuerung der Privatstiftung	13
I.	Überblick	13
II.	Vermögenswidmungen an die Privatstiftung	13
III.	Die Ertragsbesteuerung der Privatstiftung	15
IV.	Die Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte	16
V.	Die steuerneutrale Substanzzuwendung von gestiftetem Vermögen	17
VI.	Die Besteuerung von Zuwendungen an eine andere Stiftung	18
VII.	Vor- und Nachteile der Stiftungsbesteuerung	18
VIII.	Die Besteuerung einer gemeinnützigen Stiftung	18
F.	Gründung der Stiftung	20
G.	Exkurs: Safe harbour Privatstiftung? - Bruchlinien im Pflichtteils- und Unterhaltsrecht, Konkurs- Exekutions- und Anfechtungsrecht	22
I.	Pflichtteilsrecht	23
II.	Unterhaltsrecht	24
III.	Eherecht	25
IV.	Anfechtungsrecht	25
H.	„Stiftungsinteressierte“ Personen – Stifter und Begünstigte	26
I.	Stifter	26
1.	Voraussetzungen	26
2.	Ist die Stifterrolle einmalig?	26
3.	Verzicht auf Stifterrechte	28
4.	Minderjährige als Stifter	28
5.	Stifterrechte – weitreichender Einfluss	29
II.	Die Begünstigten	29
1.	Allgemeines	30
2.	Begünstigtenbegriff des PSG	31
3.	Begünstigte und stiftungsrechtlicher Gläubigerschutz	31
4.	Die Rechte der Begünstigten	32
I.	Foundation Governance	33
I.	Stiftungsvorstand	34
II.	Stiftungsprüfer	37

III.	Aufsichtsrat	38
IV.	Sonderprüfer	39
V.	Sonstige Organe und Gremien	39
VI.	Begünstigte und Stifter als Elemente der Foundation Governance	40
1.	Stifter	41
2.	Begünstigte	41
J.	Gläubigerschutz	42
K.	Änderung der Stiftungserklärung und Widerruf	44
I.	Grundsätzliches	44
II.	Exekutive Verwertung	45
L.	Auflösung der Privatstiftung	46
M.	Ausblick	46

A. Einleitung

Das österreichische Privatstiftungsgesetz steht seit gut 16 Jahren in Kraft, mittlerweile gibt es mehr Privatstiftungen in Österreich als Aktiengesellschaften, Genossenschaften oder Offene Gesellschaften. Dem österreichischen Stiftungsrecht liegen zwei verschiedene Arten von Stiftungen zu Grunde. Auf der einen Seite bestehen Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG; BGBl 1975/11) und ergänzenden landesgesetzlichen Bestimmungen (insgesamt daher 9).¹ Diese Gesetze regeln Stiftungen, die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sowie Fonds. Ein Fonds ist dadurch charakterisiert, dass zur Zweckverfolgung nicht bloß die Erträge des Vermögens, sondern auch das Vermögen selbst verwendet werden darf.² Auf der anderen Seite wurde 1993 mit dem Privatstiftungsgesetz (PSG; BGBl 1993/694) eine neue Rechtsgrundlage für Stiftungen geschaffen, deren Zweck nicht mehr auf die Gemeinnützigkeit beschränkt ist, vielmehr ist Privatstiftungen jeder Zweck erlaubt. Das Privatstiftungsgesetz ermöglicht im Gegensatz zum BStFG auch für Stiftungen die Verwertung des gewidmeten Vermögens mit dem Endziel des endgültigen Verbrauchs des Vermögens (Vermögensverbrauchsstiftung).³ Die Rechtsform der Privatstiftung wird nach wie vor gerne für unterschiedlichste Zwecke herangezogen; in der Praxis finden sich allerdings nur ganz wenige Privatstiftungen, die ausschließlich oder überwiegend gemeinnützigen Stiftungen dienen.⁴ Nach Schätzungen verfolgen lediglich 5-10% aller Privatstiftungen auch gemeinnützige Zwecke.⁵

Nach Auskunft der Bundesrechenzentrum GmbH⁶ sind mit Stand 31.8.2009 derzeit 3232 Privatstiftungen registriert, davon beinahe die Hälfte (1541) in Wien. Die Liste der Stiftungen und Stifter liest sich wie ein „Who is who“ der österreichischen Unternehmerlandschaft.⁷ Bemerkenswert ist auch die große Zahl von Stiftungen in Oberösterreich (457) und Vorarlberg; darin spiegelt sich die hohe Wirtschaftskraft dieser Regionen wider. Überblicksartig zeigt eine Zuordnung zu den vier Oberlandesgerichtssprengeln die regionale Aufteilung:

¹ Erwähnt sei zB das Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1988/14 oder das Gesetz über Stiftungen und Fonds im Lande Vorarlberg, LGBl 1947/10; vgl auch *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz (1995) Einleitung Rz 10ff mwN; *N. Arnold*, PSG-Kommentar (2002) Einleitung Rz 8 mwN.

² *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz Einleitung Rz 52.

³ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 1 Rz 45; *Arnold*, PSG-Kommentar Einleitung Rz 10.

⁴ *Schwar*, Die gemeinnützige Stiftung/Der gemeinnützige Fonds (2000); *Simsa*, WU-Memo 55/03, 10.

⁵ *Zwick*, Unternehmerische Handlungsgrenzen der Stiftung (unveröffentlichte rechtswissenschaftliche Dissertation, Wien 2009) 4.

⁶ Auskunft vom 14. 09. 2009.

⁷ Vgl zu bestehenden Privatstiftungen, die bei *P. Doralt*, Die österreichische Privatstiftung – Ein neues Gestaltungsinstrument für Unternehmen, ZGR 1996, 1, genannten Beispiele: *Karl Wlaschek*, der den Billakonzern aufbaute und das Vermögen in eine Stiftung einbrachte; *Fürstin Esterhazy*, die Alleinerbin des größten Landbesitzers Österreichs, brachte die Liegenschaften in Stiftungen ein; oder die Kunstsammlung des Sammlers *Prof. Rudolf Leopold*, die im Leopold Museum der gleichnamigen Privatstiftung im Wiener Museumsquartier zu sehen ist.

OLG Wien (für Wien, Niederösterreich und Burgenland).....	1885
OLG Graz (für Steiermark und Kärnten).....	397
OLG Linz (für Oberösterreich und Salzburg).....	694
OLG Innsbruck (für Tirol und Vorarlberg).....	256

Damit bestehen in Österreich nun bereits mehr Privatstiftungen als zB Aktiengesellschaften,⁸ Genossenschaften.⁹ Waren im Jahre 2000 noch 1388 Privatstiftungen registriert,¹⁰ so sind es im Jahr 2003 bereits 2434 Stiftungen,¹¹ dh allein innerhalb von zweieinhalb Jahren ist ein Zuwachs von ca. 75% zu verzeichnen. Innerhalb des letzten Jahres (Zeitraum von Oktober 2003 bis September 2004) wurden 93 Privatstiftungen neu gegründet (Zuwachs von ca. 3,8 %).

Abgesehen von steuerlichen Vorteilen¹² machen vor allem die Möglichkeit der individuellen Auswahl und das hohe Maß an Gestaltungsfreiheit und Eingriffsmöglichkeiten des Stifters die Attraktivität der Privatstiftung aus. Als Errichtungsmotive in der Praxis werden die optimale Vermögensgestaltung („family planning“);¹³ Ausschaltung der Erbfolge; die Vermeidung der Vermögensaufsplitterung; die Erhaltung eines Unternehmens, dessen Fortführung man den eigenen Nachkommen nicht zutraut; oder Förderung der Wissenschaft, Forschung oder karitativen Zwecken genannt.¹⁴

Die bisherige Geschichte in der Entwicklung der Stiftungspraxis ist nicht nur eine Erfolgsgeschichte.¹⁵ Der Beitrag von Privatstiftungen etwa zu gemeinnützigen Zwecken ist gering. Teilweise wird die Privatstiftung in Konstruktionen „eingebaut“, die mit dem eigentlichen Stiftungsgedanken nichts mehr zu tun haben und vorwiegend der Reduzierung von gesellschaftsrechtlicher Transparenz und der Vermeidung der Konsolidierung im Rahmen der Konzernbilanz dienen.¹⁶

⁸ Laut Auskunft vom 14. 09. 2009 (Stichtag 31.8.2009) der Bundesrechenzentrum GmbH waren 2057 Aktiengesellschaften, für deren Gründung das gleiche Grundkapital wie bei einer Privatstiftung notwendig ist, registriert; s *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Kommentar zum Aktiengesetz (2003) Einleitung Rz 25f.

⁹ 1890 Genossenschaften am 31. 08. 2009.

¹⁰ Auskunft des damaligen Bundesrechenamtes vom 23. Mai 2000.

¹¹ Auskunft vom 31. 10. 2003 der Bundesrechenzentrum GmbH.

¹² Siehe dazu unten Kapitel E.

¹³ Privatstiftungen sind begehrte Kunden von Banken im Bereich asset management.

¹⁴ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 1 Rz 18; *Arnold*, PSG-Kommentar Einleitung Rz 4.

¹⁵ Vgl *P. Doralt*, ZGR 1996, 1; *Doralt/Kalss*, Vorwort in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001); *Arnold*, PSG-Kommentar Vorwort; vgl etwa aus der Wirtschaftspresse *W. Rasinger*, Privatstiftungen: 10 Jahresfeier in Börsen-Kurier vom 13. Nov. 2003.

¹⁶ Angespielt wird auf Gestaltungen von Banken Industriebeteiligungen in Stiftungen zu parken und sie mit Genussrechten rückzubinden; vgl *Krejci*, Die Aktiengesellschaft als Stifter (2004) 69 ff; *Krejci*, Zur Zulässigkeit von AG-Stiftungen, GeS 2004, 331 (333); *Diregger/Kalss/Winner*, Das österreichische Übernahmerecht (2003) Rz 132; 149ff.

Lehre und die Judikatur haben in den sechzehn Jahren des Bestehens der Rechtsform der Privatstiftung dazu beigetragen, die zT unzulänglichen gesetzlichen Regelungen zu konkretisieren und Lücken zu schließen. Diese betreffen mitunter Kernbereiche des Stiftungsrechts, mittlerweile sind mehr über 70 Entscheidungen des OGH ergangen, die sich mit unterschiedlichsten Fragen auseinandersetzen, wie etwa Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters,¹⁷ Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von Minderjährigen als Stiftern,¹⁸ Umgehung von Pflichtteils-¹⁹ oder Unterhaltspflichten,²⁰ Bestellung²¹ und Abberufung²² von Organen und Zulässigkeit der Übertragung von Einflussmöglichkeiten auf die Begünstigten.²³ Allein heuer sind bereits 4 höchstgerichtliche Entscheidungen ergangen, einige werden noch ergehen. Im Mittelpunkt stehen dabei vor allem Fragen der Foundation Governance, insbesondere die Einbindung von stiftungsinteressierten Personen, allen voran Begünstigten in die Stiftungsorganisation. Aber auch Fragen des Schutzes der Gläubiger eines Stifters haben das Höchstgericht heuer beschäftigt und werden dies auch noch tun. Dies zeigt, dass die gesetzgeberischen Vorgaben in vielen Bereichen unzureichend sind, und in der Praxis ein hohes Bedürfnis nach Rechtssicherheit festgestellt werden kann.

B. Allgemeiner Stiftungsbegriff des ABGB und einzelner Stiftungsgesetze

Im Unterschied etwa zum deutschen BGB²⁴ findet sich im österreichischen Recht keine allgemein gültige Umschreibung des Stiftungsbegriffs oder des Wesens der Stiftung.²⁵ § 646 ABGB lautet unverändert seit dem Jahr 1811:

Von den Substitutionen und Fideikommissen unterscheiden sich die Stiftungen, wodurch die Einkünfte von den Kapitalien, Grundstücken oder Rechten zu gemeinnützigen Anstalten, als: für geistliche Pfründen, Schulen, Kranken- oder Armenhäuser, oder, zum Unterhalte gewisser

¹⁷ OGH 12. 12. 2002, 6 Ob 291/02s in ecolex 2003/114. Vgl auch Arnold, Die Organbestellung einer Stifterversammlung und „geheime Organe“, gleichzeitig Entscheidungsbesprechung zu OGH 12. 12. 2002, 6 Ob 291/02s, RdW 2003/149.

¹⁸ OGH 13. 3. 1999, 6 Ob 331/98i in RdW 1999, 409 und OGH 25. 2. 1999, 6 Ob 332/98m in RdW 1999, 409=wbl 1999/227.

¹⁹ OGH 19. 12. 2002, 6 Ob 290/02v in ecolex 2003/219 (B. Jud)=NZ 2003/49 (Schauer).

²⁰ OGH 23. 11. 2000, 2 Ob 295/00x in EFSlg 91.858.

²¹ OGH 12. 5. 1997, 6 Ob 39/97x in JBl 1997, 776 (König) zur Bestellung (und Abberufung) des Vorstandes durch den Aufsichtsrat.

²² OGH 26. 4. 2001, 6 Ob 60/01v in ecolex 2003/51 zur Abberufung des Vorstandes durch den Stifter.

²³ OGH 12. 5. 1997, 6 Ob 39/97x. Zu den einzelnen Entscheidungen wird unten im jeweils betreffenden Zusammenhang eingegangen.

²⁴ Vgl §§ 80-88 BGB.

²⁵ Welser in Rummel, ABGB I³ (2000) § 646 Rz 1; Rappaport in Klang, ABGB II/1¹ § 646, 472; Weiß in Klang, ABGB II² § 646, 472. Das schweizerische ZGB verlangt in Art 80 zur Errichtung einer Stiftung die Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck.

Personen auf alle folgenden Zeiten bestimmt werden. Die Vorschriften über die Stiftung sind in den politischen Verordnungen enthalten.²⁶

In einem frühen Kommentar²⁷ ist zu lesen:

Unter einer Stiftung versteht man die Anordnung, durch welche ein Vermögen zu einem frommen Zwecke, oder zu einer gemeinnützigen Anstalt für fortdauernde Zeiten in der Art bestimmt wird, dass der Hauptstamm erhalten und das Erträgnis dieses Vermögens zu dem von dem Stifter bestimmten Zwecke verwendet werde.

Daraus lassen sich bereits einige Begriffselemente²⁸ dieses Rechtsträgers²⁹ erkennen, nämlich das Vermögen, die Zweckgebundenheit, die Dauerhaftigkeit³⁰ und die Gemeinnützigkeit. Die herrschende Ansicht versteht unter Stiftungen „durch die Anordnung eines Stifters einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit“.³¹ In § 1 Abs 1 BStFG heißt es entsprechend, dass das Gesetz nur auf solche Stiftungen Anwendung findet, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist. § 2 Abs 1 lautet: „Stiftungen sind durch eine Anordnung des Stifters dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträgnisse der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen.“³²

Nach § 1 Abs 1 PSG hingegen ist eine Privatstiftung ein Rechtsträger mit Rechtspersönlichkeit, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Im Gegensatz zur Stiftung nach dem BStFG besteht im Bereich des PSG wie bereits erwähnt keine Beschränkung auf gemeinnützige oder mildtätige Zwecke sowie keine Beschränkung auf die Zweckerfüllung durch Erträgnisse, vielmehr darf zur Zweckerfüllung bei der Privatstiftung auch das Vermögen herangezogen werden.

²⁶ Dazu *Strejcek*, Kompetenzrechtliche Probleme des österreichischen Stiftungsrechts, in *Csoklich/Müller*, Stiftung als Unternehmer (1990) 7.

²⁷ *Winiwarter*, Das österreichische bürgerliche Recht, Band 3 (1834) § 93.

²⁸ *Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht (1896), 8; VfSlg 2319/1952; *Stammer*, BStFG 58.

²⁹ Zur Rechtssubjektivität *Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht 5; *Rappaport* in *Klang III* § 646, 408; *Weiß* in *Klang II* § 646, 472; aA *Wolff* in *Klang I* § 26/27, 189.

³⁰ Vgl zu diesem Aspekt *Hauser/Schwar*, Die gemeinnützige Stiftung und der gemeinnützige Fonds, NZ 2001, 219 mwN.

³¹ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts¹² I (2001) 73.

³² Vgl *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens (1983) 43. Die Begriffsdefinitionen der einzelnen Landesstiftungsgesetze sind mit denen des BStFG fast wortgleich.

C. Die Bundesstiftung nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz

Das BStFG³³ ist als Rechtsgrundlage für gemeinnützige Stiftungen heranzuziehen, die nach ihren Zwecken über den Interessenbereich eines bestimmten Bundeslandes hinausgehen.³⁴ Ist dies nicht der Fall, sind die jeweiligen Landesstiftungsgesetze maßgeblich.³⁵ Für die Gründung einer Stiftung nach dem BStFG muss ein Privatvermögen der Stiftung gewidmet werden.³⁶ Das Vermögen muss einen Umfang besitzen, auf Grund dessen die Erreichung des Stiftungszwecks auf Dauer möglich ist.³⁷ Nach der dispositiven Anordnung des § 14 BStFG hat das der Stiftung gewidmete Vermögen in einer den Vorschriften über die Anlegung von Mündelgeldern gemäßen Weise angelegt zu werden.³⁸

Für die Gründung einer Stiftung nach dem BStFG ist eine Stiftungserklärung abzugeben, in weiterer Folge ist die Genehmigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde erforderlich.³⁹ Die Stiftungserklärung hat nach § 4 BStFG die Willenserklärung des Stifters, ein Vermögen dauerhaft zu widmen; die Angabe eines Stammvermögens und die Angabe eines mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecks zu enthalten. Für die Errichtung der Stiftung ist daher sowohl ein privatrechtlicher Willensakt des Stifters als auch ein öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakt der Behörde notwendig.⁴⁰ Die zuständige Behörde ist gem § 39 BStFG der Landeshauptmann bzw das nach dem Stiftungszweck zuständige Bundesministerium. Die Stiftungsbehörde prüft für die Genehmigung, ob die Stiftungserklärung den Vorgaben des § 4 BStFG entspricht. Neben den Mindestanforderungen an den Inhalt muss die Erklärung schriftlich abgegeben werden; bei Stiftungen unter Lebenden muss die Stiftungserklärung unwiderruflich gegenüber der Stiftungsbehörde abgegeben werden und mit gerichtlich oder notariell beglaubigter Unterschrift des Stifters versehen sein; bei Stiftungen von Todes wegen bedarf die Stiftungserklärung der Form einer letztwilligen Verfügung. Weiters prüft die Behörde,

³³ Vgl *Schwar*, Die gemeinnützige Stiftung/Der gemeinnützige Fonds (2000); *Schwar*, Gemeinnützige Stiftungen und Fonds in Österreich, GeS 2003, 192; *Doralt/Kalss*, Stiftungen im österreichischen Recht in *Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht in Europa (2001) 421; *Stammer*, Das österreichische Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (1975); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens (1983); *Csoklich/Gröhs*, Stiftungen – Ein Praxisleitfaden (1993).

³⁴ Vgl die Beispiele bestehender Stiftungen nach dem BStFG bei *Schwar*, GeS 2003, 195; *Ch. Nowotny*, Grundprobleme und Stellung der Stiftung in der österreichischen Rechtsordnung, in Schriftenreihe Niederösterreichische Juristische Gesellschaft (2001) Heft 85, 7: So unterstützt bspw die *Dr. Maria Schaumayer-Stiftung* der gleichnamigen ehemaligen Nationalbankpräsidentin Karrieren von Frauen in Wirtschaft und Wissenschaft; oder die *Alban Berg-Stiftung* der Witwe des Komponisten Alban Berg fördert neben der Pflege und dem Andenken der Werke Alban Bergs ganz allgemein die Musik insb durch die Bereitstellung von Mitteln für begabte, aber bedürftige Musikstudenten.

³⁵ *Schwar*, GeS 2003, 192.

³⁶ § 3 BStFG; vgl *Schwar*, Gemeinnützige Stiftung 34; *Stammer*, Handbuch 45.

³⁷ § 5 Abs 1 Z 3 BStFG; vgl *Csoklich/Gröhs*, Stiftungen 30.

³⁸ Vgl §§ 230 ff ABGB.

³⁹ *Schwar*, Gemeinnützige Stiftung 53.

⁴⁰ *Grabenwarter*, Die Stiftung als Gegenstand der Stiftungsaufsicht, in *Csoklich/Müller*, Die Stiftung als Unternehmer (1990) 135.

ob der Stiftungszweck mildtätig oder gemeinnützig ist. Gemeinnützigkeit ist gegeben, wenn die Allgemeinheit oder ein bestimmter Personenkreis auf geistigem, kulturellem, sittlichem, sportlichem oder materiellem Gebiet gefördert wird; mildtätig sind Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen (§ 2 Abs 2 und 3 BStFG). Schließlich prüft die Behörde, ob das Stiftungsvermögen zur Zweckerreichung hinreichend ist.⁴¹

Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ist die Stiftung ohne Ermessen der Behörde zu genehmigen und zu registrieren.⁴² Nach § 6 Abs 4 erlangt die Stiftung mit der Entscheidung, dass die Errichtung der Stiftung zulässig ist, Rechtspersönlichkeit.⁴³ Das Stiftungsregister wird gem § 40 BStFG beim Bundesminister für Inneres geführt und ist öffentlich zugänglich. Das Register wurde bis heute allerdings nicht auf ein elektronisches Register wie zB das Firmenbuch (Handelsregister) umgestellt und ist daher viel schwerer einsehbar. Bis zur Bestellung der ersten Verwaltungs- und Vertretungsorgane, die durch die Stiftungsbehörde vorgenommen wird, vertritt ein Stiftungskurator die Stiftung.⁴⁴ Binnen sechs Monaten nach seiner Bestellung hat der Kurator die Stiftungssatzung vorzulegen.⁴⁵ Stiftungserklärung und Stiftungssatzung sind also zu unterscheiden und sind zu unterschiedlichen Zeitpunkten vorzulegen.⁴⁶ Der Stifter ist in der Ausgestaltung der Stiftungssatzung weitgehend frei,⁴⁷ jedenfalls sind bestimmte Angaben insbesondere über das Vermögen, den Zweck und die Verwendung der Erträge, die Bezeichnung und Befugnisse der Verwaltungsorgane sowie über die jährliche Rechnungslegung aufzunehmen (§ 10 BStFG).⁴⁸ Auch die Satzung ist von der Behörde mittels Bescheid zu genehmigen.⁴⁹

Die Stiftung unterliegt während der ganzen Zeit ihres Bestehens der öffentlich-rechtlichen Aufsicht der Stiftungsbehörde (§ 13 BStFG), Vermögensdispositionen über ein bestimmtes Ausmaß unterliegen der Genehmigungspflicht durch die Staatsaufsicht. Ist der Stiftungszweck nicht mehr gemeinnützig, mildtätig oder ist er unerfüllbar

⁴¹ § 5 BStFG.

⁴² *Stammer*, Handbuch 71; *Stern*, Die Organisation der Stiftung und ihre Eignung als Unternehmensform nach Handels- und Gesellschaftsrecht, in *Csoklich/Müller*, Stiftung als Unternehmer 73; *Csoklich/Gröhs*, Stiftungen 36.

⁴³ Vgl dazu *Stammer*, Das österreichische Bundesstiftungs- und Fondsgesetz; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens; *Csoklich/Müller*, Die Stiftung als Unternehmer (1990); *Csoklich/Gröhs*, Stiftungen – Ein Praxisleitfaden; *Böhler*, Die Stiftung in Österreich (1996); *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG Einleitung Rz 13.

⁴⁴ *Stammer*, Bundesstiftungs- und Fondsgesetz 87; *Stammer*, Handbuch 72; *Schwar*, Gemeinnützige Stiftungen 60.

⁴⁵ *Schwar*, Gemeinnützige Stiftungen 62. Die Satzung kann allerdings auch durch den Stifter selbst vorgelegt werden.

⁴⁶ Vgl *Schwar*, GeS 2003, 194.

⁴⁷ Vgl nur *Stern* in *Csoklich/Müller*, Stiftung als Unternehmer 67ff; *Csoklich* in *Csoklich/Müller*, Stiftung als Unternehmer 99ff.

⁴⁸ Vgl dazu *Schwar*, Gemeinnützige Stiftungen 54ff.

⁴⁹ Auch hier hat die Behörde kein Ermessen; vgl *Stammer*, BStFG 69.

geworden, so ist eine Satzungsänderung vorzunehmen und nur, wenn dies unmöglich ist, die Stiftung aufzulösen (§ 20 Abs 1 Z 3 BStFG). Die Stiftung ist aufzulösen, wenn kein Vermögen mehr vorhanden ist (§ 20 BStFG). Das Vermögen fällt bei Auflösung der Stiftung den in der Satzung genannten Personen zu (§ 21 Abs 2 BStFG). Stimmen diese nicht zu oder ist die Übertragung sonst nicht möglich, so ist das Vermögen einer Stiftung mit ähnlichem Zweck zu übertragen. Ist auch dies nicht möglich, so soll es möglichst dem Stifterwillen entsprechend verwendet werden.

D. Die Privatstiftung

I. Einleitung

Insgesamt stellte sich das Stiftungsrecht vor 1993 nicht sehr attraktiv dar, insbesondere nicht um Familienvermögen zugunsten vor allem der Familie zusammenzuhalten. In den 80-iger Jahren setzte daher ein massives Lobbying von Unternehmensseite (Industriellenvereinigung) ein, zudem wurden grundlegende wissenschaftliche Vorarbeiten bezogen auf die Gestaltungsmöglichkeiten geleistet.⁵⁰ Auf der Grundlage eines Expertenentwurfs wurde in sehr kurzer Zeit ein Ministerialentwurf und die Regierungsvorlage vorgelegt, ehe das Gesetz – sogar mit rückwirkendem Datum – im September 1993 in Kraft gesetzt wurde. Eine grundlegende Diskussion über die Ausrichtung und Rechtfertigung der nicht mehr nur gemeinnützigen Stiftung mit hohen Einflussrechten des Stifters fand nur in Ansätzen statt und wurde dem raschen „Durchbringen“ des Gesetzes geopfert; das Gesetz wurde in der Zeit großkoalitionärer Regierung (Sozialdemokratische Partei und Volkspartei) verabschiedet.

II. Begriff und Einordnung der Privatstiftung

Gemäß § 1 Abs 1 PSG ist eine Privatstiftung ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Die Stiftung genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Nach § 1 Abs 2 darf die Privatstiftung nicht eine über bloße Nebentätigkeit hinausgehende gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben (zB Schlosskaffee, Museumsshop), die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen, oder persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft sein. Damit ist auch die – in Deutschland umstrittene⁵¹ – Bildung einer Stiftung&Co KG in Österreich

⁵⁰ Vgl etwa *Csoklich/Müller*, Die Stiftung als Unternehmer (1990); *Böhler*, Unternehmensstiftung – Selbstzweckstiftung? *GesRZ* 1992, 187; *Batliner*, Stiftungsrecht in der Praxis, *NZ* 1993, 201; *Fuchs*, Zur Reform des österreichischen Stiftungsrechts, *RdW* 1991, 314; *Helbich*, Steuerplanung und Unternehmensnachfolge, *SWK* 1984 B V 9.

⁵¹ *Kronke*, Die Gesellschafterfunktion der Unternehmensträgerstiftung, in *IDW Stiftungen* (1997) 191; *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung (1988) 87, 200f; *K. Schmidt*, Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik (1987) 30; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht³ (1997) § 56; *Goerdeler*, Stiftungen in der Bundesrepublik Deutschland aus heutiger Sicht, in *FS Heinsius* (1991), 175; für die Zulässigkeit zB *Stengel*,

verboten.⁵² In eine Stiftung darf damit auch kein Unternehmen eingebracht werden. Zulässig ist dagegen das Einbringen von Anteilen an Unternehmen. Werden entgegen der Anordnung des § 1 Abs 2 PSG Rechtsgeschäfte in gewerblicher Betätigung abgeschlossen, so sind diese grundsätzlich zivilrechtlich wirksam, die Privatstiftung ist aber gem § 35 Abs 3 PSG aufzulösen.⁵³

Das Verbot der unternehmerischen Tätigkeit von Stiftungen steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu der vom Gesetzgeber ausdrücklich anerkannten Möglichkeit, Konzernspitze zu sein. Das Höchstgericht hat diese Widersprüchlichkeit dahingehend aufgelöst, dass die Tätigkeit als Konzernspitze zulässig ist, solange nicht eine straffe Konzernleitung vorliegt. Das Ausüben der Gesellschafterrechte durch die Privatstiftung stellt eine solche straffe Konzernleitung noch nicht dar.⁵⁴

Charakteristisch für eine Privatstiftung ist der Umstand, dass einem „eigentümerlosen“ Rechtsträger, der ein bestimmtes Vermögen hat, Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird, wodurch eine Verselbständigung des Vermögens erreicht wird.⁵⁵ Die Privatstiftung ist Ergebnis bzw Substrat des formal in der Stiftungsurkunde niedergelegten Stifterwillens.⁵⁶ Mit der Errichtung der Stiftung hat der Stifter grundsätzlich den Zugriff auf das Vermögen verloren, es sei denn, er hat sich die Änderung der Stiftungserklärung oder den Widerruf der Privatstiftung vorbehalten;⁵⁷ durch den Vorbehalt des Änderungs- und/oder Widerrufsrechts kann die Privatstiftung eine körperschaftsähnliche Prägung erhalten.

Die Stiftung wird durch eine Stiftungserklärung des Stifters errichtet und entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.⁵⁸ Die staatliche Mitwirkung ist in der Weise vorgesehen, dass vom Gericht geprüft wird, ob die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen; ist dies der Fall, so hat die Behörde die Eintragung vorzunehmen und der Rechtsträger entsteht. Die Entstehung der Privatstiftung unterliegt somit dem Normativsystem.⁵⁹

Stiftung und Personengesellschaft (1993) 42; *Volhard/Stengel* in *Hopt*, Vertrags- und Formularhandbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Transportrecht (1995) 247.

⁵² *Bollenberger/Csoklich*, Kreditaufnahme und Sicherheitenbestellung durch Privatstiftungen, ÖBA 2001, 437ff.

⁵³ Eine Ausnahme stellt die Nichtigkeit wegen Kollusion dar; *Bollenberger/Csoklich*, ÖBA 2001, 438.

⁵⁴ OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p GesRZ 2006, 86; vgl dazu auch *Zwick*, Die Privatstiftung als Konzernspitze GesRZ 2009 (in Druck).

⁵⁵ Vgl nur OGH 14. 12. 2000, 6 Ob 278/00a in *ecolex* 2001/312=GesRZ 2001, 95=RdW 2001/310=wbl 2001/316.

⁵⁶ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 1 Rz 2.

⁵⁷ OGH 16. 5. 2001, 6 Ob 85/01w in GesRZ 2002, 30=NZ 2002/131; vgl auch OGH 12. 12. 2002, 6 Ob 291/02s in *ecolex* 2003/281; dazu *Arnold*, Die Organstellung einer Stiferversammlung und „geheime Organe“, gleichzeitig Entscheidungsbesprechung zur OGH 12. 12. 2002, 6 Ob 291/02s, RdW 2003/149.

⁵⁸ Das Firmenbuchgericht spielt im Stiftungsrecht eine bedeutende Rolle, vgl *Kalss*, Die Privatstiftung als Baustein des Gesellschaftsrechts, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen 44; vgl auch unten zur Kompetenz der Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen und deren Mitgliedern.

⁵⁹ *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Privatstiftungsgesetz 15.

Neben dem Vermögen zählt der Zweck zu den unabdingbaren Voraussetzungen der Stiftung.⁶⁰ Die Privatstiftung darf zu jedem erlaubten Zweck – dh sowohl zu gemeinnützigen als auch zu eigennützigen Zwecken - errichtet werden, das Gesetz enthält keine explizite Beschränkung des Zwecks.⁶¹ Die eigennützige Zweckverfolgung zeichnet sich dadurch aus, dass die Erträge aus der Stiftung dem Stifter selbst oder ganz bestimmten Personen, den Destinatären oder Begünstigten, zufließen sollen. Sind Familienangehörige als Begünstigte vorgesehen, so liegt eine *Familienstiftung* vor; sie wird nur von der unglücklichen Regelung des § 35 Abs 2 Z 3 gesondert erfasst.⁶² Der Stifter darf sich selbst als Begünstigten einsetzen, allerdings ist er dann in der aktuellen Mitwirkung beschränkt. Die Kombination verschiedener Zwecke ist zulässig.⁶³

Der Zweck kann auch in der Begünstigung der Allgemeinheit liegen.⁶⁴ Ein Stifter, der einen mildtätigen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen will, hat daher die Wahl zwischen einer Stiftung nach dem BStFG und dem PSG. Die Privatstiftung zur Begünstigung der Allgemeinheit ist in der Praxis allerdings die Ausnahme.⁶⁵ Grenzen des Stiftungszwecks ergeben sich, abgesehen von einem gesetzlich verbotenen Zweck,⁶⁶ aus der verbotenen gewerblichen Betätigung nach § 1 Abs 2 PSG. Nach hA ist auch eine sog. *Selbstzweckstiftung* unzulässig. Darunter versteht man eine Stiftung, deren einziger Zweck darin liegt, durch Zuführung von Stiftungsleistungen für ihren eigenen Bestand vorzusorgen.⁶⁷ Das Verbot kann aber einfach durch den zusätzlichen Zweck des Unternehmenserhalts unterlaufen werden.⁶⁸ Aus den Zweckbestimmungen ergibt sich, dass die Privatstiftung einen Zweckadressaten und damit einen Begünstigten haben muss;⁶⁹ implizit geht auch das Gesetz von der Existenz von Begünstigten aus.⁷⁰ Verfolgt eine Privatstiftung einen unzulässigen Zweck und kommt sie innerhalb angemessener Frist einer rechtskräftigen Unterlassungsanordnung nicht nach, so hat das Gericht die Stiftung aufzulösen (§ 35 Abs 3 PSG).

⁶⁰ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 17.

⁶¹ Nowotny, Fragen des neuen Privatstiftungsgesetzes, GesRZ 1994, 4.

⁶² Bruckner/Fries/Fries, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht (1994); kritisch Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa: Eine Einführung, in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 4; Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 434.

⁶³ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 27.

⁶⁴ Vgl dazu W. Jud, Die Privatstiftung zur Begünstigung der Allgemeinheit, JB1 2003, 771.

⁶⁵ Zu erwähnen ist zB die Leopold Museum Privatstiftung, die Thomas Bernhard Privatstiftung, die den Nachlass des Schriftstellers verwaltet und wissenschaftlich aufarbeitet, oder die Stiftung, die das Wiener Volkstheater trägt. Vgl Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa (2001) 427; Simsa, WU-Memo 55/03, 10.

⁶⁶ Dazu Arnold, PSG § 1 Rz 15; Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 21.

⁶⁷ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 33; Arnold, PSG § 1 Rz 13; Böhler, Unternehmensstiftung – Selbstzweckstiftung? GesRZ 1992, 187.

⁶⁸ Ch. Nowotny, Schriftenreihe Niederösterreichische Juristische Gesellschaft 15ff.

⁶⁹ Arnold, PSG § 1 Rz 12; Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung 55.

⁷⁰ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 34; Nowotny, GesRZ 1994, 4.

Zusammenfassend lassen sich – je nach Zweck und dessen Ausgestaltung – folgende Hauptstiftungstypen ausmachen:⁷¹

- (i) Gemeinnützige Stiftung (klassischer Typ)
- (ii) Eigennützige Stiftung: Fürsorglich-Entmündigende Stiftung (Unfähigenstiftung; nur Vermögen, keine Mitwirkung der Begünstigten)
- (iii) Eigennützige Stiftung: Mitwirkungsoffene Stiftung (Fähigenstiftung; Vermögen und Mitwirkung der Begünstigten)
- (iv) Eigennützige Stiftung: Aktive Portfolioverwaltung oder schlichte Holdingfunktion (Vermögensinnehabung; Übergabe- und Veräußerungstiftung).

E. Die Besteuerung der Privatstiftung

I. Überblick

Das System der Besteuerung ist - wie bei jedem anderen Rechtsträger auch - ein wesentlicher Faktor für die Attraktivität und Einsetzbarkeit der österreichischen Privatstiftung. Seit der Einführung der Privatstiftung kam es 1997, 2001⁷² und 2008⁷³ zu wesentlichen Zäsuren im System der Stiftungsbesteuerung, in deren Rahmen gewisse ursprünglich etablierte Vorteile relativiert wurden und damit der Fokus für die Errichtung einer Privatstiftung noch stärker auf die zivilrechtlichen und vermögenserhaltenden Aspekte der Stiftung verschoben wurde.

Im Folgenden werden die einzelnen Aspekte des Besteuerungssystems rund um die Privatstiftung erläutert.

II. Vermögenswidmungen an die Privatstiftung

Privatstiftungen werden bei ihrer Errichtung durch den Stifter oder auch danach durch Nachstiftungen (vom Stifter) oder Zustiftungen (von Dritten, die dadurch jedoch nicht die Stifterstellung erlangen) mit Vermögen ausgestattet. Das Mindestkapital für eine Privatstiftung beträgt EUR 70.000,--. Der Vorgang der Zuwendung von Vermögen an eine Privatstiftung unterliegt dabei einer Besteuerung - man spricht auch von einer „Eintrittsgebühr“, um Vermögenswerte in eine Privatstiftung einbringen zu können.

Vor Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zum 31. Juli 2008 unterlagen jegliche Vermögenswidmungen an eine Privatstiftung der ermäßigten Erbschafts- und

⁷¹ Vgl. Kalss in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 48 f.

⁷² Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I Nr. 142/2000. Vgl. dazu Eiselsberg, Die Privatstiftung – ein österreichisches Schicksal, in Factbook Vermögensveranlagung in Österreich (2001), 250; Polster-Grüll, Wie attraktiv ist die österreichische Privatstiftung nach dem Steuerbelastungspaket 2001? in Factbook Vermögensveranlagung Österreich (2001) 253.

⁷³ Schenkungsmeldegesezt 2008, BGBl I Nr. 85/2008. Vgl. dazu Fraberger/Petritz (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesezt (2008); N. Arnold/Ludwig, Die neue Stiftungsbesteuerung, taxlex 2008, 270; Wiedermann, Stiftungsbesteuerung und Schenkungsmeldegesezt 2008, ecollex 2008, 678.

Schenkungssteuer in Höhe von 5 %.⁷⁴ Für alle Vermögenswidmungen an Privatstiftungen und damit vergleichbare Vermögensmassen (auch Nach- und Zustiftungen; Zuwendungen an eine Substiftung) ab dem 1. August 2008 gilt nun die Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 % vom Wert der Zuwendung (§ 2 Stiftungseingangssteuergesetz [StiftESTG]).⁷⁵

Voraussetzung ist, dass entweder der Zuwendende oder die empfangende Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthaltsort, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Steuerschuldner ist grundsätzlich die Stiftung, bei Zuwendungen unter Lebenden der Zuwendende, wenn der Erwerber weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Für die Steuer haftet allerdings der jeweils andere, bei Erwerben von Todes wegen der Nachlass.⁷⁶

Die Stiftungseingangssteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe, der Steuerpflichtige hat somit die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld (im Zeitpunkt der Zuwendung) zu entrichten.

Die Bemessungsgrundlage für die Steuer bestimmt sich zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gemäß § 19 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG, welches mit Ausnahme seiner vom Verfassungsgerichtshof aufgehobenen Haupttatbestände noch im Rechtsbestand verbleibt) nach dem Ersten Teil des Bewertungsgesetzes (BewG). Danach ist prinzipiell der gemeine Wert des jeweiligen Vermögenswertes anzusetzen, welcher jenem Preis entspricht, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. § 19 Abs 2 ErbStG sieht jedoch vor, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des nach dem Zweiten Teil des BewG zu berechnenden Einheitswertes maßgeblich ist. Für entsprechendes Vermögen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat kann es - um Diskriminierungen zu verhindern - zu einer Einheitsbewertung im Rahmen eines Abgabenverfahrens kommen.

Der Steuersatz beträgt generell 2,5 % von der Bemessungsgrundlage und erhöht sich bei der Zuwendung inländischer Grundstücke im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) um 3,5 % (Grunderwerbsteueräquivalent). Der Steuersatz beträgt jedoch 25 % der Bemessungsgrundlage, wenn

⁷⁴ Vgl N. Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht (2006) II/6 - II/127.

⁷⁵ Vgl Kerres/Pröll, Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Stiftungseingangssteuer in Österreich, *ecolex* 2008, 567; Schuchter, Eckpunkte der neuen Stiftungseingangssteuer, *taxlex* 2008, 229.

⁷⁶ Vgl Kleemann in Fraberger/Petritz, Das neue Schenkungsmeldegesetz, 58; Burgstaller/Huemer, Das neue Stiftungseingangssteuergesetz, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg) *Stiftungsbesteuerung* (2008) 27 ff.

- die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar ist,
- die erforderlichen Dokumente (Stiftungserklärung und vergleichbare Dokumente) nicht rechtzeitig (bei Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer) dem Finanzamt offengelegt worden sind, oder
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- oder Vollstreckungshilfe besteht.

Steuerbefreit sind einerseits Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen Sachen und Geldforderungen an Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEstG). Andererseits Zuwendungen von Todes wegen von endbesteuertem Kapitalvermögen und Zwerganteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften (unter 1 % am gesamten Nennkapital der Gesellschaft; § 1 Abs 6 Z 3 StiftEstG).

Die Einführung einer eigenständigen Besteuerung für Vermögenswidmungen an Privatstiftungen, während sonstige, bisher ebenfalls der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden, unentgeltlichen Zuwendungen unter Lebenden und von Todes wegen mit Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer steuerfrei wurden, ist als verfassungsrechtlich bedenklich einzustufen und harret noch einer höchstgerichtlichen Klärung.⁷⁷

III. Die Ertragsbesteuerung der Privatstiftung

Erträge, die die Privatstiftung durch Verwaltung und Verwertung ihres Vermögens erwirtschaftet, unterliegen der Körperschaftsteuer. Grundsätzlich erzielt die Privatstiftung als Steuerpflichtiger nach § 7 Abs 3 KStG - wie eine Kapitalgesellschaft - steuerlich nur gewerbliche Einkünfte. Dies jedoch nur, wenn sich die Stiftung nicht freiwillig dem im § 13 KStG geregelten Besteuerungsregime für Privatstiftungen unterwirft, indem Stifter, Stiftungsurkunde und -zusatzurkunde dem Finanzamt gegenüber offen gelegt werden. Das Einkommen einer Privatstiftung ergibt sich dann wie in der Einkommenssteuer aus den sieben Einkunftsarten. Im Wesentlichen beschränkt sich die Steuerpflicht bei Privatstiftungen jedoch auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung.⁷⁸ Der Steuersatz für diese Einkünfte beträgt 25 %.

Insbesondere Veräußerungsgewinne unterliegen nicht der Körperschaftsteuer, soweit nicht Spekulationsgeschäfte (gegeben, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Immobilien nicht mehr als 10 Jahre, bei Beteiligungen nicht mehr als

⁷⁷ Kleemann in Fraberger/Petritz, Das neue Schenkungsmeldegesetz, 58 (58).

⁷⁸ Vgl. W. Doralt, Steuerrecht 2008/09 (2008) 108 ff.

ein Jahr beträgt) oder die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (Anteil von 1 % oder mehr) vorliegen.

Beteiligungserträge sind bereits aufgrund der allgemeinen Befreiung nach § 10 KStG befreit; Beteiligungserträge in diesem Sinne sind Gewinnanteile aufgrund einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, Genussrechte oder Partizipationskapital. Nach § 13 Abs 2 KStG sind Privatstiftungen außerdem mit vergleichbaren ausländischen Beteiligungserträgen befreit, wenn für sie keine Steuerentlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen greift. Erträge, die die Privatstiftung aus ihren Beteiligungen erzielt, können daher steuerfrei geparkt werden.

Zu einer Zwischenbesteuerung in Höhe von 12,5 % kommt es gemäß § 13 Abs 3 KStG insbesondere für

- Zinsen aus Bankeinlagen bzw. Forderungswertpapieren, soweit sie bei der Privatstiftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, sowie
- Beteiligungsveräußerungen nach § 31 EStG (Anteil von 1 % oder mehr).

Diese Zwischenbesteuerung soll die Zinsen- und Veräußerungsgewinne nur so lange belasten, als die Gewinne in der Stiftung thesauriert werden (daher „Zwischenbesteuerung“). Werden die Gewinne an die Begünstigten zugewendet, dann unterliegen die Zuwendungen bei den Begünstigten der Kapitalertragsteuer (KESt); in diesem Fall unterbleibt die Zwischenbesteuerung (§ 13 Abs 3 KStG) bzw. kommt es zu einer Gutschrift der früheren Zwischenbesteuerung (§ 24 Abs 5 KStG).⁷⁹

IV. Die Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte

Zuwendungen von Privatstiftungen sowie von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung im Sinne des PSG vergleichbar sind, an Begünstigte führen bei diesen gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer (KESt) mit Endbesteuerungswirkung unterliegen.⁸⁰

Unter Zuwendungen von Privatstiftungen sind im Allgemeinen unentgeltliche Vermögensleistungen von Privatstiftungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte zu verstehen. Zuwendungen können in offener oder verdeckter Form vorliegen und durch die Stiftungserklärung gedeckt sein oder nicht - unabhängig davon werden all diese Zuwendungen steuerlich sowohl auf Ebene der Privatstiftung als auch der Begünstigten gleich behandelt.

⁷⁹ N. Arnold/Ludwig, Die neue Stiftungsbesteuerung, taxlex 2008, 270.

⁸⁰ Wiedermann/Migglautsch, Zuwendungen von Privatstiftungen, Substanzauszahlungen und Substiftungen, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), Stiftungsbesteuerung 107 ff.

Zuwendungen können in jeder geldwerten Leistung, somit in Geld- oder Sachleistungen als auch in Nutzungsvorteilen bestehen. So ist auch die Privatnutzung von Stiftungsvermögen eine steuerpflichtige Sachzuwendung gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG.

Satzungsmäßige Zuwendungen sind keine Schenkung im Sinne des § 3 ErbStG und unterliegen somit nicht der Anzeigepflicht für Schenkungen und Zweckzuwendungen nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008, da es am Tatbestandsmerkmal der Freigiebigkeit fehlt (die Zuwendung dient der Erfüllung des Stiftungszwecks).

Kraft Zuwendungsfiktion gelten gemäß § 27 Abs 1 Z 7 Satz 2 EStG auch „Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile“, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Stiftung vom Übertragenden erzielt werden, als steuerpflichtige Zuwendung. Dazu zählen insbesondere die Erfüllung einer Auflage durch die Stiftung infolge einer Schenkung unter Auflage oder die Übernahme einer Verbindlichkeit durch die Stiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung.

V. Die steuerneutrale Substanzzuwendung von gestiftetem Vermögen

Bis zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer zum 31. Juli 2008 gab es bezüglich der Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte keine Differenzierung zwischen der Ausschüttung von Vermögenssubstanz der Stiftung (also Vermögenswerten, die der Stiftung ursprünglich gewidmet worden waren) und der Ausschüttung von Erträgen der Stiftung. Dies wurde auch der „Mausefalle-Effekt“ genannt, da Vermögen, das einmal in eine Stiftung eingebracht worden war, nur noch mit der 25 %-igen KEST-Belastung aus der Stiftung herausgebracht werden konnte. Der Gesetzgeber wollte damit den Zweck der Stiftungen absichern, Vermögen langfristig zu binden.⁸¹

Für Vermögen, das einer Privatstiftung ab dem 1. August 2008 gewidmet wird, gilt dieser „Mausefalle-Effekt“ nicht mehr - Auszahlungen von solcher „Neu-Substanz“ sind beim Begünstigten nun steuerfrei; Ausschüttungen aus der Substanz aus sämtlichen bis 31. Juli 2008 an Privatstiftungen gewidmeten Vermögenswerten unterliegen jedoch unverändert der 25 %-igen KEST vom Verkehrswert. Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Substanzauszahlungen ist das ordnungsgemäße Führen eines Evidenzkontos für das „Neuvermögen“ (bzw. für das gesamte gewidmete Vermögen bei Errichtung der Privatstiftung nach dem 31. Juli 2008), in welchem die jeweiligen steuerneutralen Substanzauszahlungen - auch Sachzuwendungen - Deckung finden.

⁸¹ Vgl Puchner, Das System der steuerneutralen Substanzauszahlung, in Fraberger/Petritz, Das neue Schenkungsmeldegesetz, 68 ff.

Eine steuerneutrale Substanzauszahlung ist nicht möglich, solange am Beginn des Geschäftsjahres ein Bilanzgewinn bzw Gewinnrücklagen im Sinne des Unternehmensgesetzbuches (UGB) vorhanden sind. Steuerneutrale Substanzauszahlungen sind somit nur nachrangig gegenüber sämtlichen seit der Stiftungsgründung erwirtschafteten, thesaurierten Gewinnen möglich und es steht dem Stiftungsvorstand nicht frei, ob eine Zuwendung KESt-pflichtig aus den laufenden Erträgen oder steuerneutral aus der gewidmeten Vermögenssubstanz erfolgt.

Auch hier sieht man an der steuerrechtlichen Gestaltung, dass der zivil- und vermögensrechtliche Stiftungszweck im Vordergrund steht - wenn man beispielsweise bedenkt, dass die Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften - ohne Nachrangigkeit gegenüber der Ausschüttung von Bilanzgewinnen - immer KESt-frei ist.

VI. Die Besteuerung von Zuwendungen an eine andere Stiftung

Zuwendungen einer Privatstiftung an eine andere Stiftung (oftmals an eine sogenannte „Substiftung“ im Sinne einer durch die zuwendende Stiftung selbst gegründete Stiftung) sind immer steuerneutral, soweit sie im Falle von Vermögen, das nach dem 31. Juli 2008 gewidmet wurde, im zu führenden Evidenzkonto Deckung finden (§ 27 Abs 1 Z 8 lit f EStG), und im Falle von Vermögen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist, vom Stiftungszweck der zuführenden Stiftung gedeckt sind (§ 27 Abs 1 Z 8 lit g EStG). Damit ist dem Willen des Gesetzgebers, dass es zu keinem Steueranfall kommen soll, solange die Stiftungskette nicht durchbrochen wird, entsprochen.⁸²

VII. Vor- und Nachteile der Stiftungsbesteuerung

Die wesentlichen steuerlichen Vorteile der Privatstiftung liegen in der günstigen Zwischenbesteuerung von Zinsen und Überschüssen aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG sowie dem daraus resultierenden Zinsvorteil bei der Theaurierung von Stiftungsvermögen (Steuerstundungseffekt). Dem stehen die Stiftungseingangssteuer als „Eintrittsgebühr“ in die Stiftung sowie der für „Alt-Vermögen“ noch bestehende Mausefalle-Effekt entgegen.

VIII. Die Besteuerung einer gemeinnützigen Stiftung

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist nicht auf bestimmte Rechtsträger beschränkt, womit auch Privatstiftungen nach dem PSG den Status der Gemeinnützigkeit erlangen können.⁸³ Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird generell dazu verwendet, um Rechtsträger zu bezeichnen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke ver-

⁸² Vgl Wiedermann/Migglautsch in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), Stiftungsbesteuerung 107 ff.

⁸³ Vgl Hofer/Schalko, Die Besteuerung von gemeinnützigen Privatstiftungen, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), Stiftungsbesteuerung, 253 ff.

folgen. Gemeinnützig sind Maßnahmen zur Förderung der Allgemeinheit auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet. Mildtätig ist die Unterstützung hilfsbedürftiger Menschen. Kirchliche Zwecke dienen der Förderung gesetzlich anerkannter Kirchen.

Steuerrechtlich wird weder zwischen den einzelnen Zweckausrichtungen noch den unterschiedlichen Rechtsformen differenziert. Somit bestehen auch keine Unterschiede in der steuerlichen Behandlung zwischen Privatstiftungen und gemeinnützigen Organisationen anderer Rechtsform. Um die steuerlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen können, müssen die allgemeinen in den §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung (BAO) erfüllt sein. Die materiellen Steuerbegünstigungen sind jedoch direkt in den einzelnen Abgabengesetzen geregelt. Nach § 34 Abs 1 BAO müssen die begünstigten gemeinnützigen Zwecke sowohl nach der Rechtsgrundlage (Satzung) als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Eine gemeinnützige Körperschaft darf gemäß § 39 Z 2 BAO keinen Gewinn anstreben und der Ausschluss des Gewinnstrebens muss in der Satzung explizit niedergelegt werden.

Wesentlich ist, dass eine Privatstiftung zur Gänze gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen muss, um steuerrechtlich als gemeinnütziger Rechtsträger behandelt zu werden. Ein gemeinnütziger Teilzweck einer ansonsten eigennützigen Privatstiftung führt nicht zur Anwendbarkeit der besonderen Bestimmungen, auch nicht in Bezug auf den gemeinnützigen Teil der Tätigkeiten der Stiftung.

Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen Sachen und Geldforderungen an Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, sind von der Stiftungseingangssteuer befreit (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftESTG). Bezüglich Zuwendungen von Todes wegen gilt nur die allgemeine Begünstigung des § 1 Abs 6 Z 3 StiftESTG, nach dem die Widmung von endbesteuertem Kapitalvermögen und Zwerganteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften (unter 1 % am gesamten Nennkapital der Gesellschaft) stiftungseingangssteuerfrei ist. Eine Privatstiftung, die die Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO erfüllt, ist bezüglich ihrer laufenden Besteuerung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit und daher lediglich mit ihren Einkünften nach § 21 Abs 2 und 3 KStG (Zinserträge, Dividenden) beschränkt steuerpflichtig.

Zuwendungen aus gemeinnützigen Privatstiftungen an Begünstigte sind nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG. Damit entfällt die Erhebung von KEST bei Zuwendungen von gemeinnützigen Stiftungen.

Zuwendungen von nicht ausschließlich gemeinnützigen Stiftungen sind KEST-pflichtig, sofern es sich nicht um Zuwendungen (Spenden) nach § 4a Z 1, 2 oder 3 EStG handelt. In diesen Fällen fällt zwar keine KEST an, jedoch wird die (bei nicht ausschließlich ge-

meinnützigen Stiftungen) zuvor angefallene Zwischen-KöSt nicht rückerstattet, da die Anrechnung der Zwischensteuer die KEST-Pflicht der Zuwendungen voraussetzt. Im Ergebnis bleiben derartige Spenden somit mit 12,5 % Besteuerung belastet.

F. Gründung der Stiftung

Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch (§ 7 Abs 1 PSG).⁸⁴ Die Stiftungserklärung ist ein einseitiges, nicht annahmebedürftiges und nicht zugangsbedürftiges Rechtsgeschäft,⁸⁵ und legt die Grundlage der Privatstiftung auf die Dauer ihres Bestehens fest.⁸⁶ Stiftungserklärungen bedürfen der Form des Notariatsakts (§ 39 Abs 1 PSG).

Dabei ist für das Privatstiftungsrecht zu beachten, dass bereits mit der Errichtung des Notariatsakts die Vorstiftung entsteht.⁸⁷ Diese ist rechtsfähig, und wird durch die zur Vertretung befugten Organe vertreten; die hA qualifiziert diese Rechtsträger *sui generis*.⁸⁸ Mit Eintragung der Vorstiftung in das Firmenbuch wandelt sich diese in die Privatstiftung um, die juristische Person „Privatstiftung“ ist entstanden.⁸⁹

Die Stiftungserklärung muss nach § 9 Abs 1 bestimmte Angaben enthalten, unter anderem:

- Die Widmung des Vermögens (mindestens € 70.000);
- der Stiftungszweck;
- die Bezeichnung des Begünstigten oder einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat;⁹⁰
- die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.⁹¹

§ 9 Abs 2 enthält weitere Angaben, die die Stiftungserklärung enthalten kann, darunter zB Regelungen über weitere Organe sowie generell über die Bestellung und Abberufung der Organe; Regeln über eine Änderung der Stiftungserklärung; Angaben über eine Stiftungszusatzurkunde; den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung oder die Bestimmung eines Letztbegünstigten.

⁸⁴ Vgl auch *Pittl*, Errichtung und Entstehung von Privatstiftungen, NZ 2000, 257.

⁸⁵ *Huber in Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 9 Rz 1; *Arnold*, PSG-Kommentar § 7 Rz 3 mwN.

⁸⁶ *Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Privatstiftungsgesetz 28.

⁸⁷ OGH 24. 10. 2001, 3 Ob 183/01k; OGH 13. 9. 2001, 6 Ob 189/01i, RdW 2002/83; *Torggler*, GesRZ 2002, 171.

⁸⁸ OGH 24. 10. 2001, 3 Ob 183/01k; OGH 13. 9. 2001, 6 Ob 189/01i, RdW 2002/83; *Torggler*, GesRZ 2002, 171.

⁸⁹ Vgl nur *Arnold*, PSG² § 7 Rz 5, 13 ff.

⁹⁰ Dies ist nicht erforderlich, wenn der Zweck auf die Begünstigung der Allgemeinheit gerichtet ist.

⁹¹ Eine Versorgungsstiftung darf höchstens für die Dauer von 100 Jahren errichtet werden, doch kann die Dauer durch einen einstimmigen Beschluss der Letztbegünstigten für weitere 100 Jahre verlängert werden (§ 35 Abs 2 Z 3 PSG).

Der Stifter kann zusätzlich zur Stiftungsurkunde auch eine *Stiftungszusatzurkunde* errichten, diesfalls ist in die Stiftungsurkunde ein Hinweis auf die Zusatzurkunde aufzunehmen (§10 Abs 2 PSG). Die Stiftungszusatzurkunde kann Bestimmungen iSd § 9 Abs 2 Z 9 bis 14 (fakultativer Inhalt der Stiftungserklärung) enthalten, aber auch darüber hinausgehende Regelungen.⁹² Die Stiftungszusatzurkunde wird dem Firmenbuch nicht vorgelegt und trägt somit den Geheimhaltungsbedürfnissen des Stifters so weit wie möglich Rechnung.⁹³ Als Minimum an Publizität sieht das Gesetz vor, dass das Datum der Zusatzurkunde anzumelden und einzutragen ist, sowie dass jede Änderung der Zusatzurkunde anzumelden und im Firmenbuch einzutragen ist. Konstitutive Wirkung für die Gründung hat nur die Eintragung der Privatstiftung auf Basis der Stiftungsurkunde, nicht jedoch Änderungen auf Basis von Zusatzurkunden, denen nur deklarative Wirkung zukommt.⁹⁴ Die Stiftungszusatzurkunde ist aber jedenfalls der Finanzbehörde gemäß § 13 KörperschaftsteuerG vorzulegen. Der Stifter kann in der Zusatzurkunde beispielsweise die Höhe der Vergütung der Stiftungsorgane festlegen, kann Begünstigte oder Letztbegünstigte näher bestimmen sowie ein weiteres Stiftungsvermögen widmen, das den Mindestbetrag übersteigt. Das bedeutet, dass der Stifter in der Stiftungsurkunde nur den Mindestbetrag von € 70.000 widmen muss und die tatsächliche Dotierung des Vermögens der Stiftung in der Zusatzurkunde geheim halten kann.⁹⁵ In der Praxis wird oft noch eine *dritte Urkunde* mit weiteren Details errichtet. Die Schaffung derartiger Urkunden ist zwar zulässig, sie können aber nicht die normativen Wirkungen der Stiftungsurkunde und der Zusatzurkunde erlangen, sondern allenfalls zu Auslegungszwecken herangezogen werden.⁹⁶

Der Pflicht zur Aufbringung eines Mindestvermögens in der Höhe von € 70.000 liegt ein vom Kapitalgesellschaftsrecht abweichendes Regelungsanliegen zugrunde. Denn im Unterschied zum Kapitalgesellschaftsrecht fehlt im Stiftungsrecht eine umfassende Kapitalerhaltungspflicht, der Privatstiftung sind nach der klaren gesetzlichen Regelung auch ertragsunabhängige Ausschüttungen an Begünstigte gestattet; einzig eine Schmälerung von aktuellen Stiftungsgläubigern steht Zuwendungen entgegen. Der

⁹² § 9 Abs 2 hat nur demonstrativen Charakter; darauf lässt die Wortfolge „darüber hinaus“ schließen.

⁹³ *Doralt/Kalss in Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht 430. Nach *Gurmann*, Die Verpflichtung des Privatstiftungsvorstandes zur Vorlage der Stiftungszusatzurkunde, *ecolex* 2002, 640, sollte das Firmenbuchgericht die Vorlage der Zusatzurkunde auftragen können, wenn Antragslegitimationen oder die Erfüllung von Eintragungserfordernissen zweifelhaft sind; letztlich wird dies einer Klärung durch den OGH bedürfen.

⁹⁴ OGH 7. 5. 2002, 7 Ob 53/02y in *GeS* 2002, 79 (*Diregger*)=JBI 2002, 727 (*Graf*); vgl auch *Torggler*, Zur Vermögenswidmung in der Stiftungszusatzurkunde, Anmerkungen zu den Entscheidungen OGH 13. 9. 2001, 6 Ob 189/01i und 7. 5. 2002, 7 Ob 53/02y, *GesRZ* 2002, 171.

⁹⁵ Vgl. *Torggler*, Zur Vermögenswidmung in der Stiftungszusatzurkunde, *GesRZ* 2002, 171.

⁹⁶ Ch. Nowotny, Urkunden und Privatstiftung, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen 125.

Zweck des Mindestvermögens reduziert sich daher auf die Etablierung einer Seriositätsschwelle.⁹⁷

Die Stiftungsurkunde und –zusatzurkunde sind nach dem OGH objektiv nach dem Wortlaut und systematischen Zusammenhang der einzelnen Regelungen auszulegen.⁹⁸ Die Gleichschaltung mit der Auslegung korporativer Regelungen in Gesellschaftsverträgen lässt eine Berücksichtigung subjektiver Momente, dh des wahren Willens des Stifters, nicht zu.⁹⁹

Das Verfahren der Errichtung einer Privatstiftung ist stark dem kapitalgesellschaftsrechtlichen Gründungsrecht angenähert, wie insbesondere die Vorschriften über die Aufbringung des Mindestkapitals sowie über die Gründungsprüfung zeigen. Konkret sind zur Entstehung der Privatstiftung als juristische Person weiters folgende Akte erforderlich:

- Bestellung des ersten Stiftungsvorstandes (idR durch den Stifter; § 15 Abs 4 PSG);
- Erforderlichenfalls Gründungsprüfung (wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht wird; § 11 PSG);
- Anmeldung zum Firmenbuch (§12 PSG) durch den ersten Stiftungsvorstand unter Vorlage der Stiftungsurkunde (das ist die beurkundete Stiftungserklärung; § 10 PSG); einer öffentlich beglaubigten Erklärung der Mitglieder des Vorstands, dass sich das Vermögen in ihrer freien Verfügung befindet; erforderlichenfalls des Gründungsberichts; einem Nachweis der Bestellung des Vorstands und Musterzeichnung;
- Prüfung der Anmeldung durch das Firmenbuch; bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen
- Eintragung in das Firmenbuch. Damit ist die Privatstiftung als Rechtsträger entstanden.

G. Exkurs: Safe harbour Privatstiftung? - Bruchlinien im Pflichtteils- und Unterhaltsrecht, Konkurs- Exekutions- und Anfechtungsrecht

Das PSG ist durch Thesaurierungs- bzw Konzentrationsfunktion geprägt: Mit dem der Stiftung gewidmeten Vermögen kann ein bestimmter Zweck durch die Stiftung besser verfolgt werden, als wenn das Schicksal des Vermögens an bestimmte Personen ge-

⁹⁷ Zum Zweck des Mindestvermögens eingehend Riel in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 4 Rz 9 ff; Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 38 f; Karollus in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 40 f; Krejci, RdW 1993, 137; Dellinger, wbl 1994, 184.

⁹⁸ OGH 11. 9. 2003, GesRZ 2004, 210.

⁹⁹ Krit. C. Nowotny, Stifterwille und Auslegung von Stiftungsdokumenten, RdW 2004/45 (66).

bunden ist. Damit ist ein Spannungsverhältnis zu all jenen Normen, die – aus welchen Gründen auch immer – auf eine Verteilung von Vermögen gerichtet sind, vorprogrammiert. Dieses soll nun anhand des Pflichtteilsrechts, des Unterhalts- und Anfechtungsrechts sowie des Exekutions- und Konkursrechts dargestellt werden. Die praktische Bedeutung dieser Fragen, die allesamt keine ausdrückliche Regelung durch den Gesetzgeber erfahren haben, zeigt sich darin, dass alle Bereiche zumindest einmal – in der Regel aber bereits mehrfach – das Höchstgericht beschäftigt haben.¹⁰⁰ Aufgrund der umfangreichen Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters und des daraus resultierenden Facettenreichtums an Stiftungstypen ist aber dennoch noch keine abschließende Klärung aller Rechtsfragen in Sicht.¹⁰¹

I. Pflichtteilsrecht

Nach Lehre¹⁰² und Judikatur¹⁰³ sind Vermögenszuwendungen des Stifters an die Stiftung als unentgeltliche Zuwendungen zu qualifizieren. Das ist mehrfach von Bedeutung, nämlich im Bereich des Erbrechts (Pflichtteilsrecht) für eine allfällige Schenkungsanrechnung (§ 785 ABGB) und im Bereich der Schenkungsanfechtung wegen Verkürzung des Pflichtteils (§§ 951f ABGB). Das tiefe Spannungsverhältnis von Privatstiftungsrecht und Erbrecht ergibt sich – wie bereits gezeigt – einerseits durch die dem Erbrecht zugrundeliegenden Ordnungsprinzipien der Familienerbfolge, Testierfreiheit und Pflichtteilsrecht, die im Wesentlichen eine Thesaurierung des Vermögens verhindern und die Verkehrsfähigkeit erhalten wollen, dh das Vermögen soll aufgeteilt werden (*Verteilungswirkung*);¹⁰⁴ andererseits durch die dem PSG zugrunde liegende Stiftungsidee, dass mit einem eigentümerlosen Vermögen ein bestimmter Zweck auch auf Dauer besser verfolgt werden kann, als wenn das Vermögen mit dem Schicksal des Stifters und dem seiner Rechtsnachfolger verbunden bliebe (*Konzentrationsfunktion*).¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl dazu die Nachweise bei den einzelnen Themen.

¹⁰¹ Vgl dazu etwa B. Jud, Privatstiftung und Pflichtteilsdeckung, in FS Welser (2004) 369; Hirtzberger, Wegfall der Geschäftsgrundlage beim Pflichtteilsverzicht anlässlich der Gründung einer Privatstiftung oder Nachstiftung, RdW 2004/405 (450); Schauer, Privatstiftung und Erbrecht, in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 13; Schauer, Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 107; Schauer, Privatstiftung und Erbrecht, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 15;

¹⁰² Schauer, Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 107; Schauer, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 1993, 251; Welser in Rummel, Kommentar zum ABGB³ § 785 Rz 7; Umlauft, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängen (2001) 177; Arnold, PSG Einleitung Rz 21.

¹⁰³ OGH 19. 12. 2002, 6 Ob 290/02v in ecolex 2003/129 (B. Jud)=NZ 2003/49 (Schauer).

¹⁰⁴ Schauer, Privatstiftung und Erbrecht, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 15 (16); Schauer, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 1993, 251; s ferner Riedmann, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters (2004) 8 ff; vgl auch Scheuba, Die „Familien-Versorgungsstiftung“ – Eine Wiederbelebung der Familienfideikommission? in FS Welser (2004) 931; Scheuba, Privatstiftung, in Kalss/Schauer, Unternehmensnachfolge (2001) 147; die auf die Wertung des Gesetzgebers bei der Abschaffung der Familienfideikommission verweist, dass eine Vermögensbindung auf längere Dauer oder unbestimmte Zeit unzulässig sein soll, und deshalb für eine zeitliche Begrenzung von Familienversorgungsstiftungen und eine restriktive Auslegung der Einflussrechte Begünstigter und der Unvereinbarkeitsbestimmungen eintritt.

¹⁰⁵ Vgl dazu etwa B. Jud, Privatstiftung und Pflichtteilsdeckung, in FS Welser (2004) 369; Hirtzberger, Wegfall der Geschäftsgrundlage beim Pflichtteilsverzicht anlässlich der Gründung einer Privatstiftung oder Nachstiftung, RdW 2004/405 (450); Schauer, Privatstiftung und Erbrecht, in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 13; Schauer,

Der Erblasser kann seine Pflichtteilsverpflichtung jedenfalls nicht durch Gründung einer Privatstiftung umgehen.¹⁰⁶ sondern hat entsprechende Vorkehrungen zu treffen, etwa die Einräumung einer Begünstigtenstellung an die Pflichtteilsberechtigten in Verbindung mit einer sozinischen Klausel.¹⁰⁷ Damit wird der Pflichtteilsberechtigte als schutzwürdig anerkannt und sein Pflichtteilsrecht auch materiell gesichert.

Zahlreiche Fragen sind trotz mehrerer Stellungnahmen des Höchstgerichts ungelöst: So ist zwar nun – in Einklang mit der hL – vom OGH anerkannt, dass der (uneingeschränkte) Vorbehalt des Änderungs- und Widerrufsrechts durch einen Stifter den Lauf der 2-jährigen Frist für die Schenkungsanrechnung nach § 785 Abs 2 ABGB nicht in Gang setzt. Welche Konsequenzen daraus zu ziehen sind, bleibt aber ebenso ungeklärt, wie die Frage, ob auch sonstige Einflussmöglichkeiten des Stifters zu demselben Ergebnis führen. Dabei stellt die Pflichtteilsanrechnung in Stiftungskonstellationen keineswegs eine erbrechtliche Besonderheit dar, diese ist vielmehr eine konsequente Fortentwicklung der der Schenkungsanrechnung zugrunde liegenden Vermögensopfertheorie.¹⁰⁸

Die nach dem Stifter pflichtteilsberechtigten Personen können, auch wenn diese nicht Begünstigte der Privatstiftung sind und damit nicht zu den Adressaten des stiftungsrechtlichen Informationsrechts gem § 30 Abs 1 PSG zählen, von der Privatstiftung Auskunft über den Verbleib von Vermögen verlangen.¹⁰⁹

II. Unterhaltsrecht

Auch eine Unterhaltspflicht kann nicht durch Gründung einer Privatstiftung umgangen werden. Hat ein unterhaltspflichtiger Stifter den wesentlichen Teil seines Vermögens in eine Stiftung eingebracht, deren Erträge ihm nicht zufließen, muss er sich die fiktiven Erträge aus dem der Stiftung gewidmeten Vermögen für Zwecke der Bemessung der Unterhaltshöhe zurechnen lassen.¹¹⁰ Auch ist die Privatstiftung gem § 102 Außer-Streit-Gesetz verpflichtet, Auskünfte über ihr Vermögen zu erteilen, um eine Berechnung der Höhe des Unterhaltsanspruchs zu ermöglichen. Diese Informationspflicht ist durch die Möglichkeit abgesichert, Zwangsstrafen gegenüber der Stiftung bis zu einer Höhe von 100.000€ zu verhängen.¹¹¹

Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 107;

Schauer, Privatstiftung und Erbrecht, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 15;

¹⁰⁶ Vgl nur OGH 5.6.2007, 10 Ob 45/07a = EFZ 2007, 187 (Zollner) = JEV 2007/34 = JBl 2007, 780 = RdW 2007/687. Aus der literarischen Diskussion vgl nur Limberg, Privatstiftungen und Erbrecht (2006).

¹⁰⁷ Zur Zulässigkeit B. Jud in FS Welser 389.

¹⁰⁸ Zu dieser vgl nur Kralik Das Erbrecht, in Ehrenzweig (Hrsg), System des österreichischen allgemeinen Privatrechts³ (1984) 304; Umlauf, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängern im Erb- und Pflichtteilsrecht (2001) 179 f, 209 ff.

¹⁰⁹ Vgl Kalss/Zollner, GesRZ 2008, 132 (bei FN 68); Limberg, Privatstiftung und Erbrecht 93 ff, insb 98.

¹¹⁰ OGH 23. 11. 2000, 2 Ob 295/00x.

¹¹¹ OGH OGH 23.9.2008, 10 Ob 46/08z ecolex 2009, 36 (B. Jud) = Zak 2008, 433 = EF-Z 2009, 31 = iFamZ 2009, 9 = JBl 2009, 235 = EvBl 2009/37 (Graf-Schimek) = ZFS 2009,84 = RdW 2009, 76.

III. Eherecht

Im Fall der Scheidung ist außerdem auf die Anwendbarkeit des § 91 Abs 1 und Abs 2 EheG (Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der Ersparnisse) Rücksicht zu nehmen; dh dass Vermögen das in die Privatstiftung eingebracht wurde der Aufteilung unterliegen könnte.¹¹²

IV. Anfechtungsrecht

Durch die Vermögenswidmung des Stifters an die Privatstiftung wird der Haftungsfonds der Stiftergläubiger erheblich reduziert, bringen doch in der Praxis die Stifter nahezu alle nennenswerten Vermögenswerte in die Privatstiftung ein. Damit stellt sich die Frage, ob die Stiftungserrichtung, genauer die Vermögenswidmung von den Gläubigern des Stifters nach den Regelungen der Anfechtungsordnung bzw im Konkurs des Stifters durch den Masseverwalter nach der Konkursordnung angefochten werden kann. Diese Fragestellung ist bereits aus des Kapitalgesellschaftsrecht bekannt und kann – mit der jüngeren Lehre – bejaht werden. Zu einer Vernichtung der Privatstiftung führt die erfolgreiche Anfechtung nur dann, wenn diese wegen Vermögenslosigkeit und der daraus resultierenden dauernden Unerreichbarkeit des Stiftungszwecks aufzulösen ist.

Auch wenn die Vermögenswidmung mangels Vertrags nicht als Schenkung zu qualifizieren ist, verlangt eine normzweckorientierte Auslegung der Bestimmungen über die Schenkungsanfechtung nach § 29 KO eine – zumindest – analoge Anwendung; damit ist eine – zeitlich auf 2 Jahre befristete – Anfechtung auch ohne den Nachweis einer Benachteiligungsabsicht möglich. Kann dem Stifter eine solche und der Privatstiftung die Kenntnis derselben nachgewiesen werden, kann die Vermögenswidmung nach § 28 Z 1 KO zehn Jahre lang angefochten werden. Da die Privatstiftung nach zutreffender Ansicht nicht als naher Angehöriger des Stifters zu qualifizieren ist, greifen die entsprechenden Erleichterungen nach § 28 Z 3 KO nicht.¹¹³

Wann die Anfechtungsfristen zu laufen beginnen, ist umstritten. Ein Teil der Lehre sieht die Vermögenswidmung erst dann als abgeschlossen und endgültig erbracht, wenn der Stifter keine Möglichkeit mehr hat, an das Vermögen zu gelangen, und eine vollständige Trennung der Sphären des Stifters und der Privatstiftung eingetreten ist. Der Vorbehalt des Widerrufs- und/oder Änderungsrechts würde nach dieser Ansicht den Beginn des Fristenlaufs hemmen. Nach zutreffender Ansicht dürfen jedoch diese aus

¹¹² S etwa Riedmann, Schutz der Gläubiger 31 ff; 63 ff.

¹¹³ OGH 8.3.1987, 3 Ob 573/86 wbl 1987, 157. Koziol/Bollenberger in Bartsch/Pollak/Buchegger, Insolvenzrecht⁴ § 32 KO Rz 20; König, Anfechtung⁴ Rz 4/46; Kalss/Eckert in Insolvenz-Form 2007, 84; so auch aus stiftungsrechtlicher Sicht Csoklich, ÖBA 2008, 420.

der pflichtteilsrechtlichen Vermögensopfertheorie stammenden Wertungen nicht auf das Anfechtungsrecht übertragen werden¹¹⁴

Von der Frage der Anfechtbarkeit der Stiftungserrichtung zu trennen sind die Anfechtbarkeit von Änderungen der Stiftungserklärung sowie die exekutive Verwertung der Stifterrechte durch den Masseverwalter bzw die Gläubiger des Stifters.

H. „Stiftungsinteressierte“ Personen – Stifter und Begünstigte

Die Privatstiftung kennt mehrere stiftungsinteressierte Personen, dh Personen, die der Stiftung durch ihre Rolle in verschiedener Weise besonders nahe stehen. Neben dem Stifter und den Begünstigten sind dies auch die Organ- und sonstigen Funktionsträger.

I. Stifter

1. Voraussetzungen

Stifter können natürliche oder juristische Personen sein. Die Stiftungserklärung unter Lebenden kann auch von mehreren Mitstiftern abgegeben werden (§ 3 Abs 1 PSG). Dabei ist es nicht notwendig, dass alle Mitstifter zum Stiftungsvermögen beitragen müssen.¹¹⁵ Da aus dem PSG nicht eindeutig hervorgeht, ob jemand auch nachträglich die Stellung eines Stifters erlangen kann,¹¹⁶ werden in der Praxis vor allem bei Familienstiftungen möglichst viele Mitglieder der dem Hauptstifter nachfolgenden Generation in den Kreis der Stifter aufgenommen,¹¹⁷ was auch die relativ häufige Zahl von Minderjährigen als Mitstifter erklärt. Sogar ein nasciturus (dh eine gezeugte, aber noch nicht geborene Person) kommt als Mitstifter in Frage.¹¹⁸

2. Ist die Stifterrolle einmalig?

Strittig ist, ob jemand durch eine nachträgliche Vermögenszuwendung oder durch Änderung der Stiftungserklärung auch die Stellung eines Stifters erlangen kann. § 3 Abs 3 PSG bestimmt, dass Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, nicht auf die Rechtsnachfolger übergehen. Nach einem Teil der Lehre¹¹⁹ würde die Möglichkeit, nachträglich die Stifterstellung zu erlangen, gegen das Wesen und die Konzeption der

¹¹⁴ Isola/Vollmaier, ZIK 2006, 48 ff; zust Arnold, PSG2 § 4 Rz 46; Rebernic in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze § 29 KO Rz 14; aA aber Hochedlinger/Hasch, RdW 2002, 195; Riedmann, Schutz der Gläubiger 108 f; jüngst auch Csoklich, ÖBA 2008, 421 f. Ebenso noch Arnold, PSG1 Rz 46; richtig nun in der zweiten Auflage, § 4 Rz 46.

¹¹⁵ 1132 BlgNR XVIII GP, 21.

¹¹⁶ Vgl dazu gleich unten.

¹¹⁷ Vgl Kraus, Richtig stiften (2004) 55 f.

¹¹⁸ G. Nowotny, Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 148; Arnold, PSG-Kommentar § 3 Rz 18, § 9 Rz 9.

¹¹⁹ Arnold, PSG-Kommentar § 3 Rz 13; dieser Meinung auch Pittl, Der Stifter einer Privatstiftung und die ihm zustehenden Rechte, NZ 1999, 198.

Privatstiftung sprechen, zudem wird angeführt, dass durch Änderung der Stiftungsurkunde die zeitliche Begrenzung des Widerrufs¹²⁰ umgangen werden könnte.¹²¹ Im Hinzutritt weiterer Stifter sei eine unzulässige Umgehung der Unübertragbarkeit der Stifterrechte gem § 3 Abs 3 PSG zu sehen.¹²² Vor allem aber die Definition des Stifterbegriffs spricht klar für die Einmaligkeit der Stifterrolle. Denn Stifter der Privatstiftung ist derjenige, der die Stiftungserklärung prägt und auf Bestand der Privatstiftung Einfluss nehmen kann. Dies ist aber nach der klaren gesetzgeberischen Wertung, die sich aus dem Verbot der Übertragung des Änderungs- und Widerrufsrechts nach § 3 Abs 3 PSG ergibt, nur dem ursprünglichen Stifter möglich, sodass auch ein nachträgliches Erlangen der Stifterstellung ausgeschlossen erscheint.

Für die Zulässigkeit der nachträglichen Erlangung der Stifterstellung werden folgende Argumente angeführt: Das Prinzip der Selbständigkeit der Stiftung gegenüber dem Stifter spreche keineswegs gegen eine nachträgliche Zustiftung, die mit dem Erwerb von Stifterrechten durch einen neuen Stifter verbunden ist.¹²³ Das Recht des Stifters zur Änderung der Stiftungserklärung ist liberal und flexibel ausgestaltet, wie auch allgemein die Privatstiftung ein rechtliches Instrument darstellt, das dem Stifter bei der Ausgestaltung der Stiftung weitgehend freie Hand lässt.¹²⁴ Der Stifter könne daher durch eine entsprechende Ausgestaltung der Stiftungserklärung die Möglichkeit vorsehen, dass späteren Zustiftern durch Änderung der Stiftungserklärung die Stifterstellung zukommen soll. Letztlich sollte die Frage durch den Gesetzgeber klargestellt werden.¹²⁵ Insbesondere da mit einer insofern „offenen Privatstiftung“¹²⁶ gerade für gemeinnützige Privatstiftungen der gesellschaftspolitische Stiftungsgedanke gefördert werden kann und einzelne Personen zum Beitritt zu Bürgerstiftungen¹²⁷ angeregt werden können. Wenn auch diesen Argumenten legitime Anliegen zugrunde liegen, lassen sich diese aber mit der *lex lata* nicht vereinbaren. Die Unübertragbarkeit der genuinen Stifterrechte spricht klar dafür, dass Personen später – egal unter welchen Voraussetzungen – keine Stifterstellung gewährt werden kann. Auch eine offene Gestaltung durch den ursprünglichen Stifter scheidet aus, da das Übertragungsverbot nach § 3 Abs 3 PSG gerade nicht zur Disposition des Stifters steht.

¹²⁰ Nach § 34 PSG kann eine Privatstiftung nur von einer natürlichen Person widerrufen werden, die sich den Widerruf vorbehalten hat, nicht jedoch durch eine juristische Person. Da nach § 3 Abs 3 dieses Recht nicht auf den Rechtsnachfolger des Stifters übergeht, ergibt sich eine zeitliche Begrenzung des Widerrufsrechts mit der Lebensdauer des Stifters; vgl auch Berger in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 34.

¹²¹ G. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 148.

¹²² Diregger/Winner, Fragen der Gestaltungsfreiheit im Privatstiftungsrecht am Beispiel der Änderung nach § 33 Abs 2 PSG, in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 117.

¹²³ Ch. Nowotny, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBl 2003, 779; Kalss, Zehn Jahre österreichisches Privatstiftungsrecht – ein Blick auf die Stiftung in Österreich, in FS Batliner (2004) 138 (144).

¹²⁴ So die EBRV 1132 BlgNR XVIII GP, 15; Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 3 Rz 15 und Rz 29.

¹²⁵ Torggler, Ein Plädoyer für die „offene Privatstiftung“, in FS Doralt (2004) 670; Kalss in FS Batliner 144.

¹²⁶ Torggler in FS Doralt 670; Torggler, Reformanliegen zum Privatstiftungsgesetz, ÖStZ 2004/766 (398).

¹²⁷ Das Ziel von sog. Bürgerstiftungen ist es, den Kreis der Stifter dadurch zu erweitern, dass möglichst viele Personen dafür gewonnen werden, durch kleinere Vermögenszuwendungen dem festgelegten Stiftungszweck beizutreten, vgl Hommelhoff, Stiftungsrechtsreform in Europa, in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 232ff.

3. Verzicht auf Stifterrechte

Umgekehrt hat sich die Frage gestellt, ob der Stifter selbst nachträglich auf die Stifterstellung verzichten kann („Ausstieg“ eines Stifters ohne Widerruf der Privatstiftung).¹²⁸ Das Höchstgericht hat diese Frage mittlerweile entschieden und solchen Verzicht auf die Stifterstellung nicht zugelassen, da sich diese bei der idealtypischen Privatstiftung in der Stiftungserrichtung erschöpft.¹²⁹ Weder kann durch den Verzicht auf die Stifterstellung eine „kein-Stifter-Stiftung“ geschaffen, noch die Anzahl der Stifter reduziert werden, da der historische Akt der Stiftungserrichtung nicht reversibel ist.¹³⁰ Einzig die Folgen der damaligen Stiftungserrichtung lassen sich durch den Widerruf der Privatstiftung beseitigen, ändern aber nichts an der Stellung als Stifter einer nunmehr aufgelösten Privatstiftung.

Davon zu trennen ist hingegen die Frage, ob ein Stifter auf die ihm vorbehaltenen Stifterrechte verzichten kann. Ein solcher Verzicht, der in aller Regel vom dem Motiv getragen ist, eine durch den Vorbehalt des Änderungs- und/oder Widerrufsrechts ausgelöste Zurechnung (insbesondere im Kapitalmarktrecht) zu vermeiden, ist hingegen möglich.¹³¹

4. Minderjährige als Stifter

Minderjährige Stifter bedürfen der Vertretungshandlung beider obsorgeberechtigter Elternteile und der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung, und zwar auch dann, wenn der minderjährige Stifter in der Stiftungserklärung kein eigenes Vermögen widmet.¹³² Der Stifter erlangt nämlich durch Errichtung der Privatstiftung selbst dann, wenn er kein Vermögen widmet, nicht nur Vorteile. Die Stifter haften solidarisch dafür, dass zum Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch das gewidmete Mindestvermögen noch vorhanden ist.¹³³ Ob darüber hinaus eine Haftung der Gründer für Verbindlichkeiten der Vorstiftung besteht, ist strittig; es ist aber jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Stifter für die Gründungsprüfung haften.¹³⁴ Da mehrere Stifter ihre Gestaltungsrechte nur gemeinsam ausüben können, könne sich daraus eine Mitwirkungspflicht des

¹²⁸ Diese Möglichkeit ablehnend Arnold, PSG § 3 Rz 15.

¹²⁹ OGH 24.5.2006, 6 Ob 78/06y = JEV 2007, 31 = ecolex 2006, 910 = NZ 2007, 28 = RdW 2006, 631 = wbl 2006, 486 = ZFS 2006, 118; Torggler in FS Doralt, 651; Arnold, PSG² § 3 Rz 15; aA nur Mager, RdW 2005, 408.

¹³⁰ OGH 24.5.2006 6 Ob 78/06y ZFS 2006, 118 = wbl 2006, 486 = RdW 2006, 631 = ecolex 2006, 910 = NZ 2007, 28 = JEV 2007, 31.

¹³¹ *Kalss/Zollner*, Ausübung und Änderung von Stifterrechten, GesRZ 2006, 227 (227 ff).

¹³² OGH 25. 2. 1999, 6 Ob 332/98m in RdW 1999, 409=RZ 1999/69=wbl 1999/227; OGH 11. 3. 1999, 6 Ob 331/98i in RdW 1999, 409; *Arnold*, PSG-Kommentar § 3 Rz 27 mwN; *Arturo*, Privatstiftung minderjähriger Stifter ohne pflegschaftsgerichtliche Genehmigung? RdW 1997, 442.

¹³³ *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Privatstiftungsgesetz 55; *Huber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 7 Rz 20; *Arnold*, PSG-Kommentar § 4 Rz 40 mwN.

¹³⁴ OGH 28. 9. 1999, 4 Ob 231/99w in ecolex 2000/144 (*Spunda*); OGH in RdW 1999, 409; *Bruckner/Fries/Fries*, Familienstiftung 66.

einzelnen Stifters ergeben.¹³⁵ Außerdem kann für einen minderjährigen Stifter zusätzlich zur pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung ein Kollisionskurator zu bestellen sein, nämlich wenn aufgrund eines objektiv gegebenen Interessenwiderspruchs eine Gefährdung der Interessen des Minderjährigen möglich ist. Eine solche Interessenkollision kann dann jedenfalls objektiv nicht ausgeschlossen werden, wenn einer der gesetzlichen Vertreter des Minderjährigen Mitstifter ist, diesfalls ist also die Bestellung eines Kollisionskurators notwendig.¹³⁶

5. Stifterrechte – weitreichender Einfluss

Einflussrechte des Stifters, die unter der Bezeichnung „Stifterrechte“¹³⁷ zusammengefasst werden, haben vor allem in drei Bereichen Bedeutung, nämlich bei der Bestellung und Abberufung von Organen, bei Änderungen und Widerruf der Stiftungserklärung sowie bei der Ausübung von Kontroll- und Mitspracherechten. Insgesamt kann dies gleichsam zu einer „Eigentümer-light“-Stellung führen. Zwar räumt das Gesetz selbst dem Stifter nur spärlich Rechte ein, allerdings bestehen weitreichende Möglichkeiten der privatautonomen Gestaltung.¹³⁸ Der Stifter kann selbst dem Vorstand angehören, sich ein Ernennungs-, oder Abberufungsrecht sowie als Vorstandsmitglied ein Mehrfachstimmrecht oder ein Dirimierungsrecht vorbehalten.¹³⁹ Nach dem PSG kann sich der Stifter die Änderung und den Widerruf der Stiftungserklärung vorbehalten. Strittig ist, wie sich dieses höchstpersönliche Recht zur (zulässigen) treuhänderischen Gründung einer Stiftung verhält.¹⁴⁰ Juristische Personen als Stifter können sich gem § 34 PSG jedenfalls kein Widerrufsrecht vorbehalten, nach manchen ist auch ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung einer juristischen Person zeitlich auf die Dauer der Lebenserwartung einer natürlichen Person begrenzt.¹⁴¹ Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung juristischer und natürlicher Personen als Stifter im Rahmen des PSG ist jedenfalls zweifelhaft.¹⁴²

II. Die Begünstigten

¹³⁵ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 3 Rz 21.

¹³⁶ OGH 28. 9. 1999, 4 Ob 231/99w in *ecolex* 2000/144 (*Spunda*); OGH 29. 6. 1999, 1 Ob 56/99p in *RdW* 1999, 719; *Arnold*, PSG-Kommentar § 3 Rz 29 mwN.

¹³⁷ *H. Torggler*, Personengesellschaft und Privatstiftung, in *FS Krejci* (2001) 934.

¹³⁸ *Nowotny*, *JB1* 2003, 779.

¹³⁹ OLG Wien 31. 5. 1999, 28 R 244/98b; vgl sogleich unten zur Diskussion, inwieweit diese Rechte auch Begünstigten eingeräumt werden können.

¹⁴⁰ *Nowotny*, *JB1* 2003, 781.

¹⁴¹ Vgl *Berger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 33 Rz 20; aA *Nowotny*, *JB1* 2003, 781 mwN.

¹⁴² *Nowotny*, *JB1* 2003, 782; *Berger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 34 Rz 4; *Bruckner/Fries/Fries*, Familienstiftung 61; *Arnold*, PSG-Kommentar § 34 Rz 12f.

1. Allgemeines

Begünstigte stellen ein zwingendes Element jeder Stiftung dar, ohne Begünstigte kann es keine Stiftung geben.¹⁴³ Dies ergibt sich für die eigennützigen österreichischen Privatstiftungen schon aus dem notwendigen Inhalt der Stiftungsurkunde: Gem § 9 Abs 1 Z 3 PSG müssen in der Stiftungsurkunde einer nicht auf Begünstigung der Allgemeinheit gerichteten Privatstiftung entweder die Begünstigten bezeichnet werden oder in dieser eine Stelle errichtet werden, die über die Feststellung der Begünstigten zu entscheiden hat. Ganz allgemein ist die Notwendigkeit der Existenz von Begünstigten aus dem Gebot eines nach außen gerichteten Stiftungszwecks ableitbar,¹⁴⁴ dessen Verwirklichung eben den Begünstigten zugute kommt.¹⁴⁵ Die Destinatäre können daher treffend als *Adressaten des Stiftungszwecks* bezeichnet werden.¹⁴⁶

Auch wenn gesetzestypische Begünstigte nicht als Organe der Privatstiftung zu qualifizieren sind, unterscheidet sich ihre Rechtsstellung deutlich gegenüber jener von „herkömmlichen“ Stiftungsgläubigern: Einerseits räumt das Gesetz den Destinatären eine gegenüber sonstigen Gläubigern und Vertragspartnern der Privatstiftung gestärkte Rechtsposition ein, die sich in den einigen, noch zu erörternden Kontrollrechten offenbart.¹⁴⁷ Gleichzeitig bleiben aber in anderer Hinsicht die Rechte der Begünstigten (mit klagbarem Anspruch auf Zuwendung) im Vergleich zu den „echten“ Stiftungsgläubigern und sonstigen Vertragspartnern der Stiftung zurück: So sind die Ansprüche der Begünstigten gem § 17 Abs 2 Satz zwei PSG gegenüber den Ansprüchen der Stiftungsgläubiger nachrangig; Zuwendungen an Begünstigte müssen unterbleiben, wenn dadurch die Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung geschmälert werden.¹⁴⁸ Auch der Begünstigte mit gerichtlich durchsetzbarem Anspruch auf Zuwendung ist somit

¹⁴³ Vgl nur *Kalss/Zollner*, GesRZ 2008, 125; siehe auch *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 7/13; *Graf* in *Eiselsberg*, Jahrbuch - Stiftungsrecht 07, 87.

¹⁴⁴ Vgl nur *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 1 Rz 21 ff, 34; *Kalss* in *Walz-GS* 335 f; *Arnold*, PSG² § 1 Rz 13 ff, § 5 Rz 4; *Bruckner/Fries/Fries*, Familienstiftung 55; *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 7/13; *Kalss* in *FS K. Schmidt* 859; vgl aber die Diskussion um die Notwendigkeit von Begünstigten unter dem Blickwinkel der Selbstzweckstiftung *Kuhn*, in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht 07, 79 ff; *Nowotny*, ZFS 2006, 4 ff; *Kodek*, GesRZ 2008, 6 ff. Vgl auch OGH 21.12.2006, 6 Ob 93/06d GesRZ 2007,134 (*Felzl*) = ZFS 2007,12 = ZFR 2007, 115 = ecolex 2007, 263 = RdW 2007, 212 = JEV 2007, 32; siehe ferner OGH 21.6.2007, 6 Ob 95/07z GesRZ 2007,434 (*Perl*) = ZFR 2007, 217 = ZFS 2007,90 = ecolex 2007, 858 (*Limberg*) = RdW 2008, 78 = ÖBA 2008, 277.

¹⁴⁵ *Muscheler*, Stiftungsrecht 223 = *ders*, WM 2003, 2213; ähnlich *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 7/13.

¹⁴⁶ *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 7/13; *Jakob*, Liechtensteinische Stiftung Rz 417; *Riemer* in *Berner Komm ZGB*³ Art 80 Rz 37; FL OGH 5.2.2004, 10 HG 2002.26 LES 2005, 41 (47). Nach dieser funktionalen Umschreibung wäre wohl auch die Letztbegünstigten, also diejenigen Personen, denen das nach Abwicklung der Stiftung verbleibende Vermögen zukommen soll, erfasst. Ähnlich *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen 77.

¹⁴⁷ *Kalss/Zollner*, GesRZ 2008, 125; vgl auch *Jakob*, Schutz der Stiftung 166.

¹⁴⁸ Vgl auch *Karollus* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen 43 ff; *Arnold*, PSG² § 17 Rz 61 ff; *Csoklich*, RdW 1999, 253 ff. Zur Rechtslage in Deutschland vgl nur *Burgard*, Gestaltungsfreiheit 461; *Hof* in *Seifart/von Campenhausen*, Stiftungsrecht³ § 7 Rz 166; *Esterbach*, Stiftungsrecht 113; *Muscheler*, Stiftungsrecht 230.

nicht als „echter“ Stiftungsgläubiger zu qualifizieren,¹⁴⁹ treten seine Ansprüche doch hinter die der sonstigen Stiftungsgläubiger und Vertragspartner der Stiftung zurück.¹⁵⁰

2. Begünstigtenbegriff des PSG

Dem PSG liegt kein einheitlicher Begünstigtenbegriff zugrunde, auch wenn dies die Textierung des Gesetzes vermuten lässt. Vielmehr ist zwischen Begünstigten mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung, aktuell Begünstigten und potenziell Begünstigten zu unterscheiden: Unter aktuell Begünstigten sind Personen zu verstehen, denen in der Stiftungserklärung oder durch eine entsprechende Entscheidung der Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG eine Begünstigtenstellung zuerkannt wurde, aber im Unterschied zu den Destinatären mit klagbarem Anspruch gerade nicht über einen (unmittelbar) durchsetzbaren Anspruch auf Begünstigung verfügen.¹⁵¹ Die Entscheidung, ob diese Personen Zuwendungen von der Privatstiftung erhalten können, liegt im Ermessen des Stiftungsvorstands oder des sonst damit betrauten Gremiums. Potenziell Begünstigte sind Personen, deren Zuwendungen zweifach bedingt sind,¹⁵² wobei sich wiederum zwei Typen unterscheiden lassen: Personen, die bereits (idR vom Stifter) als Begünstigte hinreichend individualisiert worden sind; sowie Personen, die dem noch nicht konkret abgesteckten Kreis möglicher Begünstigter angehören, deren Auswahl oder Konkretisierung jedoch dem Vorstand oder der Stelle übertragen wurde.¹⁵³ Beiden Typen potenziell Begünstigter ist gemeinsam, dass eine tatsächliche Zuwendung vom Vorstand erst vorgenommen werden darf, wenn diese entweder von dem zuständigen Organ individualisiert wurden oder die Bedingungen eingetreten sind bzw die Frist abgelaufen ist.¹⁵⁴

3. Begünstigte und stiftungsrechtlicher Gläubigerschutz

Ausschüttungen an Begünstigte werden vom Vorstand zur Erfüllung des Stiftungszwecks vorgenommen, wobei der Vorstand Leistungen an Begünstigte nur vornehmen darf, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden (§ 17 Abs 2 PSG). Der Vorstand muss nur Gläubiger berücksichtigen, die bereits Forderungen gegen die Privatstiftung erworben haben; jedenfalls unberücksichtigt bleiben künftige Verbindlichkeiten, deren Eintritt im Zeitpunkt der Ausschüttung ungewiss ist.¹⁵⁵ Die Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 17 Abs 2 PSG sind umstritten. Während ein Teil der Lehre eine Analogie zum Verbot der Einlagenrückgewähr annimmt

¹⁴⁹ So auch zur deutschen Rechtslage *Muscheler*, Stiftungsrecht 233; zur alten deutschen Rechtslage erhellend *Kohler*, Bürgerliches Recht I, 417.

¹⁵⁰ *Burgard*, Gestaltungsfreiheit 461; *Hof* in Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrecht³ § 7 Rz 166; *Esterbach*, Stiftungsrecht 113.

¹⁵¹ *Kalss/Zollner*, GesRZ 2008, 126; *Kalss* in Walz-GS 330; *dies* in FS K. Schmidt 860.

¹⁵² *Zollner* in Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2008, 78; *Kalss* in FS K. Schmidt 860.

¹⁵³ *Zollner* in Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2008, 78.

¹⁵⁴ *Kalss/Zollner*, GesRZ 2008, 126.

¹⁵⁵ Als Zwischenbereich lassen sich Gläubiger, die im Zeitpunkt der Ausschüttung aller Voraussicht nach Forderungen erwerben werden, festmachen; vgl *Bollenberger/Csoklich*, ÖBA 2001, 440.

und grundsätzlich von einer Nichtigkeit iSd § 879 ABGB ausgeht, aber den gutgläubigen Empfänger schützt,¹⁵⁶ ist nach jüngerer, wohl zutreffender Ansicht die Rückabwicklung nach schlichtem Bereicherungsrecht vorzunehmen;¹⁵⁷ der wesentlichste Unterschied liegt darin, dass eine Befreiung von der Rückerstattungspflicht nur das zum Unterhalt gutgläubig verbrauchte betrifft.

Fraglich sind die Konsequenzen von Ausschüttungen, die zwar unter Einhaltung von § 17 Abs 2 PSG, aber entgegen dem Stiftungszweck vorgenommen werden. Zwar ist eine Schadenersatzpflicht des Vorstands zu bejahen; eine (eingeschränkte) ultra vires-Lehre, dh die Beschränkung der Vertretungsmacht der Organe auf Geschäfte innerhalb des satzungsmäßigen Wirkungskreises, ist jedoch abzulehnen.¹⁵⁸ Anwendbar sind jedenfalls die allgemeinen Regeln über den Missbrauch der Vertretungsmacht, dh zweckwidrige Ausschüttungen sind grundsätzlich wirksam außer im Fall der Kollusion (dh die Ausschüttung ist bereits dann unwirksam, wenn dem Begünstigten die Pflichtwidrigkeit bekannt oder offenkundig war).¹⁵⁹

4. Die Rechte der Begünstigten

Die Begünstigten sind kein Organ der Privatstiftung. Von Gesetz wegen kommen den Begünstigten nur wenige Rechte zu, doch kann der Stifter weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks¹⁶⁰ vorsehen, denen Begünstigte angehören.¹⁶¹ Begünstigte können auch Mitglieder des Aufsichtsrats sein, doch dürfen sie dort nicht mehr als die Hälfte der Mitglieder stellen. Von der Mitgliedschaft im Vorstand sind Begünstigte sowie deren nahen Angehörige ausgeschlossen. Bei der Übertragung dieser Wertung auf sonstige Organe ist Vorsicht geboten. Das Höchstgericht hat in einer ganz aktuellen Entscheidung eine – aus der Sicht der Praxis sehr bedauerliche – restriktive Haltung eingenommen.¹⁶²

Auf die kontroversiell beurteilte Frage der Möglichkeit der Einfluss- und Kontrollrechte von Begünstigten ist noch an späterer Stelle einzugehen.¹⁶³ Ergänzend sei noch auf weitere Rechte der Begünstigten eingegangen. Ein Begünstigter kann ex lege von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks so-

¹⁵⁶ Bollenberger/Csoklich, ÖBA 2001, 441.

¹⁵⁷ Arnold, PSG2 § 17 Rz 68.

¹⁵⁸ Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 17 Rz 4; Das PSG enthält anders als § 20 Abs 2 GmbHG und § 74 Abs 2 AktG keine ausdrückliche anderslautende Regel, vgl Nowotny in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 161; eine ultra-vires-Lehre ist allerdings – berufend auf die Gleichstellungsanordnung in § 26 ABGB – dem österreichischen Gesellschaftsrecht insgesamt fremd; s etwa Bachner in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 1 Rz 8 ff.

¹⁵⁹ Bollenberger/Csoklich, ÖBA 2001, 445.

¹⁶⁰ S dazu G. Nowotny, ecoloex 2003, 418.

¹⁶¹ Größ, Rechtsfragen der Begünstigtenstellung, in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 205; Kalss in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 37.

¹⁶² OGH 5.8.2009, 6 Ob 42/09h.

¹⁶³ S oben

wie Einsichtnahme in den Jahresabschluss, den Lagebericht, den Prüfungsbericht, die Bücher, die Stiftungsurkunde und in die Stiftungszusatzurkunde verlangen (§ 30 Abs 1 PSG). Bei Verweigerung kann das Gericht die Einsichtnahme durch einen Buchsachverständigen anordnen. Begünstigte können auch Anträge auf Bestellung und Abberufung von Mitgliedern von Stiftungsorganen nach § 27 PSG stellen.

I. Foundation Governance

Wie jede Stiftung (im rechtlichen und nicht im funktionalen Sinn) ist auch die Privatstiftung österreichische Prägung durch das Fehlen von Eigentümer charakterisiert,¹⁶⁴ woraus das „stiftungstypische strukturelle Kontrolldefizit“ resultiert.¹⁶⁵ Der Stifter hat sich mit der Errichtung der Privatstiftung – zumindest idealtypisch – seines Eigentums in formeller und materieller Hinsicht begeben,¹⁶⁶ das Stiftungsvermögen steht im Eigentum der Stiftung, die Stiftung selbst steht hingegen in niemandes Eigentum.¹⁶⁷ Der Stiftungsvorstand agiert als Verwalter fremden Vermögens, der iSd der principal-agent theory geneigt sein könnten, eigene Interessen zu verfolgen, was eine optimale Verwirklichung des Stiftungszwecks gefährden könnten.¹⁶⁸ Zu diesem strukturellen Manko gesellt sich bei bestimmten Typen gemeinnütziger Stiftungen noch das Problem, dass es Personen mit eigentümerähnlichen Interessen, die regelmäßig an einer ordnungsgemäßen Leitung und Zweckerfüllung interessiert und damit als Kontrolleure der Stiftungsverwaltung in Betracht kommen könnten, nicht gibt.¹⁶⁹

Der Gesetzgeber des PSG hat sich für ein Mischsystem zwischen interner und externer Kontrolle entschieden, das aber eine deutliche Schwerpunktsetzung für eine interne Kontrolle aufweist: Die Kontrolle durch das Firmenbuchgericht ist im wesentlichen auf Phase der Errichtung der Privatstiftung beschränkt, die sich auf das Vorliegen der Eintragungsvoraussetzungen reduziert; konkret hat das Firmenbuch die Erlaubtheit des Stiftungszwecks, die Richtigkeit, Vollständigkeit und Gesetzesmäßigkeit der Anmeldung und damit auch der Stiftungsurkunde zu prüfen.¹⁷⁰ Eine laufende Kontrolle der Privatstiftung durch eine Aufsichtsbehörde ist nicht vorgesehen, allerdings sieht das Gesetz –

¹⁶⁴ So schon die Erläuternden Bemerkungen zum PSG, EB RV 1132 BlgNR 18. GP; abgedruckt etwa bei Arnold, PSG², 671.

¹⁶⁵ Kalss, Die gemeinnützige Stiftung, in Das Recht der Non Profit Organisationen (2006) 232 f; aus dt Sicht vgl nur Thymm, Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre (2007) 7 ff.

¹⁶⁶ Für die österreichische Rechtslage ist in diesem Zusammenhang auf die Besonderheit hinzuweisen, dass sich der Stifter das Recht zum (jederzeitige) Widerruf der Privatstiftung vorbehalten kann, wodurch – ähnlich wie bei einer Schenkung unter Widerrufsvorbehalt eine endgültige Trennung von der Sphäre des Stifters nicht stattfindet, wenn dieser gleichzeitig Letztbegünstigter der Privatstiftung ist, da diesfalls das Vermögen wieder an den Stifter im Fall des Ausübens der Widerrufsrechts an ihn rückübertragen wird.

¹⁶⁷ Zutreffend Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 13; zust Arnold, PSG² § 1 Rz 9.

¹⁶⁸ Kalss in Non Profit Organisationen 232 f; eingehend dazu Thymm; Kontrollproblem 67 ff, insb 72 ff.

¹⁶⁹ Zur Frage, wem bei der Stiftung die Rolle des „principal“ zukommt, eingehend Thymm, Kontrollproblem 72 ff.

¹⁷⁰ Kalss in Non Profit Organisationen 219 f; Arnold, PSG² § 13 Rz 6. Zu den Aufgaben der Stiftungsbehörde vgl etwa Kalss in Non Profit Organisationen 215 ff.

zumindest partiell – Elemente einer gerichtlichen Kontrolle oder einer gerichtlichen Mitwirkung vor:

- Abberufung von Organmitgliedern gem § 27 Abs 2 PSG auf Antrag oder von Amts wegen abberufen,
- Aufhebung von rechtswidrigen Auflösungsbeschlüssen auf Antrag
- Ersatzweise Vornahme von rechtswidrig unterlassenen Auflösungsbeschlüssen
- Anordnung einer Sonderprüfung auf Antrag eines Stiftungsorgans
- Zustimmung des Firmenbuchgerichts bei Änderungen der Stiftungserklärung durch den Vorstand
- Mitwirkung bei der Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsrats, wenn die Stiftungserklärung keine diesbezüglichen Vorgaben enthält,
- Mitwirkung bei der Vertretung der Privatstiftung bei Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern wenn kein Aufsichtsrat besteht.¹⁷¹

Ein wesentliches Element der Foundation Governance stellt die Kontrolle durch die Stiftungsorgane selbst dar.

I. Stiftungsvorstand

Jede Privatstiftung muss einen aus mindestens drei natürlichen Personen bestehenden Stiftungsvorstand haben. Dieses Sechs-Augen-Prinzip soll gewährleisten, dass zumindest in all jenen Angelegenheiten, die in die zwingende und unabdingbare Gesamtzuständigkeit des Stiftungsvorstands fallen,¹⁷² eine wechselseitige Kontrolle stattfindet.¹⁷³ Auch die in § 17 Abs 2 PSG vorgesehene – allerdings dispositive – Gesamtvertretungsbefugnis¹⁷⁴ kann als Ausfluss dieses Sechs-Augen-Prinzips verstanden werden.

Der Vorstand verwaltet und vertritt die Privatstiftung und sorgt für die Erfüllung des Stiftungszwecks (§ 17 Abs 1). Im Zweifel sind alle Vorstandsmitglieder gesamtvertretungsbefugt, der Vorstand kann einzelne Mitglieder zur Vornahme bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen (§ 17 Abs 3). Sitzungen des Stiftungsvorstands können vom Vorsitzenden, seinem Stellvertreter oder von zwei Dritteln der Mitglieder des Stiftungsvorstands einberufen werden (§ 17 Abs 4). Der Vorstand wählt aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und fasst Beschlüsse mit einfacher Mehrheit mit Dirimierungsrecht des Vorsitzenden, Beschlüsse können auch schriftlich gefasst werden, wenn kein Mitglied widerspricht (§ 28 PSG). Nach einer E des OLG

¹⁷¹ Vgl dazu unten.

¹⁷² IdZ wäre die Fassung eines Auflösungsbeschlusses gem § 35 Abs 2 PSG zu erwähnen.

¹⁷³ Kalss in Non Profit Organisationen 233.

¹⁷⁴ Vgl nur Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 17 Rz 3.

Wien ist es zulässig, die Entscheidungen im Vorstand nicht an eine Mehrheit zu binden, sondern anders festzulegen.¹⁷⁵

Auch das Alleinentscheidungsrecht des Vorstandsvorsitzenden ist damit möglich, selbst wenn es sich dabei um den Stifter selbst handelt. Den überstimmten Vorstandsmitgliedern steht dann nur der Weg der Sonderprüfung oder des Antrages auf Abberufung eines anderen Vorstandsmitgliedes beim Firmenbuchgericht zu, sollte ein solcher Beschluss gesetzwidrig sein.

Die erste Bestellung des Vorstandes obliegt dem Stifter, die Stiftungserklärung kann zusätzliche Bestimmungen über Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer¹⁷⁶ und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstandes enthalten. Regelmäßig widmet sich ein wesentlicher Teil der Stiftungserklärung bzw Zusatzurkunde diesen für die dauerhafte Einflussgestaltung maßgeblichen Regelungen. Der Stifter kann sich selbst auf Lebenszeit ernennen oder sich die Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstandes vorbehalten.¹⁷⁷ Nach der Unvereinbarkeitsregelung des § 15 Abs 2 PSG ist ein Begünstigter, dessen Ehegatte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie (dh bis zum Großneffen/zur Großnichte) verwandt sind, sowie juristische Personen von der Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand ausgeschlossen. § 15 Abs 3 dehnt diese Regelung sogar auf natürliche Personen aus, die eine begünstigte juristische Person konzernmäßig beherrschen (Verweis auf den Konzerntatbestand in § 244 UGB). Der Zweck dieser Regelung liegt nach dem Willen des historischen Gesetzgebers darin, die Objektivität der Verwaltung bei Vollzug des Stifterwillens sicherzustellen.

Die Frage, inwieweit dem Stifter den Begünstigten oder sonstigen Dritten, die Möglichkeit der Bestellung, Abberufung und Einflussnahme auf den Stiftungsvorstand gegeben werden kann, ist eine der Kardinalfragen des Privatstiftungsgesetzes und wegen der unglücklichen gesetzlichen Formulierung, frühen Literaturäußerungen und einer nicht voll durchdachten Judikatur Gegenstand der stiftungsrechtlichen Kontroverse schlechthin.¹⁷⁸ Der OGH erachtete in einer E aus 1997 die Befugnis eines aus Begüns-

¹⁷⁵ OLG Wien 31. 5. 1996, 28 R 244/98b.

¹⁷⁶ Nach dem OLG Wien 31. 5. 1996, 28 R 244/98b ist der Stifter bei der Bestimmung der Dauer einer Vorstandsperiode in seiner Entscheidung frei. Insbesondere ist daher eine sonst im Gesellschaftsrecht übliche Funktionsdauer von fünf Jahren auch für den Stiftungsvorstand fixierbar.

¹⁷⁷ OLG Wien 31. 5. 1996, 28 R 244/98b.

¹⁷⁸ Ch. Nowotny, JBl 2003, 778; Reich-Rohrwig/Gröss, Zur Abberufung des Stiftungsvorstandes, *ecolex* 2003, 103; Arnold, Die Organstellung einer Stifternversammlung und „geheime“ Organe, *RdW* 2003/149; Cerha, Einrichtung eines Beirates oder Aufsichtsrates bei der Privatstiftung, *ecolex* 2002, 644; Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, *Stiftungsrecht* 433f; S. Schmidt, Organe der Privatstiftung, in Doralt/Kalss, *Aktuelle Fragen* 173; Micheler, Der englische Trust im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, in Doralt/Kalss, *Aktuelle Fragen* 291, 315ff; Ch. Nowotny, *Schriftenreihe Niederösterreichische Juristische Gesellschaft* 19ff; Strasser, Gedanken zu einem aus Begünstigten zusammengesetzten Beirat einer Privatstiftung, *JBl* 2000, 487; Csoklich, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, *RdW* 1999, 253; Hirsch, Privatstiftung: Letztbegünstigter als Vorstandsmitglied? *RdW*

tigten zusammengesetzten Beirats, den Stiftungsvorstand zu bestellen und ohne Beschränkung auf wichtige Gründe abuberufen, als unzulässig.¹⁷⁹ Vor allem die Abberufungsbefugnis verschaffe dem Beirat einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung, was den Unvereinbarkeitsbestimmungen widersprechen würde. Zwei Jahre später entschied das OLG Wien, dass dem Gesetz weder eine Beschränkung der Abberufungsmöglichkeit des Vorstandes auf wichtige Gründe noch eine Mindestbestelldauer des Vorstandes zu entnehmen sei.¹⁸⁰ Diese Entscheidung wurde zT als Zeichen der Wende zu Gunsten einer gestaltungsfreundlicheren Rsp gedeutet.¹⁸¹ In einer neueren E hat allerdings der OGH wiederum festgehalten, dass ein Mindestmaß an Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes gewahrt bleiben muss.¹⁸² Ganz aktuell hat der OGH auch sehr bescheidene Mitwirkungsrechte von Begünstigten als unzulässig abgelehnt: So kann einem Begünstigten nicht einmal das Recht eingeräumt werden, den Stiftungsvorstand zu bestellen oder bei Vorliegen von wichtigen Gründen (sofern diese über § 75 Abs 4 AktG hinausgehen) abuberufen.¹⁸³

Als mittlerweile herrschend kann aber die Auffassung angesehen werden, dass Bestellungsrechte zulässig sind, wenn durch eine Mindestbestelldauer die Unabhängigkeit des Vorstands sichergestellt ist. Hinsichtlich der Möglichkeit zur Etablierung von Abberufungsrechten differenziert die jüngere Literatur mit guten Gründen zwischen Stiftern und Begünstigten: Da das Gesetz eine Unvereinbarkeit des Stifters gerade nicht vorsieht, ist auch ein freies Abberufungsrecht möglich. Begünstigten ist ein solches wegen der gesetzlichen Unvereinbarkeit zu versagen, allerdings hält diese Ansicht ein auf sachliche Gründe beschränktes Abberufungsrecht für möglich.¹⁸⁴ Daran anknüpfend wird allerdings auch ein weitreichendes Weisungsrecht abgelehnt. Der Ausschluss der Mitwirkungsmöglichkeiten der Begünstigten, vor allem als Mitglied im Stiftungsvorstand, aber auch durch die (nur eingeschränkt mögliche) Einräumung besonderer

1998, 721; P. Doralt, Zur Bestellung der Vorstandsmitglieder und des Stiftungsprüfers bei Privatstiftungen durch Begünstigte oder ein von Begünstigten gebildetes Gremium, *GesRZ* 1997, 125; Stern, OGH zur Familienstiftung: Einfluss der Begünstigten auf Vorstandsbestellung unzulässig, *RdW* 1997, 521; Schaschl, Ein mögliche Hintertür im Privatstiftungsgesetz wurde geschlossen! *SWK* 1997 W 149; Torggler, Zur Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands einer Privatstiftung, *GesRZ* 1997, 140.

¹⁷⁹ OGH 12. 5. 1997, 6 Ob 39/97x in *SZ* 70/92=JBI 1997, 76 (König); Stern, *RdW* 1997, 523. In einem obiter dictum ließ der OGH in dieser E anklingen, dass selbst ein auf wichtige Gründe beschränktes Abberufungsrecht als unzulässig erachten würde.

¹⁸⁰ OLG Wien 31. 5. 1999, 28 R 244/98b.

¹⁸¹ Torggler, Stiftungsvorstand und Begünstigter – Gewaltentrennung in Theorie und Praxis in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, *Privatstiftungen* 61; Strasser, *JBI* 2000, 491.

¹⁸² OGH 26. 4. 2001, 6 Ob 60/01v in *ecolex* 2003, 108; Reich-Rohrwig/Gröss, *ecolex* 2003, 104. In dem Fall ging es um die freie Abberufbarkeit des Vorstandes durch eine Stifterin, die eine Personengesellschaft ist; zweifelhaft ist, ob die Ausführungen des OGH auch für die Abberufungskompetenz eines Begünstigtenbeirats von Bedeutung sind, mE sind die Varianten nicht deckungsgleich und ist zu differenzieren. Die Rechtsunsicherheit bleibt damit bestehen, allerdings hat der OGH in diesem Urteil seine restriktive Linie der Beurteilung von Einflussrechten Dritter bzw eines Begünstigtenbeirats – wenn auch im vorliegenden Fall nicht entscheidungserheblich – grundsätzlich bestätigt.

¹⁸³ OGH 5.8.2009, 6 Ob 42/09h.

¹⁸⁴ Vgl nur Kalss/Zollner, *GesRZ* 2008, 358 ff.

Rechte durch die Stiftungserklärung, ist einer der größten Mängel des Privatstiftungsgesetzes.

Allgemein haften die Mitglieder des Vorstands nach § 29 PSG der Stiftung gegenüber für jeden aus einer schuldhaften Pflichtverletzung entstandenen Schaden.¹⁸⁵ Mangels gesetzlicher Regelung ist die Aktivlegitimation der Stiftungsprüfer oder des Aufsichtsrat am naheliegendsten. Denkbar wäre auch die Bestellung eines Kollisionskurators durch das Gericht, der im Namen der Privatstiftung gegen die Vorstandsmitglieder vorgeht. In der Praxis werden derzeit D&O - Versicherungsverträge wegen der Heterogenität der Risikogestaltung nicht angeboten. Eine andere Frage, die schwierige dogmatische Überlegungen aufwirft, ist die nach der Legitimation eines Begünstigten zur Erhebung einer Haftungsklage gegenüber den Vorstandsmitgliedern, sofern diese durch ihr Verwaltungshandeln die Stiftung und/oder auch die Destinatäre schädigen.

II. Stiftungsprüfer

Neben dem jedenfalls dreigliedrigen Stiftungsvorstand ist in jeder Privatstiftung zwingend ein Stiftungsprüfer¹⁸⁶ vorgesehen: Der Stiftungsprüfer wird zwingend vom Gericht gem § 20 Abs 1 PSG bestellt, nur für den Fall, dass bei der Privatstiftung ein Aufsichtsrat eingerichtet wurde,¹⁸⁷ ist dieser subsidiär für die Bestellung des Stiftungsprüfers zuständig. Stiftungsprüfer müssen beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder beeideter Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften sein. Auf den ersten Blick scheint dessen Aufgabenkreis jenem eines Abschlussprüfers nachgebildet zu sein, verweist § 21 Abs 1 PSG doch auf die einschlägigen Bestimmungen des UGB betreffend den Abschlussprüfer. Aus der Organstellung des Stiftungsprüfers – § 14 Abs 1 PSG zählt den Stiftungsprüfer ausdrücklich zu den Organen – und den den Organen zustehenden Rechten erhellt sich jedoch, dass der Aufgabenkreis des Stiftungsprüfers über jene des Abschlussprüfers (bei der Kapitalgesellschaft) hinaus geht: Zu den Aufgaben des Stiftungsprüfers zählt die Prüfung des vom Vorstand ausgestellten Jahresabschluss, der Buchführung der Privatstiftung und des Lageberichts; nach neuerer Judikatur zählt auch die Prüfung des Konzernabschlusses zu den Aufgaben des Stiftungsprüfers.¹⁸⁸ Darüber hinaus hat der Stiftungsprüfer auch ganz allgemein die Rechtmäßigkeit der Gebarung der Privatstiftung zu prüfen.¹⁸⁹ Da der Stiftungsprüfer

¹⁸⁵ Csoklich, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253; Torggler, Verantwortung und Haftung der Mitglieder von Stiftungsvorständen, eoclex 1998, 130.

¹⁸⁶ Anders als im Kapitalgesellschaftsrecht ist der Stiftungsprüfer gem § 14 Abs 1 PSG Organ.

¹⁸⁷ Die Zahl der Privatstiftungen, die tatsächlich einen Aufsichtsrat eingerichtet haben, ist - nicht zuletzt wegen der daran geknüpften Mitbestimmungsrechte – als äußerst bescheiden zu bezeichnen. Nur 1,01 % aller Privatstiftungen verfügen über einen Aufsichtsrat (Stand per 31.12.2006); Arnold, PSG² § 22 Rz 1.

¹⁸⁸ OGH 16.4.2009, 6 Ob 239/08b RWZ 2009, 206.

¹⁸⁹ Vgl idZ schon Kalss/Zollner, GesRZ 2008, 354 (insb bei FN 27).

berechtigt – und auch verpflichtet¹⁹⁰ – ist, zur Wahrung des Stiftungszwecks die Durchführung einer Sonderprüfung gem § 31 Abs 1 PSG oder die Abberufung von Organmitgliedern durch das Gericht zu beantragen, ist ganz allgemein eine Pflicht zur Überwachung auf Sorgfaltspflichtverletzungen anzunehmen.¹⁹¹

III. Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat spielt in der Praxis fast keine Rolle.¹⁹² Verpflichtend ist ein Aufsichtsrat nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu bestellen,¹⁹³ ansonsten kann der Stifter freiwillig einen Aufsichtsrat einrichten.

Der Aufsichtsrat wird vom Gericht, der erste Aufsichtsrat bei Errichtung der Privatstiftung vom Stifter selbst bestellt (§ 24 Abs 1 PSG). Auch beim Aufsichtsrat gestattet § 9 Abs 2 Z 5 PSG, in die Stiftungserklärung Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Aufsichtsrats vorzusehen. Nach der Jud obliegt allerdings die Bestellung des Aufsichtsrats zwingend dem Gericht.¹⁹⁴

Insgesamt werden die Aufsichtsrat-Regelungen mangels praktischer Anwendbarkeit der Regeln nicht direkt, sondern nur als Wertungsgrundlagen für sonstige Gestaltungen des Organgefüges in der Privatstiftung herangezogen. Das Gericht hat Mitglieder von Stiftungsorganen auf Antrag oder von Amts wegen zu bestellen, wenn die Zahl der vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen nicht erreicht wird (Notbestellungskompetenz).

Von großer Bedeutung sind die Unvereinbarkeitsbestimmungen des § 23 Abs 2 PSG bezogen auf die Begünstigten: Die Mitglieder des Aufsichtsrats und deren Angehörige dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein. Außerdem dürfen Begünstigte oder deren Angehörige nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen.

Der Aufsichtsrat ist wie im Aktienrecht als allgemeines Überwachungsorgan konzipiert. Der Aufsichtsrat hat ein allgemeines Auskunfts- und Einsichtsrecht sowie ein Zustim-

¹⁹⁰ Vgl nur Arnold, PSG² § 21 Rz 5.

¹⁹¹ Arnold, PSG² § 21 Rz 5; Kalss in Non Profit Organisationen 234; Gelter, Rechnungslegung und Stiftungsprüfung, in Doralt/Kalss (Hrsg), Aktuellen Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 247 256).

¹⁹² Mit Stichtag vom 31.12.2006 hatte gerade einmal 1% (genau 1,01%) aller Privatstiftungen einen – auf freiwilliger oder gesetzlicher Basis – eingerichteten Aufsichtsrat; vgl nur Arnold, PSG² § 22 Rz 1; vgl auch Schmidt in Doralt/Kalss, Privatstiftungsrecht 197. Zu den Gründen, wieso nur so wenige Privatstiftungen einen Aufsichtsrat etabliert haben Kalss/Zollner in Non Profit Law Yearbook 2008, 159.

¹⁹³ Obligatorisch ist ein Aufsichtsrat zu bestellen, wenn die Privatstiftung mehr als dreihundert Arbeitnehmer beschäftigt oder die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften einheitlich leitet oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50% beherrscht und die Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt dreihundert übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt (§ 22 Abs 1 Z 1 und Z 2 PSG).

¹⁹⁴ OGH 22. 6. 1995, 6 Ob 15/95 in NZ 1996, 249.

mungsrecht zu bestimmten Geschäften der Privatstiftung (§ 25 Abs 1 PSG). Der Aufsichtsrat vertritt die Privatstiftung bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern (§ 25 Abs 3 PSG). Außerdem kann er einen Antrag auf Bestellung und Abberufung von Vorstandsmitgliedern (§ 27 Abs 1 PSG) und die Durchführung einer Sonderprüfung (§ 31 Abs 1 PSG) beantragen. Wie erwähnt obliegt dem Aufsichtsrat die Bestellung des Stiftungsprüfers.

IV. Sonderprüfer

Das System der stiftungsinternen Kontrolle kann in Sonderkonstellationen um ein weiteres Element, den Sonderprüfer ergänzt werden. So kann gem § 31 Abs 1 PSG jedes Stiftungsorgan und jedes einzelne Mitglied eines solchen Organs zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht die Durchführung einer Sonderprüfung beantragen. Das System der Sonderprüfung, das zumindest in beschränktem Maße eine ex post-Kontrolle der Gebarung der Privatstiftung ermöglicht, hat sich jedoch bisher nicht als besonders wirksam erwiesen, die Zahl der bei Privatstiftungen durchgeführten Sonderprüfungen kann nach Schätzungen als äußerst gering bezeichnet werden.¹⁹⁵ Eine der wesentlichen Gründe dafür ist doch die eng begrenzte Antragslegitimation: Die Durchführung einer Sonderprüfung können eben nur Organe der Privatstiftung¹⁹⁶ und deren Mitglieder beantragen, eine amtswegige Anordnung sieht das Gesetz gerade nicht vor,¹⁹⁷ was wiederum als Ausdruck der Präferenz des Gesetzgebers für eine interne gegenüber einer externen Kontrolle verstanden werden kann.¹⁹⁸ Auch steht weder den Begünstigten noch dem Stifter kraft Gesetzes das Recht zu, eine solche Sonderprüfung zu beantragen,¹⁹⁹ solange diese nicht durch Gewährung entsprechender Rechte Organqualität erlangt haben.

V. Sonstige Organe und Gremien

Die umstrittene Frage, wann eine Person, ein Gremium oder eine „Stelle“, denen durch die Stiftungserklärung bestimmte Rechte eingeräumt werden, als Organ iSd PSG anzusehen ist, konnte vom OGH zumindest teilweise beantwortet bzw präzisiert werden.²⁰⁰ Von Bedeutung ist die Organqualifikation ua für die Vorlagepflicht des Stiftungsprüfers (§ 21 Abs 3 PSG), dessen Verschwiegenheitspflicht gegenüber Organen aufgehoben ist

¹⁹⁵ Kalss/Zollner in Non Profit Law Yearbook 2008, 160.

¹⁹⁶ Dazu zählen gem § 14 PSG der Vorstand, der Stiftungsprüfer sowie – falls eingerichtet – der Aufsichtsrat; ob sonstige vom Stifter eingerichtete Gremien Organqualität hat, ist durch eine materielle Betrachtungsweise zu beurteilen. Ehemalige Organe sowie nicht wirksam bestellte Organe sind von der Antragslegitimation ausgeschlossen; OGH 6 Ob 180/04w SZ 2004/177 = GesRZ 2005, 140.

¹⁹⁷ Arnold, PSG² § 31 Rz 3 ff.

¹⁹⁸ Arnold, PSG² § 31 Rz 1.

¹⁹⁹ Zur Frage, ob der Stifter eine solche Kontrollmöglichkeit durch entsprechende Gestaltung der Stiftungsstatuten erweitern kann, siehe sogleich unten.

²⁰⁰ OGH 31. 1. 2002, RdW 2002, 286; OLG Wien 31. 5. 1999, NZ 2000, 120; Spring, Privatstiftung: Errichtung sowie Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten des Beirates, RdW 2004/162 (194); G. Nowotny, Gedanken zum Organbegriff im PSG, eolex 2003, 418.

(§ 21 Abs 2 PSG), die Befugnis gem § 31 Abs 1 PSG, eine Sonderprüfung zu beantragen, und die Haftung gegenüber der Privatstiftung für den ihr aus schuldhafter Pflichtverletzung zugefügten Schaden.²⁰¹ Wenn in der Stiftungsurkunde nur die Ermächtigung zur Errichtung eines solchen weiteren Organs enthalten ist oder die Errichtung nur in der Zusatzurkunde erfolgt, liegt nach der Judikatur bloß ein „geheimes Organ“ vor, dem keine Organstellung iSd § 14 Abs 2 PSG zukommt und das keine ihm zugedachten Rechte (zB Bestellungs- oder Abberufungsrechte) beim Firmenbuchgericht durchsetzen kann. Dem „geheimen“ Organ ist zwar eine gewisse Einflussnahme auf den Vorstand im Rahmen von Zustimmungsbefugnissen möglich, mangels Organstellung können jedoch keine Organpflichten auferlegt werden und eine Haftung gem § 29 PSG greift nicht.²⁰² Im Rahmen des PSG ist daher nach der hL und der Rsp ein *materieller Organbegriff* maßgeblich, dh es kommt darauf an ob dem Organ ein maßgeblicher und durchsetzbarer Einfluss auf Willensbildung, Leitung und Überwachung der Privatstiftung (bzw des Vorstands) zukommen und damit der Rechte- und Pflichtenkanon einer Organstellung verbunden sein soll.

Die Privatautonomie des Stiftungsrechts ist für Errichtung unterschiedlicher Organe offen; die Praxis macht davon vielfach Gebrauch. Insofern erlangen die Regelungen über den Aufsichtsrat mittelbar durchaus Bedeutung, nämlich bei der Frage, inwieweit die Grenzen der gesetzlichen Organe auch auf die fakultativ eingesetzten Organe zu übertragen sind. Im Mittelpunkt des Interesses ist dabei, ob auch sonstige Organe, denen Überwachungsaufgaben zugewiesen wurden, analog zu § 23 Abs 2 PSG nicht mehrheitlich mit Begünstigten besetzt werden dürfen. Gute Gründe sprechen gegen eine solche Analogie,²⁰³ ob das Höchstgericht dieser Auffassung allerdings folgen wird, erscheint fraglich; ein entsprechendes Verfahren ist derzeit anhängig. Auch die Frage, ob das kontrollierende Organ mit Mitgliedern des Vorstands besetzt werden darf, hat das Höchstgericht bereits beschäftigt.²⁰⁴

Abgesehen von inhaltlichen Grenzen ist das Verbot von „Geheimorganen“ zu beachten, dh Organe sind jedenfalls in der – öffentlich zugänglichen - Stiftungserklärung, nicht in der Zusatzurkunde zu etablieren.²⁰⁵

VI. Begünstigte und Stifter als Elemente der Foundation Governance

²⁰¹ Torggler, Reformanliegen zum Privatstiftungsgesetz, ÖStZ 2004/766 (395).

²⁰² Spring, RdW 2004, 195.

²⁰³ Weiterführend Zollner, Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten für Beiräte einer Privatstiftung, JBI 2009, 22 (22 ff).

²⁰⁴ OGH 6 Ob 49/07k GesRZ 2008, 163 (Arnold). Vgl dazu, Zollner, JBI 2009, 22 ff.

²⁰⁵ OGH 31. 1. 2002, RdW 2002, 286; OLG Wien 31. 5. 1999, NZ 2000, 120; Spring, Privatstiftung: Errichtung sowie Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten des Beirates, RdW 2004/162 (194); G. Nowotny, ecolx 2003, 418.

1. Stifter

Dem Stifter kommt nach dem gesetzlichen Leitbild keine tragende Funktion in der Foundation Governance zukommt: Weder ist dieser Organ der Privatstiftung, noch stehen ihm diesen kraft Gesetzes Mitwirkungsrechte zu; einzige Ausnahme bildet dabei die Möglichkeit, bei Gericht die Bekämpfung eines zu Unrecht gefassten Auflösungsbeschlusses bzw umgekehrt dessen ersatzweise Vornahme durch das Gericht zu beantragen. Das Recht, die Abberufung von Organmitgliedern bei Vorliegen von wichtigen Gründen (und auch Bestellung) zu beantragen, steht dem Stifter nur zu, wenn er sich weitergehende Rechte in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Mangels ausdrücklicher Unvereinbarkeit zwischen Stifter und Vorstandsamt reichen die Möglichkeiten des Stifters zur Mitwirkung an der Stiftungsverwaltung weiter als die der Begünstigten.

2. Begünstigte

Kraft Gesetzes stehen den Begünstigten nur wenige Rechte zu, was ihrer Rolle als stiftungsinteressierte Personen und vor allem deren eigentümerähnlichen Interessen nicht ausreichend Rechnung trägt. Es liegt daher am Stifter, im Rahmen seiner (begrenzten) Gestaltungsmöglichkeiten die Destinatäre in die Foundation Governance einzubinden. Gemäß § 30 Abs 1 PSG können die Begünstigten von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsicht in den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Prüfungsbericht, die Bücher, die Stiftungsurkunde und die Zusatzurkunde verlangen. Dieser stiftungsrechtliche Informationsanspruch ist in erster Linie als „Hilfsrecht“ zu verstehen, dieser soll sicherstellen, dass den Begünstigten all jene Informationen zur Verfügung stehen, die dieser zur Wahrnehmung ihrer sonstigen Rechte (insb das noch zu erörternde Recht, die Abberufung von Stiftungsorganen zu beantragen) benötigen.²⁰⁶ Träger dieses Informationsanspruchs sind nur Begünstigten mit einem klagbaren Anspruch und aktuell Begünstigten; potenziell Begünstigte, die nicht dem vom Stifter hinreichend konkret bestimmten Begünstigtenkreis angehören oder deren Zuwendungen von der Stiftung von dem Eintritt bestimmter Umstände und einer positiven Entscheidung des zuständigen Organs bzw Gremiums abhängig sind,²⁰⁷ zählen ebenso wenig zu den Adressaten des stiftungsrechtlichen Informationsrechts wie der Stifter selbst.²⁰⁸

²⁰⁶ Zollner in Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2008, 69 ff.

²⁰⁷ Zum Begriff des potenziell Begünstigten vgl etwa nur Kalss/Zollner, Die gesetzlichen Rechte der Begünstigten, GesRZ 2008, 125 (126 f).

²⁰⁸ Vgl im einzelnen Kalss/Zollner, GesRZ 2008, 132; Briem, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 77 (93 iVm 82); Arnold, PSG² § 30 Rz 2 iVm § 5 Rz 26; OGH 6 Ob 180/0w GesRZ 2005, 140; OGH 2.7.2009 6 Ob 101/09k; aA Hofmann, Der Auskunftsanspruch des Begünstigten einer Privatstiftung, GesRZ 2006, 17 (22 f).

Begünstigte einer Privatstiftung haben gem § 35 Abs 4 PSG das Recht, bei Gericht die Aufhebung eines vom Vorstand zu Unrecht gefassten Auflösungsbeschlusses zu beantragen oder – umgekehrt – gem Abs 3 leg cit die Fassung eines solchen bei Gericht zu beantragen, wenn der Vorstand trotz Eintretens von Auflösungsgründen einen solchen rechtswidrig unterlässt. Auch dieses Recht steht nach hA nicht sämtlichen Begünstigten, sondern grundsätzlich nur Begünstigtem mit einem unbedingt durchsetzbaren Anspruch auf Leistung sowie aktuell Begünstigten zu.²⁰⁹

Weiters verfügen Begünstigte über das Recht, die Abberufung von Organmitgliedern gem § 27 Abs 1 PSG bei Vorliegen von wichtigen Gründen bei Gericht oder umgekehrt die Bestellung von fehlenden Organmitgliedern zu beantragen. Jedoch ist auch dieses Recht nur an Begünstigte mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung sowie an aktuell Begünstigte adressiert, bloß potenziell Begünstigte werden von dessen Anwendungsbereich nicht erfasst.²¹⁰ Ebenso wenig kann der Stifter, der sich keine Rechte in der Stiftungserklärung vorbehalten hat, die Abberufung oder Bestellung von Organmitgliedern beantragen.²¹¹

Weitere Rechte gewährt das österreichische Privatstiftungsgesetz den Begünstigten nicht. Insbesondere sind Begünstigte keine Organe der Privatstiftung²¹² und können daher mangels Begünstigtenstellung auch nicht eine Sonderprüfung nach § 31 PSG beantragen, was – aus rechtspolitischer Sicht – durchaus als Manko zu werten ist.²¹³

J. Gläubigerschutz

Der Gläubigerschutz ist im Privatstiftungsgesetz äußerst schwach ausgeprägt,²¹⁴ der Grund liegt darin dass der Gesetzgeber die Privatstiftung nicht für die unmittelbare unternehmerische Betätigung vorsah²¹⁵ und daher für den Gläubigerschutz offenbar keinen Bedarf sah. Die Praxis zeigt aber,²¹⁶ dass Privatstiftungen durchaus mit hohen Verbindlichkeiten – zum Teil zu Gunsten der Beteiligungen – belastet sind; die Frage des Gläubigerschutzes ist daher durchaus von Relevanz. Allein der Hinweis auf den privat-autonom verhandelten Selbstschutz der Vertragsgläubiger aber vermag die Sinnhaftigkeit von Überlegungen über bestimmte Gläubigerschutzinstrumente nicht zu entkräften. Während die Maßnahmen der Kapitalaufbringung – dh der Eingangsschwelle -

²⁰⁹ Siehe dazu im Einzelnen Kalss/Zollner, GesRZ 2008, 137; eine Ausdehnung auf potenziell Begünstigte ist jedoch zu überlegen, wenn Begünstigte mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung sowie aktuell Begünstigte fehlen.

²¹⁰ Kalss/Zollner, GesRZ 2008, 136 f.

²¹¹ Arnold, PSG² § 27 Rz 28.

²¹² Vgl nur Kalss/Nowotny/Schauer Österreichisches Gesellschaftsrecht (2009) Rz 7/68.

²¹³ Arnold, PSG² § 31 Rz 1, 4.

²¹⁴ Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 431.

²¹⁵ Vgl das Verbot der gewerblichen Betätigung in § 1 Abs 2 PSG und das Verbot der unmittelbaren Unternehmensstiftung, s oben zum Stiftungsbegriff.

²¹⁶ S die Feststellungen bei Bollenberger/Csoklich, ÖBA 2001, 435; Karollus, Gläubigerschutz bei der Privatstiftung, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 37.

zwar schwach, aber doch (in Anlehnung an das Kapitalgesellschaftsrecht) vorhanden sind, so fehlen sie weitgehend für die Kapitalerhaltung.²¹⁷ Das Mindestvermögen beträgt € 70.000 (§ 4 PSG),²¹⁸ die Stifter haften solidarisch dafür, dass zum Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch das gewidmete Mindestvermögen noch vorhanden ist.²¹⁹ Ob darüber hinaus eine Haftung des Stifters für Verbindlichkeiten der Vorstiftung besteht, ist strittig, es ist aber jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Stifter für die Gründungsprüfung haften.²²⁰ § 12 PSG schreibt eine Erklärung des Vorstandes bzw eine Bankbestätigung über die freie Verfügbarkeit des Mindestvermögens vor.

Nach der Gründung ist als Stiftungszweck sogar die Verwertung der Vermögenssubstanz zulässig (*Verbrauchsstiftung* oder *Erträgnisstiftung*).²²¹ Nach § 9 Abs 2 steht es im Ermessen des Stifters, ein Mindestvermögen festzulegen, das durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf. Diese Möglichkeit gewährleistet ein bestimmtes Maß an Gläubigerschutz, ist aber nicht zwingend. Eine andere Möglichkeit besteht darin, den Zweck mit der wirtschaftlichen Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums des eingebrachten Vermögens zu bestimmen. Wenn sich der Stifter keine Einfluss- und Kontrollrechte vorbehält, wird die Stiftung durch den Vorstand fremdverwaltet. Als Ersatz für die ausgeschaltete Eigentümerkontrolle sieht das Gesetz eine rudimentäre staatliche Aufsicht und interne Aufsichtsorgane und Kontrollmaßnahmen vor.²²² So ist den Mitgliedern des Stiftungsvorstandes in § 17 Abs 2 vorgegeben, dass sie ihre Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen haben. Ausschüttungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks dürfen nur dann und insoweit vorgenommen werden, als dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.²²³ Die Bestimmung bezieht den Gläubigerschutz allerdings nur zeitlich beschränkt auf den Ausschüttungszeitpunkt und auf aktuelle Gläubiger (und allenfalls Gläubiger, die aller Voraussicht nach eine Forderung gegen die Privatstiftung erwerben werden); „Neugläubigern“ bietet § 17 Abs 2 PSG keinen Schutz.²²⁴

²¹⁷ Riel in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 4 Rz 14; Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 41, Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung 23; Arnold, PSG-Kommentar § 4 Rz 44.

²¹⁸ Die Aufbringung des Mindestvermögens durch Sacheinlagen wird durch die Prüfung eines gerichtlich bestellten Gründungsprüfers überwacht (§ 11 PSG), im Regelfall wird aber eine Barstiftung errichtet.

²¹⁹ Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 55; Huber in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 7 Rz 20; Arnold, PSG-Kommentar § 4 Rz 40 mwN.

²²⁰ OGH 28. 9. 1999, 4 Ob 231/99w in eolex 2000/144 (Spunda); OGH in RdW 1999, 409; Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung 66; Nach manchen haftet der Stifter für das weitere der Privatstiftung über das Mindestvermögen hinausgehende gewidmete Vermögen nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit, Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 38; nach Arnold, PSG-Kommentar § 4 Rz 43 tritt die Haftung nur gegenüber der Stiftung und nicht unmittelbar gegenüber den Gläubigern ein.

²²¹ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 1 Rz 45; Riel in Doralt/Nowotny/Kalss, § 4 Rz 14.

²²² Böhler, Kontrollprobleme bei der Privatrechtsstiftung, wbl 1993, 169.

²²³ Bollenberger/Csoklich, ÖBA 2001, 438.

²²⁴ Bollenberger/Csoklich, ÖBA 2001, 440.

Ergänzt wird der Gläubigerschutz durch die Anordnung, dass bei der Abwicklung der Stiftung die aktienrechtlichen Regeln über den Gläubigerschutz anzuwenden sind (§ 36 Abs 2 PSG).

Mittelbar dienen dem Gläubigerschutz auch die Verpflichtung zur Rechnungslegung und – prüfung nach dem HGB und die obligatorische Abschlussprüfung, allerdings verzichtet das Gesetz auf die Publizität des Jahresabschlusses (keine Einreichung beim Firmenbuch) und sanktioniert auch das Fehlen des Jahresabschlusses nicht mit einer Ausschüttungssperre (vgl § 18 PSG).

K. Änderung der Stiftungserklärung und Widerruf

I. Grundsätzliches

Vor dem Entstehen der Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter ex lege jederzeit widerrufen oder abgeändert werden (§ 33 Abs 1 PSG). Nach der Eintragung im Firmenbuch kann die Stiftungserklärung nur geändert und die Privatstiftung nur widerrufen werden, wenn sich dies der Stifter in der Stiftungserklärung vorbehalten hat (§ 33 Abs 2 PSG). Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf jedoch nicht vorbehalten werden (§ 34 PSG). Hat sich also ein Stifter die Änderung vorbehalten, so erlaubt das Gesetz dem Stifter, jederzeit Änderungen der Stiftungserklärung und damit auch der Vermögenswidmung in bemerkenswertem Ausmaß durchzuführen.²²⁵ Fraglich ist, ob dem Stifter selbst (in der Stiftungserklärung) auferlegte inhaltliche, zeitliche oder organisatorische Beschränkungen des Änderungsrechts (etwa die Bindung an die Zustimmung des Vorstands) gem § 33 Abs 2 PSG nachträglich wieder ausgeweitet oder beseitigt werden können.²²⁶ Der OGH hat ausgesprochen, dass die Regelung des § 3 Abs 2 PSG, wonach mehrere Mitstifter die dem Stifter zustehenden Rechte (so auch das Änderungsrecht gem § 33 Abs 2 PSG) nur gemeinsam ausüben können, dispositives Recht darstellt und auch nachträglich abgeändert werden kann, dh haben die Stifter in der Stiftungserklärung ein Änderungsrecht hinsichtlich des Einstimmigkeitsprinzips aufgenommen, sind sie zu einer nachträglichen Änderung gem § 33 Abs 2 PSG berechtigt.²²⁷

Ein Stifter, der eine natürliche Person ist, kann sich darüber hinaus vorbehalten, die Privatstiftung jederzeit zu widerrufen.²²⁸ Das Widerrufsrecht als ist höchstpersönliches

²²⁵ Vgl Berger in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 33; Arnold, PSG-Kommentar § 33; Müller, Änderung, Widerruf, Beendigung, Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 267; Diregger/Winner, Fragen der Gestaltungsfreiheit im Privatstiftungsrecht am Beispiel der Änderung nach § 33 Abs 2 PSG, in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen 105.

²²⁶ Ausdrücklich offengelassen hat dies der OGH in der E vom 27. 5. 2004, 6 Ob 61/04b.

²²⁷ OGH 27. 5. 2004, 6 Ob 61/04b.

²²⁸ Vgl Berger in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 34; Arnold, PSG-Kommentar § 34; Müller in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Privatstiftungsgesetz 267.

Gestaltungsrecht des Stifters unübertragbar, kann aber als vermögensrechtliche Angelegenheit auch durch einen gesetzlichen Vertreter oder Sachwalter ausgeübt werden.²²⁹ Der Widerruf ist auf die Auflösung der Stiftung und die Rückübertragung des noch vorhandenen Stiftungsvermögens nach Durchführung eines Abwicklungsverfahrens gerichtet.²³⁰

Nach Wegfall des Stifters kann der *Vorstand* unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen „zur Anpassung an geänderte Verhältnisse“ vornehmen. Die Änderung der Verhältnisse muss dergestalt sein, dass die Umsetzung des Stifterwillens nach der ursprünglichen Stiftererklärung vernünftigerweise unmöglich erscheint bzw es muss anzunehmen sein, dass der Stifter unter den geänderten Rahmenbedingungen eine andere Regelung getroffen hätte. Diesfalls kann den Vorstand sogar die Pflicht treffen, die Änderung vorzunehmen.²³¹ Die Änderung bedarf der Genehmigung des Gerichts (§ 33 Abs 2 PSG). Die Grenze der Änderungsbefugnis des Vorstands ist mit dem Stiftungszweck selbst anzunehmen.²³²

II. Exekutive Verwertung

Änderungs- und Widerrufsrecht können vermögenswerte Rechte darstellen. Der vermögenswerte Charakter des Änderungsrechts ergibt sich aus der Möglichkeit des Stifters, Ausschüttungen an sich selbst durch Änderung der Stiftungserklärung anzuordnen. Ist keine andere Person als der Stifter als Letztbegünstigter eingesetzt oder kann der Stifter wegen eines Änderungsvorbehalts sich jederzeit zum Letztbegünstigten machen, so stellt auch das Widerrufsrecht einen Vermögenswert da, da der Stifter durch dessen Ausübung die (Rück)Übertragung des Stiftungsvermögens an sich bewirken kann.

Obwohl Änderungs- und Widerrufsrecht nicht übertragbar sind, hat das Höchstgericht eine exekutive Verwertung durch die Gläubiger des Stifters zugelassen.²³³ Auch eine Ausübung dieser Rechte durch den Masseverwalter des Stifters ist nach zutreffender Ansicht des OHG zulässig.²³⁴ Besondere Bedeutung kommt daher in solchen Fällen Bestimmungen für den Insolvenzfall zu, die mit Eintritt der Insolvenz des Stifters ein Erlöschen dieser Rechte vorsehen.

²²⁹ OGH 11. 9. 2003, GesRZ 2004, 210; C. Nowotny, Stifterwille und Auslegung von Stiftungsdokumenten, RdW 2004/45 (66); Arnold, Ausübung der Gestaltungsrechte eines Stifters durch seinen Sachwalter, GeS 2003, 479; Ofner, Widerruf einer Privatstiftung durch den Sachwalter des Stifters, NZ 2001, 270.

²³⁰ Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 438.

²³¹ OGH 25. 3. 2004, 6 Ob 187/03y, GeS 2004, 240 (Arnold).

²³² Nach Arnold, GeS 2004, 240 soll entgegen der ausdrücklichen Feststellung des OGH ein Abstellen auf den hypothetischen Stifterwillen nicht zulässig sein, da der Stifterwille kein dynamisches System darstellen würde.

²³³ OGH 26.4.2006, 3 Ob 217/05s und 3 Ob 16/06h, ZfS 2006, 109 (Torggler).

²³⁴ OGH 15.01.2009 6Ob235/08i.

L. Auflösung der Privatstiftung

Die Auflösung der Privatstiftung wird in § 35 PSG geregelt. Demnach wird eine Stiftung aufgelöst, wenn etwa bei einer befristeten Privatstiftung die vorgesehene Dauer abgelaufen ist, über das Vermögen der Konkurs eröffnet ist, oder der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat. Nach § 35 Abs 2 PSG hat der Vorstand einen solchen Beschluss zu fassen, wenn der Stifter zulässigerweise die Stiftung widerrufen hat, der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist. Weiters hat der Vorstand einen Auflösungsbeschluss zu fassen, wenn eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist (*Familienstiftung*),²³⁵ 100 Jahre gedauert hat, außer wenn alle Letztbegünstigten eine Fortsetzung der Privatstiftung für höchstens weitere 100 Jahre beschließen.²³⁶ In der Stiftungserklärung können außerdem weitere Gründe angegeben sein, bei deren Eintreten der Vorstand ebenfalls die Stiftung aufzulösen hat. Nach der Abwicklung erlischt die Privatstiftung mit der Eintragung der Löschung im Firmenbuch. Das nach der Abwicklung verbleibende Vermögen kommt dem in der Stiftungserklärung genannten Letztbegünstigten zu (§ 6 PSG). Wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist im Zweifel der Stifter selbst Letztbegünstigter (§ 36 Abs 4 PSG).²³⁷

M. Ausblick

Die Privatstiftung hat sich während der 16 Jahre ihres Bestehens als wichtige Institution im österreichischen Wirtschaftsleben etabliert. Derzeit dominieren eindeutig eigenützige Zwecksetzungen; im Augenblick laufen Bemühungen, die Privatstiftung auch verstärkt gemeinnützigen Zielsetzungen zuzuführen. Der österreichische Gesetzgeber sollte die Erfahrungen der Jahre nutzen, um zum Teil unbedingt notwendige Korrekturen und Verbesserungen des PSG vorzunehmen; dies ist unter anderem deshalb erforderlich, weil nach dem Abtritt der ersten Stiftergeneration in vielen Stiftungen Eigenreparaturen schlechter Gestaltungen nicht oder nur schwer möglich sind.

²³⁵ Vgl Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung 19, 69.

²³⁶ Kritisch dazu Hopt/Reuter in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 4; Doralt/Kalss in Hopt/Reuter, Stiftungsrecht 434.

²³⁷ Vgl Arnold, PSG-Kommentar § 6 Rz 4; Riel in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 36 Rz 15.