

**DIE ÖSTERREICHISCHE
PRIVATSTIFTUNG**

HANDBUCH FÜR STIFTER

Impressum

Herausgeberin: Erste Bank der oesterreichischen Sparkassen AG
Petersplatz 7, A-1010 Wien
Tel. 050 100/11700

Autorin: HASCH & PARTNER Anwaltsgesellschaft mbH
Zelinkagasse 10, A-1010 Wien
Tel. +43 / 1 / 53 21 270
E-Mail: wien@hasch.eu

Landstraße 47, 4020 Linz
Tel.: +43 / 732 / 77 66 44
E-Mail: linz@hasch.eu

Es wird darauf hingewiesen, dass sämtliche Angaben in dieser Broschüre trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autorin und der Herausgeberin ausgeschlossen ist.

Datum der Letztbearbeitung: 08/2014

© HASCH & PARTNER Anwaltsgesellschaft mbH

INHALTSVERZEICHNIS

I. Zivilrechtliche Rahmenbedingungen.....	5
1.1. Motive des Gesetzgebers.....	5
1.2. Inkrafttreten.....	6
1.3. Begriff und Rechtsnatur der Privatstiftung.....	6
1.4. Stiftungszweck.....	7
1.5. Stifter.....	7
1.6. Begünstigte.....	10
1.7. Letztbegünstigte.....	12
1.8. Errichtung einer Privatstiftung.....	13
1.8.1. Unter Lebenden.....	13
1.8.2. Von Todes wegen.....	13
1.8.3. Stiftungserklärung.....	14
1.8.4. Stiftungszusatzurkunde.....	16
1.8.5. Gründungsprüfung.....	16
1.9. Substiftung.....	17
1.10. Erb- und Pflichtteilsrecht.....	18
1.11. Organe der Privatstiftung.....	19
1.11.1. Vorstand.....	19
1.11.2. Stiftungsprüfer.....	26
1.11.3. Aufsichtsrat.....	27
1.11.4. Sonstige Organe.....	32
1.12. Stiftungsprüfung.....	33
1.13. Änderung der Stiftungserklärung.....	34
1.14. Beendigung einer Stiftung.....	36
1.14.1. Widerruf.....	36
1.14.2. Auflösung.....	36
II. Anwendungsmodelle von Stiftungen im Privat- und Unternehmensbereich.....	38
2.1. Beispiele gesellschaftsrechtlicher Gestaltungen von Stiftungen.....	38
2.1.1. Standardfall.....	38
2.1.2. Übliches Praxismodell für Stiftung und Substiftung.....	39
2.1.3. Gestaltungsfall der Mitarbeiter-Beteiligung.....	40
2.2. Weitere praxisrelevante Anwendungsbeispiele.....	41

2.3.	Besondere Vorteile der Privatstiftung für die Praxis	41
III.	Steuerliche Rahmenbedingungen.....	43
3.1.	Besteuerung der Vermögenszuwendung an eine Privatstiftung	43
3.1.1.	Stiftungseingangssteuer	43
3.1.2.	Zuwendung von Grundstücken	46
3.1.3.	Zuwendung von Gesellschaftsanteilen.....	48
3.1.4.	Sonstige Steuern	48
3.2.	Laufende Besteuerung der Privatstiftung.....	49
3.2.1.	Allgemein.....	49
3.2.2.	Steuerbelastung der Einkünfte.....	50
3.2.3.	Veräußerung von Beteiligungen.....	52
3.2.4.	Besteuerung von Grundstücksveräußerungen (Keine Immobilien ertragsteuer mehr für Privatstiftungen).....	53
3.2.5.	Besteuerung von Fondserträgen.....	53
3.3.	Besteuerung der Zuwendung aus einer Privatstiftung.....	55
3.3.1.	Allgemein.....	55
3.3.2.	Zuwendung von Wirtschaftsgütern.....	56
3.3.3.	Zuwendung von Nutzungsmöglichkeiten.....	56
3.3.4.	Zuwendung an Substiftungen	56
3.3.5.	Schenkungs meldung und sonstige Steuern	56
3.4.	Besteuerung betrieblich veranlasster Privatstiftungen	57
3.5.	Auflösungsbesteuerung.....	57
3.6.	Zusammenfassung und Überblick	59
IV.	Übliche Gliederung und Regelungsinhalt der Stiftungserklärung.....	61
4.1.	Allgemeines.....	61
4.2.	Stiftungsurkunde	62
4.3.	Stiftungszusatzurkunde	63
V.	Gesetzestext.....	64

I.

Zivilrechtliche Rahmenbedingungen

1.1. Motive des Gesetzgebers

Der österreichischen Privatstiftung liegt der Gedanke zugrunde, dass mit einem eigentümerlosen Vermögen ein bestimmter Zweck besser, zielstrebig und auch dauerhafter verwirklicht werden kann, als wenn das Vermögen mit dem Schicksal des Stifters und dem seiner Rechtsnachfolger verbunden bliebe und etwa in eine Gesellschaft eingebracht würde, die von den Gesellschaftern beeinflussbar ist. Mit Einführung des Privatstiftungsgesetzes und Schaffung der Rechtsform der Privatstiftung sollte daher die Verselbständigung des Vermögens erreicht und dessen Verwendung an den einmal erklärten Willen des Stifters gebunden werden.

Zum damaligen Zeitpunkt, Ende der 80er-Jahre, hatten Länder, wie etwa Deutschland, die Schweiz und Liechtenstein mit einem liberalen Stiftungsrecht gute Erfahrungen gemacht. Besonders in liechtensteinische Stiftungen wurde viel ausländisches – auch österreichisches – Vermögen eingebracht. Unter dem Aspekt der Liberalisierung des Devisenverkehrs sah man die Gefahr, dass dies zu einem weiteren Abfluss österreichischen Vermögens in ausländische Stiftungen führen könnte, was natürlich volkswirtschaftliche Schäden nach sich gezogen hätte. Der österreichische Gesetzgeber hat daher die Notwendigkeit einer Angleichung des österreichischen Zivilrechtes an jenes der Länder Deutschland, Schweiz und insbesondere Liechtenstein gesehen. Der Gesetzgeber war damals der Ansicht, dass mit einem bedarfsgerechten Stiftungsrecht nicht nur der Vermögensabfluss aus Österreich hintan gehalten werden könnte, sondern im Hinblick auf das im Übrigen in Österreich günstige Umfeld (vor allem das österreichische Bankwesen und die politische Stabilität) sogar ein Anreiz geschaffen werden könnte, ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen. Der Gesetzgeber verstand das Stiftungsrecht daher auch als ein Mittel zur Stärkung des inländischen Kapitalmarkts.

Die Rechtsform der österreichischen Privatstiftung wurde in das bestehende System des Gesellschaftsrechts im Hinblick auf Organe, Kapitalaufbringung und Rechnungslegung weitestgehend eingegliedert.

Darüber hinaus bestehen umfangreiche Prüfungs- und Einsichtsrechte, wie auch im übrigen Recht der Kapitalgesellschaften. Bei der österreichischen Privatstiftung handelt es sich somit um eine Rechtsform mit eigener Rechtspersönlichkeit, welche allerdings kaum der externen Kontrolle unterliegt und daher vorwiegend auf interne Kontrollsysteme angewiesen ist.

1.2. Inkrafttreten

Die Kundmachung des Gesetzes erfolgte im Bundesgesetzblatt der Republik Österreich am 14.10.1993.

Das österreichische Privatstiftungsgesetz (PSG) trat rückwirkend mit 01.09.1993 in Kraft.

1.3. Begriff und Rechtsnatur der Privatstiftung

Eine **Privatstiftung** im Sinne des PSG ist ein **Rechtsträger**, dem vom Stifter ein **Vermögen gewidmet** wird, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Die Privatstiftung genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz in Österreich haben. Bei der Privatstiftung handelt es sich daher um einen Rechtsträger, dem **Rechtspersönlichkeit** zukommt. Die Privatstiftung ist somit eine **juristische Person**. Sie ist rechtsfähig und parteifähig und ihr kommen gewisse Persönlichkeitsrechte zu. Die Privatstiftung handelt durch ihre zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organe, in der Regel den Stiftungsvorstand, und ist daher auch nicht selbst prozessfähig.

Die Privatstiftung kennt, anders als die meisten anderen juristischen Personen, **weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter** und zeichnet sich gerade dadurch aus, dass es sich bei ihr um ein **"eigentümerloses" Vermögen** handelt, welchem Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird. Richtigerweise ist jedoch festzuhalten, dass das Vermögen nicht eigentümerlos ist, sondern im Eigentum der Privatstiftung steht und sich somit nicht im eigentlichen Sinne verselbständigt, sondern durch die Privatstiftung verwaltet wird.

Der Gesetzgeber sprach ursprünglich von einer **Stiftung des Privatrechts**, um diese exakt von den Stiftungen nach dem Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz sowie den Landes- Stiftungs- und Fondsgesetzen abzugrenzen. Schließlich verwendete der Gesetzgeber jedoch durchgehend im Gesetzestext den Begriff der **Privatstiftung**, welcher sich in der Folge auch durchgesetzt hat. Unter einer Privatstiftung ist daher in der Regel eine Stiftung nach den Bestimmungen des österreichischen Privatstiftungsgesetzes zu verstehen, während sonstige Stiftungen auf anderen, auch ausländischen, Rechtsgrundlagen basieren.

Auch in anderen Rechtsbereichen, insbesondere im Abgabenrecht, herrscht in der Regel eine exakte Trennung, wobei dort in der Regel der Begriff Stiftungen als Über- oder Sammelbegriff für sämtliche Stiftungsarten, also auch für die Privatstiftung, verwendet wird und ansonsten auch von Privatstiftungen gesprochen wird, wenn sich die Regelung tatsächlich auf eine Privatstiftung bezieht.

Weiteres wesentliches Merkmal der Privatstiftung ist der Stiftungszweck, dem die Privatstiftung dienen muss. Hierzu ist der Privatstiftung zur Verwirklichung des Stiftungszwecks ein **Mindestvermögen von EUR 70.000,00** zu widmen.

1.4. Stiftungszweck

Gemäß § 1 Abs 1 PSG muss jede Privatstiftung einem **erlaubten Stiftungszweck** dienen. In der Wahl des Stiftungszwecks ist der Stifter grundsätzlich frei, sofern er nicht einen unzulässigen oder untersagten Stiftungszweck festlegt. Der Stiftungszweck ist ein **Mindestinhalt der Stiftungsurkunde** (§ 9 Abs 1 Z 2 PSG iVm § 10 Abs 2 1. Satz PSG) und ist so konkret zu umschreiben, dass die Stiftungsorgane hierauf ihr Handeln ohne Weiteres ausrichten können (§ 17 Abs 1 PSG).

In der Praxis haben sich unter anderem

- die standesgemäße **Versorgung der Begünstigten** aus den Erträgen des der Privatstiftung gewidmeten Vermögens,
- Unterhaltsvorsorge, Erziehung, Ausbildung, Ausstattung, **Unterstützung von Familienangehörigen**,
- wissenschaftliche, künstlerische, soziale Zwecke,
- **Vorsorgesysteme** und/oder Gewinnbeteiligungen für Mitarbeiter,
- **Abschluss von Versicherungen zu Gunsten Begünstigter**,

als beliebte und sinnvolle Stiftungszwecke erwiesen.

Vor allem, wenn sich der oder die Stifter das Änderungs- und/oder Widerrufsrecht nicht vorbehalten haben, ist die Aufnahme der **Zulässigkeit von Substiftungen** (im Sinne einer "Stiftungsspaltung") in den Stiftungszweck zu empfehlen (vgl dazu Punkt 1.9.). Auf diese Weise kann nämlich der Stiftungsvorstand, trotz fehlenden Änderungsrechtes, auf wesentliche Änderungen, etwa in der Begünstigtenstruktur, reagieren und – natürlich nur unter Wahrung des gesamten Stiftungszwecks – durch **Errichtung von Substiftungen**, unerwünschte Konstellationen beseitigen.

Festzuhalten ist, dass die Privatstiftung **keine gewerbsmäßige Tätigkeit**, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben sowie die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen oder der unbeschränkt haftende Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein darf.

Weiters besteht ein **Verbot von** sogenannten "**Selbstzweck**"-Stiftungen. Der Stiftungszweck einer Privatstiftung muss daher grundsätzlich nach außen gerichtet sein. Die **bloße Verwaltung des eigenen Vermögens** stellt keinen zulässigen Stiftungszweck dar (dies ergibt sich jedoch ausschließlich aus den ErlRV zum PSG).

1.5. Stifter

Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere **natürliche oder juristische Personen** sein. Eine Privatstiftung von Todes wegen hingegen kann nur einen Stifter haben (§ 3 PSG).

Stifter einer Privatstiftung unter Lebenden sind all jene Personen, die bei der Errichtung der Privatstiftung in der erforderlichen Art und Weise beteiligt sind und mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirken. Die **Vermögenswidmung** an die Privatstiftung stellt **kein zwingendes Erfordernis** zur Begründung der Stifterstellung dar.

Hervorzuheben ist, dass die Geschäftsfähigkeit keine Voraussetzung zur Erlangung der Stifterstellung darstellt. Vielmehr können **auch Minderjährige** oder sonstige grundsätzlich **nicht geschäftsfähige Personen**, bei entsprechender gesetzlicher Vertretung, in den Stifterkreis aufgenommen werden.

Zu beachten ist, dass die **Stifterstellung nachträglich**, also nach Errichtung der Privatstiftung, nicht mehr erworben werden kann. Selbst Dritte, die der Privatstiftung nachträglich Vermögen widmen (Zustiftung), können auf diese Weise nicht die Stifterstellung erlangen. Da den Stiftern umfassende Rechte, wie etwa das Widerrufs- oder Änderungsrecht eingeräumt werden können, empfiehlt es sich daher bereits bei Errichtung der Stiftung genaue Überlegungen zur idealen Stifterstruktur anzustellen.

Ein Verzicht auf die Stifterstellung als solche kommt nicht in Betracht, jedoch ist grundsätzlich ein **Verzicht auf Stifterrechte zulässig**.

Die Einräumung eines Änderungs- oder Widerrufsrechtes ist auch deshalb von Bedeutung, da diese als **höchstpersönliche Gestaltungsrechte** grundsätzlich nur dem jeweiligen Stifter vorbehalten bleiben und auch nicht auf dessen Rechtsnachfolger übergehen. Die höchstpersönlichen Gestaltungsrechte **erlöschen** bei natürlichen Personen jedenfalls **mit Ableben des Stifters**.

Nach jüngerer höchstgerichtlicher Beurteilung können diese höchstpersönlichen Gestaltungsrechte auch nicht von Personen, die zu Lebzeiten des Stifters durch diesen bevollmächtigt wurden, ausgeübt werden (OGH 13.09.2012, 6 Ob 102/12m). Konkret wurde in der Entscheidung vom 13.09.2012 durch den OGH ausgesprochen, dass die Ausübung des Änderungsrechtes der Stiftungszusatzurkunde nach dem Tod des Stifters weder für gesetzliche noch für gewillkürte Vertreter zulässig sei und dies auch dann gelte, wenn eine entsprechende Bevollmächtigung durch Spezialvollmacht vorliegt.

Die oberstgerichtliche Rechtsprechung erlaubt jedoch den **Zugriff Dritter** auf ein **vorbehaltenes Widerrufs- oder Änderungsrecht**, etwa im Falle des Konkurses des Stifters durch dessen Masseverwalter (OGH 15.01.2009, 6 Ob 235/08i) oder den **exekutiven Zugriff** durch Gläubiger des Stifters (OGH 26.04.2006, 3 Ob 217/05s, 3 Ob 16/06h).

Die dem Stifter gegenüber einer Privatstiftung zustehenden Gesamtrechte können sohin grundsätzlich dem **exekutiven Zugriff Dritter**, nach §§ 331 f EO, unterliegen. Dies soll nach hRsp dann der Fall sein, wenn sich der Stifter das Recht auf Widerruf vorbehalten hat und nach der Stiftungserklärung bzw. nach § 36 Abs 4 PSG

zumindest zum Teil Letztbegünstigter ist, oder er sich das Änderungsrecht vorbehalten hat. Denn solange sich ein Stifter Änderungs- oder Widerrufsrecht vorbehält, ist das Prinzip der **vollständigen Trennung der Stiftung** – insbesondere natürlich des gewidmeten Vermögens – **vom Stifter**, nach Ansicht der Rechtsprechung nicht verwirklicht.

In der Entscheidung 3 Ob 177/10s hat der OGH klargestellt, dass eine **Exekution auf Stifterrechte**, mit dem Ziel das Vermögen der Stiftung über den Stifter auszukehren, nicht den kumulativen Vorbehalt des Änderungs- und des Widerrufsrechtes erfordert, sondern bereits der Vorbehalt eines der beiden Rechte ausreichend sein kann.

Gegenstand der Exekution sind die Gesamtrechte des Stifters als Verpflichteter, insbesondere sein Änderungsrecht und sein Recht, die Begünstigten zu bestimmen, weil hierdurch eine Befriedigung der Ansprüche des Gläubigers ermöglicht wird.

Das Änderungsrecht des Stifters (vgl dazu Punkt 1.13.) stellt jedenfalls ein Vermögensrecht dar, mag es auch zuerst entsprechender Rechtsgestaltungen durch den Betreibenden bedürfen, bis er auf Vermögensrechte der Stiftung greifen kann. Eine Änderung der Stiftungserklärung dahingehend, den Stifter zu begünstigen, schafft die Voraussetzung für die Begründung von verwertbaren Vermögensrechten des Stifters. Die Ausübung des dem Stifter in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Rechts, den Begünstigten zu bestellen, dem dann ein Rechtsanspruch zukommt, begründet also auch ohne Änderung der Stiftungsurkunde exekutierbare Vermögensrechte.

Auch die **Errichtung** einer Privatstiftung **durch einen Treuhänder** ist zulässig. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass selbst bei offen gelegter Treuhandschaft der **Treuhänder die Stifterrechte selbst erwirbt**, sodass mit Ableben bzw. Untergang des Treuhänders auch die Stifterstellung erlischt. Der Treuhänder kann auf seine Stifterrechte (nicht aber die Stifterstellung) nur verzichten, sie im Hinblick auf § 3 Abs 3 PSG jedoch nicht dem Treugeber abtreten. Im Verhältnis zum Treuhänder und Stifter ist der Treugeber daher auf das **obligatorische Rechtsverhältnis** angewiesen. Auch eine Auflösung der Treuhandschaft, mit dem Ziel, dadurch die Übertragung der Stifterstellung zu erreichen, ist, wie der OGH bereits ausdrücklich ausgesprochen hat, nicht möglich (OGH 19.04.2011, 6 Ob 158/11w).

Ebenso wie ein nachträglicher Erwerb der Stifterstellung durch einen späteren Rechtsakt nicht möglich ist, ist auch ein nachträglicher Verzicht nicht möglich. Die Stifterstellung bleibt so lange erhalten, solange der Stifter rechtsfähig ist, sodass die **Stifterstellung** einer natürlichen Person erst mit deren Tod, jene einer juristischen Person oder eines sonstigen teilrechtsfähigen Rechtsträgers mit ihrem **Untergang** endet.

1.6. Begünstigte

Begünstigter einer Privatstiftung ist derjenige, der **in der Stiftungserklärung** als solcher bezeichnet wurde. Fehlt eine ausdrückliche Bezeichnung in der Stiftungserklärung, so besteht die Möglichkeit, dass der Stifter in der Stiftungserklärung eine Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat, bestimmt (§ 9 Abs 1 Z 3 PSG). Fehlt auch eine solche Regelung in der Stiftungserklärung, so ist der Begünstigte vom Stiftungsvorstand festzustellen (§ 5 PSG).

Den Stiftungsvorstand trifft überdies, seit 01.04.2011, die Verpflichtung, die, ab diesem Zeitpunkt, festgestellten Begünstigten, dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt **unverzüglich** elektronisch – ausschließlich über FinanzOnline – mitzuteilen (§§ 5 iVm 42 PSG). Sämtliche zum 31.03.2011 bereits bestehenden Begünstigten waren bis spätestens 30.06.2011 entsprechend zu melden.

Erfüllt der Stiftungsvorstand diese Meldepflichten nicht oder nicht vollständig, so begeht er eine Verwaltungsübertretung, welche pro Verstoß (also je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten) mit **Geldstrafe bis zu EUR 20.000,00** geahndet wird.

Die Begünstigten stehen in einem sehr engen Zusammenhang mit dem Zweck der Stiftung, da sie letztlich **Adressaten der Zweckverwirklichung** sind. Der Zweck der Privatstiftung muss immer auch unmittelbar nach außen gerichtet sein, sodass es als Konsequenz daraus auch immer einen Zweckadressaten, nämlich zumindest einen bestimmten oder bestimmbaren Begünstigten der Privatstiftung geben muss. Der Zweck der Privatstiftung manifestiert sich somit erst in der Begünstigtenregelung. Hat eine Privatstiftung keine Begünstigtenregelung, so kann sie grundsätzlich auch nicht in das Firmenbuch eingetragen werden und der nachträgliche Wegfall sämtlicher Begünstigten stellt einen Auflösungsgrund dar.

Begünstigter kann grundsätzlich jedes Rechtssubjekt sein, also sowohl natürliche als auch juristische Personen, aber auch sonstige, etwa teilrechtsfähige, Rechtssubjekte. Auch die Bestimmung des **Stifters selbst als Begünstigten** der Stiftung, durch diesen selbst oder eine andere hierzu berechnigte Stelle, ist grundsätzlich zulässig. Nicht als Begünstigte bestimmt werden können somit **nicht rechtsfähige Subjekte** (etwa Tiere oder Sachen).

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, die **Begünstigung der Allgemeinheit** einzurichten, sodass eine konkrete Individualisierbarkeit letztlich entfällt und die Privatstiftung eher in den gemeinnützigen Bereich einzuordnen wäre.

Die rechtliche Qualifikation der Begünstigten ist nach wie vor nicht vollständig geklärt; am ehesten handelt es sich um eine eigenständige Rechtsposition. Die früher vertretene Ansicht, wonach Begünstigte mit den Dritten beim Vertrag zugunsten Dritter vergleichbar wären, kann heute als überholt angesehen werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich die **Rechtsposition** der Begünstigten

ausschließlich aus der Stiftungserklärung als Rechtsgrundlage ergibt und sich Ansprüche der Begünstigten daher primär nach der Stiftungserklärung und den Regelungen des Privatstiftungsgesetzes bestimmen.

Ein **klagbarer Anspruch** eines Begünstigten auf Zuwendung besteht daher nur, wenn die Stiftungserklärung einen solchen Rechtsanspruch ausdrücklich vorsieht oder sich dieser eindeutig aus der Auslegung der Stiftungserklärung ergibt. Jedenfalls ist von einem klagbaren Anspruch dann auszugehen, wenn die zur Leistung von Zuwendungen berufene Stelle bereits eine konkrete Entscheidung getroffen hat und ein klagbarer Anspruch nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Von klagbaren Ansprüchen wird jedoch in der Regel aus abgabenrechtlichen Erwägungen Abstand genommen.

Die **Ansprüche von Begünstigten** sind im Falle des Bestehens eines klagbaren Anspruches **zedierbar, veräußerbar, verpfändbar** und **pfändbar**. Sie können daher von berechtigten Dritten mittels Forderungsexekution gepfändet werden. Durch die Stiftungserklärung kann diese Exekutionsmöglichkeit von Ansprüchen nicht ausgeschlossen werden (OLG Wien 29.11.2005, 28 R 189/05b).

Die **Begünstigtenstellung** ist grundsätzlich **höchstpersönlich**, weil Begünstigte entweder in der Stiftungserklärung namentlich oder zumindest ausreichend individualisierbar genannt sein oder durch eine hierzu berufene Stelle festgestellt werden müssen. Die Begünstigtenstellung selbst ist **daher nicht vererblich**, es steht den Stiftern jedoch frei, eine Regelung aufzunehmen, die letztlich einer Vererblichkeit gleichkommt. Eine solche führt jedoch nicht dazu, dass sich die Begünstigtenstellung des durch diese Erklärung eingesetzten Erben aus der Begünstigtenstellung des Vorgängers ableitet, vielmehr ist auch für diesen Erben Rechtsgrundlage ausschließlich die Stiftungserklärung. Ein bereits bestehender und **klagbarer Anspruch** eines Begünstigten auf Zuwendung ist hingegen vererblich, da in diesem Fall nicht die Begünstigtenstellung, sondern lediglich die bereits entstandene Forderung vererbt wird.

Neben den (aktuell) Begünstigten, welche entweder in der Stiftungserklärung konkret oder individualisierbar bezeichnet sein müssen oder von der hierzu berufenen Stelle bestellt wurden, gibt es häufig auch einen Kreis von Personen mit potenzieller Begünstigtenstellung. Bei diesen **potenziell Begünstigten** ist die Erlangung der Begünstigtenstellung vom Eintritt einer oder mehrerer Bedingungen oder vom Ablauf einer bestimmten Frist abhängig. Die potenziell Begünstigten haben vor Eintritt dieser Bedingung oder vor Ablauf der Frist lediglich ein **Anwartschaftsrecht** auf Erlangung der Begünstigtenstellung und sind nicht dem Kreis der Begünstigten im Sinne des PSG (§ 5 PSG) zurechenbar.

Den potenziell Begünstigten stehen auch nicht die **Rechte der Begünstigten** zu (vgl zum Auskunftsanspruch nach § 30 PSG: OGH 6 Ob 180/04w, 6 Ob 101/09k; zur Antragslegitimation nach § 35 Abs 3 und 4 PSG: OGH 6 Ob 244/10s). Allerdings können auch den potenziell Begünstigten in der Stiftungserklärung entsprechende Rechte, wie ein Auskunftsrecht (§ 30 PSG), eingeräumt werden.

Die **Verweigerung der Auskunftserteilung und Einsichtsgewährung**, gegenüber einem in der Stiftungserklärung ausdrücklich als Begünstigten bezeichneten, ist geeignet eine grobe Pflichtverletzung und damit einen wichtigen Grund für die Abberufung des Stiftungsvorstandes darzustellen (OGH 15.10.2012, 6 Ob 187/12m).

Erstmals hat der OGH in seiner Entscheidung 6 Ob 157/12z vom 15.10.2012, überraschend und wenig nachvollziehbar, ausgesprochen, dass in bestimmten Fällen auch eine gewisse "**Nachwirkung**" der **Begünstigtenstellung** besteht; ehemalige Begünstigte können unter gewissen Voraussetzungen ihre gesetzlichen Begünstigtenrechte, unter Hinweis auf ein sonst möglicherweise bestehendes Kontrolldefizit, auch nach Beendigung der Begünstigtenstellung, wahrnehmen (vgl Punkt 1.11.1. iZm der Abberufung von Vorstandsmitgliedern).

Der Oberste Gerichtshof hat nun jüngst in seiner Entscheidung 1 Ob 56/14p ausgesprochen, dass **Zuwendungen** aus einer Privatstiftung ein tatsächliches Einkommen darstellen, das unmittelbar in die **Unterhaltsbemessung** einfließt. Zu berücksichtigen sind jedoch hierbei nur (regelmäßige) Zuwendungen, auf die der Unterhaltsschuldner einen (klagbaren) Rechtsanspruch hat.

1.7. Letztbegünstigte

Letztbegünstigter ist derjenige, dem das **nach Abwicklung** einer Privatstiftung **verbleibende Vermögen** zukommen soll (§ 6 PSG). Der Begriff des Letztbegünstigten ist daher strikt **vom Begriff des Begünstigten zu trennen**. Der Begünstigte erhält während des Bestehens der Privatstiftung in der Regel Zuwendungen aus deren Vermögen, während der Letztbegünstigte während des Bestehens der Privatstiftung keine Begünstigtenstellung einnimmt und somit auch **keine laufenden Zuwendungen** erhält.

Die Stellung als Letztbegünstigter ist lediglich mit einer **möglichen einmaligen Zuwendung** verbunden, für den Fall, dass nach Beendigung der Abwicklung der Privatstiftung ein positives Vermögen verbleibt. Der Letztbegünstigte ist daher am ehesten mit einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu vergleichen, dem nach Liquidation der Gesellschaft bei der Verteilung ein Liquidationsüberschuss zusteht. Während des Bestehens der Stiftung hat der Letztbegünstigte **keinen Anspruch auf Zuwendung**. Eine Abwicklung der Privatstiftung tritt typischerweise nach einer Auflösung im Sinne des § 35 PSG, etwa im Falle des Widerrufs der Privatstiftung durch den Stifter, ein. Hat ein Stifter keine Letztbegünstigten bestimmt, so gilt im Falle des Widerrufs der Privatstiftung grundsätzlich der Stifter selbst als Letztbegünstigter. In diesem Fall empfiehlt es sich, die Stellung als Letztbegünstigter ausdrücklich als vererblich festzulegen, da diese ansonsten grundsätzlich nicht vererblich ist.

Der Stifter ist bei der Festlegung der Letztbegünstigten frei, wobei in der Regel insbesondere bei Familienstiftungen eine Letztbegünstigtenregelung nahe an der

gesetzlichen Erbfolge gewählt wird. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, eine **juristische Person als Letztbegünstigte** namhaft zu machen, um allfälligen erbrechtlichen Problemen vorzubeugen.

1.8. Errichtung einer Privatstiftung

1.8.1. Unter Lebenden

Die Privatstiftung wird durch eine **Stiftungserklärung** errichtet. Hierbei handelt es sich um ein **einseitiges Rechtsgeschäft**, welches **nicht empfangs- oder annahmebedürftig** ist und zwar auch dann, wenn mehrere Stifter gemeinsam eine Privatstiftung errichten. Bis zur Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch entsteht eine sogenannte **Vorstiftung**, auf welche die Rechtsgrundlagen und Überlegungen zur Vorgesellschaft aus dem Gesellschaftsrecht anzuwenden sind. Bei der Vorstiftung handelt es sich um einen Rechtsträger sui generis, auf den grundsätzlich die Bestimmungen des PSG anzuwenden sind.

Damit die Privatstiftung wirksam entstehen kann, muss zumindest eine **Stiftungsurkunde** (die Stiftungszusatzurkunde ist nämlich gesetzlich nicht zwingend vorgesehen) in der entsprechenden Form **errichtet, zum Firmenbuch angemeldet** und in dieses **eingetragen** werden. Die Eintragung stellt einen **konstitutiven Rechtsakt** dar, durch den die Privatstiftung als juristische Person entsteht und die Vorstiftung automatisch beendet wird. Bisherige Organe einer Vorstiftung werden automatisch zu Organen der Privatstiftung. Ein weiterer Beststellungsakt ist nicht erforderlich. Noch nicht geklärt – jedoch ohnehin eher von theoretischem Interesse – ist, ob die Rechte und Pflichten der Vorstiftung aufgrund einer **Gesamtrechtsnachfolge** auf die Privatstiftung übergehen **oder** ob überhaupt im Sinne eines umwandlungsähnlichen Rechtsvorganges eine **Identität der Rechtsträger** anzunehmen ist.

1.8.2. Von Todes wegen

Bei der Privatstiftung von Todes wegen ist die **Errichtung** der Privatstiftung **durch das Ableben des Stifters** aufschiebend bedingt. Die Privatstiftung von Todes wegen wird daher durch **letztwillige Verfügung** errichtet und bedarf der Form des **Notariatsaktes** und Mitwirkung zweier Notare oder eines Notars und zweier Zeugen. Dies gilt im Übrigen auch für die letztwillige Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde.

Eine Privatstiftung von Todes wegen kann naturgemäß nur von einer **natürlichen Person** errichtet werden, welche hierfür **mindestens testierfähig** sein muss. Anders als die Privatstiftung unter Lebenden, kann die Privatstiftung von Todes wegen, nur einen einzigen Stifter haben (§ 3 Abs 1 2. Satz PSG). Neben dieser Sonderregelung enthält das PSG nur einige wenige weitere Sonderregelungen für Privatstiftungen von Todes wegen (§ 8 PSG – Form- und Verständigungspflicht und § 39 Abs 1 PSG – Form). Im Übrigen gelten die sonstigen Bestimmungen des PSG auch für die Privatstiftung von Todes wegen.

1.8.3. Stiftungserklärung

Sowohl für die Privatstiftung unter Lebenden, als auch für jene von Todes wegen, ist die Stiftungserklärung die wesentliche Rechtsgrundlage, **vergleichbar mit der Satzung** oder dem **Gesellschaftsvertrag** einer Kapitalgesellschaft. Unter den Begriff der Stiftungserklärung werden grundsätzlich die bei der Anmeldung zum Firmenbuch zwingend vorzulegende **Stiftungsurkunde** sowie die lediglich den Abgabenbehörden gegenüber zwingend vorzulegende **Stiftungszusatzurkunde** subsumiert.

Gemäß § 9 Abs 1 PSG hat die **Stiftungsurkunde** einen **zwingenden Mindestinhalt**, nämlich jedenfalls:

- die Widmung des Vermögens,
- einen nach außen gerichteten Stiftungszweck,
- Bezeichnung des (der) Begünstigten oder Angabe einer Stelle, die den (die) Begünstigten feststellt (anders bei gemeinnützigen Stiftungen),
- Name und Sitz der Privatstiftung,
- Name, Anschrift sowie Geburtsdatum bzw. Firmenbuchnummer des Stifters,
- Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.

Liegen diese zwingenden Mindestinhalte nicht vor, so besteht ein **Eintragungshindernis**, welches allenfalls durch entsprechende Änderung der Stiftungserklärung beseitigt werden kann, wodurch jedoch in der Regel zusätzliche Kosten und Mühen entstehen.

Darüber hinaus regelt § 9 Abs 2 PSG **fakultative Inhalte**, welche in die Stiftungserklärung aufgenommen werden können, jedoch typischerweise Eingang in Stiftungszusatzurkunden finden.

1.8.3.1. Widmung des Vermögens

Die Widmung des Vermögens ist unter Rücksichtnahme auf § 4 PSG vorzunehmen, wonach ein Vermögen im Wert von **mindestens EUR 70.000,00** zu widmen ist, wobei dieser Betrag nach oben hin offen ist. In der Regel empfiehlt sich jedoch, insbesondere zur Vermeidung einer Gründungsprüfung (siehe dazu Punkt 1.8.5.) eine **Barstiftung** in Höhe von EUR 70.000,00 in die Stiftungsurkunde aufzunehmen und allenfalls höhere Beträge in die Stiftungszusatzurkunde aufzunehmen bzw. in der Stiftungsurkunde die Zulässigkeit von Nach- oder Zustiftungen zu regeln und später entsprechendes Vermögen der Stiftung durch Nach- bzw. Zustiftungen zuzuführen. In der Praxis kommt es auch häufig vor, dass **Unternehmensanteile gewidmet** werden (zur Besteuerung vgl Punkt 3.1.3.).

1.8.3.2. Stiftungszweck

Der erlaubte Stiftungszweck muss **direkt in der Stiftungsurkunde** angeführt werden (vgl Punkt 1.4.). Nähere **Konkretisierungen** können aber in die **Stiftungszusatzurkunde** aufgenommen werden.

1.8.3.3. Bezeichnung der Begünstigten

Auch dieser Punkt muss zwingend in der Stiftungsurkunde enthalten sein. Gerade im Hinblick auf die **Unvereinbarkeitsbestimmungen** für den Stiftungsvorstand (§ 15 PSG) sowie den Aufsichtsrat (§ 23 PSG), aufgrund welcher gerade die Begünstigten und diesen nahe stehende Personen von Funktionen im Vorstand und Aufsichtsrat, bei sonstiger Nichtigkeit, ausgeschlossen sind, sollte die Bezeichnung von Begünstigten wohl überlegt sein und es empfiehlt sich unter Umständen, die Bestimmung der Begünstigten allenfalls einer Stelle (kann auch der Stifter sein) zu überlassen.

Bezüglich der Unvereinbarkeitsbestimmungen hat der OGH in seiner Entscheidung 6 Ob 139/13d vom 09.09.2012 ausgesprochen, dass dann, wenn die Begünstigten nicht selbst "Stelle" iSd § 9 Abs 1 Z 3, zur Festlegung der Begünstigten, sind, sondern die Festlegung der Begünstigten und die Höhe der Ausschüttungen an die Zustimmung der Begünstigten bzw. an einen nur mit Begünstigten besetzten Beirat gebunden ist, wenn also die Begünstigten damit selbst über ihre eigene Begünstigtenstellung und die Höhe der an sie zu erfolgenden Zuwendungen (mit-) entscheiden, "geradezu eklatant" gegen die von den Gesetzesmaterialien als Gründe für die **Unvereinbarkeitsregelung des § 15 Abs 2 PSG** angeführte Objektivität des Stiftungsvorstands bei der Vollziehung der Begünstigtenregelung und die Vermeidung von Kollisionen verstoßen wird.

1.8.3.4. Name und Sitz der Privatstiftung

Der Name der Privatstiftung muss sich von allen anderen im Firmenbuch eingetragenen Privatstiftungen deutlich unterscheiden. Darüber hinaus muss auch der Wortlaut "Privatstiftung" im Namen enthalten sein (§ 2 PSG). Eine Abkürzung ist nicht zulässig, ebenso das Wort "Familienstiftung". Irrelevant ist hingegen, ob das Wort "Privatstiftung" vor oder hinter den Namen der Stiftung gestellt oder in den Namen der Stiftung eingebaut wird. Zu beachten ist, dass jede **Änderung des Namens** der Privatstiftung eine **Änderung der Stiftungsurkunde** erfordert.

Der Sitz der Privatstiftung, welcher im Inland liegen muss (§ 1 Abs 1 PSG), ist ebenfalls zwingend in die Stiftungsurkunde aufzunehmen, wobei die politische Gemeinde des Sitzes anzuführen ist.

1.8.3.5. Angaben zum Stifter

Die zwingende Angabe des **Namens**, der **Anschrift** und des **Geburtsdatums** bzw. der **Firmenbuchnummer** in der Stiftungsurkunde dient der Publizität. Es ist jedoch nicht erforderlich, bei Namens- oder Firmenänderungen bzw. Änderungen der Zustellanschrift der Stifter später eine Änderung der Stiftungsurkunde vorzunehmen.

1.8.3.6. Dauer

Erfolgt die Errichtung auf bestimmte Zeit, so muss diese Zeit unter Angabe eines **kalendermäßig definierten oder bestimmbaren Datums** (etwa 50 Jahre ab Eintragung) oder sonst ausreichend bestimmbar festgelegt werden. Eine Errichtung unter auflösender Bedingung stellt keine Errichtung auf bestimmte Zeit dar. Der Eintritt der auflösenden Bedingung stellt einen Auflösungsgrund iSd § 35 Abs 1 Z 4 iVm Abs 2 Z 4 PSG dar.

1.8.4. Stiftungszusatzurkunde

Eine Stiftungszusatzurkunde kann grundsätzlich nur errichtet werden, wenn die Stiftungsurkunde die Angabe enthält, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder errichtet werden kann. Da im Falle der Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde die Bestimmungen der Stiftungsurkunde in der Regel nur sehr allgemein gehalten werden und nur der **notwendigste zwingende Inhalt in die Stiftungsurkunde** aufgenommen wird, enthalten die jeweiligen Stiftungszusatzurkunden meist sehr umfassende und ausführliche Regelungen, welche den Stiftungszweck, dessen Verwirklichung, die Begünstigten und die allfällige Widmung von zusätzlichem Vermögen betreffen.

1.8.5. Gründungsprüfung

Eine Gründungsprüfung erfolgt nur dann, wenn das **Mindestvermögen** der Privatstiftung **nicht in inländischer Währung aufgebracht** wird, sodass im Rahmen der Gründungsprüfung festzustellen ist, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht. Aus diesem Grund empfiehlt sich die Gründung der Privatstiftung in Form einer Bargründung in Höhe des erforderlichen Mindestvermögens, um keine Gründungsprüfung herbeizuführen. **Sonstiges Vermögen** wird daher in der Regel in der Stiftungszusatzurkunde oder in Form von **Nachstiftungen** gewidmet.

Die **privatstiftungsrechtliche Gründungsprüfung** orientiert sich an der aktienrechtlichen Gründungsprüfung (§§ 25 bis 27 AktG), weicht hievon jedoch auch in wesentlichen Punkten, nämlich insbesondere den Voraussetzungen der Prüfpflicht und dem Gegenstand der Prüfung, ab. Normzweck der Prüfung ist die Feststellung, ob das erforderliche Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,00 gewidmet wurde. Die Prüfung entfällt nur, wenn eine Bargründung, also wenn das Mindestvermögen in Geld inländischer Währung in Höhe von mindestens EUR 70.000,00 aufgebracht wird. Wird hingegen das Vermögen in einer

Fremdwährung aufgebracht, so ist, in Ermangelung eines festen Umrechnungskurses, jedenfalls eine Gründungsprüfung vorzunehmen, selbst wenn das gewidmete Vermögen weit über dem erforderlichen Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,00 liegt. Natürlich sind im Rahmen der Gründungsprüfung auch auf die Privatstiftung **mitübertragene Verbindlichkeiten** entsprechend zu berücksichtigen; die **Beurteilung**, ob das erforderliche Mindestvermögen aufgebracht wurde, ergibt sich sohin **in einer Gesamtschau** des gewidmeten Vermögens und der übernommenen Verbindlichkeiten.

Eine Gründungsprüfung hat auch jedenfalls dann stattzufinden, wenn das Mindestvermögen nicht ausschließlich in Geld inländischer Währung, sondern auch durch **Sachvermögen** aufgebracht wird, wobei es irrelevant ist, welcher Anteil des Mindestvermögens durch Sachwerte, aufgebracht werden soll. Bei gleichzeitiger Sach- und Barwidmung entfällt die Gründungsprüfung daher nur, wenn mindestens EUR 70.000,00 in Bargeld inländischer Währung aufgebracht werden.

1.9. Substiftung

Als Substiftung (auch Folgestiftung oder Tochterstiftung bezeichnet; der Vorgang der Errichtung wird oft auch als **Stiftungsspaltung** bezeichnet) wird eine Privatstiftung bezeichnet, welche von einer Privatstiftung als (Mit-)Stifterin errichtet wird.

Die **Beliebtheit** von Substiftungen hat in jüngster Zeit, trotz Einführung der Stiftungseingangssteuer (vgl. Punkt 3.3.4.) stark zugenommen. Dies hängt damit zusammen, dass die **praktische Relevanz** der Errichtung von Substiftungen für die Themenkreise Neuordnung des **Stifterkreises**, **Reparatur** von bisherigen Stiftungskonzepten, **Exekutionssicherheit** von Stiftungen, Aufnahme von **Stiftergesellschaften** oder etwa (vorgreifende) **Regelung** von **familiären Problemen** innerhalb der Stiftung äußerst zweckdienlich ist.

Die Errichtung von (Sub-)Stiftungen erfolgt vermehrt auch im Fürstentum Liechtenstein. Seit dem Abschluss des Steuerabkommens zwischen Österreich und dem **Fürstentum Liechtenstein**¹, das am 01.01.2014 in Kraft getreten ist, ist es auch für österreichische Staatsbürger und juristische Personen möglich, in Liechtenstein Stiftungen zu errichten, welche von den österreichischen Finanzbehörden als intransparent, also als Strukturen mit eigenständiger Rechtspersönlichkeit, anerkannt werden. Zwar unterliegt die Stiftungserrichtung in Liechtenstein einer Stiftungseingangsteuer von in der Regel 5%, jedoch lässt sich dieser Nachteil gegenüber der österreichischen Privatstiftung oftmals durch erfolgreiche Veranlagung und Thesaurierung des Vermögens (dies ist möglich, da Erträge, im Gegensatz zu Österreich, weitestgehend von der Ertragsteuer befreit sind) schon nach wenigen Jahren kompensieren.

¹ Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern samt Schlussakte einschließlich der dieser beigefügten Erklärungen, BGBl. III Nr. 301/2013.

Zur **Zulässigkeit der Errichtung** einer Substiftung ist darauf hinzuweisen, dass nach überwiegender Meinung der Lehre, gemäß § 17 Abs 1 PSG, eine **Deckung im Stiftungszweck** der Mutterstiftung vorgesehen sein muss (vgl Punkt 1.4.; für eine mögliche Gestaltung unter Einbeziehung einer Substiftung vgl Punkt 2.1.2.), wobei hier durchaus die Ansicht vertreten werden kann, dass es ausreicht, wenn sich aus dem Stiftungszweck nicht ableiten lässt, dass die Errichtung von Substiftungen unzulässig wäre (siehe zu Substiftungen und deren Zulässigkeit im Detail *Hasch/Wolfgruber*, Substiftungen, ZfS 2012, 3ff).

Sofern nicht auf Änderungsrechte verzichtet wurde, ist es also ratsam, vor einem solchen Verzicht, die Stiftungsurkunde der Mutterstiftung allenfalls dahingehend zu ändern, dass die Errichtung von Substiftungen ausdrücklich, durch Aufnahme in den Stiftungszweck, als zulässig erklärt wird.

1.10. Erb- und Pflichtteilsrecht

Die Privatstiftung nimmt im Erb- und Pflichtteilsrecht **keine Sonderstellung** ein. Die Beurteilung von Vorgängen, insbesondere Vermögenswidmungen, erfolgt daher auch wenn Privatstiftungen beteiligt sind, nach den **allgemeinen** erb- und pflichtteilsrechtlichen **Grundsätzen**.

Die **Widmung von Vermögen** an eine Privatstiftung, sei es durch den Stifter oder eine dritte Person, unabhängig davon, ob dies im Rahmen der Errichtung der Stiftung oder später in Form einer Nachstiftung geschieht, stellt einen **pflichtteilsrelevanten Vorgang** iSd § 785 ABGB dar.

Die Vermögenswidmung an die Privatstiftung wird grundsätzlich **als Schenkung qualifiziert** und ist auf Verlangen einer pflichtteilsberechtigten Person bei der Ermittlung der Höhe des Pflichtteils wertmäßig dem Nachlass hinzuzurechnen. Dies gilt natürlich besonders dann, wenn die Vermögenswidmung in **rechtsmissbräuchlicher Umgehungsabsicht** des Pflichtteilsrechts erfolgt (OGH 19.12.2002, 6 Ob 290/02v).

Ausgenommen von der Pflichtteilsrelevanz sind Vermögenswidmungen an eine Stiftung die **ausschließlich gemeinnützige Zwecke** verfolgt. Weiters unberücksichtigt bleiben Zuwendungen die ohne **Schmälerung des Stammvermögens** des Erblassers erfolgen, sowie sämtliche Zuwendungen die **mehr als zwei Jahre vor dem Tod** des Erblassers an nicht pflichtteilsberechtigte Personen (dazu zählen grundsätzlich auch Privatstiftungen) gemacht wurden.

Die **Zweijahresfrist** beginnt allerdings erst dann zu laufen, wenn der Zuwendende das **Vermögensopfer** erbracht hat.

Ist der Zuwendende Letztbegünstigter der Privatstiftung und hat er sich das **Widerrufsrecht vorbehalten**, so würde ihm als Letztbegünstigtem, im Falle des Widerrufs, das gewidmete Vermögen rückübertragen werden, sodass das **Vermögensopfer nicht als erbracht** angesehen wird.

Die Zweijahresfrist beginnt bei der Privatstiftung daher nur dann zu laufen, wenn der Stifter, sofern er Letztbegünstigter ist, nicht die Möglichkeit hat, direkt durch Widerruf, oder über den "Umweg" eines allumfassenden Änderungsrechts (sofern ein solches überhaupt zulässig wäre), sich das gewidmete Vermögen wieder rückzuübertragen. Die Frist beginnt aber jedenfalls mit dem **Tod des Stifters** zu laufen (OGH 5.6.2007, 10 Ob 45/07a).

Hat der letztbegünstigte Stifter weder ein Widerrufsrecht, noch ein entsprechendes Änderungsrecht, so beginnt die Zweijahresfrist sofort mit der Zuwendung zu laufen.

1.11. Organe der Privatstiftung

1.11.1. Vorstand

Der Stiftungsvorstand ist das **Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan** der Privatstiftung (§ 17 Abs 1 PSG). Der Stiftungsvorstand ist vergleichbar mit dem Vorstand einer AG oder den Geschäftsführern einer GmbH. Den Stiftungsvorstand treffen daher auch primär die typischen Pflichten eines Geschäftsführungs- und Vertretungsorgans. Dabei sind aber auch einige stiftungsrechtliche Besonderheiten zu beachten (§ 17 Abs 2 PSG).

Die gesetzlichen Regelungen des österreichischen Privatstiftungsgesetzes sehen vor, dass der Stiftungsvorstand einer Privatstiftung aus **mindestens drei Mitgliedern** zu bestehen hat, wovon zumindest zwei Mitglieder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem EWR-Vertragsstaat haben müssen (§ 15 Abs 1 PSG).

Eine **Mindestbestell- und funktionsdauer** des Stiftungsvorstandes ist zwar gesetzlich nicht vorgesehen, die Rechtsprechung (vgl OGH 6 Ob 195/10k) setzt mittlerweile aber ausdrücklich eine Funktionsperiode von **mindestens drei Jahren** voraus, um die Unabhängigkeit des Vorstandes sicherzustellen.

Eine kürzere Funktionsperiode sei nur in Ausnahmefällen zulässig, wenn besondere Gründe dargetan werden, die eine kürzere Bestellung rechtfertigen. Erfüllt eine Vorstandsbestellung die Voraussetzung der Mindestfunktionsdauer von drei Jahren nicht, so kommt eine Anpassung nicht in Betracht, weil sie dem ausdrücklichen Willen des Bestellenden widerspricht. Vielmehr wäre der betreffende **Bestellungsbeschluss nichtig** und hätte das Firmenbuchgericht diesfalls die **Eintragung zu verweigern** (vgl OGH 6 Ob 195/10k).

Jedenfalls ausgeschlossen von der Tätigkeit als Vorstandsmitglieder sind Begünstigte, deren Ehegatten bzw. **Lebensgefährten** (seit 30.12.2010) sowie Personen, die mit den Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie alle juristischen Personen (§ 15 Abs 2 PSG).

Hinsichtlich dieser **Unvereinbarkeitsbestimmung** hatte der OGH im Jahr 2009 (OGH 16.10.2009, 6 Ob 145/09f) ausgesprochen, dass diese auch auf **Vertreter**

von **Begünstigten** auszudehnen sei. Diese **überschießende Rechtsansicht des OGH** führte allseits zu massiver Kritik, hätte sie doch in der Praxis erhebliche Auswirkungen auf bestehende Stiftungen gehabt, weil oftmals der Stifter selbst Begünstigter "seiner" Stiftung ist und durch diesen naturgemäß die eigenen Berater (Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bankmanager, etc.) in den Stiftungsvorstand entsandt werden.

Im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2011 hat der Gesetzgeber diesbezüglich die notwendige **Klarstellung** getroffen. Konkret wurde dem § 15 PSG mit Wirkung zum 30.12.2010 ein neuer Absatz 3a beigefügt, welcher ausdrücklich klarstellt, dass die Regelungen von § 15 Abs 2 und 3 PSG auch auf Personen anzuwenden sind, die von Begünstigten, deren Angehörigen (§ 15 Abs 2 PSG) oder den nach § 15 Abs 3 PSG ausgeschlossenen Personen mit der **Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt** wurden. Die Gesetzesmaterialien legen diesbezüglich ergänzend dar, dass diese Regelung der **Verhinderung von Umgehungen der Unvereinbarkeitsbestimmungen** dienen soll.

Es soll verhindert werden, dass von Begünstigten und anderen vom Vorstandsmandat ausgeschlossenen Personen, Vertreter in den Vorstand entsandt werden, welche weisungsunterworfen und sohin in ihrem Verhalten von diesen Personen steuerbar sind. Eine solche Weisungsgebundenheit sei jedoch typischerweise bei einem **konkreten Auftragsverhältnis** betreffend die Tätigkeit im Stiftungsorgan selbst (sog. Mandatsvertrag) gegeben, andernfalls jedoch nicht.

Der OGH hat zudem in einer Entscheidung vom 12.01.2012 (6 Ob 101/11p) festgestellt, dass ein **Mandatsverhältnis** zwischen dem Stiftungsvorstand und einem Begünstigten (und anderen von § 15 Abs 2 und 3 PSG erfassten Personen) **nur dann schädlich** ist, wenn dies zu einer **Kollision mit Interessen der Stiftung** oder anderer Begünstigter führen könnte. Entscheidend sei dabei, ob in Zukunft die **Verfolgung des Stiftungszwecks** mit **ausreichender Sicherheit gewährleistet** sei.

Ob ein Mandatsverhältnis eines Stiftungsvorstandsmitgliedes zu einer der Privatstiftung gehörenden oder von ihr beherrschten Gesellschaft die Belange der Privatstiftung gefährdet oder ihr die Beibehaltung der aufrechten Bestellung des Organmitgliedes unzumutbar macht, hängt von den **Umständen des Einzelfalls** ab (OGH 12.01.2012, 6 Ob 101/11p). Es müssen zum Mandatsverhältnis sohin immer zusätzliche Aspekte hinzutreten, damit ein Bestellungshindernis bzw ein Abberufungsgrund vorliegen können.

Ist Begünstigter der Privatstiftung eine **juristische Person**, an der eine natürliche Person iSd § 244 Abs 2 UGB (kontrollierend bzw. beherrschend) beteiligt ist, so können diese natürliche Person, deren Ehegatte, deren Lebensgefährte sowie Personen, die mit der natürlichen Person in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein (§ 15 Abs 3 PSG).

Als Mitglieder des Stiftungsvorstands kommen **ausschließlich natürliche Personen** in Betracht. Weiteres Erfordernis für eine wirksame Bestellung zum Vorstandsmitglied ist die volle **Geschäftsfähigkeit**.

Der **zentrale Kompetenzbereich** des Stiftungsvorstands umfasst die **Geschäftsführung** (§ 17 Abs 1 PSG), die **Vertretung** der Privatstiftung nach außen (§ 17 Abs 3 PSG), die **Feststellung der Begünstigten** der Privatstiftung (§ 5 PSG), die **Entscheidung über Leistungen** an Begünstigte der Privatstiftung (§ 17 Abs 2 PSG), sowie die **Rechnungslegung** (§ 18 PSG).

Neben dem zentralen Kompetenzbereich des Stiftungsvorstands bestehen noch zusätzliche **Nebenpflichten**:

- Erstattung der notwendigen Anmeldungen zum Firmenbuch (§§ 12, 13, 33 Abs 2 PSG);
- Wahrung der Abgabepflichten und anderer öffentlich-rechtlicher Pflichten der Privatstiftung;
- Aufnahme der vorgeschriebenen Angaben in die Geschäftspapiere der Privatstiftung (§ 32 PSG iVm § 14 UGB);
- Erteilen von Auskünften an Begünstigte (§ 30 PSG) und an den Stiftungsprüfer;
- Geltendmachung von Ersatzansprüchen der Privatstiftung gegenüber anderen Organen, unter Umständen auch anderen Vorstandsmitgliedern;
- Vornahme notwendiger Änderungen der Stiftungserklärung (§ 33 PSG);
- Auflösung der Privatstiftung (§ 35 Abs 2 PSG);
- Abwicklung der Stiftung nach ihrer Auflösung (§ 36 PSG).

Der Stiftungsvorstand ist insbesondere verpflichtet, die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten und für die **Erfüllung des Stiftungszwecks** zu sorgen (§ 17 Abs 1 PSG). **Leistungen an Begünstigte** darf der Stiftungsvorstand nur dann und nur insoweit vornehmen, als dadurch der für die Befriedigung der Gläubiger erforderliche Haftungsfonds der Privatstiftung nicht geschmälert wird (§ 17 Abs 2 2. Satz PSG). Der Stiftungsvorstand hat daher zur Wahrung der Gläubigerinteressen das Recht und die Pflicht zur Verhängung einer **Ausschüttungssperre** (Zuwendungssperre), falls durch eine Zuwendung Gläubiger benachteiligt würden.

Darüber hinaus hat jedes Vorstandsmitglied seine Tätigkeit **sparsam** und mit der **Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters** zu erfüllen (§ 17 Abs 2 1. Satz PSG). Wenngleich das PSG somit keine ausdrücklichen Eignungsvoraussetzungen festlegt, ergibt sich aus dieser Bestimmung, dass Vorstandsmitglieder stets zu prüfen haben, ob sie die erforderlichen Voraussetzungen erfüllen und über eine **ausreichende sachliche Eignung** verfügen, um das konkrete Amt und die damit verbundenen Aufgaben mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters ausüben zu können.

Sofern in manchen Bereichen **Spezialkenntnisse** für die Ausübung des Amtes erforderlich sind, ist es jedoch durchaus zulässig, dass sich der Stiftungsvorstand auch **externer Berater** bedient, um seine Aufgaben sorgfaltsgemäß erfüllen zu können.

Der **erste Stiftungsvorstand** ist vom Stifter (oder vom Stiftungskurator) zu bestellen (§ 15 Abs 4 PSG). Da das PSG keine weiteren Bestimmungen aufweist, welche die Zuständigkeit zur Bestellung des Stiftungsvorstandes regeln würden, herrscht **Gestaltungsfreiraum**, der lediglich durch die Unvereinbarkeitsbestimmungen bzw. Bestellungsverbote des PSG (siehe oben) begrenzt ist.

Zumeist wird in der Stiftungsurkunde festgelegt, wer künftig zur **Bestellung des Vorstands** befugt ist. Die Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsvorstandes wird in der Praxis beispielsweise häufig dem Stifter, oder einem sonstigen Organ, wie etwa einem Beirat, übertragen (vgl Punkte 1.11.3. und 1.11.4.).

Enthält die Stiftungserklärung keine diesbezügliche Regelung, so erlangt der Stifter nicht automatisch die Kompetenz zur Bestellung zukünftiger Mitglieder des Stiftungsvorstandes, sondern es ist das Gericht für die Bestellung der, nach dem ersten Vorstand zu bestellenden, Vorstandsmitglieder zuständig. Die Auswahl geeigneter Stiftungsvorstände steht, bei fehlender Regelung in der Stiftungserklärung, ebenso im **Ermessen des Gerichtes** wie die Bestimmung der Funktionsperiode (OGH 06.06.2013, 6 Ob 164/12d).

Der OGH hat diesbezüglich ausgesprochen, dass bei einem dem Stifter durch die Stiftungsurkunde eingeräumten **Vorschlagsrecht** mit bloß empfehlendem Charakter, kein subjektives Recht des Stifters beeinträchtigt ist, wenn das bestellende Gericht der Empfehlung des Stifters nicht folgt. Der Erststifter hat in diesem Fall **keine Rechtsmacht**, die Bestellung einer bestimmten Person zum Vorstandsmitglied der Stiftung zu bewirken. (OGH 06.06.2013, 6 Ob 164/12d).

Dem Stifter steht es weiters frei, eine **Selbstergänzung des Stiftungsvorstandes (Kooptierungsrecht)** in der Stiftungsurkunde vorzusehen. Jedoch sind auch in diesem Fall die Unvereinbarkeitsregeln, Bestellungsverbote und sonstigen zwingenden Bestimmungen des PSG zu beachten.

Der OGH (OGH 09.09.2013, 6 Ob 130/13f) hat bezüglich des Kooptierungsrechtes des Vorstandes ausgesprochen, dass, sofern nach dem klaren Wortlaut der Stiftungsurkunde eine Kompetenz des Vorstands zur Kooptierung eines Nachfolgers für ein ausgeschiedenes Vorstandsmitglied nur dann besteht, wenn eine Bestellung durch den Erststifter bzw. im Fall seines Ablebens durch den Zweitstifter und sodann durch einen allenfalls eingerichteten Beirat nicht möglich ist, **bei Säumigkeit** des Stifters oder des sonst für die Bestellung des Vorstands zuständigen Organs, **nach § 27 PSG vorzugehen** ist und nicht etwa der Vorstand zur Kooptierung eines Nachfolgers berufen ist. Die gegenteilige Ansicht würde nämlich dazu führen, dass das Vorgehen des Stifters (bzw. nach dessen Ableben

eines Beirats) durch ein anderes Stiftungsorgan überprüft werden könnte und die primär vorgesehene Kompetenz der Stifter dadurch unterlaufen würde.

Das durch den Stifter vorgesehene Kooptierungsrecht des Stiftungsvorstandes gilt **auch für Neu- bzw. Wiederbestellungen** bei Ablauf einer Funktionsperiode (OGH 06.06.2013, 6 Ob 164/12d). Bei einer Wiederbestellung, sofern in der Stiftungserklärung nichts Gegenteiliges geregelt ist, unterliegt ein Vorstandsmitglied nach Ansicht des OGH **keinem Stimmverbot**, wenn es um die eigene Wiederbestellung geht.

Zur **Wiederbestellung von Vorstandsmitgliedern** hat der OGH weiters ausgesprochen, dass eine Wiederbestellung zu einem dem Ablauf der Funktionsperiode nicht nahen Zeitpunkt dem Sinn und Zweck der Befristung des Vorstandsmandats widerspricht und deshalb nicht zulässig ist. Dass ein Vorstandsmitglied erst nach seinem Ausscheiden wirksam wiederbestellt werden kann, ist im Gesetz nicht normiert und ergibt sich auch nicht aus zwingenden Bestimmungen des PSG (OGH 06.06.2013, 6 Ob 164/12d).

Mangels einer gegenteiligen gesetzlichen Bestimmung, kann der **Stifter** selbst **Mitglied des Stiftungsvorstands** sein, sofern er nicht zugleich Begünstigter ist und die übrigen Voraussetzungen erfüllt.

Sind keine speziellen Vertretungsregelungen in der Stiftungserklärung vorgesehen, dann sind alle Mitglieder des Stiftungsvorstands nur gemeinschaftlich zur aktiven Vertretung der Privatstiftung (vor allem zur Abgabe von Willenserklärungen und Zeichnung für die Privatstiftung) befugt.

Die Stiftungsvorstandsmitglieder haben im Rahmen ihrer Tätigkeit besonders darauf zu achten, keine **In-Sich-Geschäfte** mit der Privatstiftung einzugehen bzw. diese gemäß § 17 Abs 5 PSG entweder vom **Aufsichtsrat**, sofern ein solcher eingerichtet ist, oder von sämtlichen Vorstandsmitgliedern und dem, für den Sitz der Privatstiftung zuständigen **Handelsgericht** erster Instanz **genehmigen** zu lassen.

Während unter In-Sich-Geschäften grundsätzlich nur die Fälle des **Selbstkontrahierens** (Privatstiftung schließt ein Geschäft mit dem Vorstandsmitglied) und der **Doppelvertretung** (Vorstandsmitglied vertritt eine andere natürliche oder juristische Person bei einem Geschäft mit der Privatstiftung) verstanden werden, hat die jüngste Rechtsprechung und Lehre den Anwendungsbereich von § 17 Abs 5 PSG erheblich ausgedehnt, sodass letztlich aus Vorsichtserwägungen davon auszugehen ist, dass jedes Geschäft einer Privatstiftung das in irgendeiner Form **wirtschaftlich** auch einem **Vorstandsmitglied zurechenbar** ist (z.B. Stiftungsvorstand ist auch bei jener Bank vertretungsbefugtes Organ, bei der die Stiftung eine Veranlagung vornimmt) der **Genehmigungspflicht** nach § 17 Abs 5 PSG unterliegt (vgl zum Anwendungsbereich: OGH 6 Ob 233/09x; konkret bei Vorstandsvergütung: OGH 1 Ob 214/09s).

Besonders relevant ist die entsprechende Genehmigung deshalb - wie vom OGH in seiner Folgeentscheidung 6 Ob 58/11i vom 24.11.2011 zu 6 Ob 233/09x vom 17.12.2009 ausgesprochen und in seiner Entscheidung vom 15.10.2012 zu 6 Ob 187/12m ausdrücklich bestätigt – weil das Unterlassen der Einholung der Genehmigung eine grobe **Pflichtverletzung im Sinne des § 27 Abs 2 Z 1 PSG** darstellt und der Vorstand für einen dadurch entstandenen Schaden haftet. Die Unterlassung der Einholung der Genehmigung wird ebenso, zumindest einen sonstigen sachlichen Grund, für eine **Abberufung** des Vorstandsmitgliedes darstellen.

Weiters stellt der OGH in oben genannter Entscheidung vom 24.11.2011 fest, dass eine Vereinbarung nach § 17 Abs 5 PSG (In-Sich-Geschäft), also zwischen der Privatstiftung und Mitgliedern des Stiftungsvorstandes, nur genehmigt werden darf, wenn ihr Abschluss **im Interesse der Privatstiftung** liegt und somit deren Wohl entspricht. Das Gericht hat sohin jedenfalls zu prüfen, ob durch das Rechtsgeschäft die Verfolgung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens in Zukunft mit ausreichender Sicherheit gewährleistet sind oder das Funktionieren der Privatstiftung eingeschränkt ist, sowie ob die Gefahr von Missbrauch oder Schädigung der Privatstiftung besteht und ob sonstige Interessen der Privatstiftung beeinträchtigt werden.

Auch wenn der durch die Stiftungserklärung begünstigte Stifter das Geschäft gewünscht und genehmigt hat, kann dies eine gerichtliche Genehmigung nicht ersetzen.

Um die Gefahr des Vorliegens von In-Sich-Geschäften zu verringern, ist Vorstandsmitgliedern zu empfehlen, für die Tätigkeit als Stiftungsvorstand selbst, sowie allenfalls für eine darüber hinausgehende Tätigkeit als sonstiger (etwa rechtlicher, steuerlicher oder unternehmerischer) Berater oder Vertreter der Stiftung, eine **Rahmenvereinbarung** aufzusetzen und diese gemäß § 17 Abs 5 PSG **vorab** von sämtlichen Vorstandsmitgliedern sowie insbesondere **gerichtlich genehmigen** zu lassen.

Nach § 27 Abs 2 PSG hat das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen ein Mitglied eines Stiftungsorgans abuberufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. Der OGH beschäftigt sich in jüngster Zeit vermehrt mit der Frage der **Abberufung von Organmitgliedern** und der Frage welche Personen berechtigt sind, einen Antrag auf Abberufung zu stellen.

Der erkennende Senat hat diesbezüglich klargestellt (6 Ob 118/11p unter Hinweis auf 6 Ob 98/11x) und erst jüngst seine bisherige Rsp ausdrücklich bestätigt (6 Ob 157/12z), dass für Begehren auf **Abberufung von Vorstandsmitgliedern** nicht nur den Stiftungsorganen, sondern auch einzelnen Organmitgliedern Parteistellung zukommt, weil dies nicht dem Schutz von Individualinteressen, sondern dem Ausgleich eines bei der Privatstiftung bestehenden **strukturellen Kontrolldefizits** dient. Weder die Tatsache, dass im Anlassfall dieser Entscheidung die Beiratsmitglieder dem Einvernehmlichkeitsprinzip unterlagen, noch der Umstand,

dass das Organ, welchem der Antragsteller angehörte, gar nicht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern nach der Satzung berufen war, hinderte nach Ansicht des OGH die Antragslegitimation des Organmitglieds (siehe insbesondere zur vorzeitigen Abberufung des Stiftungsvorstandes im Detail: *Hasch/Wolfgruber*, ZfS 2012, 151ff).

Maßgeblich ist nach Ansicht des OGH nämlich nicht die Fähigkeit zur (eigenmächtigen) Abberufung, sondern die **Antragslegitimation nach § 27 PSG**; die Abberufung hätte dann bei Vorliegen von Abberufungsgründen ohnehin das Gericht vorzunehmen.

Die **Parteistellung des Stifters** im Verfahren über die Bestellung und Abberufung von Vorstandsmitgliedern ist jedoch vom Inhalt der Stiftungserklärung abhängig. Es kommt auf die konkreten Bestimmungen der Stiftungserklärungen an, ob dem Stifter darin subjektive Rechte eingeräumt werden, die gerade durch die dann bekämpfte Beschlussfassung beeinträchtigt werden. (OGH 06.06.2013, 6 Ob 164/12d)

Antragsgegner in einem Verfahren zur Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG ist nicht die Privatstiftung selbst – dieser kommt keine Parteistellung im Verfahren zu – sondern die abuberufenden Mitglieder des Stiftungsvorstandes (OGH 6 Ob 40/12v; bekräftigt in 6 Ob 156/12b), deren Abberufung durch Antrag angestrebt wird, sind Antragsgegner im Abberufungsverfahren.

In seiner Entscheidung vom 16.11.2012 zu 6 Ob 157/12z (ebenso 6 Ob 156/12b) spricht der OGH erstmalig aus, dass die in § 27 Abs 2 PSG statuierte **Antragslegitimation auch ehemaligen aktuellen Begünstigten** zukommt, soweit Abberufungsgründe angeführt sind, die sich auf die Verletzung von Pflichten gegenüber dem (ehemaligen) Begünstigten beziehen. Ehemalige aktuelle Begünstigte können somit ebenfalls, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, Abberufungsanträge stellen

Die Begründung der Antragslegitimation auch nach Beendigung der Begünstigtenstellung, sieht der OGH in den Überwachungsrechten ehemaliger Begünstigter (insbesondere im Auskunftsanspruch nach § 30 PSG) und stützt sich dabei auf *Kalss/Zollner*, welche das Recht zur Stellung eines Antrages auf Abberufung als "**logisches Folgerecht**" des Auskunftsanspruches sehen. Denn es würde der Auskunftsanspruch keinen Sinn machen, wenn bestimmte Begünstigte zwar das Recht hätten, Einsicht in bestimmte Unterlagen zu nehmen und auch Auskünfte zu verlangen, um Kontrolle auszuüben, es diesen aber für den Fall, dass pflichtwidriges Organverhalten zutage gefördert wird, nicht gestattet wäre, weitere Schritte zu setzen (*Kalss/Zollner*, Die gesetzlichen Rechte der Begünstigten, GesRZ 2008, 125 ff).

Vom OGH wird, in seiner Entscheidung vom 15.10.2012 (6 Ob 157/12z), die in der Lehre vertretene Auffassung geteilt, dass auch Begünstigte die nur eine einmalige Zuwendung von der Privatstiftung erhalten (sog. "**Einmalbegünstigte**"), nach Erhalt

der Zuwendung, Auskünfte verlangen und die Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG beantragen können.

Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Stiftungsvorstands für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende **Vergütung** zu gewähren (§ 19 Abs 1 PSG). Die Höhe der Vergütung ist, soweit in der Stiftungserklärung nichts anders vorgesehen ist, auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eine Organmitglieds durch das Gericht zu bestimmen (§ 19 Abs 2 PSG).

Parteien des Verfahrens nach § 19 Abs 2 PSG, zur Bestimmung der Höhe der Vorstandsvergütung, sind (nur) die Privatstiftung, das betroffene Mitglied des Stiftungsvorstands und der Antragsteller. Es steht allerdings über den Wortlaut des § 19 Abs 2 PSG hinaus auch ehemaligen Vorstandsmitgliedern, insbesondere für die sie selbst betreffenden Vergütungsansprüche für vergangene Zeiträume, die Antragslegitimation zu (OGH 08.05.2013, 6 Ob 20/13d).

Beiläufig hat der OGH in seiner Entscheidung 6 Ob 20/13d vom 08.05.2013 zum Antragsrecht auch klargestellt, dass dieses gegenüber dem Gericht bestehende Recht **nicht Gegenstand des rechtsgeschäftlichen Verkehrs** ist und daher nicht verkauft oder zediert werden kann.

1.11.2. Stiftungsprüfer

Der Stiftungsprüfer ist neben dem Vorstand ein weiteres, **zwingend vorgesehene Organ der Privatstiftung**. Da die Privatstiftung nur subsidiär der staatlichen Aufsicht unterliegt, wird der Stiftungsprüfer dem Vorstand als Kontrollorgan zur Seite gestellt. Zum Stiftungsprüfer dürfen nur beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder beeidete Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden. "Bloße" Steuerberater, selbständige Buchhalter und Bilanzbuchhalter sind daher von der Funktion als Stiftungsprüfer ausgeschlossen.

Der Stiftungsprüfer darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger (§ 15 Abs 2 PSG) einer ausgeschlossenen Person sein.

Der Stiftungsprüfer wird **durch das Gericht**, oder allenfalls durch einen Aufsichtsrat **bestellt**. Eine Möglichkeit des Stifters, auf den Stiftungsprüfer dahingehend Einfluss zu nehmen, dass in der Stiftungserklärung Regelungen zur Bestellung, zur Abberufung und zur Funktionsdauer des Stiftungsprüfers aufgenommen werden, besteht daher nur sehr bedingt. Eine **Ernennung** des Stiftungsprüfers etwa **in der Stiftungsurkunde scheidet** jedenfalls **aus**. Auch kann in der Stiftungserklärung

kein anderes Organ oder keine andere Stelle mit der Bestellung des Stiftungsprüfers betraut werden.

Fraglich ist lediglich, ob auch einem **fakultativen Aufsichtsrat** das Recht eingeräumt werden kann, den Stiftungsprüfer – freilich unter Beachtung der Bestimmungen des § 20 Abs 2 und Abs 3 PSG – zu bestellen; dies wäre sicherlich das am stärksten mögliche Eingriffsrecht, in der Praxis aber **kaum notwendig**, zumal ein (unverbindliches) **Vorschlagsrecht** von Organen der Privatstiftung oder anderen Stellen gegenüber dem Gericht **zulässig** ist und in der Praxis von den Gerichten auch zumeist dem Vorschlag gefolgt wird.

Nach der Rechtsprechung des OGH (OGH 28.08.2013, 6 Ob 144/13i) kann für eine Privatstiftung grundsätzlich **nur ein Stiftungsprüfer** bestellt werden. Die Bestellung eines neuen Stiftungsprüfers scheidet daher grundsätzlich aus, solange noch ein anderer Stiftungsprüfer aufrecht bestellt ist.

Im Zusammenhang mit dieser grundsätzlichen Bestellung des Stiftungsprüfers hat der OGH in oben angeführter Entscheidung weiters ausgesprochen, dass die Verlegung der Geschäftsadresse der Stiftung und die damit geschaffene räumliche Distanz zum aktuellen Stiftungsprüfer, insbesondere auch vor dem Hintergrund der modernen elektronischen Kommunikationsmittel, keinen ausreichenden Grund für eine **Umbestellung des Stiftungsprüfers** darstellt. Der Reiseaufwand der Stiftungsorgane bei Verlegung der Geschäftsadresse der Stiftung kann nach Ansicht des OGH mithilfe der modernen Kommunikationsmittel weitgehend vermieden werden (OGH 28.08.2013, 6 Ob 144/13i).

Das Oberlandesgericht Wien hat erst kürzlich ausgesprochen (28 R 40/12a, 28 R 229/11v und 28 R 81/12f), dass eine **rückwirkende Bestellung** des Stiftungsprüfers nicht möglich und zulässig ist. Denn der Stiftungsprüfer ist ein **Kontrollorgan**, das dem Stiftungsvorstand zur Seite gegeben werden soll und hat dieser aufgrund seiner Organstellung ebenso Rechte als auch Pflichten, wie etwa die Beantragung einer Sonderprüfung gemäß § 31 PSG oder einer gerichtlichen Bestellung oder Abberufung von Mitgliedern eines Stiftungsvorstandes gemäß § 27 PSG. Diese Kontrollbefugnisse und -pflichten stehen jedoch im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit für die vom Stiftungsprüfer zu prüfenden Geschäftsjahre und können auch diese nicht rückwirkend ausgeübt werden.

Im Hinblick auf seine Vergütung wird der Stiftungsprüfer wie der Abschlussprüfer behandelt. Er hat daher Anspruch auf **Ersatz der notwendigen baren Auslagen** und auf **angemessene Entlohnung** für seine Tätigkeit (§ 270 Abs 5 UGB gilt sinngemäß).

1.11.3. Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat ist nur unter bestimmten Voraussetzungen ein **zwingendes Organ** der Privatstiftung, nämlich dann, **wenn**

- die Privatstiftung **mehr als 300 Arbeitnehmer** beschäftigt,

- die Privatstiftung eine inländische **Kapitalgesellschaft** oder **Genossenschaft** einheitlich **leitet** oder aufgrund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % **beherrscht** und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt 300 übersteigt und die Tätigkeit der Privatstiftung nicht ausschließlich auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Gesellschaften beschränkt ist.

Liegen die Voraussetzungen für einen zwingenden Aufsichtsrat (§ 22 Abs 1 PSG) hingegen nicht vor, so besteht die Möglichkeit, einen (fakultativen) **Aufsichtsrat** einzurichten. Im Gegensatz zum zwingenden Aufsichtsrat ist beim fakultativen Aufsichtsrat eine **Verankerung in der Stiftungsurkunde** zwingend erforderlich. Der Stifter kann dort die Einrichtung eines Aufsichtsrates zwingend vorsehen oder die Einrichtung eines Aufsichtsrates an bestimmte Voraussetzungen knüpfen oder von der Entscheidung einer Stelle (etwa der Stifter selbst oder Beirat) abhängig machen. Fehlt in der Stiftungsurkunde eine Bestimmung über die Einrichtung eines fakultativen Aufsichtsrates, so kann ein solcher auch nicht eingerichtet werden. Wird hingegen die Einrichtung eines Aufsichtsrates in der Stiftungsurkunde verbindlich festgelegt, so ist die Einrichtung des Organs und Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern eine Voraussetzung für die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch.

Nur bei sehr **wenigen österreichischen Privatstiftungen ist ein Aufsichtsrat eingerichtet**. Dies liegt daran, dass einerseits die Privatstiftungen in der Regel die Voraussetzungen für einen zwingenden Aufsichtsrat nicht erfüllen und andererseits die Einrichtung von fakultativen Aufsichtsräten nicht sehr attraktiv erscheint, weil die Bestimmungen über den zwingenden Aufsichtsrat weitestgehend auch auf einen fakultativ eingerichteten Aufsichtsrat anzuwenden sind. Dies bedeutet, dass auch die **Mitwirkung von Arbeitnehmern**, wie sie beim gesetzlich zwingenden Aufsichtsrat vorgesehen ist, **bei einem fakultativen Aufsichtsrat vorzusehen** wäre (§ 110 ArbVG).

Der Aufsichtsrat muss **mindestens drei natürliche Personen** als Mitglieder haben. Diese Regelung betrifft jedoch nur die "**Kapitalvertreter**", also im Falle der Privatstiftung die vom Gericht bestellten Mitglieder des Aufsichtsrates. Zu diesen Aufsichtsratsmitgliedern können jedoch im Falle der Entsendung von **Arbeitnehmersvertretern** in den Aufsichtsrat weitere Mitglieder hinzukommen.

Neben dem Erfordernis, dass es sich bei Aufsichtsratsmitgliedern um natürliche Personen handeln muss, müssen diese naturgemäß voll handlungsfähig sein. Ein Erfordernis eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland ist, anders als beim Stiftungsvorstand, für die Aufsichtsratsmitglieder nicht gesetzlich vorgesehen. Es wäre daher zulässig, dass alle Aufsichtsratsmitglieder ihren gewöhnlichen Aufenthalt auch außerhalb Österreichs bzw. der EU/des EWR haben.

Ausgeschlossen von der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat sind:

- Mitglieder des **Stiftungsvorstands**, der **Stiftungsprüfer** und deren jeweilige **Angehörige** iSd § 15 Abs 2 PSG,
- **Begünstigte** und deren Angehörige iSd § 15 Abs 2 PSG, sowie Personen die von § 15 Abs 3a PSG erfasst sind, dürfen jedenfalls nicht die Mehrheit der Mitglieder im Aufsichtsrat stellen,
- Personen, die bereits in **zehn Privatstiftungen** Mitglied des Aufsichtsrates oder eines vergleichbaren Organs sind.

Diese **Unvereinbarkeitsbestimmungen** des § 23 Abs 2 und 3 PSG stellen **zwingendes Recht** dar und musste man in der **Vergangenheit** aufgrund der überwiegenden Lehr- und Literaturmeinungen davon ausgehen, dass diese Bestimmungen in bestimmten Fällen auch **analog auf Beiräte** anzuwenden waren. Konkret hat der OGH im Jahr 2009 Überlegungen dahingehend angestellt, wie ein, aufgrund seiner Kompetenzen, **aufsichtsratsähnlicher Beirat** zu behandeln sei, wenn dieser darüber hinaus **begünstigt dominiert** ist (OGH 05.08.2009, 6 Ob 42/09h – in der Praxis als "**Beiratsentscheidung I**" bezeichnet).

Wesentliche Aussage der damaligen Entscheidung des OGH war, dass die **Unvereinbarkeitsbestimmung** des § 23 Abs 2 2. Satz PSG auch auf einen aufsichtsratsähnlichen Beirat **analog anzuwenden** sei. Der Beirat darf also nicht mehrheitlich mit Begünstigten besetzt werden, wenn ihm der Stifter Rechte und Pflichten eingeräumt hat, die mit den Rechten und Pflichten eines Aufsichtsrats vergleichbar sind.

In mittlerweile ständiger Rechtsprechung führt der OGH aus, dass die Einrichtung eines nur oder mehrheitlich mit Begünstigten besetzten Beirats einer Privatstiftung unzulässig ist, wenn diesem die **Befugnis zur Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstandes** ohne Beschränkung auf einen wichtigen Grund oder die Bestimmung von Vergütungen für den Stiftungsvorstand zukommt (RIS-Justiz-RS0107655; 6 Ob 39/97x, 6 Ob 42/09h, 6 OB 195/10k ua).

In der Praxis wurde gehofft, dass der Gesetzgeber, die durch die Entscheidung des OGH bedingte Rechtsunsicherheit, mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, beseitigen würde und die dringend erforderlichen, **gesetzlichen Klarstellungen** vornimmt. Diesem Wunsch ist der Gesetzgeber nur teilweise, nämlich bezogen auf das Recht zur Abberufung, nachgekommen.

Seit dem BBG 2011 kann nunmehr der Stifter dem Beirat das Recht einräumen, den Stiftungsvorstand abzurufen, jedoch ist dabei zu beachten, dass **§ 14 Abs 3 PSG** i.d.F. des BBG 2011 vorsieht, dass dann, wenn einem Organ gemäß § 14 Abs 2 PSG – in der Regel einem Beirat – das Recht zukommt, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzurufen, für derartige Entscheidungen eine **Mehrheit von mindestens drei Viertel** der abgegebenen Stimmen erforderlich ist. Hat das Organ allerdings weniger als vier Mitglieder, so ist **Stimmeneinhelligkeit** erforderlich. Bei einem **eingliedrigem Organ** (vgl Punkt 1.11.4) ist

notwendigerweise die von § 14 Abs 3 geforderte Stimmeneinhelligkeit stets gegeben (OGH 08.05.2013, 6 Ob 42/13i).

Nach § 14 Abs 4 PSG darf weiters dann, wenn der Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder aus anderen als den in § 27 Abs 2 Z 1 bis 3 PSG angeführten (wichtigen) Gründen – also aus "**bloß**" **sachlichen Gründen** – abberufen werden soll, Begünstigten, deren Angehörigen (§ 15 Abs 2 PSG) und Personen, die von **Begünstigten oder deren Angehörigen** mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Organ nach § 14 Abs 2 PSG beauftragt wurden, bei dieser Entscheidung insgesamt **nicht die Mehrheit** der Stimmen zustehen.

Der Beirat kann also den Stiftungsvorstand **jederzeit abberufen, wenn** den Begünstigten, wie erläutert, **nicht die Mehrheit** der Stimmen zusteht. Bei einer Mehrheit der Begünstigten im Beirat können diese nur die **Abberufung durch das Gericht** verlangen, wobei hier zu beachten ist, dass ein wichtiger Grund für die Abberufung vorliegen muss.

Neben diesen – im Einzelfall durchaus komplizierten – Regelungen zu Mehrheitserfordernissen, brachte die Novelle bezüglich der **Unvereinbarkeitsbestimmung** des § 23 Abs 2 2. Satz jedoch nur bedingte Rechtssicherheit und bestand weiterhin das Risiko, dass die Judikatur in bestimmten Fällen die Bestimmung **analog auf Beiräte** anwendet und Beiräte mit bestimmten Befugnissen unzulässig wären.

Mit seiner Entscheidung vom 09.09.2013 (6 Ob 139/13d – in der Praxis auch als "**Beiratsentscheidung II**" bezeichnet) hat der OGH klargestellt, dass durch eine "punktuelle Regelung", also durch die Novellierung des PSG durch das Budgetbegleitgesetz 2011, nicht die Grundsätze des Privatstiftungsrechts zur Gänze aufgegeben werden dürfen und sich somit an der Anwendung der Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs 2 Satz 2 PSG auf einen aufsichtsratsähnlichen Beirat, mit Ausnahme des Abberufungsrechtes, nichts geändert hat. Der OGH bleibt somit bei seiner bisherigen Rechtsprechung, dass die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs 2 Satz 2 PSG auch auf einen aufsichtsratsähnlichen Beirat anzuwenden ist. Sofern der Stifter dem Beirat, mit Ausnahme des Abberufungsrechtes, also weitere Rechte und Pflichten einräumt, die mit denen eines Aufsichtsrats vergleichbar sind, insbesondere also Weisungs- oder Überwachungsrechte, darf er, bei sonstiger Nichtigkeit, nicht mehrheitlich mit Begünstigten besetzt werden.

Die aktuellste Entscheidung des OGH führt somit wieder zu neuen Unsicherheiten für Privatstiftungen. Konnte man zuvor, seit dem BBG 2011, davon ausgehen, dass begünstigtendominierte, aufsichtsratsähnliche Beiräte zulässig sind, sofern sie die gesetzlichen Bestimmungen des § 14 Abs 3 PSG i.d.F. des BBG 2011 einhalten, so hat der OGH diese Rechtsansicht abgelehnt und neuerlich klargestellt, dass abhängig von den, dem Beirat eingeräumten Rechten, weiterhin jeweils im Einzelfall zu prüfen ist, ob ein aufsichtsratsähnliches Organ vorliegt und gegebenenfalls die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs 2 Satz 2 PSG analog anzuwenden ist.

Problematisch ist dies insbesondere deshalb, weil die Kompetenzen des Aufsichtsrates im Privatstiftungsrecht (vgl. § 25 PSG) nur grob umrissen sind, sodass sich bei jeder Beiratsgestaltung die Frage stellt, ob die dem Beirat konkret eingeräumten Kompetenzen eine Aufsichtsratsähnlichkeit bewirken oder nicht.

Der Aufsichtsrat selbst wird **grundsätzlich vom Gericht bestellt**, der erste Aufsichtsrat ist jedoch bei Errichtung der Privatstiftung vom Stifter (bzw. einem Stiftungskurator) zu bestellen. Dies gilt allerdings nur für die "Kapitalvertreter" während die Arbeitnehmervertreter ausschließlich nach den Bestimmungen des ArbVG entsandt werden.

Neben der Bestellung erfolgt auch die **Abberufung** von Aufsichtsratsmitgliedern grundsätzlich **durch das Gericht** und es sind dabei die Bestimmungen des § 27 Abs 2 PSG zu beachten. Es besteht für jedes Mitglied des Aufsichtsrates die Möglichkeit der **Amtsniederlegung** mit schriftlicher Anzeige an die Privatstiftung und das Gericht unter Einhaltung einer vierwöchigen Frist, und zwar auch ohne das Vorliegen wichtiger Gründe. Weiters endet die Mitgliedschaft im Aufsichtsrat mit dem Ableben oder dem **Eintritt eines absoluten Bestellungsverbotes** hinsichtlich eines Mitglieds. Bei Arbeitnehmervertretern zählen zu den Beendigungsgründen das Ausscheiden aus dem Betriebsrat bzw. der Verlust der Arbeitnehmerstellung.

Primäre **Aufgabe und Kompetenz** des Aufsichtsrates ist die **Überwachung** der Geschäftsführung und Gebarung der Privatstiftung. Den Aufsichtsrat trifft die Pflicht, Informationen einzuholen, wobei der Stiftungsvorstand angehalten ist, dem Aufsichtsrat selbständig und ohne Aufforderung zu berichten, sofern dies erforderlich ist. Der Aufsichtsrat hat ein **umfassendes Auskunftsrecht** analog § 95 Abs 2 AktG, welches nicht beschränkt werden kann. Darüber hinaus hat der Aufsichtsrat das Recht, unabhängig von der **Informationspflicht** jederzeit vom Stiftungsvorstand einen Bericht über die Angelegenheiten der Privatstiftung zu fordern. Der Stiftungsvorstand ist dazu verpflichtet, einer solchen Aufforderung binnen angemessener Frist zu entsprechen. Verweigert der Stiftungsvorstand die Erstattung eines Berichts, so stellt dies einen wichtigen Grund zur Abberufung dar.

Weiters hat der Aufsichtsrat ein **Einsichtsrecht** analog § 95 Abs 3 AktG in die Bücher und Schriften der Privatstiftung sowie hinsichtlich aller Vermögensgegenstände.

Weitere Kompetenz des Aufsichtsrates ist die **Zustimmung zu bestimmten Geschäften** der Privatstiftung. Ist ein (obligatorischer oder fakultativer) Aufsichtsrat eingerichtet, so bedürfen nachstehende Geschäfte des Stiftungsvorstands der Zustimmung durch den Aufsichtsrat:

- der Erwerb und die Veräußerung von **Beteiligungen** (§ 228 UGB) sowie der Erwerb, die Veräußerung und die Stilllegung von **Unternehmen und Betrieben** (§ 95 Abs 5 Z 1 AktG),
- der Erwerb, die Veräußerung und die **Belastung von Liegenschaften** (§ 95 Abs 5 Z 2 AktG),

- **Investitionen**, die bestimmte Anschaffungskosten im Einzelnen und insgesamt in einem Geschäftsjahr übersteigen (§ 95 Abs 5 Z 4 AktG),
- die Aufnahme von **Anleihen, Darlehen und Krediten**, die einen bestimmten Betrag im Einzelnen und insgesamt in einem Geschäftsjahr übersteigen (§ 95 Abs 5 Z 5 AktG),
- die Gewährung von Darlehen und Krediten, soweit sie nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören (§ 95 Abs 5 Z 6 AktG).

Wesentliche weitere Kompetenz des Aufsichtsrates ist die Vertretung der Privatstiftung bei Vornahme von **Rechtsgeschäften mit den Mitgliedern des Stiftungsvorstandes**.

Eine **Erweiterung der Kompetenzen** des Aufsichtsrates ist grundsätzlich **zulässig**, eine Einschränkung des Zuständigkeitsbereiches des Aufsichtsrates ist hingegen unzulässig und unwirksam.

Die Aufsichtsratsmitglieder sind für ihre Tätigkeit grundsätzlich **zu vergüten**. Enthält die Stiftungserklärung keine Bestimmungen über die Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder, so gebührt den Mitgliedern des Aufsichtsrates für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung im Einklang stehende Vergütung (§ 26 Abs 1 PSG). Die **Höhe der Vergütung** ist vom Gericht auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds zu bestimmen (§ 26 Abs 2 PSG).

1.11.4. Sonstige Organe

Neben dem Stiftungsvorstand, dem Stiftungsprüfer und allenfalls einem Aufsichtsrat besteht die Möglichkeit, dass der Stifter zur Wahrung des Stiftungszwecks weitere Organe einrichten kann. Hierfür ist es einerseits erforderlich, dass die **Einrichtung in der Stiftungsurkunde** erfolgt, widrigenfalls ein geheimes Organ vorliegt und andererseits, dass dem weiteren Organ zulässige Aufgabenbereiche übertragen werden. Diese übertragenen Aufgabenbereiche definieren letztlich das Organ, da im PSG ein materieller Organbegriff zur Anwendung kommt.

Der OGH hat in seiner Entscheidung vom 08.05.2013 (6 Ob 42/13i) ausgesprochen, dass ein Organ iSd § 14 Abs 2 bis 4 PSG, abgesehen von denjenigen Organen, für die das Gesetz eine Mindestanzahl an Mitgliedern vorsieht (vgl. § 15 Abs 1, § 23 Abs 1 PSG), auch aus **nur einem Organmitglied** bestehen kann, da es weder im Privatstiftungs- noch im Gesellschaftsrecht eine generelle Norm gibt, welche für (sonstige) Organe eine Mindestzahl von Mitgliedern vorschreibt.

Eine Person oder Stelle ist dann Organ iSd PSG, wenn ihr **Einflussmöglichkeiten auf die Willensbildung** und/oder die **Leitung** bzw. die **Überwachung** des Stiftungsvorstands zukommen. In der Regel kommen den weiteren Organen Anhörungs- und Kontrollrechte sowie Bestellungs- und Abberufungsrechte zu, während Weisungen eher die Ausnahme darstellen.

Viele Stifter haben von der Möglichkeit der Einrichtung weiterer Organe Gebrauch gemacht und etwa **Beiräte** oder **Begünstigtenversammlungen eingerichtet**, welche sich typischerweise aus dem Stifter selbst und/oder den Begünstigten zusammensetzen und umfangreiche Kompetenzen zugewiesen bekommen haben, wodurch, trotz Trennung des Vermögens vom Stifter, der Erhalt einer möglichst umfassenden **Einflussnahmemöglichkeit** angestrebt wird.

Aufgrund der Neuregelung in § 14 PSG hat der Gesetzgeber zwar klargestellt, dass sonstigen Organen (in der Regel Stiftungsbeiräten), selbst wenn sie mehrheitlich mit Begünstigten besetzt und sohin begünstigtendominiert sind, auch das Abberufungsrecht gegenüber dem Vorstand eingeräumt werden kann, ohne dass es zu einer Qualifikation als **"aufsichtsratsähnliches" Organ** und sohin zur analogen Anwendung der **Unvereinbarkeitsbestimmungen** für den Aufsichtsrat kommt (vgl die Ausführungen dazu beim Aufsichtsrat in Punkt 1.11.3.). Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des OGH werden allerdings Kompetenzen solcher sonstigen Organe, mit Ausnahme des Abberufungsrechtes, weiterhin kritisch gesehen und können im Einzelfall zu einer Aufsichtsratsähnlichkeit führen. Doch auch Abseits der Aufsichtsratsähnlichkeit ist zu beachten, dass die **Zulässigkeitsgrenze** für sämtliche Kompetenzen der sonstigen Organe jedenfalls so zu ziehen ist, dass der Vorstand nicht zum **bloßen "Vollzugsorgan"** des sonstigen Organs degradiert werden darf, was etwa dann der Fall wäre, wenn dem sonstigen Organ ein uneingeschränktes Weisungs- oder Zustimmungsrecht bzw. Vetorecht in allen Angelegenheiten zusteht. In derartigen Fällen wäre das Organ, unabhängig davon, ob es aufsichtsratsähnlich und/oder begünstigtendominiert ist, jedenfalls unzulässig.

1.12. **Stiftungsprüfung**

Die Stiftungsprüfung obliegt naturgemäß dem **Stiftungsprüfer**, der den **Jahresabschluss** einschließlich der **Buchführung** und den **Lagebericht** innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen hat. Hinsichtlich des Gegenstandes und Umfanges der Prüfung verweist das PSG auf § 269 Abs 1 UGB. Der Stiftungsprüfer hat daher grundsätzlich, gemäß der gesetzlichen Vorschriften und allfälliger ergänzender Bestimmungen in der Stiftungserklärung, die Prüfung vorzunehmen. Hierbei hat der Stiftungsprüfer einerseits eine **materielle Prüfung** durchzuführen, in der die Vermögens- und Schuldposten hinsichtlich Art, Menge und Wert auf Vollständigkeit und Richtigkeit der Erfassung zu prüfen sind. Darüber hinaus hat der Stiftungsprüfer zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss auch hinsichtlich der **Erfüllung des Stiftungszwecks** in Einklang steht.

Zur Durchführung seiner Prüfung hat der Stiftungsprüfer die Kompetenz, vom Stiftungsvorstand **alle notwendigen Auskünfte und Nachweise** zu verlangen, die für eine ordnungsgemäße Prüfung erforderlich sind. Dieser Auskunftsanspruch des Stiftungsprüfers ist im außerstreitigen Verfahren durchsetzbar.

Über das Ergebnis seiner Prüfung hat der Stiftungsprüfer einen **schriftlichen Bericht** zu erstatten, wobei jedes Berichtsexemplar eigenhändig zu unterzeichnen ist.

Der Stiftungsprüfer ist bei seiner Prüfungstätigkeit zur **Verschwiegenheit** verpflichtet. Diese Verpflichtung ergibt sich bereits aus der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht, kann jedoch auch aus den anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen abgeleitet werden.

1.13. **Änderung der Stiftungserklärung**

Vor dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter jederzeit widerrufen oder abgeändert werden (§ 33 Abs 1 PSG). Abweichungen hievon bestehen, wenn von mehreren Stiftern einer wegfällt, da in diesem Fall die Stiftungserklärung nicht mehr widerrufen werden kann, sondern nur noch unter Wahrung des Stiftungszwecks geändert werden kann. Gab es hingegen nur einen Stifter und ist dieser weggefallen, so kann der Stiftungsvorstand **unter Wahrung des Stiftungszwecks** Änderungen zur Berücksichtigung mittlerweile hervorgekommener Eintragungshindernisse und geänderter Verhältnisse vornehmen.

Nach dem Entstehen einer Privatstiftung (vgl Punkt 1.8.1.) kann die Stiftungserklärung vom Stifter nur geändert werden, wenn er sich das **Änderungsrecht vorbehalten** hat. Bei diesem vorbehaltenen Änderungsrecht handelt es sich um ein einseitiges **höchstpersönliches Gestaltungsrecht** des Stifters. Eine Übertragung auf Rechtsnachfolger scheidet daher aus. Das Änderungsrecht kann jedoch durch Dritte, sowohl durch gesetzliche als auch gewillkürte Vertreter (welche durch den Stifter bevollmächtigt wurden), ausgeübt werden.

Bei natürlichen Personen erlischt eine zu Lebzeiten des Stifters erhaltene Vollmacht jedenfalls mit dem Ableben des zur Änderung berechtigten Stifters. **Änderungen** der Stiftungserklärungen durch **bevollmächtigte Personen** können daher nach dem Tod des Stifters nicht mehr vorgenommen werden (siehe bereits oben Punkt 1.5.; OGH 13.09.2012, 6 Ob 102/12m).

Der Vorbehalt des Änderungsrechts muss ausdrücklich in der Stiftungsurkunde erklärt werden. Eine Regelung in der Stiftungszusatzurkunde ist **nicht zulässig** und unbeachtlich. Nach herrschender Ansicht ist eine nachträgliche Einräumung des Änderungsrechtes durch Änderung der Stiftungserklärung nicht möglich und unzulässig.

Die Ausübung des Änderungsrechtes erfolgt durch **einseitige Willenserklärung**, welche dem Stiftungsvorstand zugehen muss. Eine Zustimmung durch Organe oder die Genehmigung durch das Gericht ist nicht erforderlich.

Für den Fall, dass der oder die Stifter wegfallen bzw. unter mehreren Stiftern keine Einigkeit hergestellt werden kann oder die Änderungsmöglichkeit schlichtweg nicht vorbehalten wurde, hat der **Stiftungsvorstand** die Möglichkeit, unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur **Anpassung an geänderte Verhältnisse** vorzunehmen und so die Funktionsfähigkeit der Privatstiftung aufrecht

zu erhalten. Die Änderung durch den Stiftungsvorstand bedarf der **Genehmigung** durch das **Gericht** (§ 33 Abs 2 PSG).

Die **Anmeldung der Änderung** der Stiftungsurkunde oder –zusatzurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch hat gemäß § 33 Abs 3 der **Stiftungsvorstand** vorzunehmen. Eine diesbezügliche Anmeldebefugnis kommt dem Stifter nicht zu. Der Stifter ist jedoch im Verfahren über eine Anmeldung der Änderung der Stiftungserklärung nach § 33 Abs 3 PSG **rechtsmittellegitimiert**, wenn er durch die Änderung in seiner Rechtsstellung unmittelbar beschränkt würde oder ein rechtliches Interesse hat, das auf einem eingetragenen Recht beruht oder das in einem anderen Verfahren nicht mehr geltend gemacht werden kann (OGH 16.03.2011, 6 Ob 194/10p).

Während die Änderung der Stiftungserklärung durch den oder die Stifter jedenfalls der Form des **Notariatsaktes** bedarf, ist eine Änderung durch den Stiftungsvorstand auch in Form einer notariellen Niederschrift möglich (§ 39 PSG).

Besondere Relevanz hat die Frage der **Pfändbarkeit des Änderungsrechts** des Stifters auch in der oberstgerichtlichen Rechtsprechung zu den Privatstiftungen eingenommen. Gefestigte Ansicht ist nunmehr, dass das Recht auf Änderung der Stiftungserklärung zwar ein höchstpersönliches Recht ist, es allerdings einer **Vertretung zugänglich** ist, sodass es sich beim Recht auf Änderung der Stiftungserklärung um kein vertretungsfeindliches Recht handelt, weshalb dieses Recht einem **exekutiven Zugriff von Gläubigern** des Stifters offen steht (OGH 3 Ob 217/05s, 3 Ob 16/06h, 3 Ob 177/10s).

Gläubiger des Stifters können daher das vorbehaltene Änderungsrecht des Stifters nach §§ 331ff EO pfänden und etwa nach **§ 333 EO** eine **Änderung der Stiftungsurkunde** im Sinne eines Widerrufs herbeiführen, sodass sie letztlich Befriedigung erlangen können. Stifter haben damit entweder die Möglichkeit, Exekutionssicherheit dadurch zu erlangen, gänzlich auf das Änderungsrecht zu verzichten bzw. sich dieses nicht einzuräumen, oder die Ausübung des Änderungsrechts von der Zustimmung einer anderen (unabhängigen) Stelle abhängig zu machen bzw. die Begünstigtenregelung ausdrücklich für unabänderlich zu erklären und insoweit die Änderungsmöglichkeit auszuschließen oder erheblich einzuschränken.

Besonders hinsichtlich der **Einschränkungen** des Änderungsrechtes ist jedoch zu beachten, dass diese in vielen Fällen **Gegenstand einer Anfechtung** sein können und daher unter Umständen als unbeachtlich qualifiziert werden.

Die **Eintragung einer Änderung** der Stiftungserklärung in das Firmenbuch stellt eine notwendige Voraussetzung für die Wirksamkeit dar (§ 33 Abs 3 Satz 2 PSG). Dies bedeutet jedoch nicht, dass jede eingetragene Änderung auch automatisch mit Eintragung Wirksamkeit erlangt. Änderungen der Stiftungsurkunde, die in das Firmenbuch eingetragen worden sind, entfalten **trotz Eintragung keine Wirkung**, so etwa, wenn der Stifter geschäftsunfähig ist oder etwa bei Verstoß der

Stiftungserklärung gegen ein gesetzliches Verbot (OGH vom 15.10.2012, 6 Ob 157/12z).

1.14. Beendigung einer Stiftung

1.14.1. Widerruf

Hat sich der Stifter ein Widerrufsrecht in der Stiftungserklärung vorbehalten, so hat er die Möglichkeit, die Stiftung jederzeit zu widerrufen (§ 34 PSG). Hat sich der Stifter das Widerrufsrecht nicht vorbehalten, so hat er sich endgültig dieses Gestaltungsrechts begeben. Ein späteres Nachholen des Vorbehaltes ist nicht möglich (OGH 16.06.2011, 6 Ob 72/11y). Auch die Vornahme **widerrufsgleicher Änderungen** wäre eine **unzulässige Umgehung** des § 34 PSG. Aus diesem Grund sei es einem Stifter, der sich den Widerruf der Privatstiftung nicht vorbehalten hat, etwa untersagt, die Dauer, auf die die Privatstiftung errichtet ist, nachträglich dergestalt zu verkürzen, dass diese einem Widerruf gleichkäme.

Wie auch das Änderungsrecht, ist das Widerrufsrecht ein höchstpersönliches Gestaltungsrecht und es gilt **im Wesentlichen das zum Änderungsrecht Ausgeführte**. Anders als das Änderungsrecht kann das Widerrufsrecht jedoch nicht für juristische Personen vorbehalten werden (§ 34 2. Satz PSG).

Der Widerruf erfolgt in Form einer einseitigen Willenserklärung des Stifters und bedarf der Form des Notariatsaktes. Wie auch das Änderungsrecht ist das Widerrufsrecht nach §§ 331ff EO pfändbar und verwertbar und kann daher auch **von Gläubigern des Stifters gepfändet und ausgeübt** werden (vgl Punkt 1.5.).

1.14.2. Auflösung

Gemäß § 35 Abs 1 PSG wird die Privatstiftung aufgelöst, sobald

- die in der Stiftungserklärung vorgesehene **Dauer abgelaufen** ist,
- über das Vermögen der Privatstiftung das **Konkursverfahren eröffnet** worden ist,
- der **Beschluss** über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens **Rechtskraft erlangt** hat
- der Stiftungsvorstand einen **einstimmigen Auflösungsbeschluss** gefasst hat,
- das **Gericht** die Auflösung beschlossen hat.

Der **Stiftungsvorstand** wiederum hat zwingend einen **Auflösungsbeschluss** zu fassen, sobald

- ihm ein zulässiger **Widerruf des Stifters** zugegangen ist,
- der **Stiftungszweck erreicht** oder **nicht mehr erreichbar** ist,

- eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, **100 Jahre** gedauert hat und alle Letztbegünstigten nicht beschlossen haben, die Stiftung neuerlich für längstens 100 Jahre fortzusetzen,
- sowie wenn andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe vorliegen.

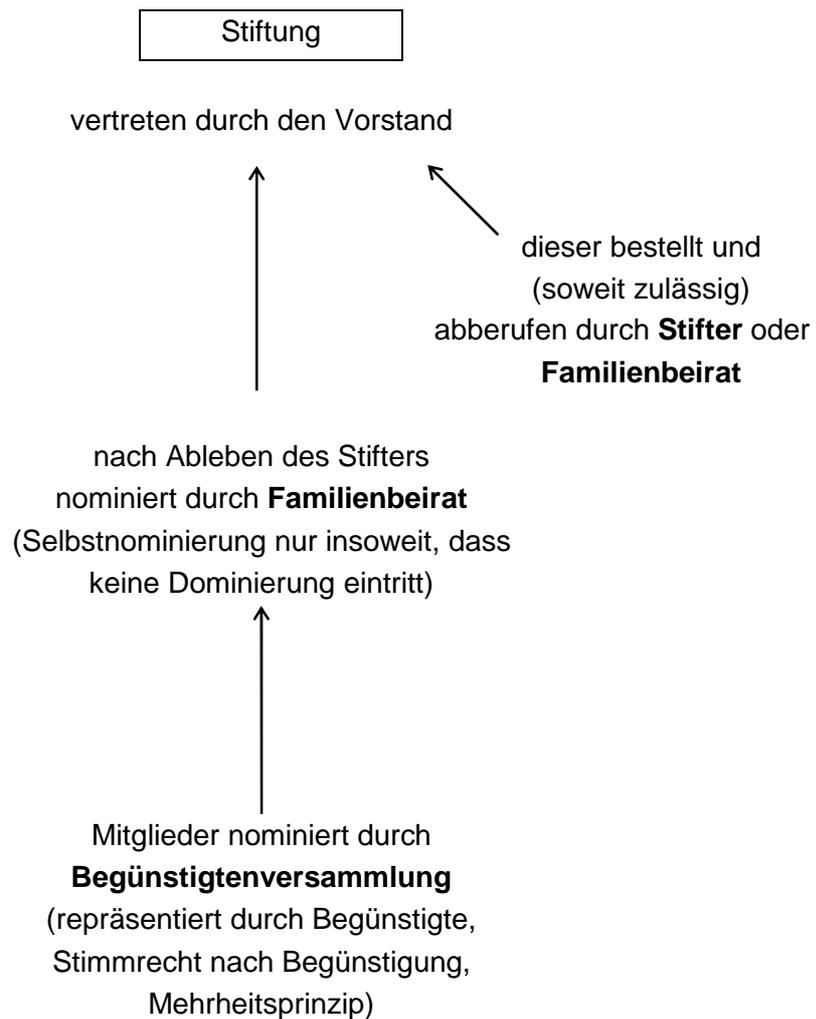
Erfolgt eine Auflösung der Privatstiftung infolge Zeitablaufes oder aufgrund eines einstimmigen Auflösungsbeschlusses des Stiftungsvorstandes, so hat dieser die Tatsache zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Erfolgt die Auflösung hingegen aufgrund eines Gerichtsbeschlusses, so wird die Auflösung von Amts wegen in das Firmenbuch eingetragen.

Auf die Auflösung der Privatstiftung folgt eine **Abwicklung nach § 36 PSG**, wonach der Stiftungsvorstand die **Gläubiger** unter Hinweis auf die Auflösung **aufzufordern** hat, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Die Aufforderung ist ohne Verzug **im Amtsblatt zur Wiener Zeitung zu veröffentlichen**.

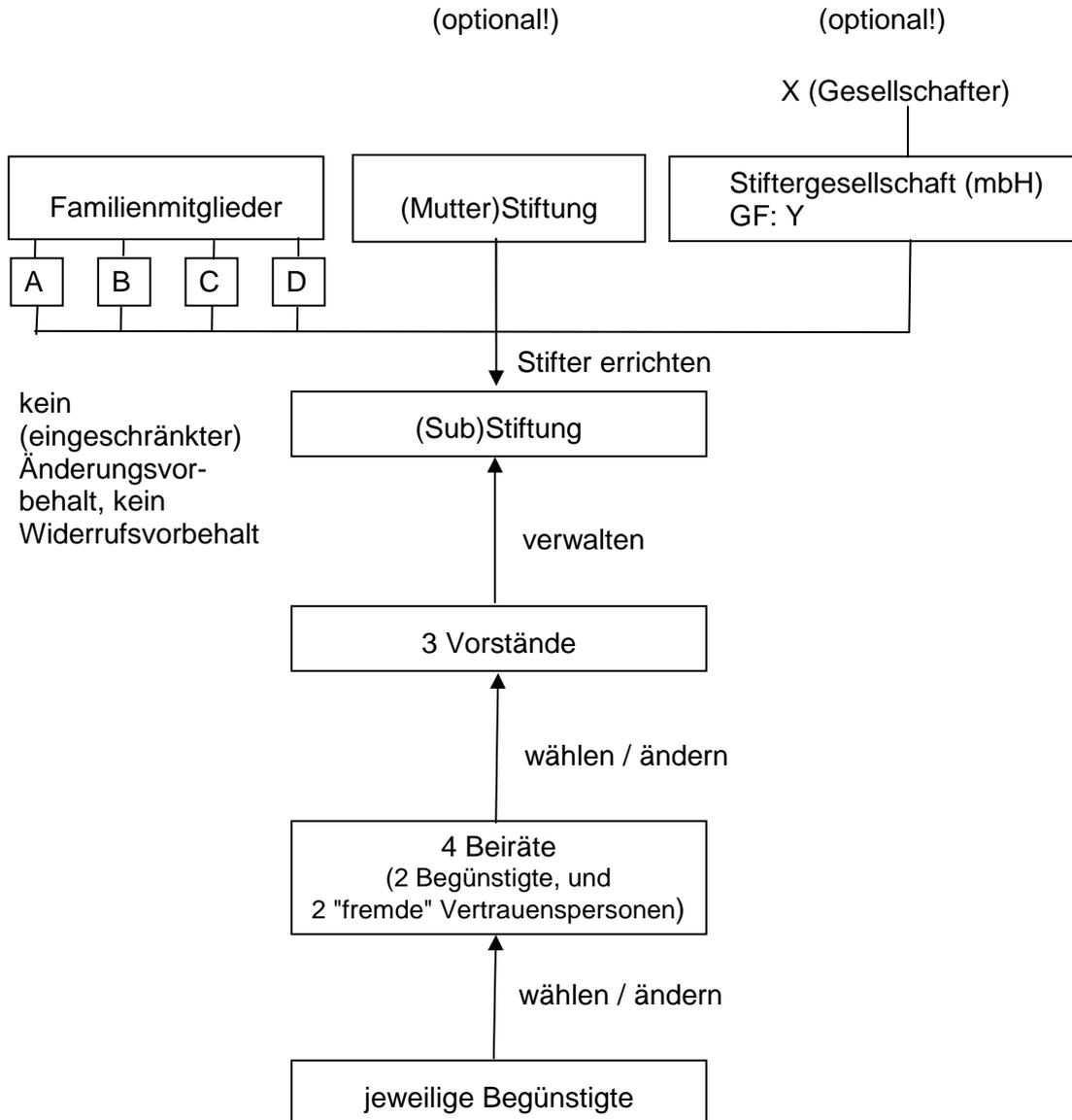
II. Anwendungsmodelle von Stiftungen im Privat- und Unternehmensbereich

2.1. Beispiele gesellschaftsrechtlicher Gestaltungen von Stiftungen

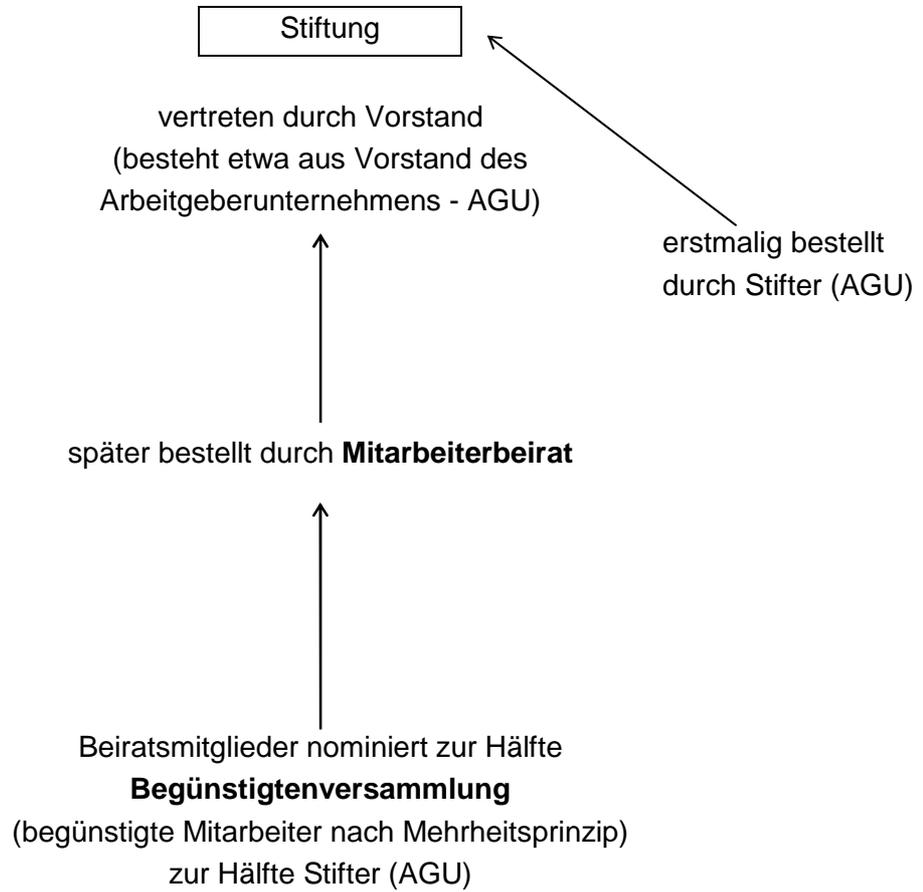
2.1.1. Standardfall



2.1.2. Übliches Praxismodell für Stiftung und Substiftung



2.1.3. Gestaltungsfall der Mitarbeiter-Beteiligung



2.2. Weitere praxisrelevante Anwendungsbeispiele

- Konzernspitze mit gleichzeitiger Funktion als Finanzierungsholding;
- Errichtung einer betrieblichen Stiftung durch Holdinggesellschaft, sofern ausreichend handelsrechtliche Gewinne oder Rücklagen vorhanden; Stiftungsakt führt zu handelsrechtlichem Verlust; Funktion als inländische Finanzierungsholding seitlich neben einem Konzern;
- Fachkundiges Entscheidungsorgan zwischen Familienstämmen, deren Kapitalgesellschaften beteiligt sind (neutrales Zünglein an der Waage, Familienstamm A 48 %, Familienstamm B 48 %, Privatstiftung 4 %);
- Denkbar:
Familienstämme werden nach Genussrecht und Vorzugsaktien eingeschränkt, Privatstiftung erhält stimmberechtigte Aktien (geschäftsführende, entscheidende Stiftung);
- Erhaltung schwer trennbarer Vermögenseinheiten (Forst, Liegenschaftsvermögen, Kunstsammlung, Briefmarkensammlung, Autosammlungen u.ä.); generelle Lösung zur Vermeidung von Problemen mit minderjährigen Erben, oder Ausschaltung von divergenten Familieninteressen auf Unternehmen;
- Ausgliederung von Betrieben gewerblicher Art für Körperschaften öffentlichen Rechts;
- Gestaltungen bei Unternehmensverkäufen;
- Übertragung bzw. Auslagerung von Pensionsansprüchen;
- Beteiligung von Mitarbeitern einschließlich Versorgungsüberlegungen.

2.3. Besondere Vorteile der Privatstiftung für die Praxis

- Erhöhte Exekutionssicherheit durch Beschränkung des Widerrufs durch zweiten Stifter oder juristische Person als Mitstifter (Absicherung des Erreichten);
- Erhaltung der Stifervorrechte durch juristische Person als Mitstifter auf "ewig" (Vorsicht allerdings bei Zustiftung von Liegenschaften durch diesen Mitstifter gilt Steuerverfängerheit auch nach Ablauf der Spekulationsfrist) Absicherung durch Mitstifter;

- Beibehaltung der Einkunftsart auch bei Widmung von Liegenschaftsvermögen; zweckmäßig nur Widmung solchen Liegenschaftsvermögens, welches langfristig verbleiben soll;
- Erhaltung von Unternehmensbeteiligung auch als Minderheitsbeteiligung für Nachkommen, die nicht geeignet sind zur Firmenleitung;

III. Steuerliche Rahmenbedingungen

Die Besteuerung der Privatstiftungen umfasst aus systematischer Sicht drei Stufen:

1. Besteuerung von **Zuwendungen an eine Privatstiftung**.
2. Die **laufende Besteuerung** der Erträge in einer Privatstiftung.
3. Besteuerung von **Zuwendungen von der Privatstiftung an Begünstigte bzw. Letztbegünstigte**.

Die Errichtung einer Privatstiftung ist heute kaum auf rein steuerliche Gründe zurückzuführen. Die steuerrechtlichen Sondervorschriften für Privatstiftungen, die früher in gewissen Bereichen erhebliche Vorteile gegenüber Privatpersonen oder Kapitalgesellschaften dargestellt haben, wurden durch den Gesetzgeber in den letzten Jahren massiv eingeschränkt. Ein steuerlicher Vorteil existiert jedoch weiterhin bei der Veräußerungsmöglichkeit von wesentlichen Beteiligungen.

3.1. Besteuerung der Vermögenszuwendung an eine Privatstiftung

3.1.1. Stiftungseingangssteuer

Allgemein

Unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen unterliegen seit dem 01.08.2008 der Stiftungseingangssteuer (StiftESt) iSd Stiftungseingangssteuergesetzes (StiftEG), wenn der Zuwendende oder die Stiftung zum Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsführung im **Inland** hat. Zuwendungen von Ausländern an österreichische Privatstiftungen unterliegen daher ebenfalls der StiftESt.

Erfasst werden nicht nur Zuwendungen im Zuge der **Errichtung** der Privatstiftung, sondern auch solche zu einem späteren Zeitpunkt (**Nachstiftung**). Ob die Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen, vom Stifter, von Dritten oder von einer anderen Stiftung (zB an eine Substiftung) zugewendet wird, ist unerheblich.

Für Zuwendungen, die bereits **vor der Entstehung** der privatrechtlichen Stiftung oder der damit vergleichbaren Vermögensmasse geleistet werden, wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG) klargestellt, dass die Steuerschuld erst mit der Entstehung der Körperschaft entstanden ist (§ 1 Abs 4 StiftEG)

Eine "Zuwendung" liegt erst im Zeitpunkt des Wechsels der **wirtschaftlichen Zurechnung** von Vermögensgegenständen vor. Behält sich der Zuwendende Dispositionsbefugnisse bezüglich des Gebrauchs, Verbrauchs, Veränderung, Belastung oder Veräußerung des zuzuwendenden Vermögensgegenstandes vor,

wird die Zurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilt. Die wirtschaftliche Zurechnung spielt insoweit eine große Rolle, als im Zeitpunkt des Wechsels der wirtschaftlichen Zurechnung die Stiftungseingangssteuerschuld entsteht.

Das StiftEG erfasst nur **unentgeltliche** Zuwendungen; entgeltliche Rechtsgeschäfte führen somit nicht zur Stiftungseingangssteuerpflicht. Die Unentgeltlichkeit liegt grundsätzlich dann vor, wenn die Gegenleistung, Schuld oder Last geringer ist als 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Vermögens. Die Beurteilung einer **gemischten Zuwendung** (teils entgeltlich, teils unentgeltlich) ist wegen dieser groben Beurteilung problematisch. Strittig ist weiters, ob ein Bereicherungswille bei der unentgeltlichen Zuwendung vorliegen muss. Diese Frage wird von der Finanzverwaltung verneint.

Steuersatz

Das StiftEG sieht für unentgeltliche Zuwendungen einen allgemeinen und einheitlichen **Steuersatz von 2,5 %** vor. Da keine Unterscheidung nach Zuwendendem oder Zuwendungsempfänger vorgenommen wird, unterliegen sowohl Zuwendungen des Stifters (bei der Errichtung oder später), als auch solche von Dritten (Zustiftungen) und sogar Zuwendungen der Privatstiftung selbst (an Substiftungen) der StiftESt iHv 2,5 %.

Erhöhungstatbestände

Der Steuersatz erhöht sich von 2,5 % **auf 25 %**, wenn:

- (a) die Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder einer Stiftung nach § 5 Z 6 KStG (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke) vergleichbar ist;
- (b) sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung der Privatstiftung betreffen, nicht bis zur Fälligkeit der StiftESt dem zuständigen Finanzamt offengelegt worden sind;
- (c) mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung keine Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Diese Voraussetzungen zielen grundsätzlich auf ausländische Stiftungen ab. Für die österreichische Privatstiftung ist lediglich die zweite Voraussetzung, die **Offenlegungspflicht**, im Zuge der Stiftungserrichtung von großer Bedeutung. Ob die Offenlegung der Stiftungsurkunde und der Zusatzurkunde für die Vermeidung des zehnfachen Steuersatzes ausreicht, ist strittig. Die Finanzverwaltung nennt daneben noch Satzungen, Urkunden und Gründungsverträge. Liegen die erforderlichen Dokumente dem zuständigen Finanzamt bereits vor, gilt dieses Kriterium jedenfalls als erfüllt.

Mit **01.01.2014** wurden durch das BGBl. I Nr. 62/2013 zwei weitere Erhöhungstatbestände eingeführt. Danach erhöht sich der Stiftungseingangssteuersatz ebenfalls von 2,5 auf 25%, wenn:

1. die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht einer dem § 5 des Privatstiftungsgesetzes entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung unterliegt, die Begünstigten mitzuteilen oder
2. die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht unter Vorlage der Stiftungsurkunde (Statut) in das Firmenbuch oder ein vergleichbares ausländisches öffentliches Register eingetragen ist

Die Bestimmung des § 2 Abs 1 PSG (Erhöhungstatbestand) ist seit dem 01.01.2014 auf Zuwendungen anzuwenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31.12.2013 entstanden ist.

Bemessungsgrundlage

Für die Ermittlung der **Bemessungsgrundlage** ist grundsätzlich der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und somit beim Wechsel der wirtschaftlichen Zurechnung heranzuziehen. Der **gemeine Wert** entspricht dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Daneben sieht das Gesetz allerdings zahlreiche **Spezialregelungen** vor. In der Regel sind Wertpapiere mit dem Kurswert, Kapitalforderungen mit dem Nennwert, Nutzungen sowie Leistungen mit dem Jahreswert und Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, mit dem Teilwert anzusetzen. Ausführlich zur Besonderheit der Grundstücksbewertung vgl Punkt 3.1.2. und zur Bewertung von Gesellschaftsanteilen vgl Punkt 3.1.3. Vom zugewendeten Vermögen bzw. von der Bemessungsgrundlage können allerdings anschließend **Schulden und Lasten** abgezogen werden.

Steuerbefreiungen

Das StiftEG sieht in folgenden Fällen **Steuerbefreiungen** vor:

1. Zuwendungen von körperlichen, beweglichen Sachen unter Lebenden an anerkannte Kirchen, Religionsgemeinschaften, vergleichbare, ausländische juristische Personen oder an juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften.
3. Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen, dazu zählen die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Aktien, GmbH-Anteile, etc.) sowie die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind). Ausgenommen sind jedoch Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz iHv 25 % anwendbar ist.

4. Zuwendungen an betrieblich veranlasste Privatstiftungen.
5. Zuwendungen von Grundstücken (Vgl. 3.1.2.)

Spekulationsfrist

Spekulationsgeschäfte sind **Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern** des Privatvermögens, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung **nicht mehr als 1 Jahr beträgt**. Spekulationsgeschäfte werden vom Einkommensteuergesetz erfasst und besteuert. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (§ 31 EStG).

Mit 01.04.2012 wurde die 10-jährige **Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungen gänzlich abgeschafft**. Daher unterliegen **seit 1. April 2012**, mit wenigen Ausnahmen, grundsätzlich **sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken der Einkommensteuerpflicht**. Der Steuersatz (Immobilienveräußerungsteuer) wurde an die KESt angepasst und beträgt grundsätzlich 25% des Gewinns aus der Immobilienveräußerung (dies ist im Wesentlichen der Veräußerungserlös reduziert um die Anschaffungskosten).

Die Regelung des § 30b sowie § 30c EStG betreffend die Immobilienveräußerungsteuer galt bislang auch für Privatstiftungen. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012) wurden Privatstiftungen ausdrücklich in § 24 Abs 3 Z 4 KStG von der Immobilienveräußerungsteuer ausgenommen (vgl Punkt 3.2.4.).

3.1.2. Zuwendung von Grundstücken

Aufgrund der vom VfGH erkannten **Verfassungswidrigkeit** der im StiftEG vorgesehenen Anknüpfung an die **(historischen) Einheitswerte** (VfGH 02.03.2011, G 15/11), als Bemessungsgrundlage, bei der Zuwendung von Grundstücken an inländische Privatstiftungen, wurden mit dem **Budgetbegleitgesetz 2012** derartige Zuwendungen von Grundstücken an inländische Privatstiftungen **von der StiftEST ausgenommen**, indem § 1 Abs 6 Z 5 neu in das StiftEG eingefügt wurde, welcher diese Ausnahme vorsieht. Auch der in § 2 StiftEG unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehene erhöhte Steuersatz von 25 % kommt bei der Übertragung von Grundvermögen seit dem 01.01.2012 nicht mehr zur Anwendung.

Gleichzeitig aber wurde die Besteuerung von – entgeltlichen sowie unentgeltlichen – Zuwendungen von **inländischen Grundstücken** an Privatstiftungen (ab dem 01.01.2012) vollständig in das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) verlagert. Die bisher im Grunderwerbsteuergesetz (§ 3 Abs 1 Z 8 GrEStG) enthaltene Steuerbefreiung entfällt durch das Budgetbegleitgesetz 2012. **Es unterliegen somit sämtliche Grundstückserwerbe durch die Privatstiftung nunmehr dem GrEStG.**

Die erfolgte Anknüpfung an den (historischen) Einheitswert und die damit verbundene Ungleichbehandlung von Grundvermögen und anderen Vermögenswerten wurde durch den Gesetzgeber damit nicht behoben, sondern lediglich in ein anderes Gesetz verlagert. Die "bloß verlagerte" Ungleichbehandlung wurde, wiederum vollständig vom Verfassungsgerichtshof als **verfassungswidrig qualifiziert** (VfGH 27.11.2012, G 77/12-6). Die **Aufhebung** des § 6 des Grunderwerbsteuergesetzes, der weiterhin die Anknüpfung an den Einheitswert vorsah, trat mit Ablauf des **31. Mai 2014** in Kraft. Dem Gesetzgeber wurde somit eine Frist zur Reparatur gesetzt.

Die bisherigen Bestimmungen wurden mit Wirkung zum 01.06.2014 aufgehoben. Mit 30.05.2014 wurde nun das BGBl I Nr 36/2014 zur Reparatur des Grunderwerbsteuergesetzes erlassen. Die Neuregelungen sehen zwar einen begünstigten Personenkreis vor, der weiterhin den Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranziehen kann, jedoch fallen Privatstiftungen nicht darunter. Eine Erleichterung bei Zuwendung von Liegenschaftsvermögen an eine Privatstiftung die im Gesetzesentwurf ursprünglich vorgesehen war, wurde somit letztlich durch den Gesetzgeber nicht umgesetzt.

Die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes sieht bei Übertragungen durch Privatstiftungen nunmehr die Bemessung am **gemeinen Wert** des Grundstückes vor; das bedeutet somit, dass nunmehr bei einem entgeltlichen Erwerb eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % und eine Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 % **vom gemeinen Wert des Grundstücks** anfallen. Weiters ist, wie bisher, die Grundbuchs-Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1 % zu entrichten.

Erfolgt die Übertragung des Grundstückes an die Privatstiftung gegen Gewährung einer **Gegenleistung** (die Gegenleistung erreicht zumindest die Hälfte des Verkehrswertes) wird die Übertragung als Verkauf eingestuft; in diesem Fall fällt keine Stiftungseingangssteuer an, jedoch ist dabei die Immobilienertragssteuer zu berücksichtigen. Ein Verkauf löst gegebenenfalls beim Stifter eine Immobilienertragsteuer aus. Dies sollte aber die Abschreibung erhöhen und die Transaktionskosten verringern. Ob später auch Teile des Veräußerungserlöses durch den Stifter nachgestiftet werden, kann eine weitere Überlegung sein.

Durch die Neuregelung und die Anknüpfung am gemeinen Wert des Grundstücks wird die **Steuerbelastung somit erhöht** und die ursprünglich geplante Erleichterung blieb aus.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2012 ist weiters die in § 3 Abs 4 StiftEG normierte Bewertungsvorschrift für ausländischen Grundbesitz entfallen. Bei der Zuwendung **ausländischer Grundstücke** an die Privatstiftungen fällt seit 2012 **keine Verkehrssteuer** mehr an. Das StiftEG befreit sämtliche Zuwendungen von Grundstücken iSd § 2 GrEStG von der Stiftungseingangssteuer und das **GrEStG erfasst nur den Erwerb inländischer Grundstücke** (§ 1).

Im Ergebnis hat sich sohin durch das Budgetbegleitgesetz und die Verlagerung der Besteuerung in das GrEStG wenig geändert. Anstelle der Stiftungseingangssteuer von 2,5% und dem Grunderwerbsteueräquivalent von 3,5% ist nunmehr in der Mehrzahl der Fälle Grunderwerbsteuer von 3,5% und Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5% der Bemessungsgrundlage, gesamt sohin jeweils 6%, zu entrichten.

3.1.3. Zuwendung von Gesellschaftsanteilen

Die Zuwendung von in- und ausländischen **Aktien oder GmbH-Anteilen** an eine österreichische Privatstiftung unterliegt der StiftEST iHv 2,5 %, abzüglich Schulden und Lasten, die wirtschaftlich mit den Beteiligungen verbunden sind. Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Kurswert. Verfügen die Aktien oder GmbH-Anteile nicht über einen **Kurswert**, ist der **gemeine Wert** maßgeblich. Lässt sich dieser nicht aus Verkäufen ableiten, wird der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft geschätzt.

Ein anerkanntes Mittelwertverfahren stellt das **Wiener Verfahren** dar. Das Wiener Verfahren führt in der Regel zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Wert und begünstigt somit die Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die keinen Kurs- oder Börsenwert haben.

3.1.4. Sonstige Steuern

Gebühren: sofern und soweit Rechtsgeschäfte unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen, sind sie von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Grundbucheintragsgebühr: Aufgrund der Grundbuchsgebührennovelle, ist seit 01.01.2013 bei der (entgeltlichen sowie unentgeltlichen) Übertragung von Liegenschaften nunmehr der **Verkehrswert** (aufgrund der Verfassungswidrigkeit der Anknüpfung an den Einheitswert; vgl Punkt 3.1.2.) als **Bemessungsgrundlage** der gerichtlichen Eintragsgebühr, in Höhe von weiterhin 1,1 Prozent, heranzuziehen. Für Transaktionen zwischen bestimmten Personengruppen (bspw. für die unentgeltliche Übertragung im Familienkreis oder für Unternehmensumgründungen) hat der Gesetzgeber Begünstigungen vorgesehen, welche jedoch nicht für Privatstiftungen gelten. Durch diese Regelung kommt es seither zu einer weiteren Schlechterstellung der Privatstiftung. Eine Verteuerung bei Zuwendungen von Liegenschaften an die Stiftung sowie auch bei Zuwendungen von der Stiftung an Begünstigte ist die Folge des neuen Gesetzes.

Umsatzsteuer: Zuwendungen iSd StiftEG erfolgen unentgeltlich. Da der Umsatzsteuer nur Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen, die gegen Entgelt erbracht werden, unterliegen unentgeltliche Zuwendungen nicht der Umsatzsteuer. Lediglich im Falle einer entgeltlichen Vermögensübertragung an eine Privatstiftung kann es zur Umsatzsteuerpflicht kommen.

Gesellschaftsteuer: der Gesellschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten bzw. Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen können. Die Privatstiftung ist ein "eigentümerloses" Vermögen, ohne Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter (vgl. Punkt 1.3.). Zuwendungen unterliegen mangels Gesellschafterrechten nicht der Gesellschaftsteuer.

Grunderwerbsteuer: vgl. Punkt 3.1.2.

3.2. Laufende Besteuerung der Privatstiftung

3.2.1. Allgemein

Die österreichische Privatstiftung unterliegt mit ihren laufenden Einkünften der **Körperschaftsteuer** iHv 25 %. Daher erfolgt die laufende Besteuerung grundsätzlich analog zur Besteuerung anderer Körperschaften (AG, GmbH); die Privatstiftung hat in diesem Fall gewerbliche Einkünfte. Die Entrichtung der Körperschaftsteuer erfolgt im Wege der **Veranlagung**, die sich nach dem Einkommensteuergesetz richtet.

Daneben sieht jedoch das Körperschaftsteuergesetz (KStG) vorteilhafte Sondervorschriften für Privatstiftungen vor. Die **Sondervorschriften** kommen allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der Stifter dem zuständigen Finanzamt etwaige Treuhandschaften und Abschriften der Stiftungsurkunde sowie der Stiftungszusatzurkunde in der geltenden Fassung offenlegt.

Nach **Offenlegung** kann die Privatstiftung Einkünfte nach allen 7 Einkunftsarten, somit betriebliche wie auch außerbetriebliche Einkünfte erzielen. Die wesentlichen Einkunftsarten für Privatstiftungen sind:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung;
- Sonstige Einkünfte.

Das **Offenlegungswahlrecht** ähnelt der Offenlegungsverpflichtung im StiftEG, wonach der Steuersatz von 2,5 % auf 25 % erhöht wird, wenn nicht sämtliche Dokumente offengelegt worden sind. Werden daher die Dokumente schon im Zuge der Stiftungseingangsbesteuerung offengelegt, sollte eine weitere Offenlegung für die laufende Besteuerung nicht mehr erforderlich sein.

Bei einer gewerblichen Tätigkeit ist jedoch zu beachten, dass die Privatstiftung folgende Tätigkeiten **nicht ausüben** darf:

1. eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht;

2. die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen;
3. unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.

Die Einkünfte der Privatstiftung können grundsätzlich in steuerfreie (0 %), zwischensteuerpflichtige (25 %) und sogleich Körperschaftsteuerpflichtige (25 %) unterteilt werden.

3.2.2. Steuerbelastung der Einkünfte

3.2.2.1. Steuerfrei (0 %)

- **Beteiligungserträge aus inländischen Körperschaften:** durch die Beteiligungsertragsbefreiung werden die von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne nur einmal auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft besteuert. Da die Beteiligungsertragsbefreiung auch für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (österreichische AG und GmbH) gilt, stellt die Regelung keine Begünstigung dar.

- **Beteiligungserträge (Gewinnausschüttungen) aus ausländischen Körperschaften:**

Gewinnanteile aus einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen Körperschaft (§ 7 Abs 3 KStG) vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, sind grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Ebenso steuerbefreit sind Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer **internationalen Schachtelbeteiligung** (Beteiligungshöhe > 10 %, und zumindest 1 Jahr lang gehalten).

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011) wurde die Steuerfreiheit auch auf Körperschaften aus Drittstaaten mit einer Beteiligung unter 10 % ausgedehnt; es ist die Einschränkung auf den EU/EWR-Raum entfallen und es wurde auf das Erfordernis einer umfassenden Vollstreckungshilfe verzichtet.

Steuerpflicht kann jedoch für sogenannte **Portfoliobeteiligungen** (Beteiligung unter 10 %) ausnahmsweise, unter den in § 10 Abs 5 KStG aufgezählten Voraussetzungen, gegeben sein. Danach kann Steuerpflicht gegeben sein, wenn die ausländische Körperschaft entweder tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt oder in einem Niedrigsteuerland (weniger als 15 %) steuerpflichtig ist oder persönlich bzw. sachlich steuerbefreit ist.

Diese Neuregelungen betreffend Beteiligungserträge aus ausländischen Körperschaften sind seit der Veranlagung 2011 anzuwenden.

Zu beachten ist jedoch § 10 Abs 7 KStG. Danach **sind von der Körperschaftsteuer nicht befreit** die Gewinnanteile im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7, **soweit** sie bei der ausländischen Körperschaft **abzugsfähig** sind.

- **Veräußerung von Zwergbeteiligungen** (unter 1 %) sind seit 01.04.2012 nicht mehr steuerfrei. (vgl. Punkt 3.2.3.)

3.2.2.2. Zwischensteuer (25 %)

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Im **Inland bezogene Kapitalerträge** sind bei der Privatstiftung grundsätzlich von der Kapitalertragsteuer (KESt) befreit. Damit diese Erträge jedoch nicht steuerfrei thesauriert werden können, wurde die Zwischensteuer eingeführt. Die Zwischensteuer beträgt seit 2011 einheitlich **25 %**.

Per 01.04.2012 wurden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte neu definiert. Es wurden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte an die Neudefinition der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Einkommensteuergesetz angepasst ("**Vermögenszuwachsbesteuerung**").

Es werden drei Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen unterschieden:

1. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG, mit Ausnahme der in § 27a Abs 2 EStG genannten Einkünfte: erfasst werden grundsätzlich Zinsen und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen oder Guthaben bei Kreditinstituten. Ausgenommen sind jedoch solche Einkünfte die gemäß § 27a Abs 2 EStG dem Tarifsteuersatz unterliegen, wie zB Privatdarlehen.
2. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG, soweit nicht Abs 4 angewandt wird: die Veräußerung, Einlösung und sonstige Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind (einschließlich Nullkuponanleihen).
3. Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG: der Differenzausgleich, die Stillhalterprämie, Einkünfte aus der Veräußerung oder sonstigen Abwicklung von Termingeschäften (zB Optionen, Futures und Swaps) sowie sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (zB Indexzertifikaten) unterliegen ebenfalls der Zwischensteuer.

Wird bei ausländischen Kapitalerträgen im Ausland **Quellensteuer** einbehalten, ist diese nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auf die Zwischensteuer nach dem zur Verfügung stehenden Anrechnungshöchstbetrag anzurechnen.

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

Die Gewinne aus der Veräußerung von privaten Grundstücksverkäufen unterliegen seit 01.04.2012 ebenfalls der 25 %-igen Zwischenkörperschaftssteuer (vgl. Punkt 3.2.4.)

Die Zwischensteuer stellt jedoch **keine zusätzliche Belastung** dar, sondern wird **vorläufig** erhoben. Die Zwischensteuer wird bei Zuwendungen an die Begünstigten unter gewissen Voraussetzungen wieder gutgeschrieben.

Sie unterbleibt weiters gemäß § 13 Abs 3 KStG insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen an Begünstigte getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.

3.2.2.3. Körperschaftsteuer (25 %)

Sämtliche Einkünfte, die nicht steuerbefreit sind (vgl Punkt 3.2.2.1.) oder unter die Zwischenbesteuerung fallen (vgl Punkt 3.2.2.2.), unterliegen grundsätzlich der Körperschaftsteuer iHv 25 %.

3.2.3. Veräußerung von Beteiligungen

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Beteiligungen, die von der Privatstiftung im Privatvermögen gehalten werden (außerbetriebliche Einkünfte nach Offenlegung). Beteiligungen sind grundsätzlich nach der Beteiligungshöhe zu unterscheiden.

Die Veräußerung sämtlicher Anteile an Kapitalgesellschaften unterliegt seit 01.04.2012, unabhängig von einer prozentuellen Beteiligungsgrenze, einem Steuersatz von 25% Zwischensteuer.

War jedoch der Veräußerer an einer Körperschaft innerhalb der letzten 5 Jahre **zu mindestens 1 % beteiligt** (wesentliche Beteiligung), besteht weiterhin die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven. Die Veräußerungsüberschüsse (Verkaufserlös abzüglich Anschaffungs- und Werbungskosten) unterliegen zukünftig der Zwischensteuer iHv 25 %, wobei jedoch wiederum die Möglichkeit der Gutschrift bei Zuwendungen an Begünstigte besteht

Die aufgedeckten **stillen Reserven** (Verkaufserlös abzüglich Anschaffungskosten) können gem. § 13 Abs 4 Z 1 KStG auf eine im selben Jahr angeschaffte Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Körperschaft übertragen werden, wenn das Beteiligungsausmaß **mehr als 10 %** beträgt. Eine "angeschaffte Beteiligung" stellen vor allem folgende Vorgänge dar: die Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erwerb einer Beteiligung oder eine ordentliche Kapitalerhöhung. Die stillen Reserven können **zur Gänze oder teilweise** übertragen werden. Ausgenommen sind jedoch Anschaffungen von bestehenden Anteilen einer Körperschaft, an der die

Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20 % beteiligt sind.

Eine Besserstellung erfolgte durch das AbgÄG 2011 dahingehend, dass Beteiligungsverkäufe, welche innerhalb von einem Jahr nach deren Anschaffung erfolgen, ebenfalls der Zwischensteuer iHv 25% unterliegen und somit die Möglichkeit der Gutschrift bei Zuwendungen an die Begünstigten gegeben ist. Weiters die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven von Beteiligungen ab 1 % auch dann, wenn wiederum der Beteiligungsverkauf vor Ablauf eines Jahres nach Anschaffung erfolgte.

3.2.4. Besteuerung von Grundstücksveräußerungen (**Keine Immobilienertragsteuer mehr** für Privatstiftungen)

Bis 31.03.2012 war die Veräußerung von Grundstücken nach Ablauf der Spekulationsfrist (10 Jahre) grundsätzlich steuerfrei. Spekulationsgeschäfte unterlagen der 25 %-igen Körperschaftsteuer.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 führte der Gesetzgeber eine neue Regelung für die Veräußerung von Grundstücken ein. Danach gilt bereits seit 01.01.2011, dass bei Vorliegen einer juristischen Person (einer Körperschaft) als Stifter oder Zustifter, Grundstücke stets einer Körperschaftsteuer von 25 % unterliegen. Dies gilt ebenso für Grundstücke, die vor dem 31.12.2010 bereits vorhanden waren, wenn deren Spekulationsfrist von 10 Jahren noch nicht abgelaufen ist.

Seit 01.04.2012 sind mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 alle Gewinne aus Immobilienverkäufen einkommensteuerpflichtig. Die Spekulationsfrist von 10 Jahren wurde abgeschafft.

Die Gewinne aus der Veräußerung von privaten Grundstücksverkäufen unterliegen – unabhängig von der Behaltdauer – der 25 %-igen Zwischenkörperschaftssteuer.

Privatstiftungen sind gänzlich von der Immobilienertragsteuer ausgenommen (§ 24 Abs 3 Z 4 KStG). Diese Regelung bringt für Privatstiftungen einen erheblichen Vorteil, da Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der 25 %-igen Zwischenkörperschaftssteuer unterliegen, welche lediglich vorläufig erhoben und unter gewissen Voraussetzungen wieder gut geschrieben wird (vgl Punkt 3.2.2.2.)

3.2.5. Besteuerung von Fondserträgen

Inländische Investmentfonds

Ein Investmentfonds ist ein aus Wertpapieren und/oder Geldmarktinstrumenten bestehendes Sondervermögen, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile

zerfällt, im Miteigentum der Anteilsinhaber steht und nach den Bestimmungen des Investmentfondsgesetzes gebildet wird.

Bei inländischen Investmentfonds ist das **Transparenzprinzip** zu beachten, wonach Fondserträge bei der Privatstiftung so besteuert werden, als ob die Privatstiftung selbst in Einzeltitel veranlagt hätte. Seit 2008 besteht die Möglichkeit nicht nur Erträge, sondern auch **Substanzausschüttungen** vorzunehmen (nicht zu verwechseln mit Substanzerträgen). Ausschüttungen aus der Substanz sind in die Sphäre der Vermögensumschichtung einzureihen und sind daher nicht steuerpflichtig.

Stammen Erträge eines inländischen Kapitalanlagefonds aus inländischen sowie **ausländischen Dividenderträgen**, sind sie steuerbefreit; ein KEST-Abzug unterbleibt. Werden hingegen Ausschüttungen aus **Substanzgewinnen** vorgenommen, die aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilsscheinen resultieren, sind sie grundsätzlich steuerpflichtig. Die ausschüttungsgleichen Erträge sind jedoch nur mit einem Teil ihres positiven Saldos für die Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen (**derzeit 30 %** für Fonds mit Geschäftsjahresbeginn ab 30.6.2011 und in weiterer Folge pro Jahr eine Anhebung um 10 %, sodass für Fonds mit Geschäftsjahresbeginn **ab 01.01.2014** die Bemessungsgrundlage **60 %** beträgt), wenn es sich um Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen oder Derivaten handelt; dagegen sind ausschüttungsgleiche Erträge aus der Überlassung von Kapital zu 100 % im Rahmen der Steuerbemessungsgrundlage zu beachten.

Ausländische Investmentfonds

Ein ausländischer Investmentfonds ist ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist.

In der Regel erfolgt die Besteuerung ausländischer Investmentfonds wie bei inländischen Investmentfonds. Unterschiede ergeben sich jedoch, wenn die **ausschüttungsgleichen Erträge** nicht nachgewiesen werden. Ausschüttungsgleiche Erträge sind solche Erträge, die dadurch entstehen, dass eine tatsächliche Ausschüttung einschließlich der Substanzgewinne unterbleibt. Der **Nachweis** von ausschüttungsgleichen Erträgen kann im Wege eines steuerlichen Vertreters im Inland (inländisches Kreditinstitut oder inländischer Wirtschaftstreuhänder) erbracht werden.

Ausländische Investmentfonds, die keinen Nachweis erbringen, sind **schwarze Fonds**. Der ausschüttungsgleiche Ertrag wird in diesen Fällen mit 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Rücknahmepreis am Anfang und Ende des Kalenderjahres angenommen, mindestens aber mit 10 % des letzten Rücknahmepreises im Kalenderjahr. Der Ertrag unterliegt der Zwischensteuer iHv 25 %. Da diese Regelung, unabhängig von der Wertentwicklung des Depots

zumindest zur Besteuerung von 10 % des Depotwertes führt, sind schwarze Fonds steuerlich unattraktiv. Daher hat der Gesetzgeber auch dem Anteilshaber (Privatstiftung) die Möglichkeit eingeräumt, den **Nachweis in gleichartiger Form** wie ein steuerlicher Vertreter im Veranlagungswege zu erbringen.

Andere Fondsarten:

Für die Beurteilung der Erträge von Immobilienfonds sind spezielle Vorschriften zu beachten. Dachfonds hingegen werden nach den allgemeinen Bestimmungen für Investmentfonds bzw. Immobilienfonds beurteilt.

3.3. Besteuerung der Zuwendung aus einer Privatstiftung

3.3.1. Allgemein

Zuwendungen von Privatstiftungen sind **unentgeltliche** Vermögensübertragungen an **Begünstigte** oder **Letztbegünstigte** in Geld- oder Sachleistungen. Sie können in offener oder verdeckter Form erfolgen. Die **offene** Form ist gegeben, wenn die Zuwendung nach außen als Zuwendung erkennbar ist. **Verdeckte** Zuwendungen sind solche, die nach außen nicht erkennbar sind, weil sie unter dem Mantel eines anderen unangemessenen Rechtsgeschäftes zur Vorteilsgewährung führen. Ein angemessenes Rechtsgeschäft kann daher nicht zu verdeckten Zuwendungen führen.

Zuwendungen an österreichische **Körperschaften** (GmbH, AG) sind bei der begünstigten Körperschaft körperschaftsteuerpflichtig. Bei einer natürlichen Person stellt die Zuwendung **Einkünfte aus Kapitalvermögen** dar. Bis zum 01.08.2008 unterlagen grundsätzlich alle Zuwendungen der Kapitalertragsteuer iHv 25 % (KESt). Die entrichtete **Zwischensteuer** wurde und wird nach wie vor angerechnet (vgl Punkt 3.2.2.2.).

Seit dem 01.08.2008 gehören Zuwendungen, soweit sie **Substanzauszahlungen** darstellen, nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und sind unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar. Damit soll das gestiftete Vermögen (Substanz) steuerneutral einem Begünstigten zugewendet werden können. Zuwendungen gelten insoweit als steuerneutrale Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert übersteigen und im Evidenzkonto Deckung finden. Der **maßgebliche Wert** ergibt sich aus dem Bilanzgewinn, zuzüglich Gewinnrücklage sowie steuerrechtlichen stillen Reserven und, falls notwendig, Adaptierung des beizulegenden Wertes anlässlich der Vermögensbewertung. Das **Evidenzkonto** erfasst grundsätzlich Substanz, Erträge sowie Zuwendungen der Privatstiftung für das Kalenderjahr und wird der Körperschaftsteuererklärung beigelegt. Die Privatstiftung hat daher **kein Wahlrecht**, ob sie eine steuerfreie Substanzauszahlung oder eine KESt-pflichtige Zuwendung tätigt. Wird der maßgebliche Wert nicht überschritten, liegt eine KESt-pflichtige Zuwendung vor.

Steuerfrei sind jedenfalls Zuwendungen zur unmittelbaren Förderung der Kunst, Wissenschaft und Forschung sowie an Universitäten, Museen und mildtätige Organisationen.

3.3.2. Zuwendung von Wirtschaftsgütern

Unabhängig davon, ob ein Wirtschaftsgut in die betriebliche oder außerbetriebliche Sphäre des Begünstigten zugewendet wird, erfolgt die Bewertung grundsätzlich mit den **fiktiven Anschaffungskosten**. Für die Bemessungsgrundlage ist daher der fiktive und individuelle Aufwand des Begünstigten ausschlaggebend, den er im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufwenden müssen. Werden Betriebe oder Teilbetriebe zugewendet, sind ebenfalls die fiktiven Anschaffungskosten und nicht die Buchwerte heranzuziehen. Die Fiktion eines Anschaffungsgeschäftes führt in weiterer Folge zum **Beginn der Spekulationsfrist** beim Begünstigten. Darüber hinaus stellen die fiktiven Anschaffungskosten die Grundlage für eine spätere Abschreibung sowie für ein eventuelles Spekulationsgeschäft beim Begünstigten dar.

3.3.3. Zuwendung von Nutzungsmöglichkeiten

Werden dem Begünstigten nicht Geld oder Sachwerte zugewendet, sondern Nutzungsmöglichkeiten (zB unentgeltliche Überlassung einer Wohnung, unentgeltliche Gewährung eines Darlehens), erfolgt die **Bewertung der "Vorteile"** und somit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit dem **üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes**. Dieser Wert kann jedoch nur zum Tragen kommen, wenn das zugewendete Wirtschaftsgut in vergleichbarer Ausstattung am **Markt** zur entgeltlichen Nutzung angeboten wird. Wenn das Wirtschaftsgut nicht am Markt angeboten wird (zB außergewöhnliche Schiffe und Immobilien) wird der Mittelpreis unter Heranziehung der Anschaffungskosten und der Abschreibung ermittelt.

3.3.4. Zuwendung an Substiftungen

Zuwendungen einer Privatstiftung an eine von ihr errichtete **Substiftung** gelten als **steuerneutrale Substanzauszahlung**, wenn sie im **Evidenzkonto** Deckung finden. Hat die Privatstiftung das Evidenzkonto bereits ausgeschöpft, ist eine steuerneutrale Substanzzahlung nicht möglich. Die Zuwendung an nicht von der Privatstiftung errichtete Substiftungen oder andere Körperschaften kommen nicht in Betracht. Die empfangende Stiftung hat die Zuwendung als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen. Wurde das zuzuwendende Vermögen vor dem 01.08.2008 zugewendet (altes Vermögen), sind Übergangsregelungen zu beachten.

3.3.5. Schenkungsmeldung und sonstige Steuern

Schenkungs meldung: da Zuwendungen von Privatstiftungen grundsätzlich aufgrund von Satzungen, Urkunden oder Stiftungsbriefen erfolgen, stellen sie weder Schenkungen noch freigiebige Zuwendungen im Sinne des Erbschaft-

steuergesetzes dar. Daher fallen diese Zuwendungen nicht unter die Meldeverpflichtung.

Grunderwerbsteuer: die Zuwendung eines Grundstückes an einen Begünstigten unterliegt der Grunderwerbsteuer, bemessen vom gemeinen Wert (vgl. Punkt 3.1.2.) des Grundstückes.

Umsatzsteuer, Gebühren und Gesellschaftsteuer: in der Regel unterliegen unentgeltliche Zuwendungen weder der Umsatzsteuer, noch der Gesellschaftsteuer oder der Gebührenpflicht.

3.4. Besteuerung betrieblich veranlasster Privatstiftungen

Eine betrieblich veranlasste Stiftung liegt vor, wenn die Privatstiftung folgenden Zwecken dient:

1. Unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers oder mit diesem verbundener Konzernunternehmen;
2. Unterstützung betriebszugehöriger Arbeitnehmer (Mitarbeiterunterstützung);
3. Weitergabe von Beteiligung des Arbeitgeber- oder Konzernunternehmens (Mitarbeiterbeteiligung).

Unentgeltliche Zuwendungen an betrieblich veranlasste Privatstiftungen sind von der Stiftungseingangssteuer **befreit**. Die Zuwendung stellt eine Betriebseinnahme dar und führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Diese Zuwendungen sind bis zu einem Betrag von EUR 1.460,00 pro Jahr und Begünstigten sachlich steuerbefreit. Spiegelbildlich stellt die Zuwendung unter gewissen Voraussetzungen auf Arbeitgeberseite eine (abzugsfähige) **Betriebsausgabe** dar

Die Begünstigung kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn die Privatstiftung nach der Stiftungsurkunde und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dient.

Für die begünstigten Mitarbeiter sind Zuwendungen aus einer betrieblich veranlassten Privatstiftung **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, jedoch nur bis EUR 1.460,00 pro Jahr. Diese Einkünfte unterliegen der **KES*t* iHv 25 %**. Wäre der Steuersatz nach dem "normalen" Tarifsteuersatz niedriger (unter 25 %), kann ein Antrag auf Tarifbesteuerung gestellt werden. Den Betrag von EUR 1.460,00 überschreitende Beträge unterliegen sogleich dem **normalen Tarifsteuersatz**.

3.5. Auflösungsbesteuerung

Die Auflösungsbesteuerung kommt bei Widerruf oder Auflösung der Privatstiftung in Frage (vgl. Punkt 1.12.). Im Allgemeinen besteht die Möglichkeit, die Vermögenswerte unmittelbar oder nach Veräußerung (mittelbar) dem

Letztbegünstigten zuzuwenden. Kommt es zur Auflösung der Privatstiftung, ist die Liquidationsbesteuerung iSd Körperschaftsteuergesetzes bei vorhandenem **Betriebsvermögen** nicht anzuwenden. Der Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinn (oder Veräußerungsverlust) wird nach dem Einkommensteuergesetz ermittelt. Daher kommt beispielsweise bei der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben der Freibetrag iHv EUR 7.300,00 zur Anwendung. Wird hingegen **Privatvermögen** der Privatstiftung im Zuge der Auflösung veräußert, kann die Steuerpflicht auf der Ebene der Privatstiftung nur bei der Veräußerung von spekulationsbehafteten Vermögenswerten vorliegen.

Die Letztzuwendung an den Letztbegünstigten unterliegt der **Kapitalertragsteuer iHv 25 %** und genießt die Endbesteuerungswirkung. Substanzauszahlungen sind allerdings auch in diesem Fall steuerneutral, wenn das Vermögen nach dem 01.08.2008 zugewendet wurde (vgl. Punkt 3.3.1.). Die entrichtete und noch nicht verrechnete Zwischensteuer ist in vollem Ausmaß gutzuschreiben.

Widerruft der Stifter die Privatstiftung, hat er die Möglichkeit, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu reduzieren. Handelt es sich um vor dem 01.08.2008 getätigte Vermögenszuwendungen, kann der Stifter einen Antrag auf **Kürzung um die Stiftungseingangswerte** stellen. Dadurch wird die Bemessungsgrundlage um die ursprünglich gestifteten Vermögenswerte (Substanz) gekürzt. Bei Zuwendungen nach dem 01.08.2008 erfolgt die Kürzung um den **Letztstand des Evidenzkontos**. Im Zuge der Auflösung der Privatstiftung wird die **Stiftungseingangssteuer** nicht zurückerstattet. Zuwendungen von Grundstücken an den Letztbegünstigten sind **grunderwerbsteuerpflichtig**.

Schließlich bestehen, wie im gesamten Steuerrecht, auch im Zuge der Auflösung einer Privatstiftung **steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten**. Zuwendungen sowie Letztzuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an eine, in einem anderen Staat ansässige Person, können aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sogar gänzlich von der Kapitalertragsteuerpflicht befreit werden. Zuwendungen sind iSd OECD-Musterabkommens "andere Einkünfte", die ausschließlich dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten unterliegen. Wenn daher ein solches DBA vorliegt und der Ansässigkeitsstaat keine oder nur eine geringe Schenkungs- und Einkommensteuer auf Zuwendungen von ausländischen Privatstiftungen erhebt, können Zuwendungen und Letztzuwendungen "steuerfrei" bzw. "steuerbegünstigt" aus der österreichischen Privatstiftung übertragen werden. Damit eine derartige Ansässigkeit im Ausland von den österreichischen Finanzbehörden anerkannt wird, bedarf es allerdings in der Regel einer tatsächlichen Verlegung des Lebensmittelpunktes in den (neuen) Ansässigkeitsstaat. Es wird diesbezüglich äußerst streng beurteilt und intensiv geprüft.

3.6. Zusammenfassung und Überblick

Aktuelle Rechtslage – Stand 8/2013	
Besteuerung von Zuwendungen an Privatstiftungen	
Sachliche Steuerpflicht	<ul style="list-style-type: none"> • Alle unentgeltlichen Zuwendungen
Persönliche Steuerpflicht	<ul style="list-style-type: none"> • Privatrechtliche Stiftung • Vergleichbare Vermögensmasse
Bemessungsgrundlage	<ul style="list-style-type: none"> • Gemeiner Wert: allgemein • Teilwert: Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen • Kurswert: Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben • Wiener Verfahren: nicht im Inland börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften • Jahreswert: Nutzungen und Leistungen • gemeiner Wert: land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen, inländische Betriebsgrundstücke
Steuersatz	
Allgemein	2,5 %
Zuwendungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke	2,5 %
Zuwendungen von Dritten (Zustiftung)	2,5 %
Zuwendungen an Familienstiftung	2,5 %
Zuwendung von Grundstücken an eine Familienstiftung	+ 3,5 %
Sonstige Zuwendungen von Grundstücken	+ 3,5 %
Die Stiftung / vergleichbare Vermögensmasse ist nicht mit Privatstiftung nach PSG vergleichbar	25 %
Sämtliche Dokumente über innere Organisation, Vermögensverwaltung oder –verwendung der Stiftung / vergleichbaren Vermögensmasse werden nicht bis zur Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt	25 %
Keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung / vergleichbaren Vermögensmasse	25 %
Steuerbefreiungen nach StiftEG	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (Verweisfehler im StiftEG bezüglich Zwecke, sollte aber korrigiert werden) 2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften 3. Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz iHv 25 % anzuwenden ist. 4. Zuwendungen an betrieblich veranlasste Privatstiftung 5. Zuwendungen von Grundstücken (unterliegen GrESt)
Freibeträge	-
Gebührenpflicht für Rechtsgeschäfte	befreit: § 15 Abs 3 GebG

Laufende Besteuerung von Privatstiftungen	
25 % Körperschaftsteuer	Einkünfte aus: 1. Gewerbebetrieb 2. Selbständiger Arbeit 3. Land- und Forstwirtschaft 4. Vermietung und Verpachtung
Zwischensteuer iHv 25 % (bis Veranlagung 2011: 12,5 %): Vorwegbesteuerung: wird bei Zuwendungen an Begünstigte wieder gut geschrieben	<u>Einkünfte aus Kapitalvermögen:</u> 1. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital 2. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen 3. Einkünfte aus Derivaten <u>Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen</u>
Körperschaftsteuerfrei	1. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften iSd § 10 Abs 1 Z 6 und 7 KStG 2. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen unter 1 % 3. Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern nach Ablauf der Spekulationsfrist
Besteuerung von Zuwendungen aus Privatstiftungen	
Substanzauszahlung (von Zuwendungen nach dem 31.07.2008) wenn: 1) " <u>maßgeblicher Wert</u> " überschritten wird UND 2) Deckung im <u>Evidenzkonto</u> vorhanden ist	nicht steuerbar jedoch keine Reduktion der Belastung an Zwischensteuer iHv 25 %
Sonstige Zuwendungen (Erträge, stille Reserven, unter dem "maßgeblichen Wert" oder keine Deckung im Evidenzkonto)	25 % KEST aber Rückerstattung der Zwischensteuer
Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen	Sondersteuersatz iHv 25% ODER halber Durchschnittssteuersatz
Substiftungen	
Schenkungssteuer / Stiftungseingangssteuer	2,5 %
Einkommensteuer	nicht steuerbar, insoweit Substanzauszahlung vorliegt (anzusetzen mit Stiftungseingangswert) § 27 Abs 1 Z 8 lit g): Übergangsregelung
Widerruf und Auflösung	
Erstattung der Schenkungssteuer / Stiftungseingangssteuer	nach 26.06.2008: keine Erstattung
Nacherhebung der Schenkungssteuer	-
Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die KEST	-
Folgen des Widerrufs beim Stifter	Kürzung der Einkünfte um den Letztstand des Evidenzkontos

IV. Übliche Gliederung und Regelungsinhalt der Stiftungserklärung

4.1. Allgemeines

Besonders bei der Neugründung einer Privatstiftung, aber auch bei einer späteren Änderung der Stiftungserklärung, muss auf die individuellen Bedürfnisse der jeweiligen Privatstiftung und der beteiligten Personenkreise, aber auch auf die finanziellen Rahmenbedingungen, Vermögenswerte und Beteiligungsstrukturen einer Stiftung Bedacht genommen werden.

Die Verwendung lediglich in einzelnen Punkten angepasster Musterurkunden birgt die Gefahr, dass wichtige Regelungsinhalte übersehen werden und dadurch später erhebliche Probleme entstehen können (vgl etwa OGH 18.09.2009, 6 Ob136/09g, zum **Wegfall der Stifterrechte** mangels Regelung in der Stiftungsurkunde). Erfahrene und auf Stiftungsangelegenheiten spezialisierte Partner können helfen, diese Risiken zu vermeiden.

Nachstehend finden Sie daher keine Musterurkunden, sondern eine überblicksmäßige Darstellung der wesentlichen Regelungsinhalte sowohl einer Stiftungsurkunde, als auch die möglichen Regelungsinhalte einer Stiftungszusatzurkunde.

4.2. **Stiftungsurkunde**

- Name und Sitz der Privatstiftung
- Stifter
- Zweck der Privatstiftung
- Stiftungsvermögen
- Vermögenswidmung
- Dauer der Privatstiftung
- Begünstigtenregelung
- Organstruktur
- Stiftungsvorstand
- Vertretung und Geschäftsführung
- Stiftungsbeirat
- Aufsichtsrat
- Stiftungsprüfer
- Geschäftsjahr
- Jahresabschluss
- Änderungsrechte
- Widerrufsrechte
- Errichtung einer Zusatzurkunde
- Auflösung
- Sonstige Bestimmungen / Schlussbestimmungen

4.3. **Stiftungszusatzurkunde**

- Detaillierte Begünstigtenregelung
- Letztbegünstigtenregelung
- Innere Ordnung der Stiftungsorgane
- Ergänzende Kompetenzen für Stiftungsorgane
- Vermögensverwaltung, -veranlagung und Mittelverwendung
- Geheimhaltungsverpflichtungen
- Vergütungsregelungen

V. Gesetzestext

Privatstiftungsgesetz

BGBI. Nr. 694/1993 zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010

Artikel I

Privatstiftungsgesetz

Begriff

§ 1. (1) Die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ist 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; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muß ihren Sitz im Inland haben.

(2) Eine Privatstiftung darf nicht

1. eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben;
2. die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen;
3. unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.

Name

§ 2. Der Name einer Privatstiftung hat sich von allen im Firmenbuch eingetragenen Privatstiftungen deutlich zu unterscheiden; er darf nicht irreführend sein und muß das Wort „Privatstiftung“ ohne Abkürzung enthalten.

Stifter, Zustiftung

§ 3. (1) Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben.

(2) Hat eine Privatstiftung mehrere Stifter, so können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor.

(3) Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, gehen nicht auf die Rechtsnachfolger über.

(4) Wer einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung Vermögen widmet (Zustiftung), erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters.

Stiftungsvermögen

§ 4. Der Privatstiftung muß ein Vermögen im Wert von mindestens 70 000 Euro gewidmet werden.

Begünstigter

§ 5. Begünstigter ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z 3), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Der Stiftungsvorstand hat den in diesem Sinne festgestellten Begünstigten dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen.

Letztbegünstigter

§ 6. Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.

Errichtung und Entstehung einer Privatstiftung

§ 7. (1) Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.

(2) Für Handlungen im Namen der Privatstiftung vor der Eintragung in das Firmenbuch haften die Handelnden zur ungeteilten Hand.

Privatstiftung von Todes wegen

§ 8. (1) Die Privatstiftung von Todes wegen wird durch letztwillige Stiftungserklärung errichtet.

(2) Liegt eine solche Stiftungserklärung vor, so ist der gegebenenfalls bestellte erste Stiftungsvorstand im Verlassenschaftsverfahren zu verständigen.

(3) Ist die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch nicht in angemessener Frist zu erwarten, so ist auf Antrag oder von Amts wegen vom Gericht ein Stiftungskurator zu bestellen; dieser hat

1. für das Entstehen der Privatstiftung Sorge zu tragen und erforderlichenfalls den ersten Stiftungsvorstand sowie den ersten Aufsichtsrat zu bestellen;
2. bis zur Bestellung des Stiftungsvorstands den Anspruch aus der Stiftungserklärung geltend zu machen und das gewidmete Vermögen zu verwalten.

(4) Der Stiftungskurator ist vom Gericht zu entheben, sobald die Privatstiftung entstanden oder wenn ihre Entstehung unmöglich ist.

(5) Der Stiftungskurator hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Diese Beträge bestimmt das Gericht. Gegen die Bestimmung kann Rekurs ergriffen werden, gegen die Entscheidung des Gerichts zweiter Instanz ist der Rekurs ausgeschlossen. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Rechtsnachfolger des Stifters.

Stiftungserklärung

§ 9. (1) Die Stiftungserklärung hat jedenfalls zu enthalten:

1. die Widmung des Vermögens;
2. den Stiftungszweck;
3. die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat; dies gilt nicht, soweit der Stiftungszweck auf Begünstigung der Allgemeinheit gerichtet ist;
4. den Namen und den Sitz der Privatstiftung;
5. den Namen sowie die für Zustellungen maßgebliche Anschrift des Stifters, bei natürlichen Personen das Geburtsdatum, bei Rechtsträgern, die im Firmenbuch eingetragen sind, die Firmenbuchnummer;
6. die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.

(2) Die Stiftungserklärung kann darüber hinaus insbesondere enthalten:

1. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstands;
2. Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers;
3. Regelungen über die Bestimmung des Gründungsprüfers;
4. die Einrichtung eines Aufsichtsrats oder weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks (§ 14 Abs. 2) und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zu kommen;
5. im Fall der notwendigen oder sonst vorgesehenen Bestellung eines Aufsichtsrats Regelungen über dessen Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer;
6. Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung;
7. die Angabe, daß eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann;
8. den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung (§ 34);
9. Regelungen über Vergütungen der Stiftungsorgane;
10. die nähere Bestimmung des Begünstigten oder weiterer Begünstigter;

11. die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf;
12. die Bestimmung eines Letztbegünstigten;
13. Regelungen über die innere Ordnung von kollegialen Stiftungsorganen;
14. die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen (§ 4) übersteigenden Stiftungsvermögens.

Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde

§ 10. (1) Die Stiftungserklärung ist zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde).

(2) Enthält die Stiftungsurkunde die Angabe, daß eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (§ 9 Abs. 2 Z 6), so können über § 9 Abs. 1 hinausgehende Regelungen, ausgenommen eine Regelung gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 bis 8, in einer Zusatzurkunde beurkundet werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen.

Gründungsprüfung

§ 11. (1) Wird das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht, so ist zu prüfen, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht.

(2) Der Gründungsprüfer ist vom Gericht zu bestellen. § 20 Abs. 2 und 3 gilt sinngemäß.

(3) Der Prüfungsbericht ist dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vorzulegen. Über Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Gründungsprüfer und dem Stiftungsvorstand entscheidet auf Antrag des Stiftungsvorstands oder des Gründungsprüfers das Gericht.

(4) Der Gründungsprüfer hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Im übrigen ist § 27 Abs. 2 Aktiengesetz 1965 anzuwenden. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Stifter.

Anmeldung zum Firmenbuch

§ 12. (1) Die Privatstiftung ist vom ersten Stiftungsvorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.

(2) Mit der Anmeldung zur Eintragung sind vorzulegen:

1. die Stiftungsurkunde in öffentlich beglaubigter Abschrift;
2. die öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands, daß sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet;
3. hinsichtlich des gewidmeten Geldbetrages die Bestätigung eines Kreditinstitutes mit Sitz im Inland oder der Österreichischen Postsparkasse, daß der Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist und zu dessen freien Verfügung steht;
4. der Prüfungsbericht des Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist.

Eintragung in das Firmenbuch

§ 13. (1) Privatstiftungen sind in das Firmenbuch einzutragen.

(2) Örtlich zuständig ist jenes Gericht (§ 120 Abs. 1 Z 1 JN), in dessen Sprengel die Privatstiftung ihren Sitz hat.

(3) § 3 FBG ist sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus sind einzutragen:

1. kurze Angabe des Stiftungszwecks;
2. das Datum der Stiftungsurkunde und jede Änderung dieser Urkunde;
3. gegebenenfalls das Datum einer Stiftungszusatzurkunde sowie das Datum einer Änderung;
4. gegebenenfalls Name und Geburtsdatum des Vorsitzenden, seiner Stellvertreter und der übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats.

(4) Der Tod eines Stifters nach Abgabe der Stiftungserklärung hindert die Eintragung nicht. In diesem Fall ist § 8 Abs. 3 bis 5 entsprechend anzuwenden.

Organe der Privatstiftung

§ 14. (1) Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat.

(2) Die Stifter können weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen.

(3) Kommt einem Organ gemäß Abs. 2 das Recht zu, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzuberufen, so ist für derartige Entscheidungen eine Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich; hat das Organ weniger als vier Mitglieder, so ist Stimmeneinhelligkeit erforderlich.

(4) Soll in einem solchen Fall der Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 angeführten Gründen abberufen werden, so darf Begünstigten, deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) und Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Organ nach Abs. 2 beauftragt wurden, bei dieser Entscheidung insgesamt nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen.

Stiftungsvorstand

§ 15. (1) Der Stiftungsvorstand muss aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen; zwei Mitglieder müssen ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, haben.

(2) Ein Begünstigter, dessen Ehegatte, dessen Lebensgefährte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen können nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein.

(3) Ist ein Begünstigter eine juristische Person, an der eine natürliche Person im Sinn des § 244 Abs. 2 UGB beteiligt ist, so können diese natürliche Person, deren Ehegatte, deren Lebensgefährte sowie Personen, die mit der natürlichen Person in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein.

(3a) Abs. 2 und Abs. 3 sind auch auf Personen anzuwenden, die von Begünstigten, deren Angehörigen (Abs. 2) oder in Abs. 3 genannten ausgeschlossenen Personen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden.

(4) Der erste Stiftungsvorstand wird vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1) bestellt.

(5) Die jeweiligen Mitglieder des Stiftungsvorstands und ihre Vertretungsbefugnis sowie das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Anmeldung ist der Nachweis der Bestellung oder der Änderung in öffentlich beglaubigter Form beizufügen. Zugleich haben die Mitglieder des Stiftungsvorstands ihre öffentlich beglaubigte Musterzeichnung vorzulegen.

Zeichnung

§ 16. Die Mitglieder des Stiftungsvorstands haben in der Weise zu zeichnen, daß sie dem Namen der Privatstiftung ihre Unterschrift beifügen.

Aufgaben des Stiftungsvorstands, Vertretung der Privatstiftung

§ 17. (1) Der Stiftungsvorstand verwaltet und vertritt die Privatstiftung und sorgt für die Erfüllung des Stiftungszwecks. Er ist verpflichtet, dabei die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten.

(2) Jedes Mitglied des Stiftungsvorstands hat seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen. Der Stiftungsvorstand darf Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.

(3) Wenn die Stiftungserklärung nichts anderes bestimmt, so sind sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstands nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen und zur Zeichnung für die Privatstiftung befugt. Der Stiftungsvorstand kann einzelne Mitglieder des Stiftungsvorstands zur Vornahme

bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen. Ist eine Willenserklärung der Privatstiftung gegenüber abzugeben, so genügt die Abgabe gegenüber einem Mitglied des Stiftungsvorstands.

(4) Sitzungen des Stiftungsvorstands können in angemessener Frist vom Vorsitzenden, seinem Stellvertreter oder von zwei Dritteln der Mitglieder des Stiftungsvorstands einberufen werden.

(5) Wenn die Privatstiftung keinen Aufsichtsrat hat, bedürfen Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Gerichts.

Rechnungslegung

§ 18. Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen; hiebei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234 und 236 bis 239 HGB, der § 243 HGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 HGB über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden. Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.

Vergütung der Mitglieder des Stiftungsvorstands

§ 19. (1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Stiftungsvorstands für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu gewähren.

(2) Die Höhe der Vergütung ist, soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds vom Gericht zu bestimmen.

Stiftungsprüfer

§ 20. (1) Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht, gegebenenfalls vom Aufsichtsrat zu bestellen.

(2) Zum Stiftungsprüfer dürfen nur Beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Beeidete Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden.

(3) Der Stiftungsprüfer darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluß nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger (§ 15 Abs. 2) einer ausgeschlossenen Person sein.

(4) Für die Vergütung des Stiftungsprüfers gilt § 270 Abs. 5 HGB sinngemäß.

Prüfung

§ 21. (1) Der Stiftungsprüfer hat den Jahresabschluß einschließlich der Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung gilt § 269 Abs. 1 HGB, hinsichtlich des Auskunftsrechts § 272 HGB sinngemäß.

(2) Den Stiftungsprüfer trifft keine Verschwiegenheitspflicht gegenüber anderen Stiftungsorganen und gegenüber den in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen. Für die Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers gilt § 275 HGB sinngemäß.

(3) Die §§ 273 und 274 HGB über den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk sind sinngemäß anzuwenden. Der Prüfungsbericht ist den übrigen Organen der Privatstiftung vorzulegen.

(4) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Stiftungsorganen über die Auslegung und Anwendung von gesetzlichen Vorschriften sowie der Stiftungserklärung entscheidet auf Antrag eines Stiftungsorgans das Gericht.

Aufsichtsrat

§ 22. (1) Ein Aufsichtsrat ist zu bestellen, wenn

1. die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung dreihundert übersteigt oder
 2. die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 Aktiengesetz 1965) oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt dreihundert übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.
- (2) Der jeweilige Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach den Arbeitnehmeranzahlen an den jeweiligen Monatsletzen innerhalb des vorangegangenen Kalenderjahres.
- (3) Der Stiftungsvorstand hat im Fall des Abs. 1 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen jeweils zum 1. Jänner den Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl der im vorangegangenen Jahr beschäftigten Arbeitnehmer festzustellen. Übersteigt die Durchschnittszahl dreihundert, so hat er dies dem Gericht mitzuteilen; die nächste Feststellung der Arbeitnehmeranzahl ist jeweils drei Jahre nach dem im ersten Satz genannten Stichtag zum 1. Jänner durchzuführen. Eine Änderung der Arbeitnehmeranzahl innerhalb der jeweiligen drei Jahre ist auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Aufsichtsrats ohne Einfluß. Wird bei einer der Feststellungen ermittelt, daß die Durchschnittszahl dreihundert nicht übersteigt, so ist die nächste Feststellung jeweils zum 1. Jänner der folgenden Jahre bis zur Feststellung der Überschreitung der Zahl dreihundert zu wiederholen. Die vertretungsbefugten Organe der in Abs. 1 Z 2 genannten Gesellschaften bzw. Genossenschaften haben dem Stiftungsvorstand auf dessen Verlangen die für die Feststellung erforderlichen Auskünfte rechtzeitig zu erteilen.
- (4) § 110 ArbVG gilt für Privatstiftungen sinngemäß wie für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Zusammensetzung des Aufsichtsrats

- § 23.** (1) Der Aufsichtsrat muß aus mindestens drei natürlichen Personen bestehen.
- (2) Die Mitglieder des Aufsichtsrats und deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein. Begünstigte oder deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen. Dasselbe gilt auch für Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Aufsichtsrat beauftragt wurden.
- (3) Mitglied des Aufsichtsrats kann nicht sein, wer in zehn Privatstiftungen Mitglied des Aufsichtsrats oder eines vergleichbaren Organs ist.

Bestellung und Abberufung des Aufsichtsrats

- § 24.** (1) Der Aufsichtsrat wird vom Gericht bestellt, der erste Aufsichtsrat bei Errichtung der Privatstiftung vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1).
- (2) Das Gericht hat den Aufsichtsrat abzurufen, wenn die Privatstiftung nicht mehr aufsichtsratspflichtig ist.
- (3) Jedes Mitglied des Aufsichtsrats kann sein Amt unter Einhaltung einer mindestens vierwöchigen Frist auch ohne wichtigen Grund mit schriftlicher Anzeige an die Privatstiftung und das Gericht zurücklegen.

Aufgaben des Aufsichtsrats

Vertretung der Privatstiftung

- § 25.** (1) Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung und die Gebarung der Privatstiftung zu überwachen. Für das Auskunfts- und Einsichtsrecht des Aufsichtsrats gilt § 95 Abs. 2 und 3, für die Zustimmung zu bestimmten Geschäften der Privatstiftung § 95 Abs. 5 Z 1, 2, 4 bis 6 Aktiengesetz 1965 sinngemäß.
- (2) Der Aufgabenbereich des nach § 22 Abs. 1 Z 2 bestellten Aufsichtsrats ist auf Angelegenheiten der einheitlichen Leitung oder unmittelbaren Beherrschung inländischer Kapitalgesellschaften beziehungsweise inländischer Genossenschaften beschränkt.
- (3) Der Aufsichtsrat vertritt die Privatstiftung bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern.
- (4) Die Stiftungserklärung kann den Zuständigkeitsbereich des Aufsichtsrats nach Abs. 1 bis 3 erweitern.

(5) Für die Einberufung des nach § 22 Abs. 1 bestellten Aufsichtsrats gilt § 94 Aktiengesetz 1965.

Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsrats

§ 26. (1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Aufsichtsrats für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu gewähren.

(2) Die Höhe der Vergütung ist vom Gericht auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds zu bestimmen.

Gerichtliche Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen und deren Mitgliedern

§ 27. (1) Soweit die nach Gesetz oder Stiftungserklärung vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen fehlen, hat sie das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen zu bestellen.

(2) Das Gericht hat ein Mitglied eines Stiftungsorgans auf Antrag oder von Amts wegen abzurufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. Als wichtiger Grund gilt insbesondere

1. eine grobe Pflichtverletzung,
2. die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben,
3. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds, die Abweisung eines solchen Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens sowie die mehrfache erfolglose Exekution in dessen Vermögen.

Innere Ordnung von Stiftungsorganen

§ 28. Ein Stiftungsorgan, das aus mindestens drei Mitgliedern besteht,

1. wählt aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und wenigstens einen Stellvertreter;
2. faßt, wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, unbeschadet des § 14 Abs. 3 und des § 35 Abs. 2 die Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der Stimmen aller Mitglieder, wobei bei Stimmgleichheit die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag gibt;
3. kann Beschlüsse schriftlich fassen, wenn kein Mitglied widerspricht.

Haftung der Mitglieder von Stiftungsorganen

§ 29. Unbeschadet des § 21 Abs. 2 letzter Satz über die Haftung des Stiftungsprüfers haftet der Privatstiftung jedes Mitglied eines Stiftungsorgans für den aus seiner schuldhaften Pflichtverletzung entstandenen Schaden.

Auskunftsanspruch des Begünstigten

§ 30. (1) Ein Begünstigter kann von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsichtnahme in den Jahresabschluß, den Lagebericht, den Prüfungsbericht, die Bücher, in die Stiftungsurkunde und in die Stiftungszusatzurkunde verlangen.

(2) Kommt die Privatstiftung diesem Verlangen in angemessener Frist nicht nach, so kann das Gericht auf Antrag des Begünstigten die Einsicht, gegebenenfalls durch einen Buchsachverständigen, anordnen. Für das Verfahren gelten die §§ 385 bis 389 ZPO sinngemäß.

Sonderprüfung

§ 31. (1) Jedes Stiftungsorgan und jedes seiner Mitglieder kann zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht die Anordnung einer Sonderprüfung beantragen.

(2) Das Gericht hat die Sonderprüfung anzuordnen, wenn glaubhaft gemacht wird, daß Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind.

(3) Die Bestellung eines Sonderprüfers kann auf Antrag von einer angemessenen Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Auf Antrag entscheidet das Gericht je nach den Ergebnissen der Sonderprüfung,

ob die Kosten vom Antragsteller oder von der Privatstiftung zu tragen oder verhältnismäßig aufzuteilen sind. Erweist sich der Antrag nach dem Ergebnis der Sonderprüfung als unbegründet und trifft die Antragsteller Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit, so haften sie der Privatstiftung für den aus der Sonderprüfung entstehenden Schaden als Gesamtschuldner.

(4) Im übrigen gelten für die Sonderprüfung und die Bestellung des Sonderprüfers § 20 Abs. 2 und 3 und § 21 Abs. 2. Hinsichtlich des Auskunftsrechts gilt § 272 HGB sinngemäß.

(5) Das Gericht hat auf Grund der Ergebnisse der Sonderprüfung festzustellen, ob die behaupteten Unredlichkeiten oder groben Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind, und für die erforderlichen Maßnahmen zur Wahrung des Stiftungszwecks Sorge zu tragen.

Angaben in Geschäftsbriefen und Bestellscheinen

§ 32. Für die Privatstiftung gilt § 14 HGB mit der Maßgabe, daß auch die für Zustellungen maßgebliche Anschrift der Privatstiftung und der Stiftungsvorstand anzugeben sind.

Änderung der Stiftungserklärung

§ 33. (1) Vor dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter widerrufen oder abgeändert werden; wenn einer von mehreren Stiftern weggefallen ist, kann die Stiftungserklärung nicht widerrufen und nur unter Wahrung des Stiftungszwecks geändert werden. Ist der einzige oder letzte Stifter weggefallen, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen zur Berücksichtigung mittlerweile hervorgekommener Eintragungshindernisse und geänderter Verhältnisse vornehmen.

(2) Nach dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter nur geändert werden, wenn er sich Änderungen vorbehalten hat. Ist eine Änderung wegen Wegfalls eines Stiftern, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich, weil Änderungen nicht vorbehalten sind, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen. Die Änderung bedarf der Genehmigung des Gerichts.

(3) Der Stiftungsvorstand hat die Änderung der Stiftungsurkunde unter Anschluß einer öffentlich beglaubigten Abschrift des Änderungsbeschlusses und die Tatsache der Änderung der Stiftungszusatzurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Änderung wird mit der Eintragung in das Firmenbuch wirksam.

Widerruf der Privatstiftung

§ 34. Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden.

Auflösung

§ 35. (1) Die Privatstiftung wird aufgelöst, sobald

1. die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist;
2. über das Vermögen der Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet worden ist;
3. der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat;
4. der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefaßt hat;
5. das Gericht die Auflösung beschlossen hat.

(2) Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald

1. ihm ein zulässiger Widerruf des Stiftern zugegangen ist;
2. der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist;
3. eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, daß alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch jeweils für 100 Jahre, fortzusetzen;

4. andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe gegeben sind.

(3) Kommt ein Beschluß nach Abs. 2 trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes nicht zustande, so kann jedes Mitglied eines Stiftungsorgans, jeder Begünstigte oder Letztbegünstigte, jeder Stifter und jede in der Stiftungserklärung dazu ermächtigte Person die Auflösung durch das Gericht beantragen. Das Gericht hat die Privatstiftung überdies aufzulösen, wenn sie gegen § 1 Abs. 2 verstößt und innerhalb angemessener Frist einer rechtskräftigen Unterlassungsanordnung nicht nachgekommen ist.

(4) Hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluß gefaßt, obwohl ein Auflösungsgrund nicht vorliegt, so kann jede der in Abs. 3 genannten Personen beim Gericht die Aufhebung des Beschlusses beantragen.

(5) In den Fällen des Abs. 1 Z 1 und 4 hat der Stiftungsvorstand die Auflösung der Privatstiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Auflösung ist mit der Eintragung wirksam.

(6) Ist die Privatstiftung auf Grund eines Gerichtsbeschlusses aufgelöst, so hat das Gericht das Firmenbuchgericht zu benachrichtigen. Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.

Abwicklung

§ 36. (1) Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger der Privatstiftung unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Diese Aufforderung an die Gläubiger ist ohne Verzug im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen.

(2) § 213 Aktiengesetz 1965 über den Gläubigerschutz ist anzuwenden. Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen.

(3) Ist kein Letztbegünstigter vorhanden oder will der Letztbegünstigte das verbleibende Vermögen nicht übernehmen und ergibt sich aus der Stiftungserklärung sonst keine Regelung, so fällt das verbleibende Vermögen der Republik Österreich anheim.

(4) Wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der Stifter Letztbegünstigter.

(5) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, teilen mehrere Letztbegünstigte zu gleichen Teilen.

Löschung

§ 37. (1) Ist die Abwicklung beendet und darüber Schlußrechnung gelegt, so hat der Stiftungsvorstand den Schluß der Abwicklung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Schluß der Abwicklung ist einzutragen und die Privatstiftung zu löschen.

(2) Die Bücher und Schriften der Privatstiftung sind an einem vom Gericht bestimmten sicheren Ort zur Aufbewahrung auf sieben Jahre zu hinterlegen.

(3) Stellt sich nachträglich heraus, daß weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig sind, so hat das Gericht hierfür den bisherigen Stiftungsvorstand oder einen Abwickler zu bestellen.

Umwandlung

§ 38. (1) Stiftungen, die nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz errichtet sind, können in Privatstiftungen umgewandelt werden. Auf Grund eines Umwandlungsbeschlusses, der jedenfalls die Angaben gemäß § 9 Abs. 1 zu enthalten hat, haben die Stiftungsorgane eine Stiftungserklärung abzugeben und den ersten Stiftungsvorstand, gegebenenfalls den ersten Aufsichtsrat zu bestellen.

(2) Mit dem Antrag auf Genehmigung der Umwandlung sind der Stiftungsbehörde die Stiftungserklärung und der Stiftungsvorstand bekanntzugeben. Die Stiftungsbehörde hat den Umwandlungsbeschluß zu genehmigen, wenn nicht wichtige Gründe gegen eine Umwandlung sprechen. Bei der Entscheidung ist darauf Bedacht zu nehmen, daß nach dem Inhalt der Stiftungserklärung dem Willen des Stifters und dem Zweck der Stiftung Rechnung getragen wird.

(3) Mit der Anmeldung zur Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch (§ 12) hat der Stiftungsvorstand den rechtskräftigen Bescheid über die Genehmigung der Umwandlung und einen Prüfungsbericht im Sinn des § 11 vorzulegen.

(4) Mit der Eintragung im Firmenbuch besteht die Stiftung als Privatstiftung weiter. Der Beschluß über die Eintragung im Firmenbuch ist der Stiftungsbehörde zur Eintragung in das Register über Stiftungen und Fonds zuzustellen.

Formerfordernis

§ 39. (1) Stiftungserklärungen, deren Änderung durch den Stifter und Erklärungen des Stifters, die auf das Bestehen der Stiftung Einfluß haben, bedürfen der Beurkundung durch Notariatsakt, letztwillige Stiftungserklärungen (§ 8 Abs. 1) außerdem der Form einer letztwilligen Anordnung.

(2) Beschlüsse von Stiftungsorganen, die zu Eintragungen im Firmenbuch führen, sind von einem Notar in einer Niederschrift zu beurkunden.

(3) Der Anmeldung einer Änderung der Stiftungsurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch ist der vollständige Wortlaut der geänderten Stiftungsurkunde beizufügen; er muß mit der Beurkundung eines Notars versehen sein, daß die geänderten Bestimmungen der Stiftungsurkunde mit dem Beschluß über ihre Änderung und die unveränderten Bestimmungen mit dem zuletzt zum Firmenbuch eingereichten vollständigen Wortlaut der Stiftungsurkunde übereinstimmen.

Gericht, Verfahren

§ 40. Über Angelegenheiten, die in diesem Bundesgesetz dem Gericht zugewiesen sind, verhandelt und entscheidet, sofern es sich nicht um Angelegenheiten handelt, die dem Prozeßgericht zugewiesen sind, der für den Sitz der Privatstiftung zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen.

Strafbestimmung

§ 41. Mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen ist vom Gericht zu bestrafen, wer als Mitglied des Stiftungsvorstands oder des Aufsichtsrats, als Beauftragter oder Abwickler

1. in Darstellungen oder in Übersichten über den Vermögensstand der Privatstiftung, insbesondere in Jahresabschlüssen, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder erhebliche Umstände verschweigt,
2. in Auskünften, die nach § 272 HGB einem Stiftungsprüfer oder die sonstigen Prüfern der Privatstiftung zu geben sind, erhebliche Umstände verschweigt, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder sonst falsche Angaben macht oder
3. über die im Anhang (§§ 236 bis 239 HGB) oder im Lagebericht (§ 243 HGB) anzugebenden Tatsachen falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt.

§ 42. Wer die Mitteilungspflicht nach § 5 oder nach Art. XI Abs. 1b nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht eine Verwaltungsübertretung und ist mit Geldstrafe bis zu 20 000 Euro je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen. Eine Verwaltungsübertretung liegt nicht vor, wenn die Tat den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung bildet oder nach anderen Verwaltungsstrafbestimmungen mit strengerer Strafe bedroht ist.

Artikel II

(Anm.: Änderungen des Firmenbuchgesetzes, BGBl. Nr. 10/1991)

Artikel III

(Anm.: Änderungen des Rechtspflegergesetzes, BGBl. Nr. 560/1985)

Artikel IV

(Anm.: Änderungen des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984)

Artikel V

(Anm.: Änderungen des Einkommensteuergesetzes, BGBl. Nr. 400/1988)

Artikel VI

(Anm.: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes, BGBl. Nr. 401/1988)

Artikel VII

(Anm.: Änderungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, BGBl. Nr. 141/1955)

Artikel VIII

Steuerliche Sondervorschriften für Privatstiftungen

(1) Zuwendungen von inländischem Vermögen an eine Privatstiftung sind von der Erbschafts- und Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer befreit, wenn

1. das zugewendete Vermögen am 1. Mai 1993 nachweislich einer Stiftung, einer Anstalt, einem Trust oder einer vergleichbaren Vermögensmasse des ausländischen Rechts zuzurechnen war und
2. die Privatstiftung bis zum 31. Dezember 1995 nach § 13 des Privatstiftungsgesetzes zum Firmenbuch angemeldet wird.

(2) Zum inländischen Vermögen im Sinne des Abs. 1 gehören:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;
2. das inländische Betriebsvermögen;
3. das inländische Grundvermögen;
4. Nutzungsrechte an unter Z 1 bis 3 fallendem Vermögen;
5. Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist;
6. Forderungen, deren Schuldner Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleistung im Inland hat;
7. Beteiligungen an Körperschaften (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), die im Inland Sitz oder Geschäftsleitung haben;
8. Beteiligungen an Körperschaften (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben und
 - a) deren Vermögen nachweislich zu mindestens 75% aus Vermögen im Sinne der Z 1 bis 7 besteht, oder
 - b) die unmittelbar oder mittelbar an einer Körperschaft beteiligt sind, deren Vermögen nachweislich zu mindestens 75% aus Vermögen im Sinne der Z 1 bis 7 besteht.

Artikel IX

(Anm.: Änderung der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961)

Artikel X

Verweisungen

Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

Artikel XI

Inkrafttreten, Vollziehungsklausel

(1) Dieses Bundesgesetz tritt mit 1. September 1993 in Kraft, Art. V Z 10 jedoch bereits mit 1. Juli.

(1a) § 1 Abs. 2 Z 3 und § 15 Abs. 3 in der Fassung des Handelsrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I Nr. 120/2005, treten mit 1. Jänner 2007 in Kraft.

(1b) § 5 und § 42 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, treten mit 1. April 2011 in Kraft. Die Namen aller zum 31. März 2011 bestehenden oder nach § 5 festgestellten Begünstigten

sind dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt bis zum 30. Juni 2011 elektronisch mitzuteilen.

(2) Mit der Vollziehung der Art. V bis VIII dieses Bundesgesetzes ist der Bundesminister für Finanzen, hinsichtlich des Art. IX der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz, hinsichtlich des Art. IV der Bundesminister für Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen, hinsichtlich des Art. I § 38 der Bundesminister für Inneres im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz, hinsichtlich des Art. I § 22 Abs. 4 der Bundesminister für Arbeit und Soziales im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz, hinsichtlich des Art. X die jeweils betroffenen Bundesminister und im übrigen der Bundesminister für Justiz betraut.

Artikel 18

Übergangs- und Schlussbestimmungen

Personenbezogene Bezeichnungen

(Anm.: Zu § 15, BGBl. Nr. 694/1993)

§ 1. Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide Geschlechter.

(Anm.: Zu § 15, BGBl. Nr. 694/1993)

§ 4. Auf vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes geschlossene Ehepakete sind die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.