

## DIE PRIVATSTIFTUNG

Nationales und internationales Stiftungsrecht

3. Jahrgang 2011

**Medieninhaber (Verleger) und Herausgeber:** MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Sitz der Gesellschaft: A-1014 Wien, Kohlmarkt 16, FN 124 181 w, HG Wien. Unternehmensgegenstand: Verlag von Büchern und Zeitschriften. **Verlagsadresse:** A-1015 Wien, Johannesgasse 23 (verlag@manz.at). **Geschäftsführung:** Mag. Susanne Stein (Geschäftsführerin) sowie Prokurist Dr. Wolfgang Pichler (Verlagsleitung). **Schriftleiter:** HR d. OGH Univ.-Prof. Dr. Georg E. Kodek, LL. M., Dr. Christian Ludwig, Univ.-Prof. Dr. Johannes Zollner. **Entscheidungsbearbeiter:** Mag. Karin Bruchbacher, Mag. Michael Nueber. **Autoren dieser Ausgabe:** Alexander Hofmann, Susanne Kalss, Clemens Limberg, Harald Moshhammer, Jürgen C. T. Rassi, Matthias Schimka, Nicole Stürzenbaum, Daniel Varro, Heinrich Weninger, Ines Wohlgenannt, Johannes Zollner, Michael Zwirchmayr. **Verlagsredaktion:** Mag. Olga Kaser, E-Mail: olga.kaser@manz.at **Verlags- und Herstellungsort:** Wien. **Grundlegende Richtung:** Veröffentlichung rechtswissenschaftlicher Abhandlungen und gerichtlicher Entscheidungen zum österreichischen und liechtensteinischen Stiftungsrecht. Zitiervorschlag: PSR 2011/Artikelnummer (Seite). **Anzeigen:** Heidrun R. Engel, Tel: (01) 531 61-310, Fax: (01) 531 61-181, E-Mail: heidrun.engel@manz.at **Bezugsbedingungen:** Die PSR erscheint 4x jährlich. Der Bezugspreis beträgt € 318,-, Einzelheftpreis: € 95,40 inklusive Versandkosten im Inland. Auslandspreise auf Anfrage. Nicht rechtzeitig vor ihrem Ablauf abbestellte Abonnements gelten für ein weiteres Jahr als erneuert. Abbestellungen sind schriftlich 6 Wochen vor Jahresende an den Verlag zu senden.

**Manuskripte und Zuschriften erbitten wir an folgende Adresse:** E-Mail: olga.kaser@manz.at. Wir bitten Sie, die Formatvorlagen zu verwenden (zum Download unter [www.manz.at/formatvorlagen](http://www.manz.at/formatvorlagen)) und sich an die im Auftrag des Österreichischen Juristentages herausgegebenen „Abkürzungs- und Zitieregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (AZR)“, 6. Aufl. (Verlag MANZ, 2008), zu halten. **Urheberrechte:** Mit der Einreichung seines Manuskripts räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Verlagsrecht) sowie die Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art (auch einschließlich CD-ROM), der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an den Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG), ein. Gemäß § 36 Abs 2 UrhG erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts mit Ablauf des dem Erscheinen des Beitrags folgenden Kalenderjahrs. Dies gilt für die Verwertung von Datenbanken nicht. Der Nachdruck von Entscheidungen oder Beiträgen jedweder Art ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlags gestattet. **Haftungsausschluss:** Sämtliche Angaben in dieser Zeitschrift erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung der Autoren, der Herausgeber sowie des Verlags ist ausgeschlossen. **Grafisches Konzept:** Michael Fürnsinn für buero8, 1070 Wien ([www.buero8.com](http://www.buero8.com)). **Covergestaltung:** DMC Design for Media and Communication GmbH. **Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem Papier.**

## Liebe Leserinnen und Leser!

PSR 2011/41

Wir freuen uns, Ihnen auch in der letzten Ausgabe des heurigen Jahrs vom aktuellen stiftungsrechtlichen Geschehen in Österreich, Liechtenstein und in Deutschland berichten zu können. *Limberg* hat seinen Beitrag einem Dauerbrenner des österreichischen Privatstiftungsrechts, nämlich der Vorstandsvergütung, gewidmet. Ausgehend von den bloß kursorischen gesetzlichen Regelungen werden die bisherigen Stellungnahmen in der Literatur und Judikatur kritisch beleuchtet. *Weninger* und *Zollner* gehen in ihrer Untersuchung der Frage nach, wer denn nach den Geldwäschebestimmungen als wirtschaftlicher Eigentümer einer Privatstiftung in Betracht kommt. Auch wenn dessen Feststellung primär Aufgabe des Kreditinstituts ist, bedarf es doch der Mitwirkung des Stiftungsvorstands; vor allem aber müssen Mitglieder des Stiftungsvorstands wissen, wie viel an Information und vor allem welche Urkunden zur Belegung an das Kreditinstitut preisgegeben werden müssen. Aus steuerlicher Sicht beschäftigt sich *Varro* erneut mit der Stiftungseingangssteuer bei Grundstückszuwendungen. Nachdem die entsprechende Bestimmung im StiftEG bereits einmal als verfassungswidrig erkannt wurde und nun zum zweiten Mal aufgehoben werden soll, ist es zu einer entsprechenden Gesetzesänderung gekommen. Der Beitrag von *Moshhammer* analysiert die verschiedenen Argumente rund um eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Grundstücken durch Privatstiftungen. Besonderes Augenmerk wird der Übergangsbestimmung geschenkt.

Aus Österreich können wir Ihnen diesmal drei höchstgerichtliche Urteile sowie zwei Urteile des Oberlandesgerichts Wiens präsentieren. Der Bogen der von den Gerichten behandelten Themen spannt sich von der treuhänderischen Stiftungerrichtung, über die Antragslegitimation zur Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG, die exekutive Pfändung von Beststellungsrechten, das Verhältnis von Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde, die Offenlegung von Vollmachtsverhältnissen, bis hin zur Auslegung von Stiftungserklärungen.

Drei Urteile des fürstlichen Höchstgerichts zum liechtensteinischen Stiftungsrecht haben diesmal unser Interesse geweckt. Zum einen geht es um die – auch für Österreich so relevante – Frage der Aktivlegitimation von Begünstigten zur Geltendmachung von Ersatzansprüchen, zum anderen um die Auslegung der Stiftungsstatuten.

Schon traditionell beinhaltet der letzte Abschnitt *Abstracts* ausgewählter Bücher und Artikel aus anderen nationalen und internationalen Zeitschriften, um Ihnen einen Überblick über die wissenschaftliche Diskussion zu geben. Sie finden auch Kurzberichte über aktuelle wissenschaftliche Tagungen in Österreich, Liechtenstein und in der Schweiz.

Wir hoffen, mit der Auswahl der Themen auch diesmal Ihren Geschmack getroffen zu haben.

Wir freuen uns darauf, Sie auch im nächsten Jahr mit Aktuellem und Spannendem zum Privatstiftungsrecht versorgen zu dürfen und wünschen Ihnen einen guten Start ins Neue Jahr!

Georg E. Kodek, Christian Ludwig, Johannes Zollner

- Editorial . . . . . 149  
 Von Georg E. Kodek, Christian Ludwig, Johannes Zollner

## Beiträge

- Die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österreichischen Privatstiftung 152  
**Gedanken aus theoretischer und praktischer Sicht sowie Lösungsansätze zu einem nur scheinbar klaren Thema**

Durch die schon länger erfolgte Abschaffung der Anonymität von Bankkunden und die konkrete Einführung der strengen „Know-your-customer“-Regelungen haben Banken bei der Eröffnung einer Geschäftsbeziehung auch „hinter die Kulissen“ eines Kunden zu blicken: So gilt es, die mögliche Existenz von Treuhandverhältnissen ebenso abzuklären, wie bei juristischen Personen als Bankkunden deren wirtschaftlich Berechtigte herauszufinden. Die beiden Autoren wollen in diesem Beitrag versuchen, einen weiteren Anstoß zur Durchdringung dieser Thematik zu liefern: Schon deren Herkunft – der eine mit dem Stiftungsrecht seit Jahren wissenschaftlich eng verbunden, der andere langjähriger Praktiker mit Fokus auf eben dieses Thema – ist Garant dafür, das Spannungsverhältnis zwischen wissenschaftlicher Analyse der Bestimmungen und dem sachgerechten Umgang für Auskunftssuchende (Banken) und Auskunftspflichtige (Stiftungen) deutlich zu machen.  
 Von Johannes Zollner und Heinrich Weninger

- Zur Vorstandsvergütung . . . . . 166

Obwohl die Vergütung von Vorstandsmitgliedern auf die Leitung der Privatstiftung massive Auswirkungen hat und dem Entgeltfestsetzenden unter Umständen sogar eine wesentliche faktische Einflussnahme sichern kann, ist diese Frage gesetzlich nicht klar geregelt und finden sich in Judikatur und Literatur nur vereinzelt Stellungnahmen dazu. Im Beitrag sollen die gesetzlichen Regelungen und die wesentlichen Stellungnahmen in der Literatur und Judikatur kritisch beleuchtet und dabei zugleich die jüngste Entscheidung (1 Ob 214/09s) behandelt werden.

Von Clemens Limberg

- Steuerliche Änderungen bei Grundstückszuwendungen an Stiftungen 171  
 (VfGH-Prüfungsbeschluss und Budgetbegleitgesetz 2012) . . . . .

Der VfGH versucht bereits zum zweiten Mal (Prüfungsbeschluss vom 21. 9. 2011) die Wertermittlungsvorschrift im StiftEG aufzuheben, weil die Bewertungsdiskrepanz zwischen Grundbesitz und anderen Wirtschaftsgütern verfassungsrechtlich bedenklich erscheint. Sollte jedoch das Budgetbegleitgesetz 2012 (zurzeit: Regierungsvorlage) beschlossen werden, dann wird die (erwartete) Verfassungswidrigkeit keine Auswirkungen entfalten, weil das BBG 2012 die Verlagerung der Grundstückszuwendungsbesteuerung vom StiftEG in das GrEStG vorsieht. Die vorgeschlagene „Verlagerung“ wirft jedoch zahlreiche Zweifelsfragen auf und führt zu neuerlichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Von Daniel Varro

- Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen: Übergangsbestimmungen 176  
 verfassungskonform? . . . . .

Im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011 (BBG 2011) wurde eine Bestimmung zu Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen im Sondersteuerregime des § 13 KStG ergänzt. Wenngleich die Regelung selbst bereits vor ihrer Einführung für Zündstoff gesorgt hat, wurde in der Literatur nunmehr die Verfassungskonformität der dazu ergangenen Übergangsbestimmung angezweifelt. Der Beitrag soll die vorgebrachten Argumente kritisch hinterfragen und die Übergangsbestimmungen ausführlich diskutieren.

Von Harald Moshhammer

## Rechtsprechung

- Auslegung von Stiftungserklärung und Absichtserklärung . . . . . 180  
 OGH 11. 5. 2011, 7 Ob 5/11 b

Mit Anmerkung von Susanne Kalls und Michael Zwirchmayr

- Exekutive Pfändung der Gesamtrechte des Stifters . . . . . 183  
 OGH 14. 7. 2011, 3 Ob 177/10 s

Mit Anmerkungen von Jürgen C. T. Rassi und Johannes Zollner

→ Antragslegitimation eines einzelnen Beiratsmitglieds zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern. . . . .	191
OGH 18. 7. 2011, 6 Ob 98/11 x	
→ Stifterstellung bei der Errichtungstreuhand . . . . .	192
OGH 14. 9. 2011 6 Ob 158/11 w	
→ OLG Wien 26. 5. 2011, 28 R 296/10 w . . . . .	194
Mit Anmerkung von Matthias Schimka	
→ Offenlegung von Vollmachtsverhältnissen . . . . .	198
OLG Wien 13. 12. 2010, 28 R 197/10 m	
Mit Anmerkung von Johannes Zollner	
→ Auslegung der Statuten . . . . .	199
FL OGH 1. 7. 2011, CG.2010.53	
→ Fehlende Aktivlegitimation von Ermessensbegünstigten zur Geltendmachung von Ersatzansprüchen . . . . .	202
FL OGH 2. 8. 2011, CG.2005.241, CG.2005.231	

## Berichte

→ Die österreichische Privatstiftung am Prüfstand einer internationalen Expertenrunde und die Rolle des Trusts in Österreich . . . . .	203
Von Alexander Hofmann	
→ Vierter liechtensteinischer Stiftungsrechtstag . . . . .	205
Von Nicole Stürzenbaum	
→ Rechtsreform und Zukunft des Finanzplatzes Liechtenstein . . . . .	205
Von Ines Wohlgenannt	

## Literaturreisenschau

→ Stiftungsrecht 2010/2011. . . . .	206
Von Matthias Schimka	

## Standards

→ Impressum . . . . .	149
-----------------------	-----

# Die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österreichischen Privatstiftung

## Gedanken aus theoretischer und praktischer Sicht sowie Lösungsansätze zu einem nur scheinbar klaren Thema

PSR 2011/42

§ 5 PSG;  
§ 2 Z 75,  
§ 40 BWG

wirtschaftlicher  
Eigentümer;  
Geldwäsche

Durch die schon länger erfolgte Abschaffung der Anonymität von Bankkunden<sup>1)</sup> und die konkrete Einführung der strengen „Know-your-customer“-Regelungen<sup>2)</sup> haben Banken bei der Eröffnung einer Geschäftsbeziehung auch „hinter die Kulissen“ eines Kunden zu blicken: So gilt es, die mögliche Existenz von Treuhandverhältnissen ebenso abzuklären, wie bei juristischen Personen als Bankkunden deren wirtschaftlich Berechtigte herauszufinden. Die beiden Autoren wollen in der Folge versuchen, einen weiteren<sup>3)</sup> Anstoß zur Durchdringung dieser Thematik zu liefern: Schon deren Herkunft – der eine mit dem Stiftungsrecht seit Jahren wissenschaftlich eng verbunden, der andere langjähriger Praktiker mit Fokus auf eben dieses Thema – ist Garant dafür, das Spannungsverhältnis zwischen wissenschaftlicher Analyse der Bestimmungen und dem sachgerechten Umgang für Auskunftssuchende (Banken) und Auskunftspflichtige (Stiftungen) deutlich zu machen.

Von Johannes Zollner und Heinrich Weninger

### Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Die Besonderheiten der österreichischen Privatstiftung
- C. Der „wirtschaftlich Berechtigte“
  - 1. Einbettung in sonstige Transparenzpflichten
  - 2. Regelungssystematik
  - 3. Kontrolle – § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG
    - a) Kontrollmöglichkeit
    - b) Kontrollträger
    - c) Substrat der Kontrolle
    - d) Kontrollsituationen in der Praxis
  - 4. Begünstigte
    - a) Konkret bestimmte Begünstigte – § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG
    - b) Gruppe von Begünstigten – § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG
  - 5. Sonderfall Letztbegünstigte
  - 6. Sonderfall juristische Person
- D. Mehrheit von wirtschaftlich Berechtigten
- E. Praktische Umsetzung der Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österreichischen Privatstiftung
  - 1. Generelle Bemerkungen
  - 2. Art und Umfang des Vorgehens
  - 3. Unklarheiten bei der Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten
  - 4. Aktualisierung von Unterlagen
  - 5. Frageschema
  - 6. Fehlendes inhaltliches Ergebnis
  - 7. Fallbeispiele

F. Schlussbemerkungen

### A. Einleitung

Die bankrechtlichen Regelungen betreffend die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten finden ihre europarechtlichen Vorgaben in der 3. GeldwäscheRL; viele Bestimmungen lassen sich wiederum auf Empfehlungen der FATF<sup>4)</sup> zurückführen.<sup>5)</sup> Die Regelungen sind mitunter sehr allgemein gehalten, gilt es doch, eine möglichst große Anzahl unterschiedlicher Rechtsformen sowie die verschiedensten Ausgestaltungen ein und derselben Rechtsform zu erfassen. Allein schon daraus ergibt sich, dass für den Rechtsanwender viele Fragen offenbleiben; die mangelnde Präzisierung der einzelnen Fallgestaltungen ist – zumindest für das österr. Recht – va aber auch vor dem Hintergrund der Tatsache kritisch zu sehen, dass die Nichteinhaltung der Normen für die Ban-

1) Siehe im Detail § 40 (1) Z 4 BWG. „Eisberglösung“ bei bis dahin anonymen Wertpapierkonten seit 1. 8. 1996, Legitimationspflicht für neue Sparbücher seit 1. 11. 2000, Übergangsfrist für bestehende Sparbücher bis 30. 6. 2002.

2) Erste GeldwäscheRL 91/308/EWG v 10. 6. 1991, ABI L 1991/166, Zweite GeldwäscheRL v 4. 12. 2001, ABI L 2001/344, Dritte GeldwäscheRL 2005/60/EG v 26. 10. 2005, ABI L 2005/309.

3) Vgl den Beitrag von *Hofmann*, Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer von Stiftungen und Trusts nach der Dritten Geldwäscherichtlinie, ÖBA 200, 777 ff; *Hofmann/Petritz*, Stiftungen und Trusts: Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers nach der Dritten Geldwäscherichtlinie im Vergleich mit abgabenrechtlichen Grundsätzen, ZfS 2009, 104 ff.

4) Vgl das FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering) Reference Document (February 2004, updated in February 2009).

5) *Bozkurt/Grubhofer*, Kredit- und Finanzinstitute, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, ÖBA 2006, 247; *Bülte in Dannecker/Leitner*, Handbuch der Geldwäsche-Compliance (2010) 92.

ken auch verwaltungsstrafrechtliche Sanktionen nachziehen kann.<sup>6)</sup>

Schon bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften als Bankkunden ergeben sich aus den mitunter nur schwer verständlichen gesetzlichen Regelungen zahlreiche Auslegungsfragen, was va die Bankpraxis, die die einschlägigen Regelungen konkret umzusetzen hat, vor vielfältige Probleme stellt. Die Komplexität der Materie steigert sich jedoch für österr Privatstiftungen noch einmal erheblich. Als Ursachen dafür sind va die Eigenheiten von österr Privatstiftungen zu nennen, die – leider – in den gesetzlichen Vorgaben nicht, bestenfalls jedoch nur unzureichend Berücksichtigung finden.

Zu diesen rein juristischen Problemen gesellt sich noch eine besondere emotionale Situation: Den Stiftern wurde ursprünglich durch das PSG 1993 vermittelt, dass eine Stiftung informationsmäßig tatsächlich etwas Besonderes ist: So sieht das Gesetz ausdrücklich vor, dass bestimmte Informationen genau nicht an die Öffentlichkeit gelangen sollen oder müssen. Dabei ist va an die Begünstigten und das tatsächliche Stiftungsvermögen zu denken: Nur das Mindestkapital muss gem § 9 Abs 1 Z 1 PSG (iVm § 10 Abs 2 PSG) in die Stiftungsurkunde aufgenommen werden, darüber hinausgehende Vermögenswidmungen können entweder in der – nicht öffentlichen – Stiftungszusatzurkunde oder sogar außerhalb derselben erfolgen.<sup>7)</sup> Auch die Begünstigten als Adressaten des Stiftungszwecks und Nutznießer des Stiftungsvermögens müssen keineswegs zwingend in der für jedermann zugänglichen Stiftungsurkunde genannt werden; diese können entweder in der Stiftungszusatzurkunde bezeichnet werden oder es kann deren Festlegung überhaupt der Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG vorbehalten bleiben. Damit soll(te) ganz bewusst für die Stifter(familie) und das Stiftungsvermögen, kurz für das gesamte Stiftungsumfeld, eine gewisse Privatsphäre gewahrt bleiben. Dies macht es zumindest nachvollziehbar, wieso manche Stifter bzw Stiftungsvorstände so sensibel auf eine verlangte Preisgabe von Informationen reagieren, will die Stiftung als Kunde doch sicher sein, den gesetzlich vorgesehenen Schutz vor Offenlegung mancher Fakten auch in einer Bankbeziehung gewahrt zu wissen. Es ist daher verständlich, wenn die grundsätzliche Bereitschaft von stiftungsinvolvierten Personen, tatsächlich nicht öffentliche Urkunden, Hintergrundinformationen etc preiszugeben, auf enden wollende Begeisterung stößt.

Mit diesen Interessen geraten nun die bankrechtlichen Vorschriften in Widerspruch, die diese Diskretion durchbrechen, wobei – wie bereits eingangs gezeigt – die Reichweite der gesetzlichen Offenlegungspflichten gerade für Stiftungen äußerst umstritten sind. Stiftungsvorstände wie sonstige stiftungsinteressierte und -involvierte Personen auf der einen Seite, Bankmitarbeiter vor Ort, Compliance und Revision auf der anderen Seite sind sich wegen dieser gesetzlichen Ausgangslage häufig nicht im Klaren, (i) ob sie diesem Informationsbedarf überhaupt nachkommen müssen, (ii) in welchem Umfang und welcher „Tiefe“ und (iii) anhand welcher Unterlagen diese Informationen zu belegen sind. Aus der Sicht der zur Vollziehung verpflichteten Banken muss berücksichtigt werden, dass trotz der Anzahl von rund

3.300 österr Privatstiftungen<sup>8)</sup> diese – zumindest bei der Mehrzahl der Banken bzw Bankstellen – immer noch als „Exoten“ einzureihen sind. Trotz der Komplexität der Materie und der Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls soll versucht werden, dort, wo es möglich ist, einen – so gut es geht – allgemeingültigen Weg zur Bestreitung der Problematik durch die Praxis zu finden. Auch ist es unser Anliegen, die Diskussion dieser sensiblen Thematik durch zum Teil neue Denkanstöße weiter anzuregen.

Auch wenn österr Banken mitunter nicht nur mit österr Privatstiftungen als Kunden konfrontiert sind, so beschränkt sich doch der nachfolgende Beitrag auf österr Privatstiftungen und deren wirtschaftliche Eigentümer als Kunden eines österr Kreditinstituts. Andere Institutionen (wie etwa vergleichbare ausländische Stiftungen) oder Sondervermögen (etwa Trusts), die Kunden von österr Banken sind oder werden möchten, bleiben unberücksichtigt.

## B. Die Besonderheiten der österreichischen Privatstiftung

Die Vorgaben des BWG zur Feststellung des wirtschaftlichen Eigentümers weisen – ebenso wie die 3. GeldwäscherRL – eine sehr starke gesellschaftsrechtliche Prägung auf. Damit tragen sie aber jenen Besonderheiten, die österr Privatstiftungen auszeichnen, nicht im ausreichenden Umfang Rechnung, wengleich es speziell für Stiftungen (und andere vermögensverwaltende Personen) zugeschnittene Regelungen gibt. Hinzu kommt noch, dass sich die einschlägigen Geldwäscherbestimmungen auf sämtliche Stiftungstypen (egal welcher Nationalität) sowie auch auf Trusts und ähnliche Sondervermögen beziehen. Damit werden va die Eigenheiten der österr Privatstiftung, die diese von Stiftungen anderer Länder unterscheidet, nicht ausreichend berücksichtigt.

Zum leichteren Verständnis der nachfolgenden Überlegungen sollen diese Besonderheiten der österr Privatstiftung – gegenüber sonstigen juristischen Personen wie auch gegenüber anderen Stiftungstypen – kurz in Erinnerung gerufen werden.

Wie sämtliche Stiftungen sind auch österr Privatstiftungen durch das Fehlen von Eigentümern gekennzeichnet: Die Stiftung ist Eigentümerin des ihr gewidmeten Vermögens, die Stiftung selbst hat keine Eigentümer oder Beteiligte.<sup>9)</sup> Daher ist schon der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers einer Stiftung per se unpassend; dieser soll – zumindest für die hier interessierenden Stiftungen – im Folgenden auch durch den Begriff wirtschaftlich Berechtigter<sup>10)</sup> ersetzt werden. Auch wenn diese Besonderheit noch in der Definition gem § 2 Z 75 lit b BWG – zumindest dem Grunde nach – Berücksichtigung findet, so fehlt die Bezugnahme auf ein

6) Siehe § 98 Abs 5 BWG; der Verantwortliche iSd § 9 VStG kann auch bei einem fahrlässigen Verstoß gegen die Pflichten nach §§ 40, 40 a, 40 b, 40 d und 41 Abs 1 BWG von der FMA mit einer Freiheitsstrafe von bis zu sechs Wochen oder mit einer Geldstrafe bis zu € 75.000,- zu bestrafen sein.

7) Arnold, Kommentar zum PSG<sup>2</sup> (2007) § 4 Rz 10 f.

8) Mit Stichtag zum 31. 12. 2010 waren nach Auskunft des Bundesrechenzentrums in Österreich 3.284 Privatstiftungen in das Firmenbuch eingetragen; vgl dazu Zollner, Die eigennützige Privatstiftung (2011) (bei FN 2).

9) Statt aller vgl nur Arnold, PSG<sup>2</sup> § 1 Rz 8 f.

10) Diesen Begriff verwendet auch das dGwG (Geldwäschergesetz).

ganz spezielles Charakteristikum der österr Privatstiftung: Das PSG ist va dadurch gekennzeichnet, dass es dem Stifter in vielen Belangen ein hohes Maß an Gestaltungsfreiheit und damit umfangreiche Möglichkeiten gewährt, die Privatstiftung an seine individuellen Bedürfnisse anzupassen.<sup>11)</sup> Diese Gestaltungsfreiheit hat in der Stiftungspraxis dazu geführt, dass va Begünstigtenregelungen in ganz unterschiedlicher Ausprägung und Komplexität anzutreffen sind, die mitunter weder den handelnden Personen selbst, in Extremfällen nicht einmal Experten zweifelsfrei verständlich sind.<sup>12)</sup> Doch die Gestaltungsfreiheit beschränkt sich nicht nur auf die Begünstigtentypen, sondern umfasst auch die Zahl der Stifter, die Höhe des über das Mindestkapital von € 70.000,- hinausgehenden gewidmeten Vermögens sowie va auch die Einflussrechte des Stifters oder Dritter: So kann sich der Stifter (alleine oder zusammen mit anderen Stiftern) das Recht zum Widerruf der Privatstiftung ebenso vorbehalten wie das Recht, die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde jederzeit und vollumfassend nach seinem Belieben zu ändern; va das Änderungsrecht kann auch in abgestufter Form vorbehalten werden, sodass einzelne Bereiche (etwa Organisation oder Begünstigtenregelungen) nicht umfasst sind oder die Ausübung der Rechte an die Zustimmung Dritter gebunden ist.<sup>13)</sup> Der Stifter kann sich daneben – oder ausschließlich – auch sonstige Einflussrechte vorbehalten, wie etwa Zustimmungsrechte oder – zumindest im beschränkten Umfang – auch Weisungsrechte. Gleichzeitig kann er sich das Recht zur Bestellung des Stiftungsvorstands, aber auch anderer Organe, sowie zu deren Abberufung aus wichtigem Grund vorbehalten. Während die Rechte des Stifters im Hinblick auf die Organisationsverfassung überwiegend in der aus dem Firmenbuch für jedermann ersichtlichen Stiftungsurkunde verankert sein müssen,<sup>14)</sup> können die Regelungen über die Begünstigten auch außerhalb derselben erfolgen. Dieser Umstand sowie va aber die völlig unterschiedlichen Ausprägungen von Begünstigtentypen erschweren mitunter das Ermitteln des wirtschaftlich Berechtigten: So können Begünstigte einer Privatstiftung über einen klagbaren Anspruch verfügen, welcher wiederum aufschiebend oder auflösend bedingt oder befristet ausgestaltet sein kann. Auch wenn dem Begünstigten ein dem Grunde nach klagbarer Anspruch gewährt wird, kann die Festsetzung der Höhe der Zuwendung in das Ermessen des Stiftungsvorstands (oder der sonstigen zuständigen Einrichtung) gestellt werden, sodass eine Prognose über die Höhe der Zuwendung sich kaum treffen lässt.

Weiters ist es möglich und in der Praxis üblich, Begünstigte ohne klagbaren Anspruch zu schaffen; die Entscheidung, ob diese Personen Zuwendungen von der Stiftung erhalten und behaltendfalls in welchem Umfang, liegt im pflichtgebundenen Ermessen des Vorstands oder der sonst dafür zuständigen Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG. Auch hier kann ex ante nicht beurteilt werden, wie viele Zuwendungen (in Relation zum Stiftungsvermögen etwa) Begünstigte dieses Typs bekommen, da nicht immer sicher ist, ob sie überhaupt etwas bekommen. Als weitere Erscheinungsform der Stiftungspraxis hat sich der sogenannte potenziell Begünstigte herausgebildet: Darunter sind Personen zu verstehen, die weder in der Stiftungserklärung noch von dem

zuständigen Gremium konkret bezeichnet worden, aber zu den Adressaten des Stiftungszwecks – zumindest im weitesten Sinn – zu zählen sind. Aber auch bereits individuell bezeichnete Personen können bloß potenziell Begünstigte sein, wenn Zuwendungen an diese zusätzlich von der Entscheidung des Stiftungsvorstands über die konkrete Ausschüttung noch vom Eintritt weiterer Umstände abhängig sind.<sup>15)</sup>

## C. Der „wirtschaftlich Berechtigte“

### 1. Einbettung in sonstige Transparenzpflichten

Die Pflicht der Bank, den wirtschaftlich Berechtigten einer Privatstiftung, der Kunde dieses Kreditinstituts ist, auszuforschen, stellt keineswegs die einzige Transparenzverpflichtung für österr Privatstiftungen im Lichte der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung dar: So müssen seit dem AbgÄG 2010 sowie Budgetbegleitgesetz 2011<sup>16)</sup> gem § 13 Abs 6 KStG Privatstiftungen dem zuständigen Finanzamt Abschriften ihrer Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung vorlegen. Diese Offenlegungspflicht dient dazu, die in der Stiftungsurkunde oder Zusatzurkunde bestimmten Begünstigten dem Finanzamt gegenüber bekannt zu machen. Sie trägt somit dem Umstand Rechnung, dass nicht nur bei Errichtung der Privatstiftung in der Stiftungserklärung eine Begünstigtenordnung getroffen werden kann, sondern die einmal geschaffenen Regelungen über die Begünstigten nach Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch durch Inanspruchnahme eines etwaigen Änderungsvorbehalts durch den Stifter auch wieder geändert werden können.<sup>17)</sup> Diese Transparenzverpflichtung geht ebenso wie die 3. GeldwäscheRL auf Empfehlungen der FATF zurück.<sup>18)</sup>

Neben der Pflicht zur Offenlegung der Stiftungsurkunde bzw der Zusatzurkunde in ihrer jeweils gültigen Fassung wurde im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011 eine weitere Transparenzverpflichtung geschaffen: Der Stiftungsvorstand ist nach § 5 letzter Satz PSG verpflichtet, alle Begünstigten, die vom Vorstand oder einer Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG festgestellt wurden und noch nicht hinreichend konkret in der Stiftungserklärung bezeichnet worden sind, dem für die Körperschaftsteuern zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen.<sup>19)</sup> Obwohl auch diese Regelung der Bekämpfung von Geldwäsche und Ter-

11) Statt vieler s nur *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 7/4.

12) Vgl etwa *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 105: „Die Begriffsdefinition des Richtliniengesetzgebers, die der österreichische Gesetzgeber fast wortgleich übernommen hat, ist unsystematisch gefasst, mit zahlreichen Unklarheiten behaftet, und stellt den Rechtsanwender daher vor schwierige, zum Teil unlösbare Interpretationsaufgaben.“

13) *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung 146.

14) Weiterführend etwa zur Problematik von sogenannten geheimen Organen *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 14 Rz 18.

15) Zum Begriff des potenziell Begünstigten weiterführend etwa *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung 250.

16) AbgÄndG 2010 BGBl I 2010/34; sowie BBG 2011 BGBl I 2010/111.

17) *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 33 Rz 35, 43.

18) *Arnold*, Stiftungsrechtliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011, GesRZ 2011, 108.

19) Weiterführend dazu *Arnold*, GesRZ 2011, 108 f.

rorismusfinanzierung dient<sup>20)</sup> und daher ein paralleles Regelungsanliegen zu den „Know-your-customer“-Vorschriften des BWG besteht, hat es der Gesetzgeber verabsäumt, Gleichklang zwischen diesen Normen herzustellen. Denn während das BWG (und die einschlägigen europarechtlichen Vorgaben) einen eigenständigen Begriff, den des wirtschaftlichen Eigentümers, gebildet hat, knüpft die Offenlegungspflicht nach § 5 PSG am stiftungsrechtlichen Begünstigtenbegriff an. Dies führt leider zu einer unterschiedlichen Reichweite der Melde- und Offenlegungspflichten nach BWG und PSG, was vor dem Hintergrund des gemeinsamen Zwecks und vor dem gemeinsamen Ursprung in den Empfehlungen der FATF sachlich nur schwer zu rechtfertigen ist: Bei Schaffung der Meldepflichten nach § 5 letzter Satz PSG hätte es der österr. Gesetzgeber in der Hand gehabt, einen einheitlichen, an § 2 Z 75 BWG orientierten Meldetatbestand zu nominieren, da diese Meldepflicht auf eine „bloße“ Empfehlung der FATF 2009<sup>21)</sup> zurückgeht und es daher an strikt umzusetzenden Vorgaben gefehlt hat.<sup>22)</sup> Die Meldungen nach § 5 letzter Satz PSG können daher nicht der Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten einer Privatstiftung zugrunde gelegt werden.

## 2. Regelungssystematik

Gem § 40 Abs 1 BWG haben Kredit- und Finanzinstitute die Identität eines Kunden festzustellen und gem Abs 2 a Z 1 leg cit den Kunden aufzufordern, die Identität des wirtschaftlichen Eigentümers des Kunden bekannt zu geben. Der Regelungssystematik der 3. Geldwäscherl folgend setzen § 40 Abs 1 und Abs 2 a BWG den Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers als bekannt voraus; dessen Definition ist in § 2 Z 75 BWG zu finden. Nahezu wortgleich mit Art 3 Z 6 der 3. Geldwäscherl werden als wirtschaftliche Eigentümer die natürlichen Personen umschrieben, „in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Kunde letztendlich steht“. Der (Über-)Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers ist also generalklauselartig formuliert.

Konkretisiert wird der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers durch § 2 Z 75 lit a BWG für Gesellschaften sowie durch § 2 Z 75 lit b BWG für die hier interessierenden Stiftungen, wobei sich die Konkretisierung auch auf Trusts und ähnliche Einrichtungen erstreckt. Im Unterschied zu den konkreten Begriffsbestimmungen, die der österr. Gesetzgeber nahezu wortgleich übernommen hat, unterscheidet sich die Regelungssystematik des BWG von jener der 3. Geldwäscherl doch deutlich: Denn nach Vorgaben der RL kann sich der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers einer Stiftung in den in Art 3 Z 6 lit b genannten Konkretisierungen erschöpfen.<sup>23)</sup> Damit hätte es vor dem Hintergrund der Richtlinienvorgaben keiner Generalklausel bedurft, die Tatbestände des § 2 Z 75 lit b BWG wären ausreichend gewesen, die europäischen Mindestvorgaben umzusetzen. Doch ähnlich wie der deutsche Gesetzgeber<sup>24)</sup> hat sich der österr. Gesetzgeber dafür entschieden, die Spezialtatbestände nur als demonstrative Aufzählung möglicher Fälle der wirtschaftlichen Berechtigung an einer Stiftung zu gestalten.<sup>25)</sup> Daher kann nach österr. Rechtslage auch abseits von den einzelnen Fallkonstellationen iSd § 2 Z 75 lit a und lit b BWG der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers erfüllt sein; dies mag zwar

aus dem Blickwinkel der Zweckerreichung begrüßenswert erscheinen, erhöht aber die Rechtsunsicherheit noch einmal deutlich und erschwert letzten Endes die Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben in der Praxis.

Die gesetzliche Regelung unterteilt den Begriff des wirtschaftlich Berechtigten einer Stiftung gem § 2 Z 75 lit b BWG in drei Untergruppen:

- Sofern die künftigen Begünstigten bereits bestimmt wurden, gelten jene natürlichen Personen als wirtschaftlich Berechtigte der Stiftung, die die Begünstigten von 25% oder mehr der Zuwendungen der Stiftung sind.
- Sind die Einzelpersonen, die Begünstigte sind, noch nicht bestimmt worden, ist die Gruppe von Personen, in deren Interesse hauptsächlich die Stiftung wirksam ist oder errichtet wurde, als wirtschaftlich Berechtigter der Stiftung anzusehen.
- Zuletzt gilt auch die Person als wirtschaftlich Berechtigter einer Stiftung, die Kontrolle über 25% oder mehr des Vermögens einer Stiftung ausübt.

In einer systematisierenden Betrachtung kann ausgehend von dieser gesetzlichen Dreiteilung der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers einer Stiftung in zwei Fallgruppen unterteilt werden. Wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung sind Personen, die Kontrolle (von bestimmter Qualität) über die Privatstiftung ausüben (lit cc). Weiters zählen auch Personen zu den wirtschaftlich Berechtigten einer Privatstiftung, die in einem bestimmten Ausmaß Nutznießer des Stiftungsvermögens (sublit aa) sind oder dies zumindestens werden können (sublit bb). Beiden Typen von wirtschaftlich Berechtigten ist gemeinsam, dass nur natürliche Personen in Betracht kommen;<sup>26)</sup> juristische Personen zählen nach den klaren Vorgaben des Gesetzes und der RL nicht zum Kreis der wirtschaftlichen Eigentümer einer juristischen Person.

Schon die gesetzlich angeordnete Dreiteilung des Begriffs des wirtschaftlich Berechtigten wirft Fragen auf: So ist das Verhältnis der einzelnen Tatbestände untereinander nicht abschließend klargestellt. Konkret geht es darum, ob bei Existenz eines wirtschaftlich Berechtigten die Erfüllung eines zweiten Tatbestands ausgeschlossen ist und damit auch keine Notwendigkeit besteht, eine zweite Person oder eine Personengruppe als wirtschaftlich Berechtigten zu ermitteln. Aufgrund der parallelen Regelungssystematik in § 2 Z 75 lit a BWG ist diese Fragestellung nicht auf die Privatstiftung beschränkt, sondern stellt sich gleichermaßen auch für Gesellschaften. Ebenso wenig wird ausdrücklich ge-

20) Zollner, Aktuelles zum Begünstigtenbegriff, PSR 2011, 44.

21) Vgl. den Mutual Evaluation Report (June 2009); die entsprechenden Ausführungen zur österr. Privatstiftung sind auf den Seiten 214 ff zu finden; abrufbar unter [www.oecd.org/dataoecd/22/50/44146250.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/22/50/44146250.pdf)

22) Krit. bereits Zollner, Aktuelles zur Begünstigtenmeldung nach § 5 PSG, PSR 2011, 109.

23) Arg ex Art 3 Z 6 Satz 2 der 3. Geldwäscherl: „Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers umfasst mindestens [...]“

24) Für ein ähnliches Regelungsmodell hat sich auch der d. Gesetzgeber entschieden; Warius in Herzog (Hrsg.), Kommentar zum Geldwäschergesetz (GWG) (2010) § 1 Rz 37.

25) Arg ex § 2 Z 75 Satz 2 BWG: „Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers umfasst insbesondere [...]“

26) Zur Reichweite der Transparenzverpflichtung für den Fall, dass eine juristische Person Begünstigte einer Privatstiftung ist, s. unten C.6.

klärt, ob auch innerhalb einer Fallgruppe mehrere Personen gleichzeitig wirtschaftlich Berechtigte einer Privatstiftung sein können.

Zumindest partiell werden diese Fragestellungen durch das Gesetz selbst beantwortet: Eine Gruppe von Begünstigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG kann nur dann wirtschaftlich Berechtigter einer Stiftung sein, wenn noch keine Personen konkret als Begünstigte bestimmt wurden. Der Tatbestand des § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG ist gegenüber jenem nach sublit aa subsidiär; innerhalb des Tatbestands Begünstigte (§ 2 Z 75 lit b sublit aa und sublit bb BWG) kommen entweder hinreichend konkret bestimmte Personen oder alternativ eine Gruppe von Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte in Betracht. Umgekehrt lässt – zumindest auf den ersten Blick – die Regelung offen, ob eine Gruppe von Personen als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG auch dann festgestellt werden kann, wenn es individuell bezeichnete Begünstigte gibt, diese aber nicht Nutznießer von zumindest 25% des Stiftungsvermögens sind.<sup>27)</sup>

### 3. Kontrolle – § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG

#### a) Kontrollmöglichkeit

Gem § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG sind als wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung diejenigen natürlichen Personen anzusehen, die „eine Kontrolle über 25% oder mehr des Vermögens eines Trusts oder einer Rechtsperson ausüben“. Nach dem Wortlaut der nationalen Regelung ist somit – gleich wie nach der 3. GeldwäscherRL – das *Ausüben von Kontrolle* entscheidend. Daher liegt es – zumindest auf den ersten Blick – nahe, dass nur die tatsächlich ausgeübte Kontrolle, dh die in der Vergangenheit bereits in Anspruch genommene Kontrollmöglichkeit, die Voraussetzungen von § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG erfüllt und umgekehrt Personen, die über eine bloße Möglichkeit zur Kontrolle (in der Zukunft) verfügen, diese aber noch nicht in Anspruch genommen haben, nicht als wirtschaftlich Berechtigte zu qualifizieren sind.<sup>28)</sup> Dem Zweck der Regelung entsprechend sollte aber die bloße Möglichkeit zur entsprechenden Einflussnahme genügen, ohne dass es dabei auf deren tatsächliche Inanspruchnahme ankommt; denn es gilt, diejenige Person zu identifizieren, die über die Verwendung des Stiftungsvermögens entscheiden kann.<sup>29)</sup> Dieser Rechtsansicht dürfte sich auch die FMA angeschlossen haben, da diese in ihrem Rundschreiben<sup>30)</sup> zur Feststellung und Überprüfung der Identität ebenfalls auf das Bestehen einer bloßen Kontrollmöglichkeit abstellt.<sup>31)</sup> Ungeachtet dessen lässt sich freilich ein gewisses Spannungsverhältnis zum Regelungswortlaut nicht leugnen, das va vor dem Hintergrund des verwaltungsstrafrechtlichen Analoieverbots an Brisanz gewinnt.

Der Regelungswortlaut stellt auf das Ausüben von Kontrolle ab, eine rechtlich abgesicherte Möglichkeit wird nicht vorausgesetzt. Daher kann auch die faktische Kontrolle, die keine – gültige – Rechtsgrundlage in der Stiftungserklärung aufweist, zum Erfüllen des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentümers führen.<sup>32)</sup> Freilich wird eine solche in der Praxis für das Kreditinstitut nicht erkennbar sein, solange nicht eine entsprechende Offenlegung durch die Stiftung gegenüber der Bank erfolgt.

#### b) Kontrollträger

§ 2 Z 75 lit b sublit cc BWG differenziert nicht nach dem Träger der (Möglichkeit zur) Kontrolle. Neben dem Stifter kommen daher auch Begünstigte, Letztbegünstigte oder sonstige Personen, die über einen entsprechenden Einfluss auf das Vermögen der Privatstiftung verfügen, als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG in Betracht. Der 12. Erwägungsgrund der 3. GeldwäscherRL hat zwar primär den Stifter als die die Stiftung kontrollierende Person vor Augen,<sup>33)</sup> dennoch ist der Tatbestand nicht auf diese beschränkt, fehlt es doch an einer Verankerung dieser Einschränkung im (nationalen und europäischen) Regelungswortlaut.

Ob auch Mitglieder des Stiftungsvorstands als diejenigen Personen zu qualifizieren sind, denen eine Kontrolle über das Vermögen der Stiftung zusteht, ist zu bezweifeln,<sup>34)</sup> so wird auch für das Übernahmerecht<sup>35)</sup> – soweit ersichtlich – nicht angenommen, dass der Vorstand als Verwalter fremden Vermögens die Gesellschaft zumindest für den Fall kontrolliert, dass es keinen Kernaktionär gibt. Vor allem ist aber zu bedenken, dass der Stiftungsvorstand Verwalter fremden Vermögens ist und weder im eigenen Interesse noch im eigenen Namen auftritt; er ist als Vollzieher eines fremden Willens daher nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentümer einer Stiftung gleichzusetzen. Dieses Ergebnis wird durch die Regelungssystematik unterstrichen, da auch für Gesellschaften nur die Kontrolle auf die Geschäftsleitung eine wirtschaftliche Berechtigung begründet,<sup>36)</sup> nicht aber die Geschäftsleitung selbst als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen wird.

#### c) Substrat der Kontrolle

Substrat der Kontrolle ist gem § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG das Vermögen der Stiftung, genauer mindestens 25% des Stiftungsvermögens. Ursprung dieses besonderen Typs eines wirtschaftlich Berechtigten ist die 3. GeldwäscherRL, deren Vorgaben auch in diesem Aspekt unverändert übernommen worden sind. Der Zweck der Regelung bleibt va vor dem Hintergrund der Empfehlungen der FATF sowie der vergleichbaren Bestimmungen für den wirtschaftlichen Eigentümer einer Gesellschaft im Verborgenen: Denn für Gesellschaften wird einerseits auf die Kontrolle (über Anteile oder

27) Eingehend dazu unten Abschnitt C.4.

28) Insofern sind die Ausführungen von *Warius* in *Herzog*, GWG § 1 Rz 51, unpräzise, da zwischen Kontrollmöglichkeit, faktischer Beherrschung und tatsächlicher Beherrschung nicht differenziert wird.

29) Vgl den 12. Erwägungsgrund der 3. GeldwäscherRL.

30) Derzeit liegt ein Entwurf für eine (geringfügig) geänderte Fassung des Rundschreibens zur Feststellung und Überprüfung der Identität vor (im Folgenden wird dieser Entwurf sowie das Rundschreiben aus 2008 kurz Rundschreiben genannt).

31) Vgl FMA-Rundschreiben 28: „Auch bloß faktische Möglichkeiten der Einflussnahme auf das Vermögen [...] sind von § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG erfasst.“ Im Ergebnis gleich *Hofmann*, ÖBA 2009, 778, der eine Parallelität zum Übernahmerecht sieht, welches ebenso auf eine bloße Kontrollmöglichkeit abstellt.

32) So auch ausdrücklich FMA-Rundschreiben 28.

33) So ausdrücklich der 12. Erwägungsgrund der RL: „Sofern der Kapitalgeber einer Rechtsperson oder Rechtsvereinbarung eine wesentliche Kontrolle über die Verwendung des Vermögens ausüben, sollen sie als wirtschaftliche Eigentümer betrachtet werden.“

34) So aber offensichtlich *Laurer* in *Laurer/Borns/Strobl/Schütz/Schütz*, BWG<sup>3</sup> § 2 Rz 33.

35) Diese Parallelität betont schon *Hofmann*, ÖBA 2008, 778.

36) Vgl § 2 Z 72 lit a sublit bb BWG.

auf sonstige Weise) abgestellt, andererseits auf das Eigentum über eine Gesellschaft; beides wird ab einem direkten oder indirekten Anteil von mehr als 25%<sup>37)</sup> unwiderleglich vermutet. Für Stiftungen wurde dieses Konzept aber aufgegeben, es wird auf die Kontrolle von einem Viertel des Stiftungsvermögens abgestellt,<sup>38)</sup> ohne dass es dafür in den Vorgaben der FATF entsprechende Empfehlungen gegeben hätte. Möglicherweise ist dieser speziell für Stiftungen geltende Kontrolltatbestand auf ein falsches Verständnis der Besonderheiten von Stiftungen zurückzuführen. Dies mag rechtspolitisch kritikwürdig sein, ändert freilich an der zu vollziehenden *lex lata* wenig. In der Praxis wird sich eine bestehende Kontrollmöglichkeit ohnedies im Regelfall auf die gesamte Stiftung und nicht bloß auf Teilbereiche des Stiftungsvermögens beziehen. Als mögliche Anwendungsfälle dieser bloß partiellen Kontrollmöglichkeit kommen *va* Stiftungen mit mehreren Rechnungskreisen in Betracht, bei welchen sich die Einflussrechte nur auf den jeweils eigenen Rechnungskreis beziehen. In diesem Fall würde bereits die Kontrolle über das Vermögen eines Rechnungskreises genügen, wenn dieser 25% des gesamten Stiftungsvermögens ausmacht.<sup>39)</sup>

Der bloß relative, weil auf ein 25%iges Ausmaß am gesamten Stiftungsvermögen abstellende Kontrollbegriff, bringt konzeptionelle Besonderheiten mit sich: Die jeweiligen Rechnungskreise können sich unterschiedlich entwickeln, sodass auch ohne Veränderungen der tatsächlichen Einflussmöglichkeiten die wirtschaftlich Berechtigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG alleine wegen einer Vergrößerung des ihnen zugeordneten Vermögens oder wegen einer Verringerung der anderen Vermögenskreise variieren können. Gleichzeitig erfordert dieser spezielle Kontrollbegriff Vermögensbewertungen (neu) durchzuführen. Wie dieses Problem in der Praxis in den Griff zu bekommen ist, erscheint fraglich, zumal es gerade für den außenstehenden Bankmitarbeiter – und meist auch für die Stiftung selbst – keineswegs jederzeit feststellbar ist, wie sich die einzelnen Rechnungskreise in Relation zum gesamten Stiftungsvermögen entwickeln.

Trotz dieser durchaus kritisch zu betrachtenden Regelungstechnik darf das eigentliche Ziel dieses Tatbestands, der auf die Kontrolle der Stiftung bzw des Stiftungsvermögens abstellt, nicht aus den Augen verloren werden: Es gilt, jene Personen zu identifizieren, die über die Verwendung des Vermögens bestimmen können;<sup>40)</sup> es sollten also nicht in erster Linie bereits erfolgte oder mögliche zukünftige Zahlungsströme aufgezeigt werden, sondern der potenzielle Veranlasser der Zahlungsströme soll identifiziert werden.

#### d) Kontrollsituationen in der Praxis

Das österr Privatstiftungsrecht ist durch ein hohes Maß an stifterischer Gestaltungsfreiheit gekennzeichnet.<sup>41)</sup> Eine abschließende Aufzählung all jener Konstellationen, in welchen eine Privatstiftung unter dem kontrollierenden Einfluss einer oder mehrerer Personen steht, ist daher nicht möglich. Es sollen aber einige für die österr Stiftungslandschaft typische Gestaltungen daraufhin untersucht werden, ob diese den Tatbestand des wirtschaftlich Berechtigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG erfüllen.

#### Änderungsrecht

Das Änderungsrecht, das einem Stifter alleine und uneingeschränkt zusteht, kann als Instrument zur Kontrolle iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG qualifiziert werden.<sup>42)</sup> Denn ein solches Änderungsrecht ermöglicht es dem Stifter, sämtliche Vorgaben der Stiftungserklärung zu ändern, was auch eine Änderung des Stiftungszwecks miteinschließt. Vor allem ist es aber dem änderungsberechtigten Stifter möglich, Vermögensausschüttungen in jegliche Richtung anzuordnen,<sup>43)</sup> sodass auch unter diesem Blickwinkel die Einbeziehung des Änderungsrechts als tatbestandsmäßiges Instrument der Kontrolle erforderlich und gerechtfertigt ist.

Steht dem Stifter nur ein umfänglich eingeschränktes Änderungsrecht zu, das Vermögensaspekte der Stiftung nicht umfasst, ist eine tatbestandsmäßige Möglichkeit zur Kontrolle der Verwendung des Stiftungsvermögens zu verneinen.

#### Widerrufsrecht

Steht dem Stifter nur das Widerrufs-, nicht aber das Änderungsrecht zu, müssen zwei Konstellationen unterschieden werden: Ist der Stifter zum Widerruf berechtigt und gleichzeitig Letztbegünstigter, so kann in dieser Konstellation eine Kontrolle über das Stiftungsvermögen angenommen werden. Denn der Stifter kann über die Inanspruchnahme des Widerrufsvorbehalts die Auskehrung des Stiftungsvermögens an sich selbst jederzeit bewirken und somit einen Geldfluss herbeiführen, wenn auch nur in eine ganz bestimmte Richtung, nämlich an sich selbst. In diesen Konstellationen ist aber auch zu prüfen, ob der Stifter nicht damit zum Begünstigten des Stiftungsvermögens wird und somit auch der Tatbestand nach § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG erfüllt ist.<sup>44)</sup>

Ist der Stifter zwar widerrufsberechtigt, aber nicht gleichzeitig Letztbegünstigter, kann er durch Inanspruchnahme des Widerrufsvorbehalts zwar die Auflösung der Privatstiftung anordnen und einen Transfer des Liquidationsüberschusses an eine von ihm verschiedene Person veranlassen; ihm selbst steht aber kein Zugriff auf das Stiftungsvermögen zu. Auch in diesen Konstellationen kann der Stifter aber über die Verwendung des Stiftungsvermögens entscheiden, indem er durch seine Willensentscheidung einen Transfer des Aktivvermögens der Stiftung an den (von ihm ohnedies in der Stiftungserklärung benannten) Letztbegünstigten herbeiführen kann. Damit ist auch in diesem Fall von einer tatbestandsmäßigen Möglichkeit zur Kontrolle der Verwendung des Stiftungsvermögens auszugehen. Dies entspricht auch der Schweizer Rechtslage, die

37) In diesem Zusammenhang kritisch anzumerken ist, dass die Regelung auf 25% plus eine Aktie abstellt, sodass ein 26%iger Anteil an einer GmbH bei streng grammatikalischer Interpretation die Vermutung nicht erfüllen würde.

38) Zu diesen Unterschieden s auch *Warius* in *Herzog*, GWG § 1 Rz 51.

39) Zum Begriff des Stiftungsvermögens vgl *Hofmann*, ÖBA 2008, 779; *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 107.

40) Vgl den 12. Erwägungsgrund der 3. GeldwäscherRL.

41) Statt vieler vgl nur *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 7/4.

42) *Hofmann*, ÖBA 2008, 778.

43) Zuletzt OGH 14. 7. 2011, 3 Ob 177/10 s PSR 2011/47 (mit Anm von *Rassi* und *Zollner*) abgedruckt in diesem Heft S 183.

44) Siehe sogleich unten P C.4.a.

ebenfalls auf die FATF-Empfehlungen zurückgeht:<sup>45)</sup> Nach dieser ist ausdrücklich die widerrufsberechtigte Person als wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung anzusehen,<sup>46)</sup> ohne dass nach der besonders Letztbegünstigten differenziert wird.

#### Gemeinsame Rechtsausübung

Können Stifter die genannten Rechte (insb Änderungs- und Widerrufsrecht) nur gemeinsam ausüben, steht keiner Person alleine die Kontrolle über die Stiftung zu. Ist es aber einem Stifter möglich, die Entscheidungsfindung des anderen Stifters wesentlich zu beeinflussen, ist letztendlich dieser Stifter als wirtschaftlich Berechtigter festzustellen. Ob aber eine solche Stiftergruppe als gemeinsam vorgehende Rechtsträger als wirtschaftlich Berechtigte zu gelten hat, lässt das Gesetz offen; konzeptionell ist das Fehlen von Zurechnungsvorschriften zu kritisieren, dies wird va auch für den Bereich der Kontrolle über eine Gesellschaft zu erheblichen Rechtsunsicherheiten führen. Bei der Ausdehnung des Tatbestands über den engen Wortlaut hinaus müssen jedoch jene Grenzen beachtet werden, die sich aus der verwaltungsstrafrechtlichen Absicherung der Norm ergeben.

#### Sonstige Einflussrechte

Mit Blick auf das diesem Tatbestand zugrunde liegende Regelungsziel sind auch natürliche Personen als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG anzusehen, die dem Stiftungsvorstand Weisungen über die Verwendung des Stiftungsvermögens erteilen können. Auf den ersten Blick trifft dies auch auf Gremien bzw Organe zu, die die Begünstigten der Privatstiftung feststellen und den Vorstand zur Vornahme von Zuwendungen an diese anweisen können; unter der Prämisse, dass die möglichen Zuwendungen zumindest 25% des gesamten Stiftungsvermögens ausmachen können, besteht prima vista auch hier die Möglichkeit, die Verwendung des Stiftungsvermögens bestimmen zu können. Jedoch ist ein wesentlicher Unterschied zum vollumfänglichen Änderungsrecht des Stifters zu bedenken: Personen, denen als Organ einer Stiftung ein solches Recht zukommt, müssen bei ihren Weisungen nicht nur die aus ihrer Organstellung ableitbaren Grenzen beachten, sondern werden diese va nicht im eigenen Namen und nicht im eigenen Interesse tätig; zu bedenken ist auch, dass diese Personen an die Vorgaben der Stiftungserklärung gebunden sind und nur solche Zuwendungen anordnen dürfen, die auch im Stiftungszweck Deckung finden. Ähnlich wie beim Stiftungsvorstand selbst werden auch in diesen Konstellationen die betreffenden Personen als Wahrer fremder Interessen tätig,<sup>47)</sup> was auch deutlich gegen deren Qualifikation als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG spricht.

Bestellungs- bzw Abberufungsrechte ermöglichen nach unserer Ansicht dem Berechtigten keine tatbestandsmäßige Kontrolle iSd § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG. Der Bestellungs- bzw Abberufungsberechtigte kann ausschließlich die Zusammensetzung des Stiftungsvorstands beeinflussen, dieser ist aber nach der zwingenden gesetzlichen Konzeption zur Verwaltung des Stiftungsvermögens unter eigener Verantwortung

verpflichtet. Auch wird dadurch keine Abhängigkeit des Organs erzeugt, die einer Kontrolle über wesentliche Teile des Stiftungsvermögens gleichzusetzen wäre. Gleiches gilt auch für Zustimmungs- und/oder Vetorechte, sofern diese bloß einzelne Angelegenheiten betreffen; auch dadurch wird keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen begründet. Ausnahmen könnten nur dann gelten, wenn dem Stiftungsvorstand nahezu kein eigenständiger Handlungsbereich bleibt.

#### 4. Begünstigte

Begünstigte können unter unterschiedlichen Voraussetzungen als wirtschaftlich Berechtigte einer österr Privatstiftung anzusehen sein. Wurden die künftigen Begünstigten bereits bestimmt, so gelten gem § 2 Z 75 lit b sublit aa jene natürlichen Personen als wirtschaftlich Berechtigte, die Begünstigte von 25% oder mehr der Zuwendungen der Stiftung sind. Sind hingegen Einzelpersonen als Begünstigte noch nicht (hinreichend konkret) bestimmt worden, gilt gem § 2 Z 75 lit a sublit bb BWG jene Gruppe von Personen als wirtschaftlich Berechtigte, in deren Interesse die Stiftung hauptsächlich wirksam ist oder errichtet wurde.

Das Zusammenspiel dieser beiden Tatbestände<sup>48)</sup> ist nur partiell geklärt:<sup>49)</sup> Nur wenn noch keine Personen als Begünstigte konkret bestimmt worden sind, kann eine Gruppe von Personen gem § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG als wirtschaftlich Berechtigter der Stiftung qualifiziert werden. Umgekehrt scheidet eine Gruppe von Personen, in deren Interesse die Stiftung hauptsächlich errichtet worden ist, als wirtschaftlich Berechtigter einer Privatstiftung aus, wenn diese Privatstiftung bereits individuell bestimmte Begünstigte hat, die Begünstigte von mehr als 25% der Zuwendungen sind. Nicht vom Gesetz geklärt wird hingegen, ob auch dann eine Gruppe von Personen gem § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG als wirtschaftlich Berechtigte der Privatstiftung zu qualifizieren ist, wenn zwar individuell bestimmte Begünstigte existieren, deren Begünstigungen aber weniger als 25% der Zuwendungen erreichen.<sup>50)</sup>

Die Feststellung der Begünstigten ist als das stiftungsrechtliche Pendant zur Feststellung wirtschaftlicher Eigentümer einer Körperschaft zu verstehen. Da aber Stiftungen schon per definitionem keine Eigentümer haben, treten die Stiftungsbegünstigten als Nutznießer des Stiftungsvermögens an deren Stelle. Es gilt also, die wirtschaftlichen Nutznießer des Stiftungsvermögens ausfindig zu machen. Diesem Regelungsanliegen entsprechend ist nicht entscheidend, dass diese Personen bereits Zuwendungen von der Stiftung erhalten haben;<sup>51)</sup> sie müssen nur zu den (möglichen) Nutznießern des Stiftungsvermögens zählen, wofür freilich eine bereits erhaltene Zuwendung ein Indiz darstellen kann.

45) Auch die Schweiz ist Mitglied der FATF; s [www.finma.ch/d/finma/internationales/gremien/Seiten/fatf.aspx](http://www.finma.ch/d/finma/internationales/gremien/Seiten/fatf.aspx)

46) Vgl Art 53 Verordnung der eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Verhinderung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung.

47) Siehe dazu eingehend C.3.b.

48) Ausführlich zur Mehrheit von wirtschaftlich Berechtigten s D.

49) Siehe dazu schon oben Abschnitt C.2.

50) Dafür aber *Hofmann*, ÖBA 2008, 779. Ausführlich dazu unten C.4.b.

51) So verwendet § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG auch ganz richtig den Begriff der „künftigen Begünstigten“.

Umgekehrt ist eine bereits vergangene Begünstigtenstellung für die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten belanglos; ist das Destinatärsverhältnis bereits vor Eröffnung der Kundenbeziehung beendet worden, braucht das Kreditinstitut dieses bei der Ermittlung des (aktuell) wirtschaftlich Berechtigten nicht mehr zu berücksichtigen.

#### a) Konkret bestimmte Begünstigte –

##### § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG

Als wirtschaftlich Berechtigte gelten gem § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG jene „natürlichen Personen, die die Begünstigten von 25% oder mehr der Zuwendungen [...] sind“. Entscheidend für die Qualifikation als wirtschaftlich Berechtigter nach diesem Tatbestand ist, dass die betreffenden Personen als künftige Begünstigte bereits bestimmt worden sind. Für eine Identifizierung iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG ist eine namentliche Nennung des oder der Begünstigten jedenfalls hinreichend,<sup>52)</sup> stellt uE aber keine unabdingbare Voraussetzung dar: Es kommt auf die Identifizierbarkeit an;<sup>53)</sup> daher genügt es, wenn klar ist, welche bestimmte Person gemeint ist. Dies verlangt nicht unbedingt eine Beschreibung der Person nach individuellen Merkmalen, in besonderen Fällen kann auch eine Bezeichnung des bzw der Begünstigten nach allgemeineren Merkmalen genügen. Auch wenn es das Gesetz in dieser Deutlichkeit nicht formuliert, so kann uE als Abgrenzungskriterium die dem österr Stiftungsrecht bereits bekannte Unterscheidung zwischen aktuell und bloß potenziell Begünstigten fruchtbar gemacht werden:<sup>54)</sup> Kann der Stiftungsvorstand kraft eigener Ermessensentscheidung Ausschüttungen an eine Person beschließen, dann ist diese bereits hinreichend konkret bestimmt; es liegt damit ein Begünstigter iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG vor. Muss jedoch der Vorstand erst in einem – zumindest gedanklich getrennten – Schritt die Begünstigten aus einem Personenkreis auswählen und kann diese ausgewählten Personen erst in einem – zumindest gedanklich – zweiten Schritt begünstigen, liegt nach uE noch keine konkrete Bestimmung der Begünstigten vor. Mit anderen Worten hat die Stiftung bloß potenziell Begünstigte, sind diese nicht als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG zu qualifizieren. Umgekehrt wäre es uE überschießend, alle namentlich bezeichneten Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte in Betracht zu ziehen. Sind diese nämlich bloß potenziell begünstigt, etwa weil mögliche Zuwendungen noch von dem Eintritt von Bedingungen abhängig sind,<sup>55)</sup> wäre deren Nennung als wirtschaftlich Berechtigte vor dem Bedingungsseintritt kontraproduktiv, sind doch tatsächliche Zuwendungen an diese noch mit großen Unsicherheiten behaftet. Leider trägt jedoch weder der Wortlaut der RL noch jener der österr Regelung diesem besonderen Begünstigtentyp ausreichend Rechnung.

Als wirtschaftlich Berechtigte kommen nach diesem Tatbestand nur jene hinreichend konkret bestimmten Personen in Betracht, die Begünstigte von mindestens 25% der Zuwendungen der Stiftung sind. Während Art 3 Z 6 lit b i) der 3. GeldwäscheRL auf Beteiligung von zumindest 25% am Vermögen der Stiftung abstellt, kommt es nach der österr Rechtslage auf einen entsprechenden Anteil an den Zuwendungen der Privatstif-

fung an. Die Gründe für diese Abweichung von den Vorgaben der 3. GeldwäscheRL hat der Gesetzgeber nicht offengelegt. Möglicherweise liegt dieser Abänderung die Überlegung zugrunde, dass Privatstiftungen nach der österr Rechtslage gem § 9 Abs 2 Z 11 PSG auch vermögenserhaltend konzipiert sein können; in solchen Konstellationen würde das Abstellen auf das Stiftungsvermögen regelmäßig zu Leermeldung bei der Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG führen, da die Zuwendungen kaum ein Viertel des Stiftungsvermögens erreichen würden. Allerdings ist hier anzumerken, dass der deutsche Gesetzgeber eine solche „Verschärfung“ nicht vorgenommen hat, obwohl deutsche Stiftungen nach zumindest überwiegender Ansicht zwingend vermögenserhaltend konzipiert sind.<sup>56)</sup>

Das Abstellen auf die Zuwendungen der Stiftung als Referenzwert zur Ermittlung der relevanten Schwelle bereitet in mehrfacher Hinsicht Schwierigkeiten: Zunächst scheint fraglich, ob Abweichungen von den Richtlinienvorgaben überhaupt zulässig sind, da die RL eine Harmonisierung der Vorschriften betreffend die Geldwäsche in allen Mitgliedstaaten anstrebt;<sup>57)</sup> einer solchen würden aber unterschiedliche Standards in den einzelnen Mitgliedsländern entgegenstehen.<sup>58)</sup> Deswegen ungeachtet ist nicht geklärt, was unter „Zuwendungen“ als relevante Bezugsgröße zu verstehen ist. Soll auf künftige Zuwendungen<sup>59)</sup> oder nur auf die bereits erfolgten Zuwendungen abgestellt werden? Sind alle möglichen Zuwendungen in der Zukunft in Relation zur Begünstigung der konkreten Person zu setzen oder ist auf einen bestimmten Betrachtungszeitraum (welchen?) abzustellen? Wie wahrscheinlich müsste eine künftige Zuwendung sein, damit sie bei Ermittlung des Referenzwerts zu berücksichtigen ist? Was gilt, wenn feststeht, dass eine Person in nächster Zukunft als Begünstigter wieder ausscheidet, diese Person aber während der aufrechten Begünstigtenstellung Hauptbegünstigter der Stiftung ist? Würde man in dieser Konstellation auf alle zukünftig möglichen Begünstigungen abstellen, wäre diese Person nicht als wirtschaftlich Berechtigter iSd § 2 Z 75 lit a sublit aa BWG zu qualifizieren. →

52) So offenbar auch FMA-Rundschreiben 27 f.

53) So auch FMA-Rundschreiben 28.

54) Eingehend dazu *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung 248 ff; freilich harren noch zahlreiche Abgrenzungsfragen einer intensiven Diskussion.

55) Zur Unterscheidung von konkret bezeichneten potenziell Begünstigten und aktuell Begünstigten *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 248 ff.

56) Vgl nur *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006) 61; *Hof in Seifart/von Campenhäusen*, Stiftungsrecht<sup>2</sup> § 7 Rz 166; *Muscheler*, Stiftungsrecht (2005) 352; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006) 478 ff; aA *Reuter* in MünchKomm BGB<sup>5</sup> §§ 80, 81 Rz 16, der unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Verbrauchsstiftung für zulässig und die entsprechenden landesgesetzlichen Vorgaben wegen der Kollision mit dem vorrangigen Bundesrecht für unwirksam hält; ebenso aA *Rodloff/Drabbe*, Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter, ZIP 2003, 2284 (2286).

57) So betont etwa der 2. Erwägungsgrund der RL die Notwendigkeit eines gemeinschaftlichen Vorgehens, „damit die Mitgliedstaaten zum Schutz ihres Finanzsystems keine Maßnahmen ergreifen, die mit dem Funktionieren des Binnenmarktes, Regeln des Rechtsstaates und der öffentlichen Ordnung der Gemeinschaft unvereinbar sein könnten“.

58) So hat etwa auch der d Gesetzgeber das „verwaltete Vermögen“ als relevanten Bezugswert beibehalten; vgl § 1 Abs 6 Z 2 lit b GwG.

59) *Hofmann*, ÖBA 2008, 779.

Das Kernproblem bei der Ermittlung der Zuwendungen (als relevante Bezugsgröße) ist, dass eine Prognose<sup>60)</sup> über die zukünftigen Zuwendungen erforderlich ist. Werden – wie in der Stiftungspraxis durchaus häufig – in der Stiftungserklärung die Begünstigten bloß bezeichnet, die Entscheidung über die Höhe der Ausschüttungen aber in das pflichtgebundene Ermessen des Stiftungsvorstands gestellt, ist eine Prognose über die Begünstigungen nur schwer möglich. Nur wenn alle Begünstigten vom Stiftungsvorstand zu gleichen Teilen begünstigt werden müssen, lässt sich das Erreichen bzw. Überschreiten der 25%-Schwelle relativ einfach beurteilen: Diese wird nur dann berührt, wenn nicht mehr als vier Begünstigte (gleichzeitig) vorhanden sind. Ist der Stiftungsvorstand jedoch nicht verpflichtet, die Zuwendungen immer gleich auf alle Begünstigten zu verteilen, ist eine sichere Prognose über das Erreichen der 25%-Schwelle keineswegs möglich. Denn in dieser Konstellation ist es nach den Vorgaben der Stiftungserklärung lediglich möglich, wenn auch nicht gesichert, dass zumindest einzelne Begünstigte mehr als 25% der Zuwendungen erhalten werden; auf welche Person dies aber zutrifft, ist im Vorfeld nicht klar. Existieren mehr als fünf individuell bezeichnete Begünstigte, so ist nur sicher, dass dies nicht auf alle Begünstigten zutreffen wird, ohne aber zu wissen, auf wen genau.

Nimmt man das Regelungsanliegen ernst, so sollten für die Ermittlung der 25%-Schwelle nicht nur klagbare Ansprüche berücksichtigt werden, sondern auch bloß aktuell Begünstigte. Systematisch konsequent müsste es dann auch genügen, wenn eine Begünstigung von mehr als 25% der Zuwendungen möglich, aber eben – wie etwa im Fall von mehr als vier Begünstigten – nicht sicher ist. Die Ermittlung der (zukünftig einmal) Berechtigten von (allenfalls oder möglicherweise) 25% oder mehr der Zuwendungen wird je nach konkreter Formulierung in der Praxis keine leichte Aufgabe darstellen.

Freilich ist damit aber weder die Frage nach dem Referenzwert beantwortet noch die nach der zeitlichen Dimension der Begünstigung. Für einen sicheren Umgang mit dieser Bestimmung in der Praxis sind die in § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG verwendeten Begriffe einfach zu unbestimmt. De lege ferenda ist es dringend erforderlich, hier für alle Beteiligten klare Verhältnisse zu schaffen. Aus dem Blickwinkel der Rechtssicherheit wären klare, in absoluten Zahlen ausgedrückte Grenzwerte sicher zu präferieren; eine System, das sich etwa auch in § 40 Abs 1 Z 2 BWG findet. Klarzustellen wäre auch, ob und unter welchen Voraussetzungen Zuwendungen an verschiedene Personen mit Blick auf die Schwelle zusammenzuzählen sind;<sup>61)</sup> letztendlich wird man hier – ähnlich wie für den Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers nach § 2 Z 75 lit a sublit aa BWG – darauf abstellen müssen, wer letztendlich – mittelbarer oder unmittelbarer – Nutznießer des Stiftungsvermögens ist.

Zuletzt stellt sich noch die Frage der Sinnhaftigkeit dieser Regelung, wenn es zwar konkret bestimmte Begünstigte gibt, deren (allenfalls sogar klagbarer) Anspruch auf Zuwendung jedoch betragsmäßig in keinerlei Relation zum aktuellen Stiftungsvermögen steht. Wenn etwa der einzig (verbliebene) Begünstigte über einen Anspruch auf eine monatliche Zuwendung von € 1.000,- verfügt, das Vermögen der Stiftung aber

100 Mio Euro beträgt, dann vermittelt wirtschaftlich betrachtet dieser Anspruch nicht die wirtschaftliche Zurechenbarkeit auf das gesamte Vermögen; nach den Buchstaben des Gesetzes stehen dem Begünstigten aber 100% der vom Stifter so bescheiden gewollten gesamten Zuwendungen zu.

#### b) Gruppe von Begünstigten – § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG

Gem § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG gilt für den Fall, dass die Einzelpersonen, die Begünstigte einer Stiftung sind, noch nicht bestimmt wurden, die Gruppe von Personen, in deren Interesse die Stiftung hauptsächlich wirksam ist oder errichtet wurde, als wirtschaftlich Berechtigter der Stiftung. Dieser Tatbestand kommt jedenfalls dann zur Anwendung, wenn noch gar keine Einzelpersonen als Begünstigte hinreichend konkret bestimmt worden sind; ob der Tatbestand auch dann anwendbar ist, wenn bestimmte Personen zwar mit der nötigen Konkretisierung als Begünstigte genannt werden, deren Begünstigungen aber nicht das nach dem Gesetz erforderliche Ausmaß (25% der Zuwendungen) erreichen, ist der Norm nicht zu entnehmen. Der Zweck der Norm ist klar: Sie dient als Auffangtatbestand für den Fall, dass keine Begünstigten als wirtschaftliche Eigentümer iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG festgestellt werden können;<sup>62)</sup> auch in diesen Konstellationen soll ein Mindestmaß an Transparenz jener Personen sichergestellt sein, die die Nutznießer des Stiftungsvermögens werden können. Dieser Zweck würde es daher rechtfertigen, eine Gruppe von Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte iSd § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG auch dann festzustellen, wenn es zwar individuell bestimmte Begünstigte gibt, von denen aber keiner Begünstigter von mehr als 25% der Zuwendungen ist.<sup>63)</sup> Allerdings kommt dieses Regelungsanliegen im Wortlaut der Bestimmung nicht hinreichend klar zum Ausdruck; denn § 2 Z 75 lit b sublit bb knüpft – gleich wie Art 3 Z 6 lit b sublit ii der RL – am Fehlen von individualisierten Begünstigten an, eine Einschränkung auf Begünstigte von zumindest 25% der Zuwendungen fehlt jedoch. Mit Blick auf die verwaltungsstrafrechtliche Absicherung der Transparenzverpflichtung ist daher eine etwaige Erweiterung über den Wortlaut hinaus kritisch zu betrachten.<sup>64)</sup>

Da der Tatbestand an der fehlenden Konkretisierung einzelner Personen anknüpft, können nach § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG auch keine Einzelpersonen<sup>65)</sup> genannt werden; vielmehr gilt es, die Gruppe von Personen, die als Begünstigte der Stiftung vorgesehen sind, zu ermitteln; eine Ermittlung der Identität von Einzelpersonen innerhalb der Gruppe kann nicht bewerkstelligt werden und ist daher nicht erforderlich.<sup>66)</sup> Entscheidend für die Feststellung von Personen als Gruppe im

60) So auch *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 107.

61) Krit schon *Hofmann*, ÖBA 2008, 779.

62) Vgl den 9. Erwägungsgrund der RL.

63) So auch *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 108.

64) Insofern dann aA *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 108.

65) Hier zeigt sich einmal mehr die fehlende Anpassung an die Besonderheiten des österr Stiftungsrechts: Für hinreichend konkret bestimmte potenziell Begünstigte wäre eine Nennung von Einzelpersonen möglich. Siehe dazu bereits oben C.4.a.

66) So ausdrücklich der 9. Erwägungsgrund der GeldwäscheRL; s auch das Rundschreiben der FMA 28.

Sinn der genannten Norm ist es, dass diese ein einigendes Merkmal aufweisen.<sup>67)</sup> Für die in Österreich so relevanten Familienstiftungen ist dabei etwa an die Umschreibung der Nachverfahren als mögliche Begünstigte zu nennen.<sup>68)</sup> Sollte es mehrere verschiedene Gruppen möglicher Begünstigter geben, so muss diejenige ausgewählt werden, in deren Interesse die Stiftung hauptsächlich errichtet wurde bzw wirksam ist; dabei ist wohl auf ein Überwiegen abzustellen.<sup>69)</sup>

## 5. Sonderfall Letztbegünstigte

Das PSG differenziert strikt zwischen Begünstigten und Letztbegünstigten<sup>70)</sup> und ordnet für beide Gruppen zum Teil unterschiedliche Rechte an, wie etwa bei der Reichweite der Begünstigtenrechte.<sup>71)</sup> Eine Differenzierung zwischen Begünstigten und Letztbegünstigten fehlt sowohl in der 3. GeldwäscheRL als auch in deren Umsetzung durch das BWG. Vor dem Hintergrund der begrifflichen Differenzierung im PSG stellt sich daher die Frage, ob nur Begünstigte iSd § 5 PSG als wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung oder ob auch Letztbegünstigte – unter den sonstigen Voraussetzungen – den Tatbestand erfüllen können. Nur für § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG ist aufgrund der offenen Formulierung klar, dass jede Person und somit auch ein Letztbegünstigter wirtschaftlich Berechtigter einer Stiftung sein kann, wenn er Kontrolle über das Vermögen der Privatstiftung ausüben kann.<sup>72)</sup> Die dem BWG fremde begriffliche Differenzierung zwischen Begünstigten und Letztbegünstigten, va aber der Zweck der Geldwäschebestimmungen sprechen doch klar dafür, auch Letztbegünstigte grundsätzlich in den Kreis möglicher wirtschaftlich Berechtigter iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa und § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG miteinzubeziehen.<sup>73)</sup> Denn auch Letztbegünstigte sind letztendlich – unter den sonstigen Voraussetzungen – Nutznießer des Stiftungsvermögens, da ihnen im Falle der Auflösung der Stiftung der Liquidationserlös zufällt. Üblicherweise wird Letztbegünstigten jedoch diese Art der Stellung als wirtschaftlich Berechtigter einer Stiftung erst in (ferner) Zukunft nach Ableben sämtlicher Begünstigter zukommen. Die Konstellation ist daher mit bereits hinreichend individualisierten, potenziell Begünstigten zu vergleichen.<sup>74)</sup>

## 6. Sonderfall juristische Person

Als wirtschaftliche Eigentümer einer Gesellschaft oder einer Stiftung kommen nach dem klaren Regelungswortlaut nur natürliche Personen in Betracht. Für Gesellschaften wird in § 2 Z 75 lit a sublit aa BWG der Möglichkeit ausdrücklich Rechnung getragen, dass auch andere juristische Personen Gesellschafter einer anderen Gesellschaft sein können, indem auch das indirekte Halten einer Gesellschaftsbeteiligung einer natürlichen Person die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer vermitteln kann. Für die hier interessierenden Stiftungen fehlt jedoch eine ausdrückliche Verankerung im Gesetz, ob eine tatbestandsmäßige Begünstigtenstellung oder Kontrollposition auch über eine zwischengeschaltene juristische Person indirekt vermittelt werden kann.

Für die Fallgruppe „kontrollierende Person“<sup>75)</sup> bereitet die „Zwischenschaltung“ juristischer Personen keine Schwierigkeiten: Denn nach § 2 Z 75 lit b sublit cc

BWG ist der Tatbestand durch das Ausüben von Kontrolle über das Stiftungsvermögen erfüllt, auf die Instrumente, durch welche die Kontrolle vermittelt wird, kommt es nicht an. Entscheidend ist ausschließlich, dass eine bestimmte Person die Kontrolle über 25% oder mehr des Vermögens einer Stiftung ausübt; dies unterstreicht nochmals die Generalklausel nach § 2 Z 75 Satz 1 BWG deutlich, ist nach dieser auf diejenige Person abzustellen, unter deren Kontrolle der Kunde letztendlich steht. Im Anwendungsbereich von § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG ist daher immer diejenige natürliche Person zu ermitteln, die direkt oder bloß mittelbar die Kontrolle über das Vermögen einer Privatstiftung ausübt.

Sind jedoch juristische Personen Begünstigte einer Privatstiftung, fällt die Antwort auf die Frage, wer nun wirtschaftlich Berechtigter eben dieser Privatstiftung ist, schwerer. Denn im Unterschied zu den für Gesellschaften geltenden Bestimmungen (§ 2 Z 75 lit a sublit aa BWG) werden in § 2 Z 75 lit b sublit aa und sublit bb BWG die bloß mittelbaren Nutznießer des Stiftungsvermögens nicht in den Begriff des wirtschaftlich Berechtigten einer Privatstiftung miteinbezogen.<sup>76)</sup> E contrario könnte daher geschlossen werden, dass natürliche Personen, die über eine zwischengeschaltete juristische Person mittelbar Nutznießer des Stiftungsvermögens sind, nicht als wirtschaftlich Berechtigte der Privatstiftung anzusehen wären.<sup>77)</sup> Doch schon der dieser Bestimmung zugrunde liegende Regelungszweck legt nahe, auf die hinter der begünstigten juristischen Person stehenden natürlichen Personen durchzublicken, gilt es doch, den eigentlichen Nutznießer des Stiftungsvermögens ausfindig zu machen.<sup>78)</sup> Die Notwendigkeit und auch methodologische Zulässigkeit des „Durchschauens“ auf die hinter einer begünstigten juristischen Person stehenden natürlichen Personen ergibt sich aus der Generalklausel des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentümers: Nach dieser (§ 2 Z 75 Satz 1 BWG) kommt es auf die natürliche Person an, in deren Eigentum der Kunde letztendlich steht. Daraus ergibt sich, dass auch für den Fall, dass Gesellschaften oder sonstige Körperschaften Begünstigte einer Privatstiftung sind, für den wirtschaftlich Berechtigten letztendlich auf die dahinter stehenden natürlichen Personen zu blicken ist, ohne dass damit das auch für das Verwaltungsstrafrecht geltende Analogieverbot berührt wäre.<sup>79)</sup> →

67) Hofmann/Petritz, ZfS 2009, 108.

68) Hofmann/Petritz, ZfS 2009, 108.

69) Warius in Herzog, GWG § 1 Rz 54.

70) Statt aller vgl nur Arnold, PSG<sup>2</sup> § 6 Rz 1; Eiselsberg/Haslwanter, Privatstiftungsgesetz<sup>2</sup> (2011) 19.

71) Zollner, Die eigennützige Privatstiftung 242.

72) Siehe dazu bereits oben Abschnitt C.3.b.

73) Hofmann/Petritz, ZfS 2009, 107.

74) Siehe dazu C.4.a.

75) Siehe dazu C.3.b.

76) Dasselbe Regelungsdefizit ist auch in den einschlägigen Vorgaben der 3. GeldwäscheRL zu finden.

77) So Hofmann/Petritz, ZfS 2009, 110; aA aber zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage Warius in Herzog, GWG § 1 Rz 43.

78) Dies entspricht auch dem Zweck der Transparenzbestimmungen für juristische Personen; auch bei diesen muss eine natürliche Person als wirtschaftlich Berechtigter gesucht werden, auch wenn dieser sich „hinter“ einer oder mehreren juristischen Personen „versteckt“.

79) Im Ergebnis wie hier Hofmann/Petritz, ZfS 2009, 111; aA trotz einer ähnlichen weiten Generalklausel im deutschen Recht Warius in Herzog, GWG § 1 Rz 52.

#### D. Mehrheit von wirtschaftlich Berechtigten

Hat man in einem ersten Schritt geklärt, wer wirtschaftlich Berechtigter einer Privatstiftung ist, so stellt sich im Anschluss daran die Frage, ob gleichzeitig mehrere Personen wirtschaftlich Berechtigte einer Privatstiftung sein können. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Tatbestände muss diese Frage unter zweierlei Blickwinkeln diskutiert werden: Zunächst gilt es zu klären, ob es innerhalb eines Tatbestands gleichzeitig mehrere wirtschaftlich Berechtigte gibt. Ebenso klärungsbedürftig ist, ob innerhalb ein und derselben Fallgruppe (entweder konkret bestimmte Begünstigte oder kontrollierende Person) mehrere Personen als wirtschaftlich Berechtigte im Sinn der gesetzlichen Vorschriften festgestellt werden können. Auch diese Fragestellung ist keineswegs stiftungsspezifisch, diese stellt sich für die hier nicht weiter vertieften Gesellschaften und Körperschaften gleichermaßen.

Wie bereits zuvor festgehalten, schließt sich die Feststellung einer Gruppe von Begünstigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG und einzelner Begünstigter (iSv § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG) aus; entweder gibt es konkret bestimmte Begünstigte, die die gesetzlichen Anforderungen erfüllen, oder es ist nach einer Gruppe von Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte zu suchen.<sup>80)</sup>

Losgelöst von dieser Sonderkonstellation ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut, dass eine Gesellschaft oder eine Stiftung gleichzeitig mehrere wirtschaftliche Eigentümer haben kann: So sind gem § 2 Z 75 Satz 1 BWG „wirtschaftlicher Eigentümer im Sinn der §§ 40 ff: **die natürlichen Personen**<sup>81)</sup>, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Kunde letztendlich steht“. Die Verwendung des Plurals zeigt doch ganz deutlich, dass gleichzeitig mehrere Personen wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung oder Körperschaft sein können. Diese Auffassung teilt auch die FMA in ihrem Rundschreiben (zu den Gesellschaften): „[...] die erfolgreiche Feststellung einer oder mehrerer wirtschaftlicher Eigentümer nach der ersten oder zweiten Fallgruppe befreit nicht von der Verpflichtung zur Feststellung allfälliger weiterer wirtschaftlicher Eigentümer nach den verbleibenden Fallgruppen. Sind daher die Voraussetzungen aller drei Fallgruppen erfüllt, so sind alle betreffenden Personen wirtschaftliche Eigentümer und entsprechend zu identifizieren.“<sup>82)</sup> Damit bleibt festzuhalten, dass eine Privatstiftung gleichzeitig mehrere wirtschaftlich Berechtigte aufgrund von unterschiedlichen Tatbeständen – mit Ausnahme der zuvor erwähnten Besonderheit – haben kann.<sup>83)</sup>

Ob auch innerhalb einer Fallgruppe gleichzeitig mehrere verschiedene wirtschaftlich Berechtigte vorhanden sein können, bestimmt sich nach den jeweiligen Tatbeständen: Für die Gruppe von Begünstigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG ist dies auszuschließen. Denn eine solche Gruppe kann nur dann als wirtschaftlich Berechtigter festgestellt werden, wenn die Stiftung hauptsächlich in deren Interesse errichtet wurde oder wirksam ist; da es dabei – wie zuvor gezeigt<sup>84)</sup> – auf das Überwiegen ankommt, kann nur eine Gruppe als wirtschaftlich Berechtigter festgestellt werden.

Auch für den Tatbestand der konkret bestimmten Begünstigten iSd § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG ergibt

sich die Antwort auf diese Frage bereits aus dem Gesetz: Da es bereits genügt, Begünstigter von zumindest 25% der Zuwendungen zu sein, ist klar, dass jedenfalls vier natürliche Personen gleichzeitig wirtschaftlich Berechtigte im Sinne dieser Bestimmung sein können. Aufgrund der Konzeption des Tatbestands, der an einer künftig bloß möglichen Begünstigung anknüpft, können gleichzeitig aber auch mehr als vier Personen diesen erfüllen.

Zu klären bleibt noch, ob eine Privatstiftung gleichzeitig von mehreren, verschiedenen Personen kontrolliert (iS der Geldwäschebestimmungen) werden kann. Auch für die Antwort auf diese Frage lassen sich Anhaltspunkte in den allgemeinen Regelungen für Gesellschaften finden: § 2 Z 75 lit a sublit aa BWG stellt die unwiderlegliche<sup>85)</sup> Vermutung auf, dass eine Person die Kontrolle über eine Gesellschaft hat, wenn diese direkt oder indirekt eine Beteiligung von mehr als 25% hält. Damit ist klar, dass – zumindest theoretisch – in einer Gesellschaft bis zu drei verschiedene Personen diesen Tatbestand gleichzeitig erfüllen können.<sup>86)</sup> Aus systematischen Gründen ist daher auch für die hier interessierenden Stiftungen davon auszugehen, dass gleichzeitig mehrere Personen die Kontrolle über eine Privatstiftung ausüben können, was deren „Erforschung“ und Festlegung nicht gerade einfacher macht.

#### E. Praktische Umsetzung der Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österreichischen Privatstiftung

##### 1. Generelle Bemerkungen

Es ist nach Lektüre der bisherigen Ausführungen nahelegend, dass sich einem Bankberater bei Ermittlung von wirtschaftlich Berechtigten einer österr Privatstiftung eine oftmals schier unlösbare Aufgabe stellt und er sich gelegentlich auch vom Stiftungsvorstand keine zielgerichtete Unterstützung in der Klärung der diffizilen Fragen erhoffen kann.

Auch bisher bestehende Behelfe<sup>87)</sup> und Auslegungen von zentralen Stabsabteilungen großer Banken oder Bankensektoren können hier bisher keinen Ausweg anbieten, wobei natürlich das Thema an sich von überschaubarer Relevanz für die breite Öffentlichkeit sein mag. Das letztlich zur Anwendung kommende Gebot des Unterlassens einer Geschäftsbeziehung bei nicht gänzlicher Klärung der Umstände (iSd § 40 Abs 2 d BWG) ist (Ziel-)Kunden gegenüber auch kein geeignetes Mittel und stößt Kunde wie Mitarbeiter vor den Kopf.

80) Siehe dazu bereits oben C.4.b.

81) Hervorgehoben durch die Verfasser.

82) FMA-Rundschreiben 23.

83) So auch speziell für Privatstiftungen FMA, Rundschreiben 27.

84) Siehe dazu bereits oben C.4.b.

85) So aus d Sicht *Warius* in *Herzog*, GWG § 1 Rz 51 iVm Rz 42.

86) *Warius* in *Herzog*, GWG § 1 Rz 43.

87) Vgl va das FMA-Rundschreiben zur Feststellung und Überprüfung der Identität; aus der Literatur s nur *Hofmann*, ÖBA 2008, 777; *Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 104; *Oppitz* in *Chini/Oppitz*, Kommentar zum BWG (2011) § 40 Rz 4 ff; *Laurer* in *Laurer/Borns/Strobl/Schütz/Schütz*, BWG<sup>3</sup> § 2 Rz 33. Für die d Rechtslage vgl *Warius* in *Herzog*, GWG § 1 Rz 1 ff.

## 2. Art und Umfang des Vorgehens

Die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten hat den regulatorischen Vorgaben entsprechend in drei Schritten zu erfolgen:

- Aufforderung des Kunden zur Bekanntgabe der Identität des wirtschaftlich Berechtigten durch den Kunden („Identität“ meint hier Name, Adresse, Staatsbürgerschaft, Geburtsdatum);
- risikobasierte und angemessene Überprüfung der Identität dieser Personen, sodass die Überzeugung des Wissens über den wirtschaftlichen Eigentümer vorliegt, und
- risikobasierte und angemessene Maßnahmen, um die Eigentums- und Kontrollstruktur des Kunden zu verstehen.

Der „Kunde“ ist in diesem Fall die Stiftung als juristische Person, vertreten durch den Vorstand. Die Vorlage der Stiftungsurkunde in der aktuell gültigen Fassung wird in aller Regel unerlässlich sein, um der Bank einen objektiven Einblick in die Sachlage zu ermöglichen. Ob und inwieweit auch eine allfällige Zusatzurkunde vorzulegen sein wird, ist im Einzelfall zu entscheiden, wird sich jedoch wohl in der Mehrzahl der Fälle als notwendig herausstellen. Insoweit haben Stifter wie auch Organmitglieder der Stiftungsorgane zur Kenntnis zu nehmen, dass die ursprünglich vom Gesetzgeber vorgesehene Privatheit der Zusatzurkunde<sup>88)</sup> nicht nur gegenüber den Abgabenbehörden, sondern auch gegenüber konto- und depotführenden Banken durchbrochen ist (dort aber natürlich durch das Bankgeheimnis umfangreichen Schutz genießt).

Wenn der Vorstand einer Privatstiftung nicht gewillt ist, eine Kopie dieser Urkunde auszufolgen, dann wäre jedenfalls die Einsichtnahme in die Zusatzurkunde zu gestatten, allenfalls Kopien von Teilen dieser Urkunde auszufolgen und seitens der Bank diese Tätigkeit zu dokumentieren. Ist überhaupt keine Einsichtnahme möglich, ohne dass die Situation plausibel geklärt scheint, dann wäre in diesem Fall der Bank die gesetzeskonforme Einordnung der Stiftung nicht möglich; Konsequenz wäre das Unterlassen der angestrebten Geschäftsbeziehung.

Vorzulegen sind die üblichen Identifikationsdaten des wirtschaftlich Berechtigten, also Vor- und Zuname, Geburtsdatum, Wohnadresse sowie Ausfolgung einer Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises zwecks Überprüfbarkeit.

### Abfolge der Ermittlung

Folgende Schritte zur Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten sind zu setzen:

- Feststellung einer Kontrollmöglichkeit nach § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG (s dazu vorne C.3 bzw unten **Frage 1** im Schema)
  - schriftliche Bekanntgabe der Daten jenes Stifters<sup>89)</sup>, welcher sich ein Widerrufsrecht oder ein umfassendes Änderungsrecht vorbehalten hat, sowie
  - Angabe der Stelle in der Urkunde oder Bekanntgabe anderer mit Kontrollmöglichkeit ausgestatteter Personen durch schriftliche Erklärung des gesamten Stiftungsvorstands jeweils mit Ausfolgung von Legitimationskopien

- Feststellung von konkreten Begünstigten nach § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG (s dazu vorne C.4.a) bzw unten **Frage 2** im Schema)
  - schriftliche Bekanntgabe der Daten jener natürlichen Personen, die konkrete Begünstigte von mindestens 25% der Zuwendungen sind, jeweils mit Quellsnachweis in Stiftungsurkunde oder -zusatzurkunde sowie möglichst mit Ausfolgung von Legitimationskopien der betroffenen Personen auf risikobasierter Betrachtung
- Feststellung einer Gruppe von Begünstigten nach § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG (s dazu vorne C.4.b) bzw unten **Frage 3** im Schema)
  - Wenn noch keine Einzelpersonen nach sublit aa bestimmt wurden, ist zu untersuchen, ob allenfalls eine Gruppe von in den Urkunden genannten Personen vorhanden ist, in deren Interesse die Stiftung hauptsächlich wirksam ist oder errichtet wurde. Dies ist typischerweise dann der Fall, wenn nur sehr global auf „meine Nachkommen“ oder „meine Familie“ als Begünstigte verwiesen wird. Die so festgestellte Gruppe ist möglichst genau zu definieren, es ist aber keine Legitimation der einzelnen Mitglieder einzuholen.

### 3. Unklarheiten bei der Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten

Wenn es dem Vorstand der Stiftung nicht möglich ist, selbst eine Entscheidung darüber zu treffen, wer wirtschaftlich Berechtigter dieser Stiftung ist, wäre aus der Sicht der Praxis folgende Vorgehensweise zu empfehlen: Der Vorstand sucht unter Vorlage sämtlicher aktuellen Urkunden Kontakt mit der Bank, um die Sache zu besprechen und gemeinschaftlich in Hinblick auf eine künftige Geschäftsverbindung festzulegen. Auch in diesem Fall muss aber seitens des Stiftungsvorstands das Ergebnis firmenmäßig gezeichnet werden.

### 4. Aktualisierung von Unterlagen

Die erlangten Informationen sind in angemessenen Abständen zu prüfen bzw zu aktualisieren. Schon aus rein praktischen Erwägungen besteht keine Pflicht der Bank, die Stiftung dauernd – etwa durch Aktualisierung der Firmenbuchauszüge – zu überwachen, sofern es dafür nicht konkrete Anlässe gibt. Vielmehr sollte alle zwei bis drei Jahre bei einem Gespräch mit dem Kunden nach Veränderungen der einmal bekannt gegebenen Daten gefragt werden. Bei zufällig auf Bankenseite erlangtem konkreten Wissen über eine Veränderung in der Stiftung müsste dies jedoch umgehend mit der Stiftung geklärt werden.

### 5. Frageschema

Ein Frageschema für die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österr Privatstiftung könnte im Sinn der vorstehenden Überlegungen vereinfacht wie folgt aussehen: →

<sup>88)</sup> Statt aller vgl nur *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 10 Rz 10.

<sup>89)</sup> Hinzuweisen ist, dass eine Privatstiftung auch von mehreren Personen (auch von mehreren Stiftern) kontrolliert werden kann; vgl dazu die Ausführungen in P D.

**Frage 1: Kontrollmöglichkeit**  
nach § 2 Z 75 lit b sublit cc BWG

**Gibt es ein Widerrufsrecht oder umfassendes Änderungsrecht von Stifter(n) bzw sonstige mit Kontrolle ausgestattete Personen?**

JA

Angabe der Daten der Stifter bzw Personen  
+ Quellangabe dieses Rechts  
+ Ausweiskopie

NEIN

**Frage 2: Feststellung von konkreten Begünstigten**  
nach § 2 Z 75 lit b sublit aa BWG

**Gibt es konkret bestimmte natürliche Personen als Begünstigte, die künftig 25% oder mehr der Zuwendungen erhalten?**

JA

Angabe der Daten aller Betroffenen  
+ Quelle  
Ausweiskopie, wenn möglich  
(risikobasierte Betrachtung)

NEIN

**Frage 3: Vorliegen einer Gruppe von Begünstigten**  
nach § 2 Z 75 lit b sublit bb BWG

**Gibt es eine „Gruppe“ von Personen, in deren Interesse die Stiftung errichtet oder „wirksam“ ist?**

JA

Definition dieser Gruppe  
+ Begründung  
+ Quelle  
Keine Ausweiskopien

NEIN

Liegt nach dieser Prüfung KEIN brauchbares ERGEBNIS vor, erfolgt jedenfalls eine Dokumentation der Abfrage als Nachweis der Sorgfalt bei der Prüfung.

## 6. Fehlendes inhaltliches Ergebnis

Kein wirtschaftlich Berechtigter iSd § 2 Z 75 BWG lässt sich daher feststellen, wenn die nachstehenden Punkte kumulativ erfüllt sind:

→ Keine „Kontrolle“ über 25% oder mehr des Vermögens durch eine natürliche Person (Stifter mit Widerrufsrecht, sonstige Kontrollmacht),

→ keine konkreten Begünstigten mit Anspruch auf 25% oder mehr der Zuwendungen,

→ kein klar ersichtliches „Interesse“ einer homogenen Gruppe von Personen an der Stiftung.

Alternativ kann es in folgender Konstellation keinen wirtschaftlich Berechtigten iS der Geldwäschebestimmungen geben:

→ Eine juristische Person ist Begünstigte (iSd sublit aa). Ergibt das „Durchschauen“ durch die juristische Person in einem zweiten Schritt, dass kein relevanter Anteilseigner bzw diese kontrollierende natürliche Person vorhanden ist, wäre kein wirtschaftlich Berechtigter der Privatstiftung feststellbar. Sollte aber ein Gesellschafter einer solchen juristischen Person auch unmittelbar Begünstigter der Stiftung sein, ist wohl eine Zurechnung der beiden Elemente vorzunehmen.

## 7. Fallbeispiele

Abschließend sollen Konstellationen, die für österr Privatstiftungen typisch sind, auf ihre Einordnung nach dem zuvor entwickelten Schema untersucht werden. Die Antwort auf die Frage, wer wirtschaftlich Berechtigter ist und nach welcher Fallgruppe, wird jeweils in die Klammer gesetzt; „aa“ steht für konkret Begünstigter iSd sublit aa, „bb“ steht für Gruppe von Begünstigten iSd sublit bb und „cc“ steht für eine kontrollierende Person iSv sublit cc. Lässt sich kein wirtschaftlich Berechtigter feststellen, wird dies mit „x“ gekennzeichnet.

- Ein Hauptstifter verfügt über ein uneingeschränktes Widerrufsrecht, die Nebensterker können dieses nach dessen Ableben nur gemeinsam ausüben. Wirtschaftlich Berechtigter: Hauptstifter gem cc; Nebensterker künftig (!) auch gem cc.
- Stifter sind Begünstigte der Stiftung; wirtschaftliche Berechtigung nach aa, wenn mindestens 25% der Zuwendungen auf diese möglicherweise entfallen. Allenfalls auch bloße Gruppe iSd bb, allenfalls kein wirtschaftlich Berechtigter (x) bei Fehlen einer solchen Gruppe.
- Es sind Begünstigte mit klagbarem Anspruch auf Zuwendung vorhanden. Diese sind wirtschaftlich Berechtigte iSd aa, wenn mindestens 25% der Zuwendungen auf diese entfallen (können).
- Es sind aktuell Begünstigte ohne klagbaren Anspruch vorhanden. Diese sind wirtschaftlich Berechtigter iSd aa, wenn mindestens 25% der Zuwendungen auf diese entfallen (können).
- Es sind noch keine konkret Begünstigten festgelegt, sondern nur Kriterien für deren spätere Auswahl. Kein wirtschaftlich Berechtigter (x), wenn es an einer Gruppe fehlt.
- Es ist eine homogene Gruppe von Nachfahren als künftige Begünstigte festgelegt, aber noch keine Personen aus dieser hinreichend konkretisiert. Wirtschaftlich Berechtigter ist die Gruppe (bb).

→ Es sind gleichzeitig und ohne Reihenfolge mehrere, nicht zusammenhängende Gruppen von Begünstigten festgelegt. Kein wirtschaftlich Berechtigter, (x), weil kein überwiegendes Interesse einer Gruppe feststellbar.

- Es gibt ausschließlich gemeinnützig tätige Organisationen als Begünstigte ohne konkrete Höhe eines Anspruchs. Kein wirtschaftlich Berechtigter (x), weil juristische Person.
- Es gibt ausschließlich gemeinnützig tätige Organisationen als Begünstigte aber mit konkretem Zuwendungsanspruch < 25%. Kein wirtschaftlich Berechtigter (x), weil juristische Person.

## F. Schlussbemerkungen

Die Fragestellung nach dem wirtschaftlich Berechtigten einer österr Privatstiftung ist sowohl vom theoretischen Hintergrund her wie auch in der praktischen Umsetzung leider nur höchst lückenhaft geregelt, teilweise mit verwirrenden Begriffsdefinitionen versehen und daher in der Handhabung durch den Rechtsanwender in der Praxis mehr als heikel. Das rechtliche Wesen einer Privatstiftung ist nicht automatisch mit den sonst üblichen Spielregeln für natürliche oder juristische Personen in Einklang zu bringen und erfordert eine Berücksichtigung der stiftungsrechtlichen Spezifika auch bei der Umsetzung von der Geldwäscheverhinderung dienenden Vorgaben, was jedoch bisher nicht geschehen ist.

Angeregt wird jedenfalls auch eine risikoadäquate Betrachtung und „Latte“ bei der konkreten Umsetzung von Legitimations- und Formalvorschriften, denn im breiten Spektrum von österr Privatstiftungen darf die Frage der formalen Aufbereitung nicht mit jener des wirtschaftlichen Hintergrunds vermischt werden.

Ausdrücklich ist auch festzuhalten, dass es aufgrund der zahlreichen infrage kommenden Konstellationen in und bei österr Privatstiftungen nicht möglich ist, die Vorgehensweise bei der Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten „hinter“ einer Stiftung für wirklich jeden Sonderfall zufriedenstellend aufzuzeigen, und es daher sinnvoll wäre, die Rahmenbedingungen konkreter festzulegen.

Im Wissen dessen, dass durch diese erstmalige zusammenfassende Darstellung diese Thematik nicht gelöst sein wird und offene Fragen wie auch divergente Ansichten verbleiben oder gar auch erst hervorgerufen werden, haben die beiden Autoren versucht, eine sowohl für den Zweck der Vorschriften ausreichende wie auch gleichzeitig für die Praxis möglichst gangbare Umsetzung in Detailschritten aufzuzeigen.

### → In Kürze

Banken haben bei der Eröffnung einer Geschäftsbeziehung den wirtschaftlichen Eigentümer eines Kunden zu erforschen. Die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentümers einer österr Privatstiftung ist jedoch aufgrund der verwirrenden Begriffsdefinitionen und der lückenhaften Regelungen mit einigen Unsicherheiten verbunden.

### → Zum Thema

#### Über die Autoren:

Prof. Dr. Johannes Zollner ist Univ.-Prof. am Institut für Rechtswissenschaft an der Alpen-Adria-Universität

Klagenfurt. Er hat zahlreiche stiftungs-, gesellschafts- und kapitalmarktrechtliche Beiträge und Bücher verfasst und ist als Vortragender in diesen Gebieten tätig.  
E-Mail: Johannes.Zollner@uni-klu.ac.at

Dr. Heinrich Weninger ist Direktor der Kathrein Privatbank und Leiter des Kathrein Stiftungsoffice und seit Langem mit den Themenschwerpunkten Stiftungswesen und Vermögensweitergabe, auch als Vortragender und Autor, befasst.  
E-Mail: heinrich.weninger@kathrein.at



# Zur Vorstandsvergütung

PSR 2011/43

§§ 17, 19 PSG

Privatstiftung;

Vorstand;

Vergütung;

Entgelt;

Interessens-  
kollision

Obwohl die Vergütung von Vorstandsmitgliedern auf die Leitung der Privatstiftung massive Auswirkungen hat und dem Entgeltfestsetzenden unter Umständen sogar eine wesentliche faktische Einflussnahme sichern kann, ist diese Frage gesetzlich nicht klar geregelt und finden sich in Judikatur und Literatur nur vereinzelt Stellungnahmen dazu. Im Folgenden sollen die gesetzlichen Regelungen und die wesentlichen Stellungnahmen in der Literatur und Judikatur kritisch beleuchtet und dabei zugleich die jüngste Entscheidung (1 Ob 214/09 s) behandelt werden.

Von Clemens Limberg

## Inhaltsübersicht:

- A. Grundlagen
- B. Regelung in der Stiftungserklärung
- C. Festsetzung durch das Gericht (subsidiäre gesetzliche Regelung)
- D. Keine Anrufung des Gerichts
- E. Vereinbarung zwischen Vorstand und Privatstiftung
- F. Zusätzliche Tätigkeiten außerhalb der Vorstandstätigkeit
- G. Sonderproblem: Änderung der Verhältnisse
- H. Zusammenfassung und Ausblick

### A. Grundlagen

Die Vergütung der Vorstandsmitglieder ist gesetzlich nur in § 19 PSG<sup>1)</sup> geregelt. Dort heißt es: „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.“ Diese Vergütung ist, soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, vom Firmenbuchgericht zu bestimmen.<sup>2)</sup>

### B. Regelung in der Stiftungserklärung

Wie auch an anderer Stelle im PSG gibt das Gesetz also auch bei der Vorstandsvergütung grundsätzlich dem erklärten Stifterwillen Vorrang und ordnet Richtlinien für die Vergütung nur dort an, wo der Stifter selbst keine Regelung getroffen hat. Der Stifter muss die entsprechenden Regelungen in die „Stiftungserklärung“, also in die Stiftungsurkunde oder in die Stiftungszusatzurkunde, aufnehmen.<sup>3)</sup> Die Entgeltfestsetzung in anderer Form, etwa in Form eines Beschlusses oder einer informellen Zustimmung oder Weisung, steht dem Stifter grundsätzlich nicht zu.<sup>4)</sup> Nur wenn der Stifter in der Stiftungserklärung als „entgeltfestsetzende Stelle“ bestimmt wurde, kann er die Vorstandsvergütungen auch außerhalb der Stiftungserklärung bestimmen. In diesem Fall ist dafür aber seine Stellung als Stifter bedeutungslos (und nur zufällig) und leitet sich die Kompetenz zur Vergütungsfestsetzung einzig aus der Stiftungserklärung ab.

Der OGH<sup>5)</sup> hat jüngst auch klargestellt, was ohnehin nicht fundiert bestritten werden konnte, nämlich dass es für die Wirksamkeit der Regelungen über die Vorstandsvergütung unerheblich ist, ob diese von Anfang

an in der Stiftungsurkunde vorgesehen waren oder ob sie nachfolgend (etwa in Ausübung eines Änderungsrechts oder im Zuge der Errichtung einer nachfolgenden Stiftungszusatzurkunde) in die Stiftungserklärung aufgenommen wurden.

Inhaltlich ist der Stifter bei der Gestaltung der Vergütungsmodalitäten weitgehend frei. Er kann mE Fixbeträge (zB jährliche Pauschalbeträge) ebenso vorsehen wie Bonussysteme, Gewinnbeteiligungen, prozentuale Vergütungen (zB 0,1% vom Stiftungsvermögen)<sup>6)</sup> oder ein Mischsystem aus alledem. Der Stifter kann absolut oder relativ gesehen hohe oder absolut oder relativ gesehen niedrige Vergütungen anordnen. Selbstverständlich könnte der Stifter in der Stiftungserklärung auch die Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit festlegen.<sup>7)</sup>

Der Stifter kann die Vergütung aber nicht nur ausdrücklich regeln, sondern er kann sie auch bloß bestimmbar machen, etwa indem er die konkrete Festsetzung einem Organ oder einer (stiftungsinternen oder stiftungsexternen) Stelle überträgt oder die Vergütung an objektivierte Richtlinien (zB RATG) knüpft. In diesem Zusammenhang hat der OGH<sup>8)</sup> bereits mehrfach ausgesprochen, dass sich in diesen Fällen das Honorar des jeweiligen Stiftungsmitglieds anhand der aufgewendeten Zeit und Art der Tätigkeit leicht eruieren lasse und daher die Vergütung der Vorstandsmitglieder – soweit sie den Honorarbestimmungen folgen – „keiner weiteren gerichtlichen Befassung“<sup>9)</sup> bedarf.

Die Literatur hat diese Freiheit des Stifters in der Vergütungsfestsetzung zum Teil kritisch betrachtet und diese teilweise einzuschränken versucht: So wurde von verschiedener Seite behauptet, dass eine (exzessiv) hohe Vorstandsvergütung das betreffende Organmitglied zum Begünstigten werden lasse und damit ein Ausscheiden aus dem Vorstand wegen Unvereinbarkeit zur

1) Privatstiftungsgesetz BGBl 1993/694 idGF, im Folgenden „PSG“.

2) So § 19 Abs 2 PSG, weiterführend N. Arnold, Kommentar zum PSG<sup>2</sup> (2007) § 19 Rz 15 ff.

3) Zur Terminologie vgl § 10 Abs 1 PSG und N. Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 10 Rz 2; für viele zuletzt auch Kals, GesRZ 2011, 53 (58), Anm zu OGH 1 Ob 214/09 s.

4) Vgl für viele Hochedlinger, Honorierung der Vorstandstätigkeit und Geschäfte mit der Privatstiftung, AnwBl 2007, 249 (250).

5) OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196 = GesRZ 2011, 53 (Kals).

6) AA aber etwa Kals in Anm zu OGH 1 Ob 214/09 s GesRZ 2011, 53 (60).

7) N. Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 6 f mwN.

8) RIS-Justiz RS0112927.

9) So wörtlich zuletzt in OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196.

Folge habe.<sup>10)</sup> Auch hat etwa *N. Arnold*<sup>11)</sup> wiederholt angedeutet, dass bei der Höhe der Vergütung der einzelnen Vorstandsmitglieder nur „sachlich gerechtfertigte“ Differenzierungen erlaubt seien. Jüngst hat *Kalss*<sup>12)</sup> sogar ausdrücklich ausgeführt, dass der Stifter sich an die Vorgaben des § 19 Abs 1 PSG zu halten habe und dass das PSG die „Privatautonomie des Stifters bei der Festlegung der Vergütung“ eben entsprechend einschränke. Denn nach *Kalss* habe sich auch die vom Stifter festgesetzte Vergütung bei sonstiger Unwirksamkeit an den zwei Maßstäben des § 19 Abs 1 PSG zu orientieren, nämlich an der jeweiligen Aufgabe des Vorstandsmitglieds und an der Lage der Privatstiftung.<sup>13)</sup>

ME kann diesen Ansichten nicht gefolgt werden und widersprechen diese sogar dem eindeutigen Wortlaut des § 19 Abs 1 PSG (arg „Soweit in der Stiftungserklärung nicht anders vorgesehen [...]“). Es ist nicht einzusehen, dass ein Stifter, der in der organisatorischen und inhaltlichen Gestaltung der Privatstiftung unbestritten weitestgehend frei ist, gerade bei der Honorierung der Stiftungsvorstandsmitglieder derart massiv eingeschränkt sein soll. Hat der Stifter die Vergütungsregelung des Vorstands in solcher Weise in die Stiftungserklärung aufgenommen, dass er sie gleichsam zum „Stifterwillen“ erhoben hat, so ist diese wie viele andere Bereiche bei der Stiftungsgestaltung eben der Einflussnahme des Gerichtes entzogen.

Auch der OGH scheint der hier vertretenen Auffassung zu folgen, nämlich dass jede (ausreichend bestimmte) Vergütungsregelung, die in der Stiftungserklärung enthalten ist, die Festsetzung oder Überprüfung durch das Gericht ausschließt. So heißt es etwa: „Hat der Stifter die Vergütung ausdrücklich gestattet, so sind keine gegenläufigen Interessen Dritter erkennbar, die höher zu bewerten wären. [...] Die Aufnahme entsprechender Regelungen in die Stiftungserklärung objektiviert die Entgeltbemessung und schließt Interessenskollisionen aus.“<sup>14)</sup>

Dies entspricht mE auch dem eindeutigen Wortlaut des § 19 Abs 1 PSG, der nur für den Fall, dass die Stiftungserklärung keine Vergütungsregelungen enthält (arg „Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist [...]“), die inhaltlichen Maßstäbe für die Vorstandsvergütung vorgibt (dazu sogleich C.).<sup>15)</sup>

Lediglich zwei Einschränkungen sind zu beachten: Einerseits ist die Übertragung der Festsetzung der Vorstandsvergütung an den Vorstand (also die Erlaubnis zur Selbstfestsetzung der Vergütung) unwirksam, weil sie der Ordnungsvorschrift des § 17 Abs 5 PSG entgegensteht und dem Schutz der eigenen Interessen des Stifters massiv zuwiderläuft.<sup>16)</sup> Andererseits muss im Einzelfall gewährleistet sein, dass die Vergütungsfestsetzung nicht dazu missbraucht wird, den Stiftungsvorstand gänzlich abhängig zu machen (als „Marionette“ zu steuern) und zu kontrollieren.<sup>17)</sup> Dafür ist es aber mE ausreichend, die entsprechende Situation im Einzelfall zu beurteilen und muss nicht unbedingt eine Vergütungsfestsetzung gewählt werden, die „beide Kriterien der formalen, transparenten und nachvollziehbaren Festlegung einerseits und einer drittvergleichsfähigen Höhe“<sup>18)</sup> andererseits berücksichtigt.

Insgesamt ist der Stifter daher bei der Gestaltung der Vorstandsvergütung in der Stiftungserklärung weitge-

hend frei: Er kann insb ungleiche und sachlich nicht gerechtfertigte Vergütungen anordnen (diese zB nach der Haarfarbe staffeln)<sup>19)</sup> und die Vergütung muss auch nicht den Kriterien des § 19 Abs 1 PSG (Aufgaben des Vorstandsmitglieds und Lage der Privatstiftung) genügen, sondern diese binden nur das gem § 19 Abs 2 PSG subsidiär berufene Gericht. Umgekehrt ist freilich kein Berufener dazu verpflichtet, die Stellung als Vorstandsmitglied anzunehmen.

Neben der Vergütung haben die Mitglieder des Stiftungsvorstands auch Anspruch auf Ersatz der ihnen aus der Tätigkeit als Vorstandsmitglied entstandenen Aufwendungen (Aufwandersatz).<sup>20)</sup>

### C. Festsetzung durch das Gericht (subsidiäre gesetzliche Regelung)

§ 19 PSG sieht vor, dass das Gericht dazu berufen ist, die Höhe der Vorstandsvergütung zu bestimmen, wenn diese nicht in der Stiftungserklärung festgelegt ist. Nach dieser Bestimmung ist also klar, dass die Vorstandstätigkeit im Zweifel entgeltlich ist.<sup>21)</sup> Seit jeher war aber unklar, wie diese Regelung im Verhältnis zu § 17 Abs 5 PSG zu sehen ist. Dort wird nämlich bestimmt, dass Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands der Genehmigung aller übrigen Vorstandsmitglieder sowie des Gerichts bedürfen.<sup>22)</sup> Es ist daher umstritten, welche Bestimmung der anderen vorgeht. Entscheidet man sich für § 17 Abs 5 PSG<sup>23)</sup>, so können die Vorstandsmitglieder wechselseitig Anstellungsverträge abschließen, die zwar vom Gericht gem § 17 Abs 5 PSG genehmigt werden müssen, jedoch keiner gerichtlichen Festsetzung der Vergütung bedürfen (bei der Genehmigung kontrolliert das Gericht nur Vorformuliertes, bei der Festsetzung gestaltet es aktiv mit). Der Anwendung

10) Für viele *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 14 (mwN auch zu aA). AA zuletzt *Kalss* siehe FN 3 in Anm zu OGH 1 Ob 214/09 s GesRZ 2011, 53 (59).

11) *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 8 und Rz 13, jeweils mit Beispielen für sachliche Differenzierungen, jedoch ohne Begründung.

12) *Kalss* siehe FN 3 in Anm zu OGH 1 Ob 214/09 s GesRZ 2011, 53 (59 f).

13) Dieser im Ergebnis wohl zustimmend *Hochedlinger*, PSR 2011/16, 52 (61 f).

14) OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196. Auch an anderer Stelle macht der OGH deutlich, dass er für die Festsetzung des Vorstandshonorars durch das Gericht jedenfalls dann keinen Raum sieht, wenn der Stifter die Vergütung in der Stiftungserklärung geregelt hat, vgl RIS-Justiz RS0112927.

15) So etwa auch *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 21.

16) So OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196. Vgl auch ErläutRV 1132 BglnR 18. GP zu § 17 Abs 5 PSG. AA noch *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 16 und 18.

17) Vgl *Hochedlinger*, Zur Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes im Lichte der PSG-Novelle BGBl I 2010/111, PSR 2011/16, 52 (61 f), der idZ treffend von „Steuern mittels Karotte vor der Nase“ spricht.

18) *Kalss*, GesRZ 2011, 53 (60) zu OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196. So aber wohl auch *Hochedlinger*, PSR 2011/16, 52 (61), der zumindest „Nachvollziehbarkeit iS eines transparenten und klaren Prozedere“ fordert.

19) AA offenbar *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 8 und 13.

20) *Hochedlinger*, Honorierung der Vorstandstätigkeit und Geschäfte mit der Privatstiftung, AnwBl 2007, 249; *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 5.

21) Vgl für viele *Hochedlinger*, AnwBl 2007, 249 (250); so auch *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 6.

22) Weiterführend *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 17 Rz 92 ff.

23) So offenbar *Ginthör* in *Arnold/Ginthör*, Der Stiftungsvorstand (2006) 62 f; *C. Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 157; dazu auch *Csoklich*, ZfS 2006, 97 (99).

des § 19 PSG (Bestimmung der Vorstandsvergütung durch das Gericht) wäre dann in der Praxis wohl kein Anwendungsbereich mehr verblieben.<sup>24)</sup>

Sieht man hingegen § 19 PSG als *lex specialis* zu § 17 Abs 5 PSG,<sup>25)</sup> so ist die Vorstandsvergütung entweder in der Stiftungserklärung oder (subsidiär) vom Gericht zu bestimmen. Die Vorstandsmitglieder haben in diesem Fall kein Mitgestaltungsrecht. Folgt man dieser Ansicht, so verwundern allerdings die Ausführungen in den Mat<sup>26)</sup>, in denen es heißt: „Als Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands kommen vor allem die Anstellungsverträge in Betracht.“

ME lautet die einzige Lösungsmöglichkeit, dem § 19 PSG nicht jeden (praktischen) Anwendungsbereich zu entziehen, gleichzeitig aber auch nicht die erläuternden Bemerkungen zu § 17 Abs 5 PSG gänzlich zu negieren und insgesamt stets dem Wortlaut des Gesetzes zu entsprechen, wie folgt: Grundsätzlich unterliegen Anstellungsverträge und alle nichtmonetären Bedingungen der Vorstandstätigkeit dem Regime des § 17 Abs 5 PSG, können also wirksam von allen Vorstandsmitgliedern abgeschlossen werden, sofern sie vom Gericht genehmigt werden. Nur der sensibelste Bereich der Anstellung von Vorstandsmitgliedern, nämlich die Höhe der Vergütung, wird nach § 19 PSG festgesetzt und kann daher – wenn es keine entsprechende Bestimmung oder Delegation in der Stiftungsurkunde gibt – nur vom zuständigen Gericht festgelegt werden (ohne jede Mitwirkungsmöglichkeiten des Vorstands).

Mit diesem Lösungsvorschlag ist § 19 PSG also als zwingende Bestimmung zu verstehen. Sofern sich in der Stiftungserklärung keine Vergütungsregelungen finden, ist es nicht möglich, dass etwa der Stifter (nur aus seiner Stifterstellung heraus, ohne dazu berufene Stelle zu sein) durch Stifterbeschluss die Höhe der Vorstandsvergütung festsetzt oder dass der Vorstand selbst eine entsprechende Regelung trifft, mag er diese auch dem Gericht „zur Genehmigung“ vorlegen. Entscheidend ist dabei, wie erwähnt, dass das Gericht nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 19 Abs 2 PSG nur über die Höhe (nicht aber die sonstigen Modalitäten) der Beschäftigung der Vorstandsmitglieder zu bestimmen hat.

In der Praxis wird es freilich schwierig sein, die Komponente der Vergütungshöhe von den „sonstigen Modalitäten“ der Anstellung als Vorstandsmitglied herauszulösen. ME wäre es sinnvoll, die „Vergütung“ des § 19 PSG in einem weiten Sinn zu verstehen und darunter alle in Geld ausgedrückten (monetären) Vorteile des Vorstandsmitglieds aus seiner Vorstandstätigkeit zu subsumieren, mögen diese auch nur einen tatsächlichen Aufwand ersetzen. Entsprechend würden der gerichtlichen Festsetzung auch Aufwandserschädigungen, Kilometergeld etc unterliegen.<sup>27)</sup>

Eine weitere Schwierigkeit ist wohl darin zu erblicken, dass eine Vergütung niemals per se als (un)angemessen betrachtet werden kann, sondern naturgemäß im Verhältnis zur geschuldeten Leistung beurteilt werden muss. Daher wird es mE im Rahmen des § 19 PSG nur möglich sein, die Höhe der Vorstandsvergütungen entweder für bereits erbrachte Vorstandstätigkeiten *ex post* festzusetzen oder die Vergütungshöhe für einen (vom Entgelt abgesehen) fertig ausgehandelten Anstellungsvertrag zu bestimmen, der dem Gericht freilich

ohnehin zur Genehmigung vorgelegt werden muss, sofern er vom Vorstand abgeschlossen wurde. In letzterem Fall würden also beispielsweise die grundsätzlichen Modalitäten der Vorstandstätigkeit zwischen Privatstiftung und Vorstandsmitglied abgeschlossen, dann von den übrigen Vorstandsmitgliedern und vom Gericht genehmigt (§ 17 Abs 5 PSG) und anschließend um die Bemessung der Höhe der Vorstandsvergütungen durch das Gericht ergänzt (§ 19 PSG).

Dabei hat sich das Gericht in der Bemessung der Vorstandsvergütungen gem § 19 Abs 1 PSG an zwei Parametern zu orientieren, und zwar einerseits an den Aufgaben der Vorstandsmitglieder und andererseits an der Lage der Privatstiftung.<sup>28)</sup>

Bei dem Kriterium der „Aufgaben der Vorstandsmitglieder“ ist wohl auf das einzelne Vorstandsmitglied abzustellen, sodass sich bei den jeweiligen Vorstandsmitgliedern auch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen ergeben können.<sup>29)</sup> Die Bewertung der Aufgaben eines Stiftungsmitglieds sollte mE sowohl nach einer quantitativen als auch nach einer qualitativen Komponente erfolgen. Quantitativ wäre in dieser Hinsicht zu bewerten, wie viele Aufgaben das jeweilige Vorstandsmitglied für die Privatstiftung erledigt, wie viel Zeitaufwand dafür anfällt und wie die vorgesehene Aufgabenverteilung im Stiftungsvorstand organisiert ist. Dabei ist mE von dem „Soll“-Zustand auszugehen, also von jenen Aufgaben und jenem Aufwand, den das Vorstandsmitglied erfüllen sollte. Denn die Entlohnung muss sich grundsätzlich immer an der geschuldeten (mangelfreien) Leistung orientieren. Freilich könnte dennoch in einem zweiten Schritt (ein Teil der) Vergütung zurückgefordert werden, wenn die vom Vorstandsmitglied tatsächlich erbrachte Leistung hinter der vorgesehenen zurückbleibt. Umgekehrt ist es mE auch denkbar, dass ein Vorstandsmitglied, das über seine eigentlichen Aufgaben hinaus (nützlichweise) tätig wird, auch dafür ein zusätzliches Entgelt bezieht (siehe auch unten), dann aber außerhalb der eigentlichen Vorstandsvergütung.

In qualitativer Hinsicht wäre mE bei der Vergütungsbeurteilung gem § 19 Abs 2 PSG zu beurteilen, wie viel Fachkenntnis bzw Ausbildung die Aufgabenerfüllung voraussetzt, welche Haftungsrisiken damit einhergehen und ganz allgemein welche Sorgfalt und Mühehaltung bei der Aufgabenerfüllung erforderlich ist.

Auch die Beurteilung der Lage der Privatstiftung kann mE in eine quantitative und eine qualitative Komponente unterteilt werden. Während bei ersterer die Gesamtvermögenssituation der Privatstiftung und deren Zukunftsprognose miteinfließt, umfasst die qualita-

24) So auch *Csoklich*, Rechtsgeschäfte mit und Vergütung von Vorstandsmitgliedern, ZfS 2006, 97 (99).

25) So offenbar *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 18; dazu auch *Csoklich*, ZfS 2006, 97 (99).

26) ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zu § 17 Abs 5 PSG.

27) Zur Aufwandserschädigung weiterführend *Hochedlinger*, AnwBl 2007, 249 (249 f).

28) § 19 Abs 1 lautet: „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.“ Zu den darin genannten Parametern gibt es bisher aber kaum Lit und Rsp, vgl dazu und zum Folgenden *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 9 ff; *Csoklich*, ZfS 2006, 97 ff, jeweils mwN.

29) Vgl auch *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz 10.

tive Betrachtung sämtliche anderen Faktoren. Dazu zählen mE insb der Stiftungszweck (zB geringere Vergütung bei gemeinnütziger Privatstiftung), die organisatorische Gestaltung der Privatstiftung (zB geringere Vergütung bei arbeitsentlastendem Beirat), die Struktur des Stiftungsvermögens (zB geringe Vergütung bei bloßer Verwaltung von Barmitteln) sowie die Zukunftsprognose der Privatstiftung (zB geringere Vergütung bei rapide sinkendem Stiftungsvermögen).

Insgesamt hat sich die Beurteilung der Lage der Privatstiftung bei der Festsetzung der Vorstandsvergütung daher bei allen Mitgliedern gleich auszuwirken. Mangels anderer Anhaltspunkte im Gesetz sollten mE bei der Bemessung der Vorstandsvergütung die individuelle Komponente (Aufgabe) und die allgemeine Komponente (Lage der Privatstiftung) etwa gleich stark ins Gewicht fallen. Zusammenfassend handelt es sich bei der Festsetzung der Vorstandsvergütung aber jedenfalls um eine Einzelfallentscheidung.

#### D. Keine Anrufung des Gerichts

Wird die Vorstandsvergütung weder durch eine Stiftungserklärung geregelt (§ 19 Abs 1 PSG), noch – wie in diesem Fall vom Gesetz vorgesehen – vom Gericht bestimmt, so ist keine Vorstandsvergütung rechtswirksam festgesetzt worden und darf eine solche daher auch nicht an die Vorstandsmitglieder ausbezahlt werden. In der Praxis kann es natürlich dennoch vorkommen, dass sich der Vorstand in einer solchen Konstellation eine Vergütung auszahlt, ohne das Gericht zur Bestimmung des Vorstandshonorars anzurufen.<sup>30)</sup>

Auch in der zuletzt zur Vorstandsvergütung ergangenen E<sup>31)</sup> hatte sich der OGH mit der Frage zu befassen, was rechtens sei, wenn es bei einer Privatstiftung in der Stiftungserklärung keine Regelung zur (laufenden) Vergütung des Vorstands gibt und wenn entgegen § 19 Abs 2 PSG auch nicht das Gericht damit befasst worden ist, der Vorstand aber – rechtswidrig – einen Beschluss über sein Honorar gefasst hat und sich anschließend dieses auch ausbezahlt hat. Der OGH geht dabei, wie zu erwarten, von der Unwirksamkeit des Vorstandsbeschlusses über die eigene Vergütung aus und bejaht grundsätzlich die Rückforderbarkeit der ausbezahlten „Honorare“; das Höchstgericht macht darüber hinaus aber noch eine weitere interessante Ausführung: „Könnte man [Anm: die belangten Vorstandsmitglieder] einem [...] Bereicherungsanspruch [der Privatstiftung] den durch die Vorstandstätigkeit verschafften Nutzen für die Privatstiftung entgegenhalten, käme dies einer Umgehung der Bestimmung des § 19 Abs 2 PSG gleich.“<sup>32)</sup> Solange das Verfahren nach § 19 Abs 2 PSG nicht eingehalten wurde und das Firmenbuchgericht die Vorstandsvergütung nicht bestimmt hat, besteht nach Ansicht des OGH also nicht nur kein Rechtsanspruch auf die Auszahlung eines Honorars, sondern kann auch kein Aufwandsanspruch bzw Anspruch aus Geschäftsführung ohne Auftrag bzw Bereicherungsanspruch des Vorstandmitglieds gegen die Privatstiftung durchdringen.

Der OGH begründet das damit, dass andernfalls die Bestimmung des § 19 Abs 1 PSG, die gerade vorsieht, dass der Vorstand die Vergütung seiner Mitglieder nicht selbst regeln kann, umgangen werden könnte.

ME wäre aber noch zu überprüfen, ob diese vom OGH eingeschlagene Vorgehensweise wirklich im Einklang mit dem Telos des Gesetzes steht. Denn die Bestimmung des § 19 PSG hat keinen pönalen Charakter („wenn sich der Vorstand die Vergütung selbst festsetzt und auszahlt, dann hat er gar keinen Anspruch mehr“), sondern es verfolgt § 19 PSG hauptsächlich einen Schutzzweck gegenüber der Privatstiftung. Die Bestimmung will verhindern, dass der Vorstand seinen Mitgliedern zulasten der Privatstiftung überhöhte Honorare auszahlt. Gerade das ist aber nicht passiert, wenn der Vorstand (nur) Honorare in Höhe des bei der Privatstiftung eingetretenen Nutzens geltend macht.<sup>33)</sup>

#### E. Vereinbarung zwischen Vorstand und Privatstiftung

Aufgrund der großen Bedeutung in der Praxis sei nochmals betont, dass es nach der hier vertretenen Ansicht, die sich auf die jüngste einschlägige höchstgerichtliche Judikatur stützen kann, nicht möglich ist, die Höhe der Vorstandsvergütung vom Vorstand selbst festsetzen zu lassen (mag dieser auch bereit sein, sich die Genehmigung des Gerichts für In-sich-Geschäfte gem § 17 Abs 5 PSG einzuholen). Zuletzt führte der OGH dazu eindeutig aus: „Eine Berechtigung des Vorstands zum Selbstkontrahieren [...] ist nicht möglich. Es handelt sich um eine zwingende Ordnungsvorschrift [...]“.<sup>34)</sup>

Zwar kann der Vorstand im Genehmigungsverfahren nach § 17 Abs 5 PSG alle übrigen Modalitäten der Vorstandstätigkeit (Anstellung) selbst festsetzen, doch bleibt die Bestimmung der Höhe der Vorstandsvergütungen entweder einer Regelung in der Stiftungserklärung oder der Festsetzung (und nicht „bloß“ Genehmigung) durch das Gericht vorbehalten,<sup>35)</sup> das sich dabei an den oben dargestellten Parametern des § 19 Abs 1 PSG zu orientieren hat.

#### F. Zusätzliche Tätigkeiten außerhalb der Vorstandstätigkeit

Es ist möglich und absolut üblich, dass ein Vorstandsmitglied neben seiner Tätigkeit als Stiftungsvorstand auch in anderer Weise für die Privatstiftung tätig wird.<sup>36)</sup> In der Praxis häufig ist etwa der Fall, dass ein Vorstandsmitglied, der Steuerberater oder Rechtsanwalt ist, die Privatstiftung zusätzlich zur Tätigkeit im Vorstand auch bei einem Rechtsstreit oder Steuerverfahren betreut. In diesem Fall erbringt das Vorstandsmitglied eine Leistung, die über jene als Stiftungsvorstand hinausgeht und die üblicherweise am Markt gesondert zugekauft werden müsste. Durch Synergieeff-

30) Vgl auch *Hochedlinger*, AnwBl 2007, 249 (250).

31) OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196.

32) OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196 (201).

33) PSR 2010/49, 196 (201) GesRZ 2011, 53 (60) mit Anm *Kalss*.

34) OGH 1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196 = GesRZ 2011, 53 (56) mit Anm *Kalss*; *C. Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz 157.

35) AA noch *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 19 Rz Rz 16 und 18, da dieser sogar davon ausgeht, dass auch dem Vorstand selbst die Bestimmung über das Honorar eingeräumt werden kann.

36) Für viele *Hochedlinger*, AnwBl 2007, 249 (251); *Csoklich*, Rechtsgeschäfte mit und Vergütung von Vorstandsmitgliedern, ZFS 2006, 97 (99 f).

fekte kann aber das Vorstandsmitglied oft nicht nur eine besonders gute, sondern auch eine günstigere Betreuung anbieten; es kann daher für beide Seiten Sinn machen, ein Vorstandsmitglied auch für zusätzliche Aufgaben zu beauftragen.

In diesen Fällen erhält das Vorstandsmitglied aus der zusätzlich übernommenen Aufgabe keine Vorstandsvergütungen, sondern sonstige Entgelte und kommt daher auch nicht § 19 PSG zur Anwendung.<sup>37)</sup> Vielmehr muss – wie sonst auch – eine privatrechtliche Vereinbarung zwischen Privatstiftung und jeweiligem Vorstandsmitglied getroffen werden. Da es sich hierbei um In-sich-Geschäfte des Vorstands handelt, kommt (zwingend) § 17 Abs 5 PSG zur Anwendung. Dies ist aber keine Frage der Vorstandsvergütung mehr und soll daher hier auch nicht weiter behandelt werden.<sup>38)</sup>

### G. Sonderproblem: Änderung der Verhältnisse

Da die Höhe der Vorstandsvergütung – wie soeben dargestellt – nur entweder in der Stiftungserklärung bestimmt bzw bestimmbar gemacht werden kann oder vom Gericht festzusetzen ist, kommt der Stiftungserklärung in diesem Bereich ganz besondere Bedeutung zu. Es stellt sich daher die Frage, ob für den Fall, dass die Stiftungserklärung zwar eine Vergütungsregelung enthält, sich die Verhältnisse aber wesentlich geändert haben, der Vorstand die Stiftungsregelung gem § 33 PSG ändern kann.

Gem § 33 PSG ist der Stiftungsvorstand in eingeschränkten Fällen dazu berechtigt, die Stiftungserklärung an geänderte Verhältnisse anzupassen.<sup>39)</sup> Dafür wird grundsätzlich gefordert, dass (i) alle Stifter weggefallen sind, oder (ii) sich diese über die Anpassung der Stiftungserklärung nicht einigen können oder (iii) sich die Stifter gar kein Änderungsrecht vorbehalten haben und die Änderung unter Wahrung des Stiftungszwecks erfolgt und vom Gericht genehmigt wird. Um eine Anpassung der Stiftungserklärung vorzunehmen, werden hohe Ansprüche an die „geänderten Verhältnisse“ gesetzt: diese dürfen zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts nicht vorgelegen haben, müssen dazu führen, dass sich die „Umsetzung des Stifterwillens nach der ursprünglichen Stiftungserklärung vernünftigerweise nicht mehr verwirklichen lässt“<sup>40)</sup>, und sollten zudem nicht nur allgemeine Änderungen der Verhältnisse betreffen, sondern müssen für die Privatstiftung von besonderer Bedeutung sein.<sup>41)</sup> Es wird außerdem zu fordern sein, dass der Stifter die Anpassung selbst vorgenommen hätte, wenn er die geänderten Verhältnisse bedacht hätte.

ME sollte es unter Einhaltung der soeben zusammengefassten allgemeinen Voraussetzungen des Änderungsrechts nach § 33 PSG dem Vorstand auch möglich sein, (ausnahmsweise) die Regelungen über die Vorstandsvergütung zu ändern.<sup>42)</sup> Eine solche Änderung unterliegt ohnehin der gerichtlichen Genehmigung und wird zudem nur in ganz bestimmten, seltenen Ausnahmefällen zur Anwendung kommen. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass es eine Privatstiftung ohne angemessene (zeitgemäße) Vorstandsvergütung mangels Beschäftigung guter und angemessen

entlohnter Vorstandsmitglieder oftmals schwer haben dürfte, den Stiftungszweck zu erreichen. Eine gerechte Entlohnung des Vorstands ist daher bis zu einem gewissen Grad eine elementare Voraussetzung für das Funktionieren der Privatstiftung.<sup>43)</sup>

Andererseits müssen der Stiftungszweck und die Stiftungserklärung auch gewahrt bleiben, selbst wenn diese (vordergründig) für die Privatstiftung nachteilig sind. Sollte also beispielsweise die Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeiten elementarer Bestandteil der Privatstiftung sein, wo würde sich eine Anpassung der Stiftungserklärung nach § 33 PSG jedenfalls verbieten, weil (und soweit) sie mit dem Stiftungszweck nicht in Einklang zu bringen ist. Auch das bei *N. Arnold*<sup>44)</sup> genannte Beispiel der Anpassung der Vorstandsvergütung in Folge von Inflation ist für die Anpassung der Stiftungserklärung gänzlich ungeeignet. Inflation ist in Österreich nach 1945 ein Dauerzustand und stellt daher weder ein „geändertes Verhältnis“ noch einen vom Stifter nicht bedachten Umstand dar; umgekehrt könnte wohl eher das über Jahre hinaus anhaltende gänzliche Ausbleiben von Inflation (oder gar eine Deflation) eine Anpassung der Stiftungserklärung gem § 33 PSG rechtfertigen. Insgesamt werden Änderungen der Vorstandsvergütungen aufgrund von § 33 PSG in der Praxis aber wohl nur ausgesprochen selten sein.<sup>45)</sup>

### H. Zusammenfassung und Ausblick

Die Regelungsmöglichkeiten der Vorstandsvergütung und das Verhältnis von § 17 Abs 5 PSG (Genehmigung des In-sich-Geschäfts) zu § 19 PSG kann nach der hier vertretenen Ansicht wie folgt zusammengefasst werden: Vorrangig gelten für alle Fragen der Beschäftigung der Vorstandsmitglieder, insb für deren Vergütung, etwaige Regelungen in der Stiftungserklärung. Nur wenn sich dort nichts findet, obliegt die Festsetzung der Höhe der Vorstandsvergütung dem Gericht (nach den Parametern des § 19 Abs 1 PSG) und die Festsetzung des Anstellungsvertrags und aller nichtmonetären Modalitäten der Vorstandstätigkeit dem Regime des § 17 Abs 5 PSG (und damit den Vorstandsmitgliedern wechselseitig, jeweils mit Genehmigung des Gerichts). Ebenfalls dieser Bestimmung unterliegt auch die Vereinbarung von sonstigen Vergütungen für Tätigkeiten außerhalb der Vorstandsaufgaben. Dem Vorstand ist es nach der hier vertretenen Ansicht überhaupt nur in einer Konstellation möglich, ausnahmsweise auf seine Vergütungsregelungen Einfluss zu nehmen, und zwar dann, wenn diese in der

37) Dazu und auch zu Abgrenzungsfragen ausführlich *Hochedlinger*, *AnwBl* 2007, 249 (251 ff); *Csoklich*, *ZfS* 2006, 97 (99 ff); *N. Arnold/Ginthör*, *Der Stiftungsvorstand* (2006) 88 ff.

38) Die zuletzt ergangene E (1 Ob 214/09 s PSR 2010/49, 196) vermischt diesen Ansatz etwas und vermengt die Einkünfte im Rahmen der Vorstandsvergütung zuweilen mit jenen aus zusätzlicher Tätigkeit.

39) Dazu und zum Folgenden weiterführend *N. Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 33 Rz 27 ff.

40) *N. Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 33 Rz 28 mwN.

41) *ErläutRV* 1132 *BlgNR* 18. GP zu § 33 Abs 2 und *N. Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 19 Rz 28 ff.

42) So bereits *N. Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 19 Rz 22.

43) In diesem Sinne auch *N. Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 19 Rz 22.

44) *PSG-Kommentar*<sup>2</sup> § 19 Rz 22.

45) Vgl auch *Hochedlinger*, *AnwBl* 2007, 249 (250).

Stiftungserklärung vorgesehen sind und mit Genehmigung des Gerichts an geänderte Verhältnisse angepasst werden (§ 33 Abs 2 PSG).

Der beste Tipp für die Praxis bleibt aber, die Vorstandsvergütungen in der Stiftungserklärung detailliert

zu regeln und dabei möglichst alle Eventualitäten zu bedenken. Die Delegation an eine bestimmte Person, eine Stelle oder einen Dritten (zB einen Sachverständigen) bietet dabei uU eine gute Mischung von Objektivität und Flexibilität.

### → In Kürze

Die Vergütung der Vorstandsmitglieder ist ein praktisch bedeutsames Thema, nicht zuletzt weil dadurch eine faktische Einflussnahme auf den Vorstand ermöglicht werden kann. Nach der hier vertretenen Ansicht ist der Stifter bei der Gestaltung der Vorstandsvergütung in der Stiftungserklärung weitgehend frei; soweit er darin keine Regelung trifft, obliegt die Festsetzung der Höhe (nicht aber der sonstigen Modalitäten der Anstellung) dem Gericht, das dabei nach den Parametern des § 19 Abs 1 PSG vorzugehen hat. Der Festsetzung durch den Vorstand selbst, mit gerichtlicher Genehmigung nach § 17 Abs 5 PSG, obliegt hingegen die Festsetzung der nichtmonetären Bedingungen der Vorstandsverträge sowie Vereinbarungen über Aufgaben außerhalb der Vorstandstätigkeit.

### → Zum Thema

#### Über den Autor:

MMag. Dr. Clemens Limberg, LL. M., ist Rechtsanwaltsanwältin und erreichbar unter clemens@limberg.at

#### Vom selben Autor erschienen:

Privatstiftung und Erbrecht (2006).

#### Literatur:

*Csoklich*, Rechtsgeschäfte mit und Vergütung von Vorstandsmitgliedern, ZfS 2006, 97; *Hochedlinger*, Honorierung der Vorstandstätigkeit und Geschäfte mit der Privatstiftung, AnwBl 2007, 249; *ders*, Zur Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes im Lichte der PSG-Novelle BGBl I 2010/111, PSR 2011/16, 52; *Kalss*, Anmerkung zu OGH 1 Ob 214/09 s, GesRZ 2011, 53.



# Steuerliche Änderungen bei Grundstückszuwendungen an Stiftungen (VfGH-Prüfungsbeschluss und Budgetbegleitgesetz 2012)

Der VfGH versucht bereits zum zweiten Mal (Prüfungsbeschluss vom 21. 9. 2011) die Wertermittlungsvorschrift im StiftEG aufzuheben, weil die Bewertungsdiskrepanz zwischen Grundbesitz und anderen Wirtschaftsgütern verfassungsrechtlich bedenklich erscheint. Sollte jedoch das Budgetbegleitgesetz 2012 (zurzeit: Regierungsvorlage) beschlossen werden, dann wird die (erwartete) Verfassungswidrigkeit keine Auswirkungen entfalten, weil das BBG 2012 die Verlagerung der Grundstückszuwendungsbesteuerung vom StiftEG in das GrEStG vorsieht. Die vorgeschlagene „Verlagerung“ wirft jedoch zahlreiche Zweifelsfragen auf und führt zu neuerlichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Von Daniel Varro

## Inhaltsübersicht:

- A. Der VfGH zum Ersten
- B. Der VfGH zum Zweiten: Prüfungsbeschluss
  1. Prüfungsbeschluss und die erwartete Entscheidung
  2. Die entbehrliche Novellierung
  3. Präjudizialitätsverständnis
- C. Voraussichtliche Neuregelung im Budgetbegleitgesetz 2012 (ab 1. 1. 2012)
  1. Allgemein
  2. Gesetzestechnik
  3. Keine Regelung zur Bedingung und Befristung
  4. Steuererstattung bei Rückgängigmachung
  5. Gestaltungsmöglichkeit: steuerfreie, zeitlich befristete Zuwendung von Immobilien
  6. Weiterhin Doppelbelastung bei Anteilsvereinigungen
  7. Neu: Mindeststeuer – keine Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten
  8. Keine beträchtliche Auswirkung auf Steuerbefreiungen
  9. Kein Erhöhungstatbestand für Grundstückszuwendungen
  10. Steuerbefreiung für ausländische Grundstücke →

## PSR 2011/44

§ 1 Abs 5 StiftEG;  
§ 7 Abs 2 GrEStG

Budgetbegleitgesetz 2012;  
Grundstückszuwendungen;  
Stiftungseingangssteuer;  
Stiftungseingangssteuer-äquivalent

11. Gestaltungsvariante: ausländische Grundstückszuwendung
12. Auseinanderfallen der Finanzamtszuständigkeit
13. Verfassungsrechtliche Bedenken: gemischte Zuwendungen

#### D. Zusammenfassung

### A. Der VfGH zum Ersten

Der VfGH hat mit Erk v 2. 3. 2011<sup>1)</sup> die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG (Wertermittlungsvorschrift) in der Fassung BGBl I 2008/85 ausgesprochen. Im Anlassfall wurden einer Privatstiftung Wertpapiere und Liegenschaften zugewendet. Die Verfassungswidrigkeit stellte der Umstand dar, wonach bei gleichem Verkehrswert Grundbesitz „im Hinblick auf die notorische Unterbewertung“, die sich als Folge des Anknüpfens an die historischen Einheitswerte ergebe (dreifacher Einheitswert), in der Regel bedeutend niedriger bewertet wird als andere Wirtschaftsgüter.

Da der im VfGH-Erkenntnis anzuwendende § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG idF BGBl I 2008/85 in der Zwischenzeit novelliert wurde (BGBl I 2009/52), kam es trotz Verfassungswidrigkeit nicht zu einer materiellen Änderung des Rechtsbestands.<sup>2)</sup> Die Situation erschien dennoch problematisch, weil im Rahmen der Novellierung (BGBl I 2009/52) der verfassungswidrige Satz „lediglich um einen Nebensatz erweitert wurde“.<sup>3)</sup>

### B. Der VfGH zum Zweiten: Prüfungsbeschluss

#### 1. Prüfungsbeschluss und die erwartete Entscheidung

Am 21. 9. 2011 hat der VfGH in einem Prüfungsbeschluss neuerlich verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Grundstücksbewertung im StiftEG geäußert, nunmehr aber hinsichtlich der novellierten Fassung: § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG „in der Fassung BGBl I 2009/52“.<sup>4)</sup>

Da die novellierte Fassung des § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG genauso lautet wie die bereits vom VfGH aufgehobene Fassung und im Rahmen der Novellierung (BGBl I 2009/52) lediglich ein – für die Verfassungswidrigkeit nicht maßgeblicher – Nebensatz eingefügt wurde,<sup>5)</sup> ist davon auszugehen, dass der VfGH § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG in der neuen Fassung auch aufheben wird.

#### 2. Die entbehrliche Novellierung

Bemerkenswerterweise wäre der Nebensatz, der mit der Novelle BGBl I 2009/52 eingeführt wurde und somit die Rechtswirkungen des ersten VfGH-Erkenntnisses „ver-eitelt“ hat, gar nicht notwendig gewesen. Der Nebensatz lautet: Bei inländischen Grundstücken ist „der Abzug von Schulden und Lasten nur bis zur Höhe des dreifachen Einheitswertes oder des nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wertes zulässig“ (§ 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG).

Der Anlassfall für die Einschränkung der Abzugsmöglichkeit war offenkundig die Zuwendung mehrerer Wirtschaftsgüter an eine Privatstiftung, inklusive einer inländischen Liegenschaft mit hohen Schulden und Lasten. Ab Überschreiten des dreifachen Einheitswerts

wurden die Schulden und Lasten von der Bemessungsgrundlage der anderen Wirtschaftsgüter abgezogen.<sup>6)</sup> Mit dem Nebensatz wollte der Gesetzgeber genau das untersagen.

Bei genauer Betrachtung hätte der Abzug aber auch ohne Novellierung versagt werden müssen, weil im StiftEG nur solche Schulden und Lasten abgezogen werden dürfen, „die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen“ (§ 1 Abs 5 StiftEG). Da die wirtschaftliche Beziehung zwischen Wirtschaftsgut und Schuld bzw Last nur dann gegeben ist, wenn die Belastung für die Zwecke des Vermögensgegenstands begründet worden ist,<sup>7)</sup> hätte der Anlassfall bereits nach alter Rechtslage anders beurteilt werden müssen.

### 3. Präjudizialitätsverständnis

Da in den Anlassfällen<sup>8)</sup> für den VfGH-Prüfungsbeschluss keine Grundstücke, sondern nur Beteiligungen zugewendet wurden, stellt sich die Frage, warum der Regelfall (Bewertung von Beteiligungen zum gemeinen Wert) für die Ausnahmeregelung (Bewertung von Grundstücken mit dem dreifachen Einheitswert) präjudizial ist. Damit führt der VfGH offensichtlich die auch im Kommunalsteuer-Erkenntnis<sup>9)</sup> festgehaltene Regelausnahme-Judikatur fort, wonach alle Ausnahmeregelungen präjudizial sind, wenn der Sachverhalt des Anlassfalls von der Grundregel erfasst wird.<sup>10)</sup>

Konsequenterweise müsste aber diese Judikaturlinie zukünftig auch zur verfassungsrechtlichen Überprüfung der Befreiungen branchenspezifischer Sachbezüge im EStG (zB Haustrunk, Freitabak, Freifahrten) oder der Befreiung von Postdienstleistungen im UStG führen.

### C. Voraussichtliche Neuregelung im Budgetbegleitgesetz 2012 (ab 1. 1. 2012)

#### 1. Allgemein

Der Gesetzgeber hat im Budgetbegleitgesetz 2012 (zurzeit: Regierungsvorlage) auf die oben genannten verfassungsrechtlichen Probleme reagiert: „Als Reaktion auf eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes sollen Grundstückszuwendungen an Stiftungen zukünftig nicht mehr der Stiftungseingangssteuer, sondern der Grunderwerbsteuer unterliegen.“<sup>11)</sup>

Wenn das Budgetbegleitgesetz 2012 beschlossen wird, dann kommt es zu einer fundamentalen Änderung bei Grundstückszuwendungen an privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen ab dem 1. 1. 2012. Danach soll die Besteuerung solcher Grundstückszuwendungen aus dem StiftEG (mit Grunderwerbsteueräquivalent) herausgehoben und in

1) VfGH 2. 3. 2011, G 150/10.

2) Bodis, Grundstücksbewertung in der Stiftungseingangssteuer verfassungswidrig – bleibt trotzdem alles beim Alten? RdW 2011, 239.

3) Varro, VfGH-Erkenntnis zur Grundstücksbewertung im StiftEG – Eine Verfassungswidrigkeit ohne Folgen? PSR 2011, 76 (79).

4) VfGH 21. 9. 2011, B 1023/10-6; B 1312/10-6.

5) Vgl VfGH 21. 9. 2011, B 1023/10-6; B 1312/10-6.

6) Vgl ErläutRV 113 BlgNR 24. GP.

7) Varro, Stiftungseingangssteuer (2011) 122.

8) UFS 8. 9. 2010, RV/2194-W/10; UFS 14. 6. 2010, RV/0632-L/10.

9) VfGH 12. 4. 1997, G 400/96; G 44/97.

10) Peyerl, Die Prüfungskompetenz des VfGH bei steuerrechtlichen Ausnahmebestimmungen, ÖStZ 2010, 377 (382).

11) ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP.

das GrEStG (mit Stiftungseingangssteueräquivalent) verlagert werden.

## 2. Gesetzestechnik

Im StiftEG soll eine neue Befreiungsbestimmung eingeführt werden, wonach „Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987“ von der Stiftungseingangssteuer zukünftig befreit werden. Da § 2 GrEStG allgemein Grundstücke umschreibt, sollen zukünftig sowohl inländische als auch ausländische Liegenschaften von der Stiftungseingangssteuer befreit werden.<sup>12)</sup>

Dementsprechend kann im StiftEG auch der Verweis auf § 19 ErbStG (§ 1 Abs 5 StiftEG) hinsichtlich der Wertermittlung entfallen, weil dieser Verweis lediglich die „Sonderbewertung“ von Grundstücken sichergestellt hat. Nach Streichung des Verweises erfolgt die Bewertung im StiftEG zukünftig ausschließlich nach dem Ersten Teil des Bewertungsgesetzes.

Auf der anderen Seite soll im Grunderwerbsteuergesetz ein neuer Tatbestand für die Zuwendung von Grundstücken an privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen eingeführt werden (§ 7 Abs 2 GrEStG idF BBG 2012). Der Regelsteuersatz (3,5%) erhöht sich jedoch um 2,5% sowohl bei unentgeltlichen als auch bei gemischten Zuwendungen, wenn der „Wert der Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des Grundstückes (§ 10 BewG)“ (Stiftungseingangssteueräquivalent).<sup>13)</sup>

Die Verlagerung der Steuerpflicht vom StiftEG in das GrEStG stellt an sich kein Problem dar, weil bereits das ErbStG<sup>14)</sup> sowie in weiterer Folge auch das StiftEG<sup>15)</sup> ein Grunderwerbsteueräquivalent vorgesehen haben, um die doppelte verkehrssteuerliche Erfassung von Grundstückszuwendungen (sowohl nach dem GrEStG als auch nach dem ErbStG bzw StiftEG) zu vermeiden.<sup>16)</sup> In diesem Sinne sieht auch das GrEStG spiegelbildlich ein Stiftungseingangssteueräquivalent vor, um die Doppelerfassung zu vermeiden.

Die „Verlagerung“ führt allerdings nicht nur zu einer bloßen Übersiedlung der Steuerbelastung in das GrEStG. Vielmehr handelt es sich um einen Systemwechsel.<sup>17)</sup> Dementsprechend müssen zukünftig die Besonderheiten des GrEStG (zB hinsichtlich der Wertermittlung, Steuerbefreiungen, Rückerstattungsmöglichkeit etc) berücksichtigt werden, woraus zahlreiche Neuerungen resultieren.

## 3. Keine Regelung zur Bedingung und Befristung

Da § 1 Abs 5 StiftEG hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf § 19 ErbStG und dieser wiederum auf den Ersten Teil des Bewertungsgesetzes verweist, sind in der Stiftungseingangssteuer auch die Regelungen im BewG über die aufschiebenden auf auflösende Bedingungen anzuwenden.<sup>18)</sup> Mit dem geplanten Budgetbegleitgesetz 2012 soll der Verweis auf § 19 ErbStG entfallen. Konsequenterweise kann eine Bedingung oder Befristung im StiftEG zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden.

## 4. Steuererstattung bei Rückgängigmachung

Eine Erstattungsmöglichkeit für die Stiftungseingangssteuer ist im StiftEG nicht vorgesehen.<sup>19)</sup> Dage-

gen kommt bei Verlagerung der Grundstückszuwendungsbesteuerung in das GrEStG das gesamte GrEStG zur Anwendung. Das gilt auch für die Rückerstattungsmöglichkeit gem § 17 GrEStG. Die (erhöhte) Grunderwerbsteuer ist somit zurückzuerstat- ten, wenn

- das Grundstück innerhalb von drei Jahren einvernehmlich oder aufgrund eines Rücktrittsrechts oder Wiederkaufrechts rückgängig gemacht wird, oder
- zeitlich unbefristet, wenn der Vertrag ungültig war oder die Vertragsbedingungen nicht eingehalten worden sind und der Vertrag deshalb rückgängig gemacht wird.

## 5. Gestaltungsmöglichkeit: steuerfreie, zeitlich befristete Zuwendung von Immobilien

Da die Grunderwerbsteuer innerhalb von drei Jahren nach einvernehmlicher Auflösung rückerstattet wird, ergibt sich zukünftig die Möglichkeit, eine Immobilie zeitlich befristet zuzuwenden, ohne erhebliche Steuerbelastung. Wird eine Immobilie beispielsweise 2,5 Jahre lang einer Privatstiftung zugewendet und danach die Grunderwerbsteuer rückerstattet, hat der Zuwendende letztlich nur einen Zinsnachteil.

## 6. Weiterhin Doppelbelastung bei Anteilsvereinigungen

Die bisher in § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG vorgesehene Befreiung von Vorgängen, die unter das StiftEG gefallen sind, sieht zwar eine Befreiung für den Übergang des Grundstücks vor, nicht jedoch für Anteilsvereinigungen. Werden daher nach geltender Rechtslage „alle Anteile einer GmbH – die über Grundvermögen verfügt – in der Hand einer Stiftung vereinigt, kommt es zu einer Doppelbelastung“, weil einerseits Stiftungseingangssteuer vom gemeinen Wert der GmbH-Anteile und andererseits Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert des in der GmbH befindlichen Grundstücks zu entrichten ist.<sup>20)</sup> Das erscheint verfassungsrechtlich bedenklich.<sup>21)</sup>

Trotz der Verlagerung der Besteuerung von Grundstückszuwendungen in das GrEStG werden die verfassungsrechtlichen Probleme nicht gelöst, weil die oben genannten Zuwendungen weiterhin in beiden Gesetzen (StiftEG und GrEStG) erfasst werden. →

12) Bodis, Grundstückszuwendungen an Stiftungen – Versuch einer verfassungskonformen Besteuerung, RdW 2011, 693 (694).

13) § 7 Abs 2 GrEStG in der vorgesehenen Fassung Budgetbegleitgesetz 2012.

14) § 8 Abs 4 ErbStG.

15) § 2 Abs 2 StiftEG.

16) Vgl Varro, Stiftungseingangssteuer 156 f.

17) Vgl Bodis, RdW 2011, 693.

18) Varro, Stiftungseingangssteuer 125 ff.

19) Ludwig/Varro, Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2008, 89.

20) Varro, Stiftungseingangssteuer 161.

21) Arnold/Arnold, GrEStG<sup>11</sup> (2010) § 3 Rz 175 q; Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/137 c; Kullschek, Zuwendung sämtlicher Anteile an einer grundstücksbesitzenden GmbH an eine Privatstiftung, ZfS 2010, 52 (55); Varro, Stiftungseingangssteuer 160 f, 191.

## 7. Neu: Mindeststeuer – keine

### Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten

Während Schulden und Lasten im StiftEG die Steuerbemessungsgrundlage reduziert haben, stellen solche Belastungen im GrEStG in der Regel eine Gegenleistung dar. Die im StiftEG vorgesehene Stiftungseingangssteuer (+ Grunderwerbsteueräquivalent) konnte bisher „auf null reduziert werden“, wenn der Wert der Belastungen den Wert des Grundstücks erreicht hat.

Da nach der geplanten Änderung die Belastung im GrEStG eine Gegenleistung darstellt und nicht mehr „abzugsfähig“ sein wird, fällt in Zukunft immer zumindest Grunderwerbsteuer (+ Stiftungseingangssteueräquivalent) vom dreifachen Einheitswert an. Die Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage unter den dreifachen Einheitswert wird somit nicht mehr möglich sein. Die Änderung führt letztlich im Regelfall zu einer „Mindeststeuer“ für Grundstückszuwendungen iHv 6%, bemessen vom dreifachen Einheitswert.

## 8. Keine beträchtliche Auswirkung auf Steuerbefreiungen

Die im StiftEG gewährten Steuerbefreiungsbestimmungen werden – zumindest nach der vorliegenden Regierungsvorlage – nicht in das GrEStG übernommen. Daher stellt sich die Frage, ob das Wegfallen der im StiftEG vorgesehenen, stiftungsrelevanten Befreiungsvorschriften zu einer Verschlechterung für den Steuerpflichtigen führen. Für die Beantwortung dieser Frage müssen die in § 1 Abs 6 StiftEG aufgezählten grundstücksrelevanten Steuerbefreiungsbestimmungen beleuchtet werden.

Im GrEStG sind Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften ebenfalls befreit (§ 3 Abs 1 Z 9 GrEStG), wenn die Zuwendung unentgeltlich erfolgt,<sup>22)</sup> sodass es nur dann zu einer Verschlechterung gegenüber der alten Rechtslage kommt, wenn die Zuwendung nicht unentgeltlich erfolgt. Eine Befreiung für Zuwendungen an betrieblich veranlasste Stiftungen ist im GrEStG nicht vorgesehen, wobei Grundstückszuwendungen an solche Stiftungen eher von untergeordneter Bedeutung sind. Zusammenfassend führt daher die Verlagerung der Grundstückszuwendungen bei Stiftungen hinsichtlich der Steuerbefreiungen zu keinen beträchtlichen Auswirkungen.

## 9. Kein Erhöhungstatbestand für Grundstückszuwendungen

Der Steuersatz im StiftEG erhöht sich von 2,5% auf 25%, wenn

- die privatrechtliche Stiftung nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, oder
- mit dem Ansässigkeitsstaat keine umfassende Amts- oder Vollstreckungshilfe besteht, oder
- die Stiftungsdokumente nicht offengelegt wurden (§ 2 Abs 1 StiftEG).

Punkt 1 und 2 betreffen grundsätzlich ausländische privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen (zB schweizer und liechtensteinische Stiftungen). Im GrEStG soll ein derartiger Erhöhungstatbestand – nach dem BBG 2012 – nicht vorgesehen werden.

Da Grundstückszuwendungen zukünftig im StiftEG befreit werden sollen, geht mit dieser Ände-

rung auch der Wegfall der Erhöhungstatbestände für Grundstückszuwendungen einher. Die Zuwendung inländischer Grundstücke an schweizer und liechtensteinische Stiftungen wird somit zukünftig genauso besteuert wie die Zuwendung solcher Grundstücke an österreichische Stiftungen.

## 10. Steuerbefreiung für ausländische Grundstücke

Da das GrEStG grundsätzlich nur auf die Übertragung von inländischen Grundstücken abzielt und im StiftEG alle Grundstückszuwendungen befreit werden, soll die Zuwendung von ausländischen Grundstücken an privatrechtliche Stiftungen zukünftig steuerfrei sein. Diese Befreiung ergibt sich systembedingt aus der Verlagerung der Besteuerung in das GrEStG, weil die Erfassung ausländischer Grundstücke im GrEStG der Systematik widersprechen würde.<sup>23)</sup>

Das erscheint auf den ersten Blick diskriminierend. Ein Stifter muss bei der unentgeltlichen Zuwendung eines inländischen Grundstücks 6% Grunderwerbsteuer entrichten. Dagegen ist mit der Zuwendung eines ausländischen Grundstücks keine Steuerbelastung verbunden. Es darf aber nicht vergessen werden, dass die Übertragung ausländischer Grundstücke im Ausland einer ausländischen Grunderwerbsteuer unterliegen kann, die möglicherweise sogar höher ist als die österreichische Grunderwerbsteuer.

Die Steuerbefreiung für die Zuwendung ausländischer Grundstücke weist jedoch dann ein gewisses „Missbrauchspotenzial“ auf, wenn solche ausländische Grundstücke zugewendet werden, die am Belegenheitsort keiner Grunderwerbsteuer unterliegen.

## 11. Gestaltungsvariante: ausländische Grundstückszuwendung

Aufgrund der Steuerbefreiung für ausländische Grundstücke wird zukünftig die Zahl der Zuwendungen ausländischer Grundstücke wahrscheinlich zunehmen. Gerade bei großen Transaktionen liegt es auf der Hand, dass zukünftig nicht Geld, sondern ein ausländisches Grundstück an die Stiftung zugewendet wird.

Damit kann auch der erhöhte Steuersatz im StiftEG vermieden werden, wenn nicht eine Geldleistung, sondern ein ausländisches Grundstück an die jeweilige ausländische oder nicht offengelegte privatrechtliche Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse zugewendet wird. Dafür kommt zwar auch die Zuwendung eines inländischen Grundstücks infrage, diese wird aber in der Regel mit einer Steuerbelastung von 6% verbunden sein.

## 12. Auseinanderfallen der Finanzamtszuständigkeit

Für die Stiftungseingangssteuer ist das jeweilige Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis zuständig (§ 4 StiftEG). Wenn dagegen die Besteuerung von Grundstückszuwendungen an privatrechtliche Stiftungen zu-

22) Arnold/Bodis, GrEStG<sup>11</sup> § 3 Rz 175 x.

23) Vgl Bodis, RdW 2011, 695.

künftig dem GrEStG unterliegt, geht damit auch die Änderung der Finanzamtszuständigkeit einher, weil für die Grunderwerbsteuer – im Gegensatz zur Stiftungseingangssteuer – das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zuständig ist (§ 19 Abs 2 AVOG). Zukünftig ist daher bei einheitlichen Zuwendungen zu beachten, dass für Grundstücke und andere Wirtschaftsgüter zwei unterschiedliche Finanzämter zuständig sind.

### 13. Verfassungsrechtliche Bedenken: gemischte Zuwendungen

Nach der Regierungsvorlage (BBG 2012) soll sich der Steuersatz (3,5%) um 2,5% sowohl bei unentgeltlichen als auch bei gemischten Zuwendungen erhöhen, wenn der „Wert der Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des Grundstückes (§ 10 BewG)“.<sup>24)</sup> Das heißt, es soll grundsätzlich Grunderwerbsteuer iHv 3,5% erhoben werden, wenn jedoch theoretisch Stiftungseingangssteuer anfallen würde, soll sich die Steuerbelastung um 2,5% erhöhen.

Bereits das Abstellen auf den halben gemeinen Wert ist problematisch, weil diese Grenzziehung zwischen unentgeltlichen stiftungseingangssteuerpflichtigen Zuwendungen (Gegenleistung unter dem halben gemeinen Wert) und entgeltlichen nicht stiftungseingangssteuerpflichtigen Zuwendungen (Gegenleistung beträgt mindestens 50% des gemeinen Werts) nicht aus dem Gesetz abgeleitet werden kann. Diese Unterscheidung hat keine gesetzliche Grundlage, sondern wird lediglich in den Stiftungsrichtlinien definiert (StiftR 2009 Rz 313).<sup>25)</sup>

Im nachfolgenden Beispiel wird die Problematik der 50%-Grenze dargestellt. Wenn ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 100 (dreifacher Einheitswert = 30) unentgeltlich einer Privatstiftung zugewendet wird, dann soll nach dem Gesetzesentwurf die

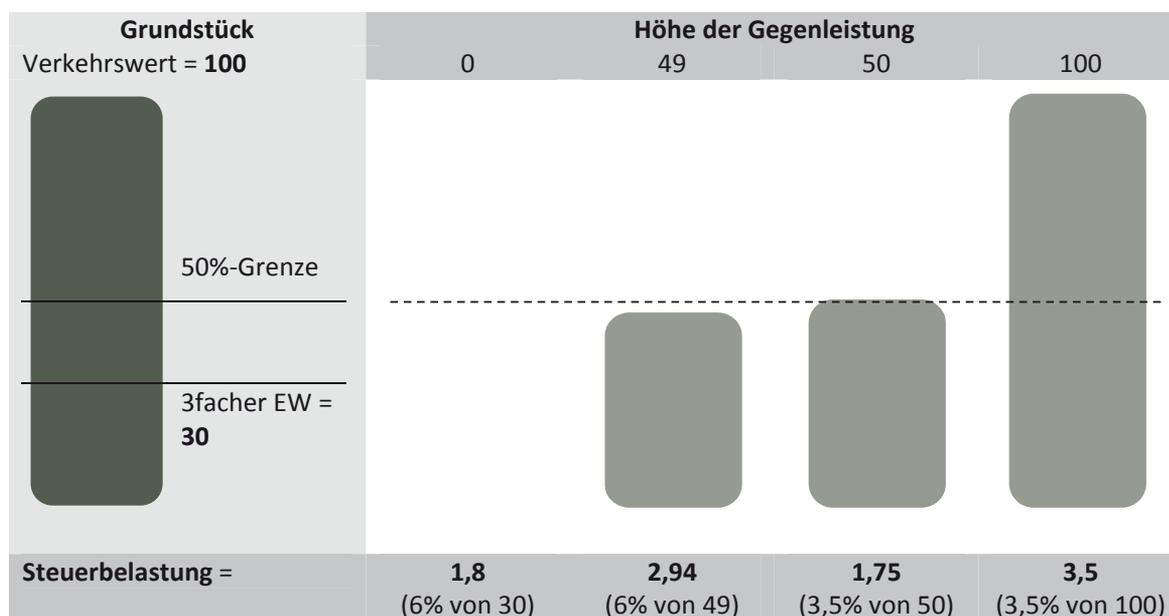
Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert bemessen werden. Danach beträgt die Steuerbelastung 1,8 (6% von 30). Bei einer Gegenleistung von 49 wird die Grunderwerbsteuer zwar von der Gegenleistung, aber weiterhin mit einem Steuersatz von 6% berechnet, weil die Gegenleistung 50% des gemeinen Werts nicht erreicht. Die Steuer beträgt somit 2,94 (6% von 49). Wird hingegen die 50%-Grenze erreicht und ein Grundstück mit Schulden iHv 50 (der Wert der Gegenleistung ist nicht geringer als der halbe gemeine Wert) zugewendet, beträgt die Grunderwerbsteuer nur noch 3,5%, das entspricht einer Belastung von 1,75 (3% von 50).

Das Beispiel (s Abbildung) zeigt die verfassungsrechtlichen Bedenken: Wird ein Grundstück unentgeltlich zugewendet, ist die Steuerbelastung höher, als wenn mit dem Grundstück Belastungen in Höhe des halben gemeinen Werts (= Gegenleistung) übernommen werden. Es erscheint nicht sachgerecht, wenn die Steuerbelastung für die unentgeltliche Zuwendung mit einer Bereicherung iHv 100 höher ist (1,8) als für eine gemischte Zuwendung mit einer Bereicherung von 50 (1,75).

Systematisch wäre es sachgerechter gewesen, die Erhöhung des Steuersatzes um 2,5% einerseits dann vorzuschreiben, wenn das Grundstück gänzlich unentgeltlich zugewendet wird, und andererseits dann, wenn das Grundstück für eine – unter dem dreifachen Einheitswert liegende – Gegenleistung zugewendet wird; in solchen Fällen hätte die Erhöhung jedoch auch nur für die Differenz zwischen dem dreifachen Einheitswert und der Gegenleistung zur Anwendung gelangen dürfen.

24) § 7 Abs 2 GrEStG idF BBG 2012.

25) Varro, Stiftungseingangssteuer 75.



Abbildung



### D. Zusammenfassung

Der VfGH hat im Prüfungsbeschluss v 21. 9. 2011 neuerlich verfassungsrechtliche Bedenken in Hinblick auf § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG geäußert, weil die Bewertung von Grundstücken im Gegensatz zu anderen Wirtschaftsgütern nicht sachgerecht erscheint. § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG wird mit großer Wahrscheinlichkeit aufgehoben werden. Wenn das bereits als Regierungsvorlage vorliegende Budgetbegleitgesetz 2012 beschlossen wird, hat die Verfassungswidrigkeit allerdings keine Bedeutung mehr, weil das BBG 2012 die Verlagerung der Grundstückszuwendungsbesteuerung vom StiftEG in das GrEStG vorsieht. Die Verlagerung führt zu zahl-

reichen Neuerungen und zu neuen verfassungsrechtlichen Bedenken: Die steuerliche Behandlung von Schulden und Lasten erfährt einen Systemwechsel; mangels Erhöhungstatbestand könnte die Grundstückszuwendung eine echte Alternative für Zuwendungen an nicht offengelegte oder schweizer bzw liechtensteinische Stiftungen darstellen; das GrEStG sieht eine Rückerstattungsmöglichkeit vor, die zukünftig auch bei Privatstiftungen genutzt werden könnte; die Zuwendung ausländischer Grundstücke wird steuerfrei gestellt. Die Regelung für gemischte Zuwendungen bzw die Erhöhung des Steuersatzes um 2,5% erscheint jedoch in der jetzigen Form verfassungsrechtlich bedenklich.

#### → In Kürze

Der VfGH wird § 1 Abs 5 StiftEG aufgrund der Ausführungen im Prüfungsbeschluss v 21. 9. 2011 voraussichtlich aufheben. Sollte jedoch das Budgetbegleitgesetz 2012 in der zurzeit vorliegenden Form beschlossen werden, dann hat diese Verfassungswidrigkeit keine Bedeutung mehr, weil das BBG 2012 die Verlagerung der Grundstückszuwendungsbesteuerung vom StiftEG in das GrEStG vorsieht. Die neue Regelung erscheint jedoch verfassungsrechtlich bedenklich.

#### → Zum Thema

##### Über den Autor:

MMag. Daniel Varro war Assistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien und ist derzeit Mitarbeiter der DLA Piper Weiss-Tessbach Rechtsanwälte GmbH.  
E-Mail: daniel.varro@dlapiper.com



# Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen: Übergangsbestimmungen verfassungskonform?

Im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011 (BBG 2011) wurde eine Bestimmung zu Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen im Sondersteuerregime des § 13 KStG ergänzt. Wenngleich die Regelung selbst bereits vor ihrer Einführung für Zündstoff gesorgt hat, wurde in der Literatur nunmehr die Verfassungskonformität der dazu ergangenen Übergangsbestimmung angezweifelt. Der nachfolgende Beitrag soll die vorgebrachten Argumente kritisch hinterfragen und die Übergangsbestimmungen ausführlich diskutieren.

Von Harald Moshhammer

### Inhaltsübersicht:

- A. Einführung
- B. Verfassungskonformität der Übergangsregelung?
  1. Problemstellung
  2. Lösungsansatz
- C. Fazit

### A. Einführung

Mit dem BBG 2011 gingen mehrere Änderungen für die laufende Besteuerung von Privatstiftungen einher. Neben einer Erhöhung des Zwischensteuersatzes von 12,5% auf den KEST-Satz von 25% und der Anpassung der Zwischensteuertatbestände an die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen wurde die Besteuerung von

Immobilienveräußerungen auf Privatstiftungsebene erheblich verschärft. Grundstücksverkäufe konnten bei Privatstiftungen, die den Offenlegungsverpflichtungen des § 13 Abs 6 KStG nachgekommen sind, nach Ablauf der Spekulationsfrist<sup>1)</sup> bislang steuerfrei vorgenommen werden. Damit sollte dem Gedanken der Fortsetzung der Rechtspersönlichkeit des Stifters Rechnung getragen werden. Diesem Gedanken folgend sollte jedoch eine Liegenschaftsveräußerung nur dann steuerfrei vollzogen werden können, wenn auch dem Stifter nach Ablauf der Spekulationsfrist ein steuerfreier Verkauf möglich wäre. Dies betrifft allerdings grds nur natürliche Personen, welche Immobilien aus ihrem Privatvermögen veräußern. Kapi-

1) Gem § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG beträgt diese für Grundstücke grds zehn Jahre.

PSR 2011/45

§ 26 c Z 23 lit c,  
§ 13 Abs 1 Z 4  
KStG

Immobilien-  
veräußerungen;  
Übergangs-  
bestimmung;  
Spekulations-  
einkünfte

talgesellschaften sowie natürliche Personen, die ihren Gewinn gem § 5 Abs 1 EStG ermitteln, unterliegen mit Grundstücksveräußerungen aus dem Betriebsvermögen dagegen unabhängig von einer Spekulationsfrist stets der Besteuerung.<sup>2)</sup> In der Vergangenheit wurden jedoch offenbar vermehrt Liegenschaften im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften auf Privatstiftungen übertragen, um diese nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei veräußern zu können.<sup>3)</sup> Durch die Neuregelung wird diesem Modell jedoch ein Riegel vorgeschoben.

Gem § 13 Abs 1 Z 4 KStG gilt die Veräußerung von Liegenschaften<sup>4)</sup> stets als Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG, wenn zumindest einer der Stifter oder Zustifter eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft oder damit vergleichbare ausländische Körperschaft ist bzw war.<sup>5)</sup> Gleiches gilt, wenn zumindest einer der (Zu-)Stifter den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt und unmittelbar oder mittelbar<sup>6)</sup> aus dem Betriebsvermögen<sup>7)</sup> Zuwendungen tätigt. Darüber hinaus kommt die Regelung auch dann zur Anwendung, wenn eine solche Privatstiftung Vermögen an eine Substiftung überträgt und die empfangende Privatstiftung Grundstücke und andere Rechte iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG veräußert.<sup>8)</sup>

Nach der Inkrafttretensbestimmung des § 26 c Z 23 lit c KStG ist die Regelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG auf Grundstücke anzuwenden, die der Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 zugewendet werden und beim Stifter oder Zustifter im Zeitpunkt der Zuwendung steuerhängig sind.<sup>9)</sup> Dadurch wird sichergestellt, dass nicht ein bereits entsteuertes Liegenschaftsvermögen durch die Übertragung an eine Privatstiftung wieder in die Steuerhängigkeit eintritt.<sup>10)</sup> Darüber hinaus ist die Regelung auf Grundstücke anwendbar, die von der Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 angeschafft werden oder deren Veräußerung durch die Privatstiftung zum 31. 12. 2010 gem § 30 EStG idF vor BBG 2011 steuerpflichtig wäre.<sup>11)</sup> Mittels dieser Bestimmung kann sich für sämtliche von der Stiftung bzw vom Stifter ab 1. 1. 2001 angeschaffte Grundstücke eine permanente Steuerhängigkeit in der Privatstiftung ergeben.<sup>12)</sup>

## B. Verfassungskonformität der Übergangsregelung?

### 1. Problemstellung

In einem aktuellen Beitrag von *Haider*<sup>13)</sup> wird vorgebracht, dass insb diese Übergangsbestimmungen derart unklar formuliert sind, dass sie<sup>14)</sup> nach Ansicht der Autorin gegen zwingendes Verfassungsrecht – nämlich gegen die aus Art 18 B-VG abgeleitete Verpflichtung zur hinreichenden Bestimmtheit von Gesetzen – verstoßen. Zumal im besagten Beitrag eine detailliertere Auseinandersetzung mit den Übergangsvorschriften zur Stützung dieser Behauptung nicht vorgenommen wird, soll in der Folge die Regelung des § 26 c Z 23 lit c KStG genauer durchleuchtet werden. Im Zuge dessen gilt es zu überprüfen, ob die Bestimmungen tatsächlich derart unbestimmt sind, dass damit ein Verstoß gegen zwingendes Verfassungsrecht bewirkt wird.

### 2. Lösungsansatz

In einem ersten Schritt ist für Zwecke der Systematik festzustellen, dass die Übergangsvorschrift des § 26 c

Z 23 lit c KStG nicht auf bestimmte Stiftereigenschaften, sondern vielmehr auf konkrete Grundstücke abstellt. Daraus ergibt sich jedoch kein Widerspruch zum Grundtatbestand des § 13 Abs 1 Z 4 KStG, welcher seinerseits Rechtsfolgen an die Stifterstellung knüpft. Wird für ein bestimmtes Grundstück ein Tatbestand der Übergangsbestimmung erfüllt, resultiert daraus noch keine Besteuerung; vielmehr wird als Konsequenz bloß die Regelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG aktiviert, welche erst dann eine Besteuerung auslöst, wenn die Tatbestandselemente dieser Bestimmung erfüllt werden.

In einem zweiten Schritt gilt es, die einzelnen Tatbestandselemente des § 26 c Z 23 lit c KStG zu systematisieren. Wenig Probleme bereitet dabei die Bestimmung des zweiten Teilstrichs der angeführten Norm: Demnach findet § 13 Abs 1 Z 4 KStG auf Grundstücke Anwendung, die von der Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 angeschafft werden. Das bedeutet, dass jedenfalls die ab dem 1. 1. 2011 vonseiten der Privatstiftung erworbenen Grundstücke im Falle der Veräußerung dann der Besteuerung unterzogen werden, wenn entweder ein (Zu-)Stifter iSd § 13 Abs 1 Z 4 TS 1 oder TS 2 KStG

2) Vgl ErläutRV 981 BlgNR 24. GP zu § 13 KStG; *Mayr*, Immobilienstiftungen von Kapitalgesellschaften, RdW 2010, 806 (806).

3) Vgl dazu bereits *Doralt*, Stiftungsbegünstigungen für Immobilien – ein Widerspruch, RdW 2006, 716.

4) Und anderen Rechten iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG. Als „Grundstücke“ iS dieser Vorschrift gelten daher unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, Superädifikate und Eigentumswohnungen. „Andere Rechte“, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sind etwa das Baurecht, Bergbauberechtigungen nach dem BergG, Realkonzessionen, das Jagdrecht und das Fischereirecht, vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2011 § 30 Rz 9.

5) Die Stifterstellung erlischt bei juristischen Personen mit ihrem Untergang. Um einer Umgehung des Tatbestands des § 13 Abs 1 Z 4 KStG durch Liquidation einer als Stifter fungierenden GmbH vorzubeugen, gilt die Veräußerung von Grundstücken durch eine Privatstiftung bereits dann als Spekulationsgeschäft, wenn zumindest einer der (Zu-)Stifter eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft war, vgl *Mayr*, RdW 2010, 807; kritisch *Varro*, Die Stiftungsbesteuerung nach dem BBG 2011, PSR 2011, 25 (28).

6) Was unter einer mittelbaren Zuwendung zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Sofern im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen eine Zuwendungsabsicht besteht, soll die darauffolgende Zuwendung an die Privatstiftung eine mittelbare Zuwendung darstellen. Zumal aber eine subjektive Zuwendungsabsicht nur schwer auszumachen ist, sollen nach *Mayr* die „objektiven Begleitumstände“ sowie die Zeitspanne zwischen der Entnahme aus dem Betriebsvermögen und der Zuwendung an die Privatstiftung maßgeblich sein. Vom Vorliegen solcher objektiven Begleitumstände abhängig, soll seiner Meinung nach eine Zeitspanne von etwa zwei Jahren als Richtwert dienen, vgl *Mayr*, RdW 2010, 808. Was konkret unter „objektiven Begleitumständen“ zu verstehen ist, führt *Mayr* jedoch nicht aus. Ebenso ist die angeführte Zeitspanne von zwei Jahren nur schwer aus dem Gesetzestext ableitbar, was für den Steuerpflichtigen mit einer gewissen Rechtsunsicherheit verbunden ist. Siehe zu mittelbaren Zuwendungen *Lechner*, Grundstücksveräußerung durch Privatstiftungen, PSR 2011, 111.

7) Wird eine Zuwendung von Liegenschaften aus dem Betriebsvermögen eines §-5-Abs-1-EStG-Gewinnermittlers vorgenommen, erfolgt zunächst eine gem § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzende Entnahme, was zu einer Aufdeckung von bisher angelegten stillen Reserven führt, vgl *Schuchter*, Was bringt die Steuerreform für Stiftungen? taxlex 2010, 467 (470).

8) Vgl *Petritz*, Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Neuregelungen des BBG 2011 hinsichtlich Privatstiftungen, in *Mühlechner/Cserny/Petritz/Plott* (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011 – 2014, 131 (132).

9) Vgl § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG.

10) Vgl *Mayr*, RdW 2010, 807.

11) Vgl § 26 c Z 23 lit c TS 2 und TS 3 KStG.

12) Vgl *Mayr*, RdW 2010, 809.

13) Vgl *Haider*, Neuregelung der Immobilienveräußerung durch Privatstiftungen, taxlex 2011, 253.

14) Bzw ggf auch der Grundtatbestand.

vorliegt oder sonst die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist. Umgekehrt kann jedoch – in Anbetracht der weiteren Übergangstatbestände – aus dem Vorstehenden nicht bereits der Schluss gezogen werden, dass Veräußerungen von vor dem 1. 1. 2011 angeschafften Grundstücken jedenfalls nicht der Neuregelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG unterliegen.

Die beiden weiteren Übergangstatbestände des § 26 c Z 23 lit c TS 1 und TS 3 KStG unterscheiden sich durch den Zeitpunkt der Zuwendung von Grundstücken an die Privatstiftung. Gem § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG wird nur für solche Liegenschaften die Neuregelung zur Anwendung gebracht, die der Stiftung nach dem 31. 12. 2010 zugewendet werden und beim Stifter oder Zustifter im Zeitpunkt der Zuwendung steuerhängig sind. Dagegen zielt § 26 c Z 23 lit c TS 3 KStG auf die Veräußerung von Grundstücken ab, die bis zum 31. 12. 2010 der Privatstiftung zugewendet bzw von dieser angeschafft wurden. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 26 c Z 23 lit c TS 3 KStG, nach welchem nur Grundstücke erfasst sind, deren Veräußerung durch die Privatstiftung zum 31. 12. 2010 gem § 30 EStG idF vor BBG 2011 steuerpflichtig wären. Damit sich eine Steuerpflicht für die Privatstiftung zum 31. 12. 2010 ergeben kann, muss das betreffende Grundstück der Stiftung bereits vor dem 31. 12. 2010 zugewendet bzw vonseiten der Privatstiftung angeschafft worden sein. Die unterschiedlichen Sachverhaltskonstellationen, die sich durch die Vorschriften des § 26 c Z 23 lit c TS 1 und TS 3 KStG ergeben können, sollen in der Folge kurz dargestellt werden:

#### Beispiel 1

Ein Grundstück wird im Jahr 1999 von einer natürlichen Person im Privatvermögen angeschafft. Im Jahr 2012 errichtet die natürliche Person eine Privatstiftung und überträgt das Grundstück an diese. Im Jahr 2014 nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Zustiftung von Barvermögen vor. Das Grundstück wird vonseiten der Privatstiftung a) im Jahr 2013, b) im Jahr 2015 verkauft.

Zumal die Zuwendung des Grundstücks an die Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 erfolgt, ist die Inkrafttretensbestimmung des § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG maßgeblich. Da die Spekulationsfrist für das zugewendete Grundstück im Zeitpunkt der Zuwendung bereits abgelaufen und dieses somit beim Stifter nicht steuerhängig ist, kommt die Neuregelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG nicht zur Anwendung. Nicht nur der Verkauf im Jahr 2013 (Variante a), sondern auch eine Veräußerung

im Jahr 2015 (Variante b) kann daher steuerfrei durchgeführt werden, obwohl im Jahr 2014 eine Zustiftung von einer Kapitalgesellschaft vorgenommen wurde.<sup>15)</sup>

#### Beispiel 2

Ein Grundstück wird Anfang des Jahres 2003 von einer natürlichen Person im Privatvermögen angeschafft. Zu Beginn des Jahres 2012 errichtet die natürliche Person eine Privatstiftung und überträgt das Grundstück an diese. Im Jahr 2014 nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Zustiftung von Barvermögen vor. Das Grundstück wird von Seiten der Privatstiftung a) Ende des Jahres 2013, b) im Jahr 2015 verkauft.

Zumal die Zuwendung des Grundstücks an die Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 erfolgt, ist die Inkrafttretensbestimmung des § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG maßgeblich. Da die Spekulationsfrist für das zugewendete Grundstück im Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht abgelaufen und dieses beim Stifter somit steuerhängig ist, wird die Neuregelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG aktiviert. Erfolgt eine Veräußerung Ende des Jahres 2013 (Variante a) kann der daraus entstehende Erlös aber dennoch steuerfrei vereinnahmt werden, weil die Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen und noch kein Stifter gem § 13 Abs 1 Z 4 TS 1 und 2 KStG vorhanden ist. Soll die Veräußerung hingegen erst im Jahr 2015 durchgeführt werden, wäre zwar die Spekulationsfrist ebenfalls abgelaufen, jedoch liegt nun ein Zustifter iSd § 13 Abs 1 Z 4 TS 1 KStG vor, weshalb es unabhängig von der Behaltdauer stets zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgeschäft kommt.

15) Kein anderes Resultat ergibt sich, wenn im Beispielfall neben der natürlichen Person auch noch eine Kapitalgesellschaft als (Barvermögens-)Stifter im Jahr 2012 auftreten würde. Zumal die Übergangsregelung des § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG für die Anwendung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG auf das Grundstück (und nicht auf die Stifterstellung) abstellt, kann das Grundstück dennoch in der Stiftung steuerfrei veräußert werden. Nach Haider ist in diesem Zusammenhang fraglich, „ob die Übergangsregelung des § 26 c KStG lediglich zu § 13 Abs 1 Z 4 KStG hinzutritt und diesen ergänzt oder ob sie als eigene Regelung mit eigenständigem Norminhalt zu verstehen ist“ (Haider, taxlex 2011, 253). Diese Frage stellt sich mE nicht, da die Regelung des § 26 c Z 23 lit c TS 1 KStG bloß über die Anwendbarkeit von § 13 Abs 1 Z 4 KStG entscheidet und nicht zu ihr „hinzutritt“.

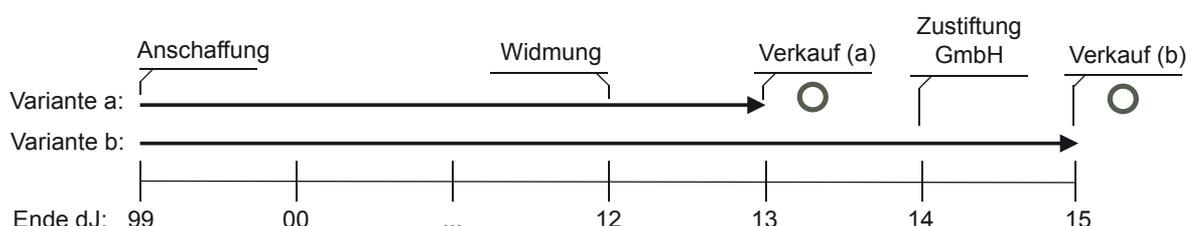


Abbildung 1: Immobilienveräußerungen Beispiel 1



Abbildung 2: Immobilienveräußerungen Beispiel 2



Abbildung 3: Immobilienveräußerungen Beispiel 3



Abbildung 4: Immobilienveräußerungen Beispiel 4

### Beispiel 3

Ein Grundstück wird im Jahr 1999 von einer natürlichen Person im Privatvermögen angeschafft. Im Jahr 2008 errichtet die natürliche Person eine Privatstiftung und überträgt das Grundstück an diese. Im Jahr 2014 nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Zustiftung von Barvermögen vor. Das Grundstück wird von Seiten der Privatstiftung a) im Jahr 2013, b) im Jahr 2015 verkauft.

Die Liegenschaft wird der Privatstiftung noch vor dem 1. 1. 2011 übertragen, weshalb § 26 c Z 23 lit c TS 3 KStG die einzig anwendbare Übergangsvorschrift darstellt. Da die Spekulationsfrist für das Grundstück zum 31. 12. 2010 bereits abgelaufen ist und dessen Veräußerung durch die Privatstiftung zum 31. 12. 2010 damit gem § 30 EStG idF vor dem BBG 2011 nicht steuerpflichtig wäre, kommt es zu keiner Anwendung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG. Die Veräußerungserlöse können daher sowohl im Jahr 2013 als auch im Jahr 2015 steuerfrei vereinnahmt werden. Das gleiche Ergebnis wird erreicht, wenn die Privatstiftung das Grundstück selbst im Jahr 1999 angeschafft hätte.

### Beispiel 4

Ein Grundstück wird Anfang des Jahres 2003 von einer natürlichen Person im Privatvermögen angeschafft. Im Jahr 2008 errichtet die natürliche Per-

son eine Privatstiftung und überträgt das Grundstück an diese. Im Jahr 2014 nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Zustiftung von Barvermögen vor. Das Grundstück wird von Seiten der Privatstiftung a) Ende des Jahres 2013, b) im Jahr 2015 verkauft.

Die Liegenschaft wird der Privatstiftung noch vor dem 31. 12. 2010 übertragen, weshalb § 26 c Z 23 lit c TS 3 KStG die einzig anwendbare Übergangsvorschrift darstellt. Da die Spekulationsfrist für das Grundstück zum 31. 12. 2010 noch nicht abgelaufen ist und dessen Veräußerung durch die Privatstiftung zum 31. 12. 2010 damit gem § 30 EStG idF vor BBG 2011 steuerpflichtig wäre, kommt es zur Aktivierung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG. Erfolgt eine Veräußerung Ende des Jahres 2013 (Variante a), kann der daraus entstehende Erlös aber dennoch steuerfrei vereinnahmt werden, weil die Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen ist und noch kein Stifter gem § 13 Abs 1 Z 4 TS 1 und TS 2 KStG vorhanden ist. Soll die Veräußerung hingegen erst im Jahr 2015 durchgeführt werden, wäre zwar die Spekulationsfrist ebenfalls abgelaufen, jedoch liegt nun ein Zustifter iSd § 13 Abs 1 Z 4 TS 1 KStG vor, weshalb es unabhängig von der Behaltdauer stets zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgeschäft kommt. Das gleiche Ergebnis wird wiederum erreicht, wenn die Privatstiftung das Grundstück selbst Anfang des Jahres 2003 angeschafft hätte. →

### C. Fazit

Aus dem Vorstehenden zeigt sich daher, dass die Übergangsvorschriften zu § 13 Abs 1 Z 4 KStG durchaus angewendet werden können und daher wohl nicht dem Gebot der Tatbestandsbestimmtheit entgegenstehen. Es wurde jedoch festgestellt, dass in bestimmten Sachverhaltskonstellationen<sup>16)</sup> zunächst bereits entsteuertes Liegenschaftsvermögen bspw mittels späterer Zustiftung von Vermögen durch eine Kapitalgesellschaft wieder in die Steuerhängigkeit eintritt, wodurch ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot bewirkt sein könnte.<sup>17)</sup> *Mayr*<sup>18)</sup> weist in dem Zusammenhang jedoch darauf hin, dass der VfGH<sup>19)</sup> bereits im Jahre 1993 eine Beschwerde gegen die Verlängerung der Spekulationsfrist von fünf auf zehn Jahre abgelehnt hat. In diesem Fall wurde der Beschwerdeführer mit bereits entsteuerem Grundvermögen wieder steuerpflichtig.<sup>20)</sup> Als Argument gegen eine analoge Anwendung dieser Rechtsprechung könnte jedoch vorgebracht wer-

den, dass im Falle des § 13 Abs 1 Z 4 KStG nicht bloß eine Verlängerung auf einen bestimmten Zeitraum, sondern vielmehr eine zeitlich unbegrenzte Spekulationsfrist normiert wird. Dies widerspricht auch der Systematik des Spekulationseinkünftebestands gem § 30 EStG, nach welchem ansonsten bloß Veräußerungsvorgänge innerhalb einer bestimmten Zeitspanne zwischen Anschaffung und Veräußerung erfasst werden.<sup>21)</sup> Ob dieser Umstand am Ergebnis aber tatsächlich etwas ändern kann, bleibt abzuwarten.

16) Vgl Beispiel 2 und Beispiel 4.

17) Dazu auch Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 48/SN-234/ME 24. GP zu § 13 Abs 1 Z 4 KStG; *Lechner*, PSR 2011, 114, *Haider*, taxlex 2011, 253.

18) Vgl *Mayr*, RdW 2010, 809.

19) Vgl VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92.

20) Darüber hinaus ist im vorliegenden Fall des § 13 Abs 1 Z 4 KStG zu bedenken, dass die Privatstiftung die Liegenschaft noch vor einer (freiwilligen) Zuwendung veräußern könnte und somit den Eintritt in die Steuerpflicht *de facto* selbst lenken kann.

21) Vgl bspw *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2011 § 30 Rz 1.

#### → In Kürze

Die Übergangsvorschriften zu § 13 Abs 1 Z 4 KStG stehen wohl nicht dem Gebot der Tatbestandsbestimmtheit entgegen.



#### → Zum Thema

##### Über den Autor:

Univ.-Ass. Mag. Harald Moshammer, LL. M., lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

##### Vom selben Autor erschienen:

Steuroptimale Kapitalveranlagung in der Privatstiftung (2010);  
Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen, PSR 2011, 30.

## Rechtsprechung

PSR 2011/46

§§ 9, 10 PSG

OGH 11. 5. 2011,  
7 Ob 5/11 b

Auslegung  
der Stiftungs-  
erklärung;  
Auslegung und  
Zulässigkeit  
von Absichts-  
erklärungen;  
Treuepflicht

Bedeutung von Absichts-  
erklärungen für die  
Stiftung.

### → Auslegung von Stiftungserklärung und Absichtserklärung

Die Auslegung einer Absichtserklärung ist Vertragsauslegung im Einzelfall.

#### Aus den Entscheidungsgründen:

Der Vorwurf, das BerG gehe nicht von den erstgerichtlichen Feststellungen aus, wenn es die Ansicht vertrete, die Parteien hätten als Stifter bei der Errichtung der Stiftung nicht die künftige Möglichkeit vorgesehen, eine einmal zugunsten der Privatstiftung erfolgte Vermögenswidmung (Gesellschaftsanteile) zu einem späteren Zeitpunkt wieder rückgängig zu machen, ist nicht gerechtfertigt. Die Rev übergeht die ergänzenden und klarstellenden (dislozierten) Feststellungen des ErstG. Danach ist es Absicht gerade des Kl gewesen, die Stiftung zu errichten, um sich selbst vor eigenen E oder vor einem allfälligen „Alterswahn“ zu schützen und sich selbst wirksam daran zu hindern, sein Lebenswerk zu zerstören.

Die Stiftung sollte dem langfristigen Bestand der D Unternehmungen, insbesondere der D AG, sichern

und eine Zersplitterung des Unternehmens verhindern.

PI.3.d)aa) der (gemeinsam mit der Stiftungsurkunde festgehaltenen) Absichtserklärung der Stifter kann nur ausgehend von diesem festgestellten ausdrücklichen (gemeinsamen) Stifterwillen ausgelegt werden. Die Rechtsansicht des BerG, dass dieser P der Absichtserklärung nur so verstanden werden kann, dass er sich jedenfalls nicht auf die Unternehmensbeteiligungen beziehe, ist eine Vertragsauslegung im Einzelfall. Sie stellt keine erhebliche Rechtsfrage dar, weil keineswegs ein unvertretbares Auslegungsergebnis erzielt wurde (RIS-Justiz RS0042936). Aufgrund des festgestellten Stifterwillens können aus der Absichtserklärung die vom Kl geforderten Treuepflichten des Bekl iS der E 6 Ob 166/05 p nicht abgeleitet werden, weil der Bekl nach dem Klagebegehren verpflichtet werden soll, genau daran mitzuwirken, was durch die Errichtung der

Stiftung und die Einbringung der Unternehmensanteile von beiden Stiftern verhindert werden sollte, nämlich dass die später von einem Stifter allein gewünschte

„Auskehrung“ von Gesellschaftsanteilen gegen den Willen des Mitstifters durchgesetzt werden kann, was zu einer Unternehmensersplitterung führen würde.

### Anmerkung:

1. In der E 7 Ob 5/11 b betont der OGH die Notwendigkeit, den Stifterwillen aus der Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde) selbst abzuleiten. Aus einer sonstigen Urkunde (hier: Absichtserklärung) kann der Stifterwille keinesfalls abgeleitet werden, wenn diese in Widerspruch zur Stiftungserklärung steht. Aus diesem Grund kann einem derartigen Dokument auch keine ergänzende Funktion zur Stiftungsurkunde zukommen. Der Entscheidung ist zuzustimmen, da mit einer sonstigen, im PSG nicht vorgesehenen Erklärung die Stiftungserklärung nicht konterkariert werden kann und darf. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob einem Dokument außerhalb der Stiftungsurkunde bzw. Zusatzurkunde überhaupt Bedeutung für die Auslegung zukommt.

2. Die E des OGH ist äußerst knapp. Daher wird einleitend der entscheidungswesentliche Sachverhalt auf Grundlage der Berufung des OLG Innsbruck 2 R 192/10 t kurz wiedergegeben:

2.1 Kl und Bekl sind Stifter der verfahrensgegenständlichen – den OGH schon vielfach angerufenen – Privatstiftung. Neben Stiftungsurkunde und unterzeichneten auch eine Absichtserklärung. Stiftungszweck ist ua die „Erhaltung und Anlage von Vermögenswerten wie insbesondere Immobilien und Beteiligungen“. Beide Stifter widmeten der Privatstiftung je einen 40%-Anteil an der D AG. Eine Abänderung der Stiftungs(zusatz)urkunde ist zu Lebzeiten beider Stifter nur gemeinsam möglich; das Widerrufsrecht ist ausgeschlossen. Die Festlegung des Begünstigtenkreises obliegt den Stiftern, die konkrete Auswahl dem Vorstand. Den Begünstigten kommt kein klagbarer Anspruch zu. In der Zusatzurkunde wird der Stiftungszweck als Erhaltung und aktive wirtschaftliche Führung von Beteiligungen konkretisiert; grundsätzlich soll die Substanz des Stiftungsvermögens nicht für Ausschüttungen an Begünstigte herangezogen werden. Beide Stifter bildeten einen Beirat, dem Zustimmungsbefugnisse für bestimmte Beschlüsse des Stiftungsvorstands, wie etwa Erwerb, Veräußerung oder Belastung von Liegenschaften sowie Änderung der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde vorbehalten sind. In der – zusätzlichen – Absichtserklärung, die Wünsche und Intentionen der Stifter an den Vorstand vorsieht, ist neben der Zuteilung von Vermögenswerten nach Rechnungskreisen für die Begünstigten ua ausdrücklich und klar formuliert festgehalten, dass der Vorstand einem Stifter auf dessen Bitte den jeweils gewünschten Anteil des Stiftungsvermögens zu seinen Gunsten auszahlen oder verwenden möge (damit ist offenbar der seinerseits bei Errichtung der Stiftung gewidmete Anteil am Stiftungsvermögen gemeint).

2.2 Der Kl begehrte den Bekl schuldig zu erkennen, einer Änderung der Stiftungsurkunde dahingehend zuzustimmen, wonach dem Kl auf dessen Verlangen ein klagbarer Anspruch auf Übertragung der von ihm – sei-

nerzeit – in die Stiftung eingebrachten Aktien eingeräumt werde (samt damit verbundener Zustimmung des Bekl in seiner Funktion als Stifter bzw. Mitglied des Beirats sowie entsprechender Ausübung des Stimmrechts in der Hauptversammlung zur Änderung der Satzung der D AG). Im Wesentlichen wird daher die Möglichkeit der Auskehrung des seinerzeit gestifteten 40%-Anteils begehrt.

2.3 Der Kl stützte seinen Anspruch wesentlich darauf, dass sich aus der Absichtserklärung eine wechselseitige Bindung der Streitparteien – somit zwischen den Stiftern – an die darin niedergelegten Ziele ergebe und somit den Bekl eine Treuepflicht iS der E 6 Ob 166/05 p (JBl 2006, 521 mit Anm. H. Torggler) treffe, damit dieser seine in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte zurückerlangen könne. Der OGH hatte in der E 6 Ob 166/05 p ausdrücklich festgehalten, dass Inhalt und Grenzen der Treuepflicht sich nach dem Stiftungszweck und den den Stiftern zustehenden Einflussmöglichkeiten richten. Im Jahr 2006 hat der OGH in dieser E für dieselbe Stiftung das Bestehen einer Treuepflicht zwischen den Stiftern anerkannt. Der Kl begehrte damals die Verschiebung der Bestimmungen über die Bestellung, Aufgaben und Organisation eines Beirats von der Zusatzurkunde in die Stiftungsurkunde. Die Änderung wurde notwendig, da der ursprünglich konzipierte Beirat in Anwendung der E 6 Ob 305/01 y (JBl 2002, 723 mit Anm. H. Torggler) als „geheimes Organ“ qualifiziert wurde, dem keine Organstellung iSd § 14 Abs 2 PSG zukam. Dadurch konnte der von den Stiftern ursprünglich verfolgte Zweck, nämlich eine wesentliche Einflussnahme der Stifter in ihrer Funktion als Beiratsmitglieder auf die Privatstiftung, nicht erreicht werden. Dabei ging es weniger um eine dem Gesellschaftsrecht entspringende wechselseitige Treuepflicht aus der Stiftergemeinschaft heraus, sondern vielmehr um die Herstellung eines von Anbeginn vereinbarten Zustands (so ausdrücklich H. Torggler, JBl 2006, 521 [525]). Dies lässt sich aus der nachvertraglichen Bindung des Stifters als Beteiligter des Stiftungsgeschäfts ableiten (vgl. dazu Zollner, Die eigennützige Privatstiftung 24 ff), in welchem der ursprüngliche gemeinsame Stifterwille zum Ausdruck kommt (vgl. auch Csoklich, ZfS 2007, 3 [7]).

3. Nunmehr geht es aber um die Bedeutung und Rechtswirkung der gemeinsamen Absichtserklärung, die von den Stiftern – offensichtlich absichtlich – neben den Stiftungsurkunden errichtet und von beiden unterzeichnet wurde. Im konkreten Fall steht es auf Tatsachenebene eindeutig fest, dass die zentrale Überlegung bei Errichtung der Privatstiftung darin lag, Unternehmensanteile zu bündeln und so eine Aufteilung der Anteile zu vermeiden. Gerade darin liegt eine wesentliche Motivation für viele Stiftungsserrichtungen (Kalss/Müller in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Vermögensnachfolge § 25 Rz 2 f, S 710). Eine Auskehrung der einzelnen Anteile zurück an die Stifter war von den Stiftern bei der Stiftungsserrichtung gerade nicht gewollt. Dem



Ansinnen des Kl, den Bekl aufgrund der wechselseitigen Treuepflicht und der von beiden unterzeichneten Absichtserklärung auf Wunsch eines Stifters dessen gewünschten (= maximal ursprünglich gewidmeten) Vermögensteil rückzuübertragen, konnte demnach in allen Instanzen kein Erfolg beschieden sein.

4. Das zentrale Argument liegt 1.) in der Widersprüchlichkeit der Absichtserklärung zur Stiftungserklärung und ergänzend 2.) in der mangelnden unmittelbaren Wirkung der außerhalb des Regelwerks des PSG stehenden Absichtserklärung als zusätzliches und autonom geschaffenes Dokument.

4.1. Zur Widerspruchsfreiheit der maßgeblichen Unterlagen hat der OGH kürzlich Stellung genommen. Die Wertungen der E 3 Ob 177/10s (GesRZ 2011, 317 mit Anm Wurzer/Foglar-Deinhardstein) können auf den vorliegenden Fall einfach übertragen und fruchtbar gemacht werden. Zunächst folgt der OGH der in der Lit vertretenen Ansicht, wonach die Stiftungsurkunde die Verfassung einer Privatstiftung bildet und die Stiftungszusatzurkunde das „Ausführungsgesetz“ dazu darstellt (vgl Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup> § 10 Rz 7 mwN). Im Vergleich dazu geht das liechtensteinische Stiftungsrecht hingegen von einer Nachrangigkeit der Beistatuten gegenüber dem Stiftungsstatut aus (FL-OGH 3. 9. 2010, 01 CG.2008.210 PSR 2011/35; Schurr in Eiselsberg, Stiftungsrecht JB 2011, 269 [275 f]). Im österreichischen Recht kann diese Reihung angeordnet werden. Trotz grundsätzlicher Gleichrangigkeit der Stiftungs- und Zusatzurkunde legte der OGH fest, dass der Stiftungszusatzurkunde lediglich ergänzende Funktion zukommt.

4.2. Stehen in der Zusatzurkunde enthaltene Regelungen nach § 9 Abs 1 (zwingende Bestandteile) und Abs 2 Z 1 bis 8 PSG (fakultative Regelungen) in Widerspruch zu jenen der Stiftungsurkunde, sind diese unwirksam und unbeachtlich. Wenn somit bereits für das Verhältnis von Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde das Gebot der Widerspruchsfreiheit zur Stiftungsurkunde für die beigeordneten Urkunden greift, muss dies umso mehr für alle sonstigen Unterlagen wie etwa für eine Geschäftsordnung (dazu OGH 6 Ob 49/07k GesRZ 2008, 163 mit Anm Arnold) oder für Richtlinien zur Präzisierung der Vorstandstätigkeit und auch für eine sonstige Erklärung der Stifter gelten.

4.3. Die Erklärung bildet auch nicht Teil der selbst geschaffenen Ordnung der Stiftungsnormen, sondern steht neben der eigentlichen Stiftung. Sie ist stiftungsrechtlich nicht vorgesehen und wird auch von den beiden Stiftern weder ausdrücklich noch konkludent zum integralen Bestandteil der Stiftungsurkunde oder Zusatzurkunde erhoben. Eine außerhalb der Stiftungsordnung stehende Erklärung kann die Stiftungsurkunden nicht verdrängen. Umso weniger, wenn sie Widersprüchliches, ja Gegenteiliges zur eindeutig feststehenden Stiftungsordnung vorsieht.

5. So klar, nachvollziehbar und in der Sache überzeugend der Gerichtshof die konkrete Frage der rechtlichen Beachtlichkeit der Wünsche des einen Stifters in der konkreten Sache ablehnt, so gibt die Entscheidung doch Anlass, verschiedene Fragen zu überlegen. Drei Fragekreise sollen angesprochen werden, nämlich 1.) Zuläs-

sigkeit und Wirkungskraft einer Absichtserklärung; 2. die Auslegung von Stiftungserklärungen und 3.) das Verhältnis der Auslegung von Stiftungserklärungen im Verhältnis zur Auslegung von Gesellschaftsverträgen.

5.1 Das PSG sieht neben der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde keine weiteren Unterlagen vor. Es verbietet die Erteilung und Unterfertigung weiterer Unterlagen und Dokumente umgekehrt auch nicht ausdrücklich. Entscheidend ist die Frage der rechtlichen Wirkung. Wenngleich eine Absichtserklärung keine unmittelbare Regelungskraft besitzt und daher keine Rechtsfolgenanordnung abgeleitet werden kann, kann daraus noch keine generelle Unbeachtlichkeit geschlossen werden. Vielmehr stellt sich die Frage einer Berücksichtigung des Inhalts eines solchen Dokuments bei der Bestimmung der Pflichten der stiftungsbeteiligten Personen, insb der Organträger oder Stifter bzw für die Auslegung der Stiftungsurkunde (C. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 125, 132). Eine Absichtserklärung ist im Wesentlichen dem aus dem angelsächsischen Trustrecht bekannten „letter of wishes“ nachgebildet (dazu Schurr in FS Binder 857, 863; Wolff in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Vermögensnachfolge § 43 Rz 33, S 1326). Sinn und Zweck dabei ist es, Absichten und Wünsche zu formulieren, wie der Stiftungsvorstand die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verfolgen hat. Eine Bindung des Stiftungsvorstands ist dabei nicht möglich (Kalss/Müller in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Vermögensnachfolge § 25 Rz 18, S 715; Nagele, Kathrein Stiftungsletter 2008, 16, 18). Um diesen nicht normativen Charakter zu unterstreichen, ist in Absichtserklärungen oftmals auch nur von „Richtlinien für die Vorstandstätigkeit“ fernab von Einengungen der Stiftungserklärung die Rede. Dennoch kann eine Absichtserklärung (auch) den Stifterwillen widerspiegeln, da beide Stifter darin ihre Ziele klar festhalten, woraus sich eine wechselseitige Unterstützung iS einer gemeinsamen Ausübung des Änderungsrechts bezüglich der Stiftungsurkunde ergeben kann, wenn sich diese Ziele aufgrund der rechtlichen Unverbindlichkeit der Absichtserklärung nicht realisieren lassen (Karollus/Lukas, ZfS 2009, 4 [7 ff]).

5.2. Bei Fragen zur Auslegung der Stiftungserklärung lässt sich eine klare Tendenz zur objektiven Auslegung feststellen: Der OGH hat unter Berufung auf seine Rsp zur Auslegung von Gesellschaftsverträgen festgehalten, dass die die innere Organisationsform bzw die korporativen, die Zukunft der Privatstiftung bestimmenden Regelungen objektiv nach ihrem Wortlaut und Zweck in ihrem systematischen Zusammenhang, nicht aber unter Erforschung der subjektiven Parteienabsicht auszulegen sind (1 Ob 61/97 w, 6 Ob 106/03 m). Eine strikte Unterscheidung nach organisations- und vermögensrechtlichen Regelungen überzeugt jedoch nicht, da das Privatstiftungsrecht dem Stifter großen Spielraum in Fragen der konkreten Ausgestaltung der organisatorischen wie auch vermögensrechtlichen Regelungen belässt bzw diese durchwegs ineinander verzahnt sein können. Eine derart klare Abgrenzung ist somit nicht immer möglich (Kalss/Müller in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Vermögensnachfolge § 25 Rz 21, S 716; C. Nowotny, RdW 2004, 66). Demgegenüber gewährt der OGH in



der bereits unter 2.3. angesprochenen Treuepflicht-E 6 Ob 166/05 p den subjektiven Absichten der Stifter Vorrang, da es sich bei einer nur im Innenverhältnis zwischen den Stiftern bestehenden Treuepflicht um keinen Fall der Auslegung der Stiftungsurkunde als solche im Außenverhältnis handle. Für derartige Verpflichtungen unter den Stiftern kann eine – der Stiftungserklärung nicht widersprechende – Absichtserklärung eine Hilfsquelle zur Ermittlung des Stifterwillens bilden. Ein weitergehender Anwendungsbereich kommt jedoch nicht in Betracht, handelt es sich dabei doch um eine klandestine Urkunde, die nicht bei jeder sich bietenden Gelegenheit beliebig aus der Brusttasche gezogen werden kann.

5.3 Bei Gesellschaftsverträgen ist ebenso die Tendenz zur objektiven Auslegung zu erkennen (6 Ob 231/05 x GesRZ 2006, 35). Jüngst betonte der OGH diese Wertungen, als er einem Testament eines verstorbenen Gesellschafters trotz dessen klarer Bezugnahme auf die Gesellschaft keine Beachtung beigemessen hat, da dieses keinen Satzungsbestandteil bilde (6 Ob 99/11 v GES 2011, 334). Der OGH ist aber in seiner zunehmenden Hinwendung zur objektiven Auslegung nicht ganz stringent und hält sich damit – durchaus sachgerecht – den Weg subjektiver Einsprengelungen

offen: In der genannten E ließ er die Frage offen, ob die objektive Auslegung auch dann greifen soll, wenn an einem Rechtsstreit nur Gründungsgesellschafter beteiligt sind (vgl dazu die Anm von *Enzinger* in GesRZ 6/2011). In der ebenfalls kürzlich ergangenen E 6 Ob 121/11 d betont der OGH im Grundsatz, dass zur Vertragsauslegung einzig der Wortlaut herangezogen werden kann. Er untermauert diese Rechtsansicht aber mit dem – seinerzeitigen – Entwurf zum Gesellschaftsvertrag. Dabei handelt es sich um keinen Satzungsbestandteil, sondern um ein subjektives Auslegungselement (OGH 6 Ob 121/11 d ecolex 2011/359 mit Anm *Babinek*). Tatsächlich ist eine streng objektive Auslegung nicht immer zielführend und sachgerecht. Qualifizierende Umstände können für eine – zumindest partielle – subjektive Auslegung sprechen. Daher ist es – in Einklang mit den Ansätzen des OGH – in bestimmten Konstellationen und für bestimmte Fragen offen, auch subjektive Elemente bei der Vertragsauslegung heranzuziehen – insb bei jenen Gesellschaftsverträgen, die besondere personalistische Elemente aufweisen (vgl *Fleischer*, GmbHR 2008, 1121, 1129; *Fleischer*, MünchKomm GmbHG Einl Rz 193).



Susanne Kalss und Michael Zwirchmayr

## → Exekutive Pfändung der Gesamtrechte des Stifters

→ Das Änderungsrecht eines Stifters ist ein Vermögensrecht, auch wenn dieses zuerst ausgeübt werden muss, um auf das Vermögen der Stiftung greifen zu können.

→ Zwischen Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde besteht kein Verhältnis der Überordnung und Unterordnung. Regelungen der Stiftungszusatzurkunde, die im Widerspruch zur Stiftungsurkunde stehen, sind unbeachtlich.

### Sachverhalt:

Der Verpfl ist Stifter der „H'schen Privatstiftung“. Zweck der Stiftung ist die Versorgung der Begünstigten durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens. Die Verwendung der Stiftungsmittel erfolgt unter der Verantwortung des Stiftungsvorstands (§ 3 der Stiftungsurkunde). Die Begünstigten der Stiftung werden durch den Stifter bestimmt. Ihnen steht ein Rechtsanspruch auf Zuwendungen nach Maßgabe des Stiftungszwecks zu (§ 14 der Stiftungsurkunde). § 15 der Stiftungsurkunde sieht vor, dass der Stifter eine Stiftungszusatzurkunde errichten kann (P 1.) und der Stifter zu seinen Lebzeiten berechtigt ist, die Stiftungsurkunde in allen Belangen zu ändern, wofür er jedoch stets der Zustimmung des Stiftungsvorstands bedarf (P 2.). Nach § 12 der Stiftungsurkunde besteht der Beirat der Stiftung aus zwei Mitgliedern (derzeit aus dem Stifter und seiner Schwester). Der Stifter hat auf Lebenszeit das Recht, jeweils ein Mitglied zu nominieren und ein solches abzurufen (so auch § 18 letzter Absatz der Stiftungsurkunde). Nach § 12 der Stiftungszusatzurkunde in der

→ Der organisationsrechtliche (korporative) Teil der Stiftungserklärung ist objektiv (normativ) auszulegen.

→ Da auch eine vom Stifter verschiedene Person als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG eingesetzt werden kann, kann auch ein Gläubiger des Stifters zur Ausübung dieses Rechts ermächtigt werden.

→ Bei der Ermächtigung des Gläubigers zur Bestimmung der Mitglieder des Beirats ist ein stufenweises Vorgehen geboten.

Fassung v 2. 7. 2002 kann deren Änderung ebenfalls nur mit Zustimmung des Vst erfolgen. Nach der derzeit geltenden Fassung der Stiftungszusatzurkunde ist die Schwester des Stifters als Begünstigte festgestellt.

Das ErstG bewilligte der Betreibenden mit rk B v 9. 12. 2009 zur Hereinbringung einer vollstreckbaren Forderung v € 150.527,74 sA ua die Ex durch Pfändung der dem Verpfl als Stifter zustehenden Gesamtrechte, insb des umfassenden Änderungsrechts sowie des dem Stifter zustehenden Rechts zur Bestimmung des Begünstigten, erließ gegenüber dem Verpfl das Gebot, sich jeder Verfügung über diese Rechte zu enthalten, und der Stiftung gegenüber das Verbot, an den Verpfl zu leisten bzw dessen Verfügungen über gepfändete Rechte zu akzeptieren. Die E über den Verwertungsantrag behielt sich das ErstG vor.

In der Tagsatzung v 2. 3. 2010 zur Verhandlung über den Verwertungsantrag (§ 331 Abs 2 EO) präziserte und erweiterte die Betreibende ihre Verwertungsanträge: Die betrP möge zur Bestellung des Verpfl

PSR 2011/47

§§ 331 ff EO;  
§§ 9, 17 PSG

OGH 14. 7. 2011,  
3 Ob 177/10 s

Pfändung der Gesamtrechte des Stifters;  
Ausübung des Organbestellungsrechts durch Gläubiger;  
Auslegung der Stiftungsurkunde;  
Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde

Der OGH legt den Umfang der gerichtlichen Ermächtigung des Betreibenden zur Ex auf die Gesamtrechte des Stifters fest und nimmt zum Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde Stellung.

zum Begünstigten der Privatstiftung (erster Hauptantrag) und zur Ausübung des Rechts zur Abberufung der derzeitigen Mitglieder des Beirats und zur Bestellung neuer Mitglieder (zweiter Hauptantrag) ermächtigt werden. Hilfsweise wird zum ersten Hauptantrag der Antrag gestellt, § 14 der Stiftungsurkunde bzw § 2 der Stiftungszusatzurkunde dahin abzuändern, dass der Stifter (Verpfl) als alleiniger Begünstigter vorgesehen wird.

Das ErstG ermächtigte die Betreibende im eigenen Namen zur Bestellung des Verpfl als Begünstigten und wies das auf die Ermächtigung zur Abberufung der Mitglieder des Beirats der Stiftung und Bestellung neuer Beiratsmitglieder gerichtete Verwertungsmehrbegehren ab.

Die zweite Instanz gab den Rek beider Parteien Folge, hob den B des ErstG auf und trug diesem die neuerliche E nach Verfahrensergänzung auf. Eine Befriedigung des Betreibenden sei solange zu ermöglichen, als noch keine vollständige Trennung und Vonselbständigung des Stiftungs- vom Stiftervermögen erfolgt sei. Der exekutive Zugriff auf das Änderungsrecht des Stifters werde daher auch bei einer Bindung an die Zustimmung des Vst solange möglich bleiben müssen, als dem Verpfl noch ein maßgeblicher Einfluss auf den Vst bzw dessen Willensbildung zukomme. Fraglich sei, anhand welcher Umstände dies im Rahmen des Verwertungsverfahrens geprüft werden könne und müsse, ob hierfür allein die Stiftungsurkunde oder auch die Stiftungszusatzurkunde maßgeblich sei und inwieweit faktische Einflussmöglichkeiten auf das zustimmungsberechtigte Organ miteinzubeziehen seien. Das Verfahren sei ergänzungsbedürftig, weil noch nicht beurteilt werden könne, ob der Zustimmungsvorbehalt eine so weitreichende Einschränkung des Änderungsrechts des Stifters bewirke, dass eine unabänderliche Trennung des Stiftungsvermögens vom Vermögen des Stifters vorliege. Zur Frage der Verwertbarkeit eines unter Vorbehalt der Zustimmung des Vst stehenden Änderungsrechts eines Stifters fehle die Judikatur des OGH, weswegen der Rek an diesen zulässig sei.

Gegen den Aufhebungsbeschluss richten sich die „RevRek“ (richtig: Rekurse; die unrichtige Bezeichnung schadet nicht: RIS-Justiz RS0036258 [T 4 und T 6]). Die Betreibende beantragt die Stattgebung beider Verwertungsanträge, der Verpfl deren Abweisung. Die Rek sind zulässig. Teilweise berechtigt ist nur der Rek der Betreibenden.

### Aus den Entscheidungsgründen:

[...]

Im Folgenden können die Rek in einem behandelt werden.

#### [I. Zur Verwertung der Gesamtrechte des Stifters]

1. Die dem Stifter gegenüber einer Privatstiftung zustehenden Gesamtrechte unterliegen ungeachtet der Bestimmung des § 3 Abs 3 Privatstiftungsgesetz (PSG) der Ex nach §§ 331 f EO, wenn er sich das Recht auf Widerruf vorbehält und nach der Stiftungserklärung oder nach § 36 Abs 4 PSG zumindest zum Teil Letztbegünstigter ist oder sich ein Änderungsrecht vorbehält (RIS-

Justiz RS0120752). Solange sich ein Stifter Änderungs- oder Widerrufsrechte vorbehält, ist das Prinzip der vollständigen Trennung der Stiftung vom Stifter nicht verwirklicht (RIS-Justiz RS0115134 [T 8] = 6 Ob 49/07 k; 6 Ob 61/04 w). Ein kumulativer Vorbehalt beider Gestaltungsrechte ist entgegen der Auffassung des Verpfl keine Voraussetzung für eine Ex nach §§ 331 ff EO (3 Ob 217/05 s SZ 2006/66; 3 Ob 16/00 h).

2. Die ExBew, die die Pfändung der Gesamtrechte des Verpfl als Stifter anordnete, ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen. Soweit der Verpfl in seinem Rek Fragen der Pfändbarkeit von Stifterrechten anspricht, muss darauf nur soweit eingegangen werden, als es für die Frage der Verwertbarkeit noch von Bedeutung ist.

3. Gegenstand der ExBew sind die Gesamtrechte des Verpfl als Stifter, insb sein Änderungsrecht und sein Recht, die Begünstigten zu bestimmen (§ 14 der Stiftungsurkunde). Das Änderungsrecht eines Stifters stellt jedenfalls ein Vermögensrecht dar, mag es auch zuerst entsprechend durch den Betreibenden veranlasster Rechtsgestaltungen bedürfen, bis er auf Vermögensrechte der Stiftung greifen kann. Eine Änderung der Stiftungserklärung dahin, den Stifter (wieder) zu begünstigen, schafft die Voraussetzung für die Begründung von verwertbaren Vermögensrechten des Stifters (3 Ob 217/05 s). 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 verwertbare Vermögensrechte. Steht dem Begünstigten nämlich ein klagbarer Anspruch gegen die Stiftung zu, ist dieser zedierbar, verpfändbar und pfändbar (*Csoklich*, Zugriff auf Vermögen der Privatstiftung durch Gläubiger der Stifter und Begünstigten, ÖBA 2008, 416 [424 ff]). Der Verpfl hält dem im Wesentlichen entgegen, durch die Bindung von Änderungen an die Zustimmung des Stiftungsvorstands, die ausschließlich der Absicherung der Begünstigten diene, sei eine vollständige Trennung des Stifters von seinem früheren Vermögen eingetreten, was der Verwertbarkeit der gepfändeten Rechte entgegenstehe. Sein Recht als Stifter, die Begünstigten zu bestellen, sei durch die Regelung in der Stiftungszusatzurkunde konsumiert. Dazu ist Folgendes auszuführen:

#### [II. Zum Verhältnis Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde]

1. In Rsp und Lehre ist anerkannt, dass der Stifter das sich vorbehaltene Recht zur Änderung der Stiftungserklärung beschränken, bspw von der Zustimmung des Vst oder des Beirats abhängig machen kann (*N. Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 33 Rz 40, 76; *Hochedlinger/Hasch*, „Exekutions-sichere“ Gestaltung von Stiftungserklärungen, RdW 2002/190, 194; *Csoklich*, aaO 428; 6 Ob 49/07 k; 6 Ob 50/07 g mw Literaturnachweisen). Das Privatstiftungsgesetz unterscheidet zwischen Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde und fasst beide unter dem Begriff Stiftungserklärung zusammen (§ 10 Abs 1 PSG). Jede Privatstiftung muss über eine Stiftungsurkunde verfügen, die den zwingenden Mindestinhalt einer Stiftungserklärung nach § 9 Abs 1 PSG aufzuweisen hat (§ 9 Abs 1 iVm § 10 Abs 2 Satz 1 PSG). Die Stiftungsurkunde kann als Verfassung, die Stiftungszusatzurkunde

als Ausführungsgesetz der Stiftung bezeichnet werden (*N. Arnold*, aaO § 10 Rz 7 mwN). Letztere ist dem Firmenbuchgericht nicht einmal vorzulegen, wie sich aus § 12 PSG ergibt (7 Ob 53/02 y).

2. Nach § 10 Abs 2 Satz 1 PSG müssen nicht nur die zwingenden Angaben des § 9 Abs 1 PSG (bspw nach Z 3 die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat), sondern auch die bloß fakultativen Angaben des § 9 Abs 2 Z 1 bis 8 PSG (bspw die Regelung über die Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands) in der Stiftungsurkunde angeführt werden. Grundsätzlich besteht also kein Verhältnis von Überordnung und Unterordnung zwischen Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde. Dass letztere nur Ergänzungsfunktion hat, ist schon durch die Bezeichnung „Zusatzurkunde“ indiziert. Wenn Regelungsgegenstände des § 9 Abs 1 und des Abs 2 Z 1 bis 8 PSG in die Stiftungszusatzurkunde aufgenommen werden, sind sie grundsätzlich unwirksam und unbeachtlich (*N. Arnold*, aaO § 10 Rz 8 f), jedenfalls muss dies für Regelungen der Stiftungszusatzurkunde gelten, die im Widerspruch zu denjenigen der Stiftungsurkunde stehen.

3. Genau dies liegt hier in Ansehung der Begünstigtenregelung vor:

Während nach § 14 der Stiftungsurkunde der Stifter ohne jede Beschränkung den Begünstigten der Stiftung frei bestimmen kann (der Stifter hat nach seinem unstrittigen Vorbringen in § 2 der Stiftungszusatzurkunde seine Schwester als Begünstigte auf Lebenszeit festgestellt), bedarf nach der Neufassung der Stiftungszusatzurkunde in ihrem § 12 eine Änderung der Stiftungszusatzurkunde durch den Stifter „stets der Zustimmung des Stiftungsvorstands“. Diese Beschränkung des Rechts des Stifters auf Bestimmung des Begünstigten steht also im Gegensatz zum unbeschränkten Bestimmungsrecht nach § 14 der Stiftungsurkunde und ist nach den gegebenen Erläuterungen unwirksam. Da dieses Recht dem Stifter nach wie vor schon nach der gültigen Stiftungsurkunde unabhängig von einer nach § 15 der Stiftungsurkunde nur mit Zustimmung des Stiftungsvorstands möglichen Änderung der Stiftungsurkunde zusteht, liegen die Voraussetzungen für eine Verwertung von Rechten des Verpfl gegenüber der Privatstiftung vor.

Sowohl der Zweck der Stiftung (Versorgung der Begünstigten) als auch § 14 der Stiftungsurkunde lassen die Bestimmung von mehr als einem Begünstigten zu. Die Einsetzung des Stifters als weiteren Begünstigten bedeutet damit weder eine Änderung des Stiftungszwecks noch der Regeln über die Festsetzung der Begünstigten. Damit kann der Stifter nach dem objektiven Wortlaut der Stiftungsurkunde die Begünstigtenbestimmung vornehmen, ohne dass es hierzu einer allenfalls von der Zustimmung des Vst abhängigen Änderung der Stiftungsurkunde bedürfte. Davon ist der Verpfl in der Vergangenheit selbst ausgegangen, als er sich als Begünstigten abberief und seine Schwester zur Begünstigten bestimmte, ohne damit eine Änderung der Stiftungsurkunde zu verknüpfen. Der vom Verpfl unter Berufung auf die Stiftungszusatzurkunde vertretenen Auffassung, durch die darin enthaltene Bindung an die Zustimmung des Vst sei

sein Recht als Stifter zur Begünstigtenbestimmung konsumiert, ist – wie ausgeführt – entgegenzuhalten, dass sich eine solche inhaltliche Beschränkung seines Änderungsrechts in der Stiftungsurkunde nicht findet und die in der Stiftungszusatzurkunde enthaltene Beschränkung aus den bereits dargelegten Überlegungen unbeachtlich ist.

4. Die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzulegen hat, zählt zu den Mindestanforderungen der Stiftungserklärung, die in die Stiftungsurkunde aufzunehmen sind (§ 9 Abs 1 Z 3 iVm § 10 Abs 2 PSG). Will der Stifter den Begünstigten in der Stiftungsurkunde nicht (entweder konkret oder aufgrund von objektiv feststellbaren Tatsachen) individualisieren, muss er eine Stelle angeben (*Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PrivatstiftungsG § 5 Rz 6). Der Stifter kann sich auch selbst als Stelle einsetzen, die den oder die Begünstigten festzustellen hat (*N. Arnold*, aaO § 5 Rz 30).

5. Der Verpfl hat sich das Recht zur Begünstigtenbestimmung vorbehalten und ist damit Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG (vgl *N. Arnold*, aaO § 5 Rz 32). Grundsätzlich entscheidet die Stelle innerhalb des Stiftungszwecks in freiem Ermessen (*Löffler*, aaO). Aus dem Umstand, dass auch eine vom Stifter verschiedene Person oder Organisation als Stelle eingesetzt werden kann, der die Möglichkeit zur Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde nicht zur Verfügung steht, ist abzuleiten, dass die Bestimmung des Begünstigten durch den Stifter nicht zwingend in einer Stiftungszusatzurkunde beurkundet werden müsste. Gegenteiliges ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Auch der Stifter kann, wie jede andere Stelle, seine E formlos treffen und den Stiftungsorganen bekannt geben. Die Betreibende kann damit zur Ausübung des dem Verpfl nach § 14 der Stiftungsurkunde zukommenden Rechts auf Bestimmung des Begünstigten und muss nicht – wie eventualiter beantragt – zur Änderung von § 2 der Stiftungszusatzurkunde ermächtigt werden.

6. Für die Tauglichkeit eines ExObjekts nach §§ 331 ff EO genügt die mittelbare Verwertbarkeit. Für jene Fälle, in denen das gepfändete Vermögensrecht selbst noch keinen Vermögenswert repräsentiert, regelt § 333 EO ein zweistufiges Verwertungsverfahren. Dabei bestimmen sich die Rechte des betreibenden Gläubigers nach dem Umfang der Rechte des Verpfl und sind mit ihnen identisch (*Frauenberger* in *Burgstaller/Deixler*, EO § 333 Rz 1). Dem Betreibenden ist die gerichtliche Ermächtigung zu erteilen, anstelle des verpflichteten Stifters dessen Rechte auszuüben, um in der Folge auf einen denkbaren Erlös greifen zu können (3 Ob 217/05 s; 3 Ob 16/06 h). An dieser der überwiegenden Lehrmeinung folgenden Rsp ist trotz vereinzelter Kritik (*Hofmann*, Sind Stifterrechte wirklich pfändbar? *ZfS* 2007, 39) festzuhalten. Der erstgerichtliche Verwertungsbeschluss ist daher in Ansehung des ersten Hauptantrags der Betreibenden entsprechend den Intentionen laut Antragsvorbringen mit der Maßgabe wiederherzustellen, dass die Betreibende anstelle des verpflichteten Stifters zur Rechtsausübung ermächtigt wird. Der Betreibenden geht es erkennbar nur um die Ausübung der gepfändeten Gesamtrechte und nicht um eine Übertragung dieser Rechte auf die Gläubigerin. →

**[III. Zum zweiten Hauptantrag auf Ermächtigung der Betreibenden zur Ausübung des Rechts des Stifters auf Abberufung der derzeitigen Mitglieder des Beirats und zur Bestellung neuer Mitglieder]**

1. Auch dieses in §§ 12 und 18 der Stiftungsurkunde verbriefte Recht des Stifters ist Teil der gepfändeten Gesamtrechte. Zu untersuchen ist nun, ob es zum Gegenstand des Verwertungsbeschlusses gemacht werden kann, wenn dies der Liquidierung verwertbarer Aktiva dient (*Oberhammer* in *Angst<sup>2</sup>* § 333 Rz 1). Die Bestimmung des § 333 Abs 1 EO über die Ermächtigung des betreibenden Gläubigers ist eine bewusst allgemein gehaltene, nur demonstrative Aufzählung von Ermächtigungen (*Oberhammer*, aaO), jedenfalls sind grundsätzlich die dem Gläubiger vom ExG einzuräumenden Rechte mit jenen des Verpfl inhaltsgleich. Auch hier gilt, dass die Rechte des Stifters nur nach der Stiftungsurkunde auszulegen sind und eine nur in der Stiftungszusatzurkunde aufscheinende Beschränkung der Rechte unbeachtlich bleiben muss.

2. Ein Interesse der Betreibenden an der beantragten Ermächtigung zur Abberufung und Bestellung von Mitgliedern des Beirats liegt im Hinblick auf dessen in § 12 der Stiftungsurkunde aufgezählten weitreichenden Befugnissen, die den Beirat zu einem dominierenden, aufsichtsratsähnlichen Organ (dazu *N. Arnold*, aaO § 14 Rz 67 ff) machen, klar auf der Hand. Über die angestrebten Zuwendungen an den Begünstigten iS des Versorgungszwecks nach § 3 der Stiftungserklärung entscheidet der für die Erfüllung des Stiftungszwecks und die Einhaltung der Stiftungserklärung zuständige Stiftungsvorstand (§ 17 Abs 1 PSG) nicht allein. Der Beirat hat das Recht auf „Erteilung von Weisungen an den Stiftungsvorstand, soweit gesetzlich zulässig“ (§ 12 lit c der Stiftungserklärung) und kann „Empfehlungen an den Stiftungsvorstand hinsichtlich der Verwendung der aus der Veranlagung des Stiftungsvermögens erzielten Erträge“ abgeben (§ 12 lit d). Für diese Verwendung benötigt der Vst sogar die Zustimmung des Beirats (§ 9 lit i). Wenn der Stiftungsvorstand nach Einsetzung des Verpfl als Begünstigten keine Ausschüttungen an diesen vornimmt, wäre für die Betreibende ein Druckmittel über den Beirat hilfreich.

3. Die Bestimmungen der Stiftungsurkunde über den Beirat und die Rechte des Stifters zur Bestellung und Abberufung der Mitglieder gehören zum organisationsrechtlichen (korporativen) Teil der Stiftungserklärung, die nach den für die Satzung juristischer Personen geltenden Auslegungskriterien, also objektiv (normativ) nach Wortlaut und Zweck in ihrem systematischen Zusammenhang (RIS-Justiz RS0108891) auszulegen ist (für die Privatstiftung 6 Ob 116/01 d; 6 Ob 106/03 m SZ 2003/105; zuletzt 6 Ob 136/09 g).

4. Eine Auslegung nach diesen Kriterien ergibt, dass dem Verpfl entgegen seiner Darstellung in der Privatstiftung die dominierende Rolle zukommt und er zumindest mittelbar Zugriff auf die Verwendung der Erträge der Stiftung hat. Die behauptete Pattstellung im Beirat liegt keineswegs vor:

Nach den ersten Sätzen des § 12 der Stiftungsurkunde besteht der Beirat aus zwei Mitgliedern, der Stifter hat auf Lebenszeit das Recht, jeweils ein Mitglied des

Beirats zu nominieren und die Abberufung eines solchen Mitglieds vorzunehmen (der Beirat besteht derzeit aus dem Stifter und seiner Schwester). In § 18 der Stiftungsurkunde behält sich der Stifter unter anderem folgendes Recht der „ausschließlich einstimmig auszuübenden Rechte“ vor: „*lit b: das Recht Beiratsmitglieder zu bestellen.*“ Im letzten Absatz behält er sich „*das jeweilige selbständig ausübbares Recht zur Abberufung von Beiratsmitgliedern vor.*“ Es steht also fest, dass der Stifter Mitglied des Beirats ist und ein unbeschränktes Abberufungsrecht hinsichtlich des zweiten Mitglieds hat (arg: „selbständig ausübbares Recht zur Abberufung“). Die Formulierung, dass das Recht auf Bestellung von Beiratsmitgliedern „ausschließlich einstimmig“ auszuüben ist, kann bei der gebotenen Auslegung nach dem systematischen Zusammenhang nicht dahin verstanden werden, dass das zweite Beiratsmitglied (derzeit die Schwester des Verpfl) de facto gegen ihre Abberufung ein Vetorecht hätte, weil die Neubestellung eines Mitglieds nur mit seiner Zustimmung (arg: „ausschließlich einstimmig“) erfolgen dürfte. Das zweite vom Stifter nominierte Mitglied kann von ihm nach dem klaren Wortlaut des § 12 und des letzten Abs des § 18 jederzeit und grundlos abberufen werden. Die Bestimmung über das „ausschließlich einstimmig auszuübende Recht“ auf Bestellung von Beiratsmitgliedern ist auf den Fall der Zurücklegung der Funktion eines der beiden Mitglieder unter gleichzeitiger Bestellung eines neuen Mitglieds zu reduzieren, wobei der Stifter es aber in der Hand hat, ein solches Zustimmungsrecht des zweiten Mitglieds des Beirats durch eine zuvor erfolgte Abberufung obsolet zu machen. Dass das selbständig ausübbares Recht zur Abberufung nicht ebenfalls dem Einstimmigkeitsprinzip unterliegt, geht aus dem Wortlaut und Zweck der Bestimmungen klar hervor. Die umständlich formulierte Regelung dient offenkundig dem verfolgten Zweck, den tatsächlich gegebenen Einfluss des Stifters auf den Beirat als nicht gegeben erscheinen zu lassen.

5. Die Pfändung der Gesamtrechte des Stifters (3 Ob 217/05 s) bedeutet noch nicht automatisch die Zulässigkeit der Verwertung durch Ermächtigung des betreibenden Gläubigers, alle Einzelrechte des Stifters auszuüben:

Der Auffangtatbestand der Ex auf andere Vermögensrechte (§§ 330 ff EO) soll sicherstellen, dass alle denkbaren Vermögenswerte des Verpfl in Ex gezogen werden können. Dass das Optionsrecht des Stifters, sich selbst als Begünstigten einsetzen zu können, sei es aufgrund eines in der Stiftungserklärung verbrieften Rechts oder im Wege des vorbehaltenen Änderungsrechts, einen Vermögenswert darstellt, liegt auf der Hand. Das Recht auf Organbestellung ist selbst kein eigenständiges Vermögensobjekt und verschafft dem Berechtigten auch nicht unmittelbar eine vermögenswerte Rechtsposition. Die Einflussmöglichkeit auf den Vst durch Drohung mit der Abberufung, durch tatsächliche Abberufung und Neubestellung eines Vst kann aber mittelbar zu einer geldwerten Zuwendung (hier aus den Erträgen des Stiftungsvermögens) führen. § 333 Abs 1 EO stellt darauf ab, dass das gepfändete Recht Anspruch auf Ausfolgung einer Vermögensmasse gewährt. Das Recht selbst muss zwar nicht verwertbar sein, es muss aber seinerseits den Zugriff auf ein verwertbares Vermögen ermöglichen (*Oberhammer* in *Angst<sup>2</sup>* § 331 Rz 3),

wie etwa das im Gesetz bspw angeführte Recht, eine Kündigung vorzunehmen (§ 333 Abs 1 EO). Ein solches Recht ist die Befugnis auf Abberufung und Bestellung von Organen einer Privatstiftung also nicht, worauf *N. Arnold* (Umfang und Grenzen des Gläubigerzugriffs bei Privatstiftungen, ZfS 2006, 131) mit dem Hinweis verweist, dass auch bei einer Bestellung des Stiftungsvorstands durch den Gläubiger der Vst infolge seiner Bindung an die Stiftungserklärung nur entsprechend dem Stiftungszweck entscheiden darf (§ 17 Abs 1 PSG). Auch *Csoklich* (Zugriff auf Vermögen der Privatstiftung durch Gläubiger der Stifter und Begünstigten, ÖBA 2008, 416) argumentiert ähnlich und erachtet Stifterrechte auf Abberufung und Bestellung von Vorstandsmitgliedern als nicht exekutionsfähig, weil sie keine vermögenswerten Rechte seien. Beide Autoren gehen vom rechtmäßigen Verhalten des Stiftungsvorstands aus, der kein Erfüllungsgehilfe des Stifters sei. Diese Argumente haben durchaus einiges für sich (vgl zur Unabhängigkeit des Vst RIS-Justiz RS0115030).

Das Abberufungsrecht dient der Kontrolle und Durchsetzung der Pflichten des Vst. Es kann aber auch dazu missbraucht werden, den Vst zu einem gesetzwidrigen Verhalten zu veranlassen, bspw hier dadurch, dass der Vst entgegen dem auszulegenden Stiftungszweck keine Versorgungsleistungen aus den Erträgen der Privatstiftung vornimmt und diese thesauriert. Es ist also zu fragen, ob die betreibende Gläubigerin nach Einsetzung des Stifters als Begünstigten ein Rechtsschutzbedürfnis an der angestrebten Ermächtigung zur Bestimmung der Mitglieder des Beirats hat und ob dieses Verwertungsmittel auch im Gesetz Deckung findet. Dies könnte allenfalls mit dem schon erläuterten, in § 331 Abs 1 EO eröffneten weiten Spielraum begründet werden.

Die Begünstigtenstellung des Verpfl verschafft diesem verschiedene Rechte. Er hat Anspruch auf Zuwendungen, wenn sich dies aus der Stiftungserklärung ergibt. Deren Auslegung ist auch für die Frage der Klagbarkeit des Anspruchs entscheidend (dazu *N. Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 5 Rz 47 f mwN). Fehlen Regelungen in der Stiftungserklärung hat der Vst nach seinem pflichtgemäßen Ermessen darüber zu entscheiden, ob und in welcher Höhe die Privatstiftung dem Begünstigten Zuwendungen zuteilt (*N. Arnold*, aaO Rz 28). Dieses Ermessen ist an den Stiftungszweck gebunden. Wäre also infolge nicht ausreichend bestimmter Regelung in der Stiftungserklärung, ein klagbarer Anspruch des Begünstigten im Sinn der überwiegend vertretenen Meinungen (dazu *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 5 Rz 9–11) zu verneinen, könnte ein betreibender Gläubiger diesen Anspruch des Begünstigten auch nicht im Wege einer Drittschuldnerklage gegen die Privatstiftung durchsetzen, auch wenn der Vst pflichtwidrig unter Ermessensüberschreitung dem Begünstigten Zuwendungen versagte. Der Begünstigte selbst hätte nur das Antragsrecht auf Abberufung des Vst wegen grober Pflichtverletzung gem § 27 Abs 2 PSG (*N. Arnold*, aaO § 27 Rz 29 mit Hinweis auf die Gesetzesmaterialien) bzw eben hier das dem Stifter in der Stiftungserklärung eingeräumte Abberufungsrecht in Ansehung des Beirats, der wiederum das Abberufungsrecht in Ansehung des Vst hat. Die von der Betreibenden angestrebte Er-

mächtigung zur Ausübung des Stifterrechts auf Bestimmung der Beiratsmitglieder könnte also unter Umständen der einzige Weg sein, den Vst zur Einhaltung pflichtgemäßen Handelns zu zwingen.

Gegen die Zulässigkeit einer solchen Ermächtigung könnte allerdings eingewendet werden, dass die Organbestellung einen massiven Eingriff in die Organisation der Privatstiftung darstellt, der für deren Vermögensverwaltung insgesamt und nicht nur für die den Gläubiger interessierende Frage der Verwendung der Erträge nachhaltige Folgen zeitigt. Je nach Interessenlage des zur Bestimmung des Vst Berechtigten kann der Vst seine Vermögensverwaltung ausrichten (bspw risikoreich oder konservativ). Wenn der Vst dabei im Rahmen des Stiftungszwecks bleibt, entsteht für den betreibenden Gläubiger kein Nachteil. Es besteht kein Bedarf, auf den Vst über das Recht auf Abberufung und Neubestellung (hier über den Beirat) Druck auszuüben. Dieses Recht ist wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als ein Beugemittel. Es dem Gläubiger schon vorweg wegen befürchteter Missbräuche des Vst zur Verfügung zu stellen, steht mit dem in der vergleichbaren Unterlassungsexekution (hier der Anspruch auf Unterlassung eines dem Stiftungszweck zuwiderlaufenden Verhaltens des Vst) vertretenen Grundsatz der stufenweisen Zwangsausübung in Widerspruch (RIS-Justiz RS0004446). Es ist zwar nicht von der Hand zu weisen, dass der Stifter erwartet, dass ein von ihm bestellter und ihm verbundener Vst in seinem Sinne entgegen den Interessen der betreibenden Gläubigerin tätig sein oder bleiben werde (vgl *Schauer*, Aktuelle Entwicklungen im Stiftungsrecht, JEV 2009, 14, zur vermeintlich exekutionsfesten Konstruktion eines Zustimmungsvorbehalts eines Stiftungsorgans bei der Ausübung des Änderungsrechts des Stifters), es kann aber nicht von vorneherein unterstellt werden, dass der Vst nach erfolgter Einsetzung des Stifters als Begünstigter an diesen entgegen dem Versorgungszweck unter Verletzung des § 17 Abs 1 PSG keine Zuwendungen vornehmen wird, riskierte der Vst doch eine allfällige Klageführung gegen die Privatstiftung und seine Haftung (§ 29 PSG) wegen Verletzung der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsführers (§ 17 Abs 2 PSG). Im Sinne des gebotenen stufenweisen Vorgehens kommt daher hier jedenfalls beim derzeitigen Verfahrensstand die vom Betreibenden angestrebte Ermächtigung zur Bestimmung der Mitglieder des Beirats noch nicht infrage. Zur Zulässigkeit einer solchen Ermächtigung ist auch eine über die angelegten Erwägungen hinausgehende weitere Erörterung noch nicht erforderlich, zumal im RevRek auch nur der Standpunkt eingenommen wird, dass die Gläubigerin die Ermächtigung im Hinblick auf die weitgehenden Rechte der Mitglieder des Beirats (Bestellung des Vst; Weisungsrechte; Zustimmungsrechte) und die derzeitige Besetzung des Beirats (mit dem Stifter und seiner Schwester) benötige. Das angesprochene „große Risiko“, dass die betrP trotz einer Ermächtigung zur Bestellung des Begünstigten keine Befriedigung erlangen werde, ist lediglich eine Prognose über ein allfälliges künftiges, der Stiftungserklärung zuwiderlaufendes Verhalten der Organe der Privatstiftung und keine Argumentation zur Frage der Zulässigkeit der angestrebten Ermächtigung. Im Übrigen könnte der angestellten

Prognose die Gegenprognose entgegengestellt werden, dass auch ein vom ermächtigten betreibenden Gläubiger bestellter Beirat in dessen Interesse unter Missachtung des Stiftungszwecks tätig sein und übermäßige Zuwendungen an den Begünstigten vornehmen werde (vgl den weiteren Stiftungszweck der Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens). Wenn überhaupt, kommt nach den dargelegten Überlegungen die angestrebte Ermächtigung zur Bestellung neuer Beiratsmitglieder erst dann infrage, wenn mit der hier bestätigten Ermächtigung der Betreibenden zur Bestimmung des Verpf als Begünstigten der Privatstiftung an diesen

vom Vst entgegen der auszulegenden Stiftungserklärung, also rechtswidrig (§ 17 Abs 1 PSG), keine Versorgungszuwendungen erfolgen, was in einem fortgesetzten Verwertungsverfahren die betreibende Gläubigerin zu behaupten und zu bescheinigen hätte. Es ist das Ergebnis dieser Ermächtigung abzuwarten. Über die Frage der Zulässigkeit der beantragten zweiten Ermächtigung ist hier also abschließend noch nicht zu entscheiden. Gleiches gilt für die Frage, wie der in der Stiftungserklärung formulierte Stiftungszweck auszulegen ist (vgl zur Auslegung des vermögensrechtlichen Teils der Stiftungserklärung *N. Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 9 Rz 31 f).

### Anmerkung (I):

Das Stiftungsvermögen ist vor den Gläubigern des Stiffters nur dann „exekutionsfest“, wenn das Prinzip der vollständigen Trennung der Stiftung vom Stifter verwirklicht ist, der Stifter das Stiftungsgeschehen also nicht mehr beeinflussen kann (6 Ob 61/04 w; 6 Ob 49/07 k GesRZ 2008, 163 [*Arnold*] = ZfS 2008, 27 [*Obern-dorfer*] = JEV 2008, 128/18 [*Zollner*]). Eine derartige Trennung liegt nur dann vor, wenn sich der Stifter das Recht zur Änderung der Stiftungserklärung oder zum Widerruf der Stiftung vorbehalten hat, wobei er im zuletzt genannten Fall zumindest teilweise Letztbegünstigter sein muss (RIS-Justiz RS0120752).

Zunächst war vom OGH die Frage zu klären, ob die an sich zulässige Bindung an die Zustimmung des Stiftungsvorstands (vgl 6 Ob 49/07 k; 6 Ob 50/07 g) zur Änderung der Begünstigtenregelung hinreicht, um die gewählte Konstruktion als der notwendigen Trennung als „exekutionsfest“ zu qualifizieren. Der OGH löste die Problematik damit, dass er die nur in der Stiftungszusatzurkunde enthaltene Beschränkung als (im Widerspruch zur Stiftungsurkunde stehend) unwirksam qualifizierte. Wie unten noch aufzuzeigen wird, wäre für den Verpflichteten (= Stifter) auch bei einer entsprechenden Formulierung in der Stiftungsurkunde nichts gewonnen. Im Ergebnis wurde der betreibende Gläubiger nach § 333 EO jedenfalls zu Recht zur Bestellung des Verpflichteten als Begünstigten ermächtigt.

Spannend lesen sich die Ausführungen über die beantragte Ermächtigung zur Bestellung neuer Beiratsmitglieder, die im Ergebnis abgewiesen wurde. Die im Schrifttum verneinte exekutive Verwertung von Organbestellungsrechten des Stiffters (*Arnold*, Jahrbuch Stiftungsrecht 07, 241; *ders*, ZfS 2006, 134; *Csoklich*, ÖBA 2008, 427; vgl aber *Hochedlinger*, RdW 2006, 487 [Entscheidungsanmerkung]) wird freilich vorsichtig (vgl „wenn überhaupt“), aber doch deutlich für den Fall bejaht, dass der Vorstand rechtswidrigerweise keine Zuwendungen an den Verpflichteten verfügt und ein solches Vorgehen behauptet und bescheinigt wird. Mangels eines klagbaren Anspruchs des Begünstigten sei eine Drittschuldnerklage gegen die Privatstiftung nicht möglich, weshalb die Ermächtigung zur Umbestellung unter Umständen der einzige Weg sein könnte, den Vorstand zur Ausschüttung von Zuwendungen zu zwingen. IS des „gebotenen stufenweisen Vorgehens“ komme die Ermächtigung derzeit aber noch nicht in

Frage; darüber sei nicht abschließend zu entscheiden. Vielmehr sei das Ergebnis der Ermächtigung des betreibenden Gläubigers (zur Bestellung des Stiffters als Begünstigten) abzuwarten.

Es ist fraglich, ob die Abweisung auf die zur Unterlassungsexekution gezogenen Parallele und den dort geltenden Grundsatz der stufenweisen Zwangsausübung gestützt werden kann (krit *Wurzer/Foglar-Deinhardstein*, GesRZ 2011, 323 [Entscheidungsanmerkung]). Der Gläubiger erlangt die Befriedigung nach § 333 EO zwar notwendigerweise durch ein zweistufiges Verwertungsverfahren. Diese (vom OGH nicht gemeinte) Zweistufigkeit liegt in der Natur der Sache, weil dem Gläubiger zunächst die Rechtsposition des Schuldners verschafft werden muss. Sie ist auch nicht durch einen *gradus executionis* bedingt. Mit der vom OGH als geboten angesehenen mehrstufigen Vorgangsweise wird die Anwendung eines *gradus executionis* (indirekt) bejaht. Der Umstand, dass die EO dieses Prinzip nur in gesetzlich normierten Ausnahmefällen kennt, sonst aber vom Grundsatz des freien Vollstreckungszugriffs geprägt ist, macht freilich die Anwendung eines *gradus executionis* im Bereich der sog Rechteexekution nicht unproblematisch, zumal dieses Prinzip in erster Linie dem Schuldnerschutz dient. Im Gegensatz zur Unterlassungsexekution trachtet der Gläubiger im Bereich der §§ 330 ff EO aber nicht danach, den Willen des Verpflichteten zu beugen; ihm soll vielmehr zur Betreibung einer Geldforderung die Rechtsposition des Verpflichteten verschafft werden. Das mit dem Recht auf Abberufung und Neubestellung verbundene Druckmittel würde sich also gegen Dritte richten. In diesem Zusammenhang ließe sich gegen ein stufenweises Vorgehen auch damit argumentieren, dass die Regeln über die Exekution nach § 330 ff EO als Auffangtatbestand bewusst weit gefasst sind und sich die Auslegung mangels zwingender Schuldnerschutzbestimmungen am Zweck zu orientieren hat, die Exekution auf alle denkbaren Vermögensobjekte des Verpflichteten (und das „ungebremst“) zu ermöglichen (RIS-Justiz RS0120619; *Oberhammer* in *Angst*<sup>2</sup> § 331 EO Rz 1).

Unabhängig von der Frage eines stufenweisen Vorgehens bestehen (selbst bei Annahme eines rechtswidrigen Vorgehens des Vorstands) gegen eine Ermächtigung des betreibenden Gläubigers, die Beiratsmitglieder zu bestellen, erhebliche Bedenken. Die Entscheidung stellt zutreffend klar, dass das Umbestellungsrecht selbst kein eigen-



ständiges Vermögenobjekt ist und keinen Anspruch auf Ausfolgung einer Vermögensmasse gewährt. Übt der betreibende Gläubiger anstelle des Stifters nämlich dieses Recht aus, kann er (allein) damit keine Vermögensmasse oder einen Anteil beanspruchen (vgl § 333 Abs 1 EO). Auch der zutreffende Hinweis des OGH, dass das Recht auf Abberufung und Neubestellung „wirtschaftlich“ betrachtet ein Beugemittel sei, spricht dagegen, es als vermögensrechtlichen Anspruch zu qualifizieren. Als Faustregel für die Ermächtigung nach § 333 EO ist gerade darauf abzustellen, ob damit das Vermögen liquidiert werden kann. Dem betreibenden Gläubiger soll mit der Ermächtigung die Position des Schuldners verschafft werden, damit jener auf das eigentliche Vermögen greifen kann (vgl *Laschober/Lackenberger*, Rechte-exekution 22). Die bloße Qualifikation als wirtschaftliches Beugemittel kann mE auch in einer späteren Phase des Verfahrens eine Ermächtigung zur Ausübung des Umstellungsrechts nicht rechtfertigen. Auch in einer späteren Stufe des Verwertungsverfahrens reicht die Organumbestellung nicht hin, das Stiftungsvermögen zu verwerten (vgl das vom OGH und auch oben dazu zitierte Schrifttum). Das Ernennungsrecht des Stifters wandelt sich nicht allein durch erfolglose Betriebsversuche zu einem vermögenswerten Recht (idS offenbar *Wurzer/Foglar-Deinhardstein*, GesRZ 2011, 323 [Entscheidungsanmerkung]).

Das Gesagte bedeutet nicht, dass der betreibende Gläubiger der gegenständlich gewählten Konstruktion der Stiftung hilflos ausgeliefert ist. Geht man davon aus, dass dem Begünstigten infolge nicht ausreichend bestimmter Regelung in der Stiftungserklärung kein klagbarer Anspruch zusteht (vgl *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 5 Rz 48; *Eiselsberg/Haslwanter*, PSG<sup>2</sup> Anm zu § 5; *Kodek/Zollner*, PSR 2009/2 FN 58; *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kals*, PSG § 5 Rz 9 ff ua), bestünde für den Gläubiger noch die Möglichkeit, sich anstelle des Stifters dazu ermächtigen zu lassen, die Stiftungserklärung auch hinsichtlich der konkreten Höhe und Fälligkeit von Zuwendungen zu ändern, um dem Stifter damit einen klagbaren (und exekutiv verwertbaren) Anspruch auf die Leistung von Zuwendungen zu verschaffen (RIS-Justiz RS0120753). Eine derartige Ermächtigung wurde hier freilich nicht beantragt.

Der grundsätzlich zulässige Zustimmungsvorbehalt des Vorstands in Punkt 15.2 der Stiftungsurkunde vermag hier weder die Ermächtigung noch die konkrete Ausübung des Änderungsrechts zu hindern. Es ist nämlich mehr als vertretbar, diesen Vorbehalt wegen bewusster Gläubigerschädigung als sittenwidrig und damit unbeachtlich zu qualifizieren (vgl *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 33 Rz 76 und § 34 Rz 18; *ders*, ZfS 2006, 133; *ders*, GesRZ 2008, 170 [Entscheidungsanmerkung]; *Schauer*, JEV 2009, 17; *Wurzer/Foglar-Deinhardstein*, GesRZ 2011, 322 [Entscheidungsanmerkung]). Die gläubigerfeindliche Tendenz in der Stiftungserklärung liegt hier auf der Hand, weil sie dem Stifter über den (bzw im!) weisungsbefugten Beirat Einfluss auf das Stiftungsgeschehen samt einem „exekutionssicheren“ Zugriff auf die Verwendung der Erträge sichern, gleichzeitig seinen Einfluss auf die Stiftungsorgane verschleiern

und damit die vollständige Trennung der Stiftung vom Stifter vortäuschen soll.

In Anknüpfung an das Bild des „ausreichend tiefen Wassergrabens“ zwischen Stifter und Stiftung (vgl *Wurzer/Foglar-Deinhardstein*, GesRZ 2011, 322 [Entscheidungsanmerkung]) gelangt man zum Schluss, dass der Stifter ungeachtet der Tiefe des Wassergrabens als Steuermann eines Fährschiffs jederzeit Zugang zum Stiftungsgeschehen hat, weshalb die vom Stifter gewählte Konstruktion nicht als exekutionsfest zu qualifizieren ist.

*Jürgen C. T. Rassi, OLG Wien*

### Anmerkung (II):

Mit der vorliegenden E hat das Höchstgericht zwei ganz zentrale Fragenkreise des Privatstiftungsrechts berührt:

Erstens Fragen rund um die Auslegung der Stiftungserklärung und das damit zusammenhängende Verhältnis von Stiftungsurkunde zu Stiftungszusatzurkunde. Zweitens die in der Literatur bereits breit diskutierte Thematik, ob und inwieweit Stiftungen „exekutionssicher“ gestaltet werden können, etwa dadurch, dass die Ausübung des Änderungsrechts durch den Stifter an die Zustimmung des Stiftungsvorstands gebunden ist; in diesem Zusammenhang musste sich der OGH auch damit beschäftigen, ob und unter welchen Voraussetzungen Organbestellungsrechte des Stifters Gegenstand einer exekutiven Pfändung durch die Gläubiger des Stifters sein können. Die folgende Anmerkung soll sich nur dem Problem der Auslegung der Stiftungserklärung widmen, für die exekutionsrechtlichen Aspekte kann auf die in diesem Heft abgedruckte Anmerkung von *Rassi* verwiesen werden.

### Feststellung der Begünstigten

Nach den Bestimmungen der hier interessierenden Stiftungsurkunde ist es dem Stifter vorbehalten, die Begünstigten der Privatstiftung zu bestimmen. Die Stiftungserklärung sieht vor, dass eine Änderung derselben nur mit Zustimmung des Vorstands der Privatstiftung erfolgen darf; die diesbezügliche Beschränkung des Rechts zur Änderung der Stiftungsurkunde war in der Urkunde enthalten, hingegen hat die Beschränkung des Rechts zur Änderung der Stiftungszusatzurkunde nur Eingang in die Stiftungszusatzurkunde gefunden. Völlig zutreffend hat das Höchstgericht bereits in dem in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Recht des Stifters, die Begünstigten zu bestellen, ein der Ex unterliegendes vermögenswertes Objekt erblickt. Denn durch die entsprechende Regelung in der Stiftungsurkunde hat sich der Stifter die Kompetenzen der Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG übertragen, sodass er „als Stelle“ unter Beachtung der Vorgaben der Stiftungserklärung Begünstigte der Privatstiftung feststellen kann; eine Änderung der Stiftungserklärung ist für die Feststellung weiterer Personen als Begünstigte nicht erforderlich. Die Entscheidung der Stelle über die Auswahl der Begünstigten kann nach zutreffender Ansicht des Höchstgerichts auch formlos erfolgen, weshalb es gar nicht der Inanspruchnahme des – möglicherweise in seiner Ausübung eingeschränkten – Änderungsrechts durch den



Stifter bedarf. Denn der Stifter (bzw dann im Folgenden dessen Gläubiger) leitet seine Kompetenz zur Feststellung der Begünstigten nicht aus dem Recht zur Änderung der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde ab, sondern aus seiner Funktion „als Stelle“ iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG; und genau die Inanspruchnahme dieser letztgenannten Kompetenz macht eine Ausübung des Änderungsvorbehalts nicht erforderlich.

Nicht weiter vertieft hat das Höchstgericht die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Begünstigtenstellung der Schwester (des Stifters) aufgehoben werden hätte können. Die Feststellung weiterer Begünstigten – deren Zulässigkeit ergibt sich, wie vom OGH zutreffend festgestellt, zweifelsfrei aus den Vorgaben der Stiftungserklärung – ist von dem Eingriff in bereits bestehende Begünstigtenpositionen strikt zu trennen. Dadurch, dass die Begünstigtenstellung der Schwester Eingang in die Stiftungserklärung gefunden hat, ist diesem Begünstigtenverhältnis ein erhöhter Bestandsschutz gewährt worden (Zollner, Die eigennützige Privatstiftung [2011] 285); das bedeutet, dass solche Begünstigtenverhältnisse grundsätzlich auch nur durch eine Änderung der Stiftungs(zusatz)urkunde wieder beseitigt werden können. Damit fehlt auch einem Stifter, der sich das Recht zur Feststellung weiterer Begünstigter nach § 9 Abs 1 Z 3 zweiter Fall PSG vorbehalten hat, die Befugnis, in solche statutarisch verankerten Destinatärsverhältnisse als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 zweiter Fall PSG eingreifen zu können. Vielmehr kann die Beendigung solcher Destinatärsverhältnisse (allgemein zur Zulässigkeit der Beendigung von Destinatärsverhältnissen Zollner, Die eigennützige Privatstiftung 263 ff) seitens der Stiftung nur durch eine Änderung der Stiftungserklärung stattfinden. Wollten die Gläubiger des Stifters die Begünstigtenstellung der Schwester des Stifters beenden, etwa weil diese über einen klagbaren Anspruch auf Zuwendungen verfügt, so wäre in diesem Zusammenhang die Frage zu lösen gewesen, ob die Ausübung des Änderungsrechts für diese konkrete Konstellation der Zustimmung durch den Stiftungsvorstand bedarf: Denn nach den Regelungen der Stiftungsurkunde ist nur das Recht zur Änderung der Urkunde an die Zustimmung des Stiftungsvorstands gebunden; die Einschränkung des Rechts zur Änderung der Zusatzurkunde (durch Zustimmung des Stiftungsvorstands) ergibt sich – soweit aus dem in der Entscheidung wiedergegebenen Sachverhalt ersichtlich – ausschließlich aus der Stiftungszusatzurkunde. Damit würde für die Beendigung des Begünstigtenverhältnisses der Schwester die Frage virulent werden, ob eine Beschränkung des Ände-

rungsrechts (hinsichtlich Änderungen der Zusatzurkunde) wirksam in der Urkunde etabliert werden muss oder ob für eine solche Beschränkung auch ein Vorbehalt in der Stiftungszusatzurkunde genügt. Die Gesetzessystematik scheint wohl dafür zu sprechen, dass Beschränkungen des Änderungsrechts gleich wie der Änderungsvorbehalt selbst in die Stiftungsurkunde aufzunehmen sind.

#### Verhältnis von Urkunde und Zusatzurkunde

Soweit ersichtlich erstmalig nimmt der OGH zum Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde (aus dem Blickwinkel der Lehre s nur *N. Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 10 Rz 8 f) Stellung. So besteht nach Ansicht des Höchstgerichts zwischen Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde kein Verhältnis der Über- und Unterordnung, grundsätzlich stehen die beiden gleichrangig nebeneinander. Bereits aus dem Gesetz (§ 10 Abs 2 iVm § 9 PSG) ergibt sich jedoch, dass bestimmte Angaben nur in der Stiftungsurkunde wirksam verankert werden können. Weiterhin einer Klärung durch das Höchstgericht harret die Frage, wie Widersprüche zwischen Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde zu lösen sind, wenn es sich dabei um Angelegenheiten handelt, die nicht zwingend in der Stiftungsurkunde zu verankern sind.

#### Auslegung der Stiftungsurkunde

Von besonderem Interesse sind auch die Ausführungen des Höchstgerichts zur objektiven Auslegung von Stiftungserklärungen. Während das Höchstgericht in einigen Entscheidungen die Notwendigkeit einer objektiven Interpretation pauschal angenommen hat (vgl etwa OGH 6 Ob 136/09 g PSR 2009, 97 für die Regelung über den Widerruf), lässt der erk Sen mit deutlich engeren Ausführungen aufhorchen: Nur der organisationsrechtliche, korporative Teil der Stiftungserklärung ist nach den für die Satzung für juristische Personen geltenden Auslegungskriterien, also objektiv, zu interpretieren. Damit eröffnet das Höchstgericht die Möglichkeit einer subjektiven Interpretation für all jene Bereiche einer Stiftungserklärung, die gerade nicht zum organisationsrechtlichen Teil gehören. Hier darf mit Spannung erwartet werden, ob sich auch andere Senate dieser vorsichtig artikulierten „Trendwende“ bei der Auslegung der Stiftungserklärung anschließen werden und vor allem welche Bereiche zu dem der subjektiven Auslegung zugänglichen, nicht korporativen Teil der Stiftungserklärung zu zählen sind.

*Johannes Zollner*



## → Antragslegitimation eines einzelnen Beiratsmitglieds zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern

→ Für das Begehren auf Abberufung von Vorstandsmitgliedern durch das Gericht gem § 27 Abs 2 PSG kommt nicht nur dem Stiftungsorgan, sondern auch den einzelnen Organmitgliedern Parteistellung zu.  
→ Auch Mitglieder eines Beirats mit Organqualität sind antragslegitimiert. Dabei ist es irrelevant, ob

### Sachverhalt:

Die ErstAG ist eine im FB des LG Feldkirch zu FN eingetragene Privatstiftung; deren Stifter sind der AST und sein Sohn. Die Vertretung der Stiftung erfolgt durch zumindest zwei Mitglieder des aus drei Personen bestehenden Stiftungsvorstands. Ihr Stiftungszweck besteht in der Ausstattung und Unterstützung des Lebensunterhalts im Allgemeinen sowie in der wirtschaftlichen Förderung im weitesten Sinn von Personen, die der Stiftungsvorstand bestimmt, weiters in der Erhaltung sowie der Anlage von Vermögenswerten aller Art und in deren Verwaltung, insb auch von Immobilien und Beteiligungen. Die Stiftung verfügt über einen Beirat, der sich aus den beiden Stiftern zusammensetzt. Der ZweitAG ist Vorsitzender des Stiftungsvorstands. Der AST strebt die Abberufung des ZweitAG gem § 27 PSG aufgrund mehrerer behaupteter Pflichtverletzungen an. Das ErstG wies diesen Antrag mangels Antragslegitimation zurück, wertete dessen Ausführungen aber als Anregung zur Abberufung des ZweitAG und verneinte das Vorliegen der behaupteten Pflichtverletzungen. Das RekG wies den Rek des AST zurück und erklärte den oRevRek für zulässig. In der Sache selbst verneinte das RekG die Frage, ob ein (aktuell) Begünstigter einer Privatstiftung allein aufgrund dieser Funktion berechtigt ist, einen Antrag auf Abberufung eines Vorstandsmitglieds zu stellen, vor allem im Hinblick auf den Wortlaut des § 27 PSG. Der AST könne seine Antragslegitimation aber auch nicht aus seiner Stellung als Mitstifter oder als Beiratsmitglied ableiten, weil die Stiftungsurkunde einvernehmliches Vorgehen der Stifter und Beiratsmitglieder anordne; ein derartiges Einvernehmen liege nicht vor. Im Übrigen sei es fraglich, ob dem Beirat überhaupt die Möglichkeit eingeräumt worden sei, ein Vorstandsmitglied abzurufen oder einen darauf abzielenden Antrag zu stellen; die Stiftungsurkunde sehe nämlich ein Mitwirkungsrecht nur hinsichtlich der Nominierung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands vor.

### Aus den Entscheidungsgründen:

[...]

3. Der Verneinung seiner Antragslegitimation als Beiratsmitglied durch die Vorinstanzen hält der AST im RevRek die ebenfalls zur ErstAG ergangene E 6 Ob 305/01 y entgegen; daraus lasse sich ableiten, dass dieses Einstimmigkeitsprinzip nur für die Abberufung von Vorstandsmitgliedern gelte, nicht jedoch für eine Antragsstellung nach § 27 Abs 2 PSG.

3.1. Nach § 27 Abs 1 PSG hat das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen, soweit die nach Gesetz

die Beiratsmitglieder dem Einvernehmlichkeitsprinzip unterliegen oder nicht.

→ Für die Antragslegitimation entscheidend ist nicht die Fähigkeit zur (eigenmächtigen) Abberufung durch den Beirat, sondern das von § 27 Abs 2 PSG vorausgesetzte rechtliche Interesse.

oder Stiftungserklärung vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen fehlen, diese zu bestellen. Nach § 27 Abs 2 PSG hat das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen ein Mitglied eines Stiftungsorgans abzurufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorseht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. § 27 Abs 2 PSG zählt sodann beispielhaft wichtige Gründe auf. Die Antragslegitimation ist dabei im PSG nicht gesondert geregelt (6 Ob 145/09f ZfS 2009, 192 [Lauss/Lang; Eiselsberg, Stiftungsgovernance: Gewaltenteilung, Unabhängigkeit und „Ähnlichkeiten“, ZfS 2009, 152; Oberndorfer, Begünstigtereinfluss – quo vadis? Eine Anmerkung zu 6 Ob 145/09f und 6 Ob 42/09h, ZfS 2009, 164] = PSR 2009/17 [Winner; Limberg, Der Einfluss der Begünstigten im Lichte der jüngsten Judikatur, PSR 2010/3] = GeS 2009, 336 [Mager] = ecolex 2010/20 [Reich-Rohrwig; Limberg, Rechtsanwalt als Stiftungsvorstand? 254] = GesRZ 2010, 63 [Kalss] = JEV 2010/1 [Kerschbaum/Janovsky, JEV 2010/14] = RdW 2009/807 [Nowotny, 747]; N. Arnold, PSG<sup>2</sup> [2007] § 27 Rz 28). Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze des AußStrVerf (§ 40 PSG). Demnach sind Personen antragslegitimiert, denen ein rechtliches Interesse zukommt (ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 30). Die Gesetzesmaterialien führen als „Beteiligte“ an der Privatstiftung, denen ein rechtliches Interesse am ordnungsgemäßen Funktionieren der Stiftung zukomme, neben dem Begünstigten in erster Linie die Stiftungsorgane und deren Mitglieder an (6 Ob 305/01 y JBl 2002, 723 [Torggler]; 6 Ob 231/02 t).

3.2. Der OGH hat bereits mehrfach (in zum Teil die ErstAG betreffenden Verfahren) ausgeführt, die Beteiligtenstellung hänge vom Inhalt der die Organisation der Privatstiftung festlegenden Stiftungserklärungen ab (6 Ob 305/01 y JBl 2002, 723 [Torggler]; 6 Ob 231/02 t); es sei auf die konkreten Bestimmungen der Stiftungserklärung abzustellen, insb darauf, ob darin dem Betreffenden subjektive Rechte eingeräumt werden, die gerade durch die dann bekämpfte Beschlussfassung beeinträchtigt werden (6 Ob 85/01 w GesRZ 2002, 30; 6 Ob 116/01 d GesRZ 2002, 33; 6 Ob 305/01 y; 6 Ob 231/02 t; 6 Ob 291/02 s).

Die Stiftungserklärung der ErstAG sieht zur Abberufung des Stiftungsvorstands oder von dessen Mitgliedern Einvernehmen der Stifter vor. Aus dieser Gleichberechtigung der (beiden) Stifter hat der OGH in der vom AST erwähnten E 6 Ob 305/01 y geschlossen, dass dem einzelnen Stifter ein eigenständiges, selbständig auszuübendes Abberufungsrecht nicht zukomme; er könne lediglich die Einleitung eines amtswegigen Abberufungsverfahrens anregen. →

PSR 2011/48

§ 27 Abs 2 PSG;  
§ 2 Abs 1 Z 3  
AußStrG

OGH 18. 7. 2011,  
6 Ob 98/11 x

Beirat;  
Antrags-  
legitimation zur  
Vorstands-  
abberufung

Auch ein einzelnes Mitglied eines Beirats mit Organqualität kann ein Begehren auf Abberufung eines Vorstandsmitglieds stellen.

3.3. In der E 6 Ob 291/02 s hat der OGH unter ausdrücklichem Rückgriff auf die VorE 6 Ob 305/01 y neuerlich darauf hingewiesen, dass Stiftungsurkunde (und Stiftungszusatzurkunde) den beiden Mitstiftern der ErstAG „nur“ gemeinsam auszuübende Rechte und Zustimmungsbefugnisse einräumen und „keinem von ihnen eigenständige, selbständig auszuübende Abberufungs- oder Beststellungsrechte zustehen“.

3.4. Der (nunmehr) in der Stiftungsurkunde geregelte Beirat fand sich ursprünglich in der Stiftungszusatzurkunde der ErstAG (vgl dazu 6 Ob 166/05 p JBl 2006, 521 [Torggler] = NZ 2006, 347 [Andrae]). In der E 6 Ob 305/01 y verneinte deshalb der OGH die Organqualität des Beirats und führte abschließend aus, „mangels Organstellung des hier eingerichteten Beirats ist aber auch der [ASt] als Mitglied dieses Beirats nicht zur Antragstellung auf Abberufung des Vorstands legitimiert; [...] seine Antragslegitimation im Zusammenhang mit der Abberufung des Stiftungsvorstands hängt [aber] davon ab, ob dieser Beirat als weiteres Organ der Stiftung wirksam errichtet wurde.“

3.5. Nach den Feststellungen der Vorinstanzen fasst (auch) der Beirat der ErstAG seine Beschlüsse einstimmig. Angesichts der zahlreichen (zit) VorE des OGH konkret zur ErstAG erscheint die Auffassung des RekG, den vom OGH betonten Einvernehmlichkeitsgrundsatz auch auf den Beirat anzuwenden, durchaus nicht unvertretbar.

3.6. Angesichts seiner jüngeren Rsp, die zum Zeitpunkt der zweitinstanzlichen E zum Teil noch nicht veröffentlicht war, vermag sich der OGH der vom RekG vertretenen Auffassung aber nicht anzuschließen:

Der erkSen hat nunmehr klargestellt, dass für Begehren auf Abberufung von Vorstandsmitgliedern nicht nur den Stiftungsorganen, sondern auch einzelnen Organmitgliedern Parteistellung zukommt, weil dies nicht dem Schutz von Individualinteressen, son-

dern dem Ausgleich eines bei der Privatstiftung bestehenden strukturellen Kontrolldefizits dient (6 Ob 195/10 k JBl 2011, 321 [Karollus] = ecolex 2011/176 [Rizzi]; 6 Ob 82/11 v; vgl auch 6 Ob 240/10 b ZfS 2011, 28). Diese Entscheidungen betreffen zwar die Mitglieder des Stiftungsvorstands; Karollus (JBl 2011, 321 [Anm zu 6 Ob 195/10 k]) hat jedoch zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Überlegungen auch für andere Organe der Stiftung gelten würden, also etwa für einen Beirat mit Organqualität (so auch N. Arnold, PSG<sup>2</sup> [2007] § 27 Rz 29).

Dass die Beiratsmitglieder der ErstAG dem Einvernehmlichkeitsprinzip unterliegen, vermag angesichts des angestrebten Zwecks eines Ausgleichs bestehender struktureller Kontrolldefizite ebenso wenig die Antragslegitimation eines einzelnen Beiratsmitglieds zu hindern wie der Umstand, dass der Beirat selbst zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern nach der Satzung möglicherweise gar nicht berufen ist. Maßgeblich ist nämlich nicht die Fähigkeit zur (eigenmächtigen) Abberufung, sondern die Antragslegitimation nach § 27 PSG; die Abberufung hätte dann bei Vorliegen von Abberufungsgründen das Gericht vorzunehmen.

4. Das Gericht hat „Anträgen“ nicht antragslegitimierter Personen von Amts wegen nachzugehen und gegebenenfalls ein Verfahren nach § 27 PSG einzuleiten (N. Arnold, PSG<sup>2</sup> [2007] § 27 Rz 30). Dies hat das ErstG hier auch getan und keine Pflichtverletzungen des ZweitAG angenommen. Das RekG hat sich aufgrund seiner vom OGH nicht gebilligten Rechtsansicht mit den im Rek des ASt enthaltenen Ausführungen zu den behaupteten Pflichtverletzungen nicht auseinandergesetzt. Dies wird es im fortzusetzenden RekVerf nunmehr nachzuholen haben.

5. Dem RevRek des ASt war daher Folge zu geben. [...]

## PSR 2011/49

§ 13 Abs 6 KStG;  
§ 3 Abs 3 PSG

OGH 14. 9. 2011  
6 Ob 158/11 w

Stifterstellung;  
treuhänderische  
Stiftungs-  
errichtung;  
Änderung der  
Stiftungs-  
erklärung

## → Stifterstellung bei der Errichtungstreuhand

Die Stifterstellung kann nur bei Errichtung der Privatstiftung, nicht jedoch durch einen späteren Rechtsakt erworben werden.

### Sachverhalt:

In dem vom HG Wien geführten Firmenbuch ist seit 18. 1. 1996 die B Privatstiftung eingetragen. Die Stiftungsurkunde wurde zuletzt am 9. 3. 2010 mit Nachtrag v 12. 5. 2010 geändert, sodass deren § 1 nun lautet:

„§ 1 Name und Sitz

1) Die Stiftung trägt den Namen B Privatstiftung.

2) Der Sitz der Stiftung ist Wien.

Der Stiftungsvorstand kann jederzeit den Sitz an einen anderen Ort im Inland verlegen.

Der Stiftungsvorstand kann auch den Sitz der Stiftung, soweit dies rechtlich zulässig und möglich ist, an einen Ort im Ausland verlegen.

3) Stifter sind:

a) Maria Johanna F-M

b) Dr. Josef M

beide wohnhaft in Wien,

Auch bei der Errichtungstreuhand kann die Stifterstellung nicht nachträglich durch Auflösung der Treuhand erworben werden.

4) *Stifterwille ist, dass – sobald sich die gesetzliche Möglichkeit hierzu eröffnet – sowohl Elvira M, geb 4. 12. 1956, als auch Johannes M, geb 19. 1. 1987, und Clemens M, geb 13. 2. 1988, nachträglich die Stifterfunktion erhalten und sie damit befähigt werden, sämtliche Stifterrechte, insbesondere die Änderung der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde und den Widerruf der Stiftung, uneingeschränkt wahrzunehmen.“*

In § 10 P 1 haben sich die Stifter das Recht vorbehalten, die Stiftung zu ihren Lebzeiten zu widerrufen und die Stiftungserklärung in allen Belangen zu ändern. Nach dessen P 2 stehen diese Rechte bei Tod oder Verlust der vollen Geschäftsfähigkeit eines Stifters dem verbleibenden Stifter alleine zu.

Am 10. 9. 2010 langte ein Antrag des Stifters und selbständig vertretungsbefugten Vorstands der Stiftung Dr. Josef M auf Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde in § 1 beim ErstG ein. Durch das Abgabenän-

Im Falle der treuhänderischen Stiftungserrichtung kann dem Treugeber auch nach Beendigung des Treuhandverhältnisses nicht die Stellung eines Stifters zukommen.

derungsgesetz 2010 v 15. 6. 2010 BGBl I 2010/34 sei die Verpflichtung in § 13 Abs 6 KStG geschaffen worden, dass Stifter, die über eine verdeckte Treuhandenschaft auftreten, diese gegenüber dem zuständigen Finanzamt offenzulegen hätten. Diese neue gesetzliche Vorgabe werde zum Anlass genommen, um die Offenlegung der bisher nicht ausgewiesenen Stifter sogleich auch in der Stiftungsurkunde vorzunehmen. Zu diesem Zweck sei mit Notariatsakt vom 9. 9. 2010 die Stiftungsurkunde in § 1 den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend angepasst worden.

Dem Antrag beigelegt waren der genannte Notariatsakt sowie die Neufassung der Stiftungsurkunde, wonach § 1 Abs 3 nun zu lauten habe:

„3.) Stifter sind:

a) Maria Johanna F-M

b) Dr. Josef M

c) Elvira M

d) Johannes M

e) Clemens M

alle wohnhaft in 1010 Wien.“

§ 1 Abs 4 habe ersatzlos zu entfallen.

Mit Zwischenerledigung v 16. 9. 2010 wirkte das ErstG einerseits auf eine Vervollständigung der Vollmacht des Dr. Josef M hin, der die Änderung der Stiftungsurkunde auch im Namen der Stifterin Maria Johanna F-M vorgenommen hatte, und teilte außerdem seine Rechtsansicht mit, dass die Errichtung einer Privatstiftung durch Treuhänder zwar grundsätzlich zulässig, eine Auflösung der Treuhandenschaft mit damit verbundener Übertragung der Stifterstellung jedoch nicht möglich sei.

[...]

Mit Eingabe v 14. 10. 2010 wurde eine neue Vollmacht der Stifterin Maria Johanna F-M vorgelegt und zu der vom ErstG aufgeworfenen Frage ausgeführt, dass dessen Rechtsansicht nicht zu folgen sei. Es entspreche dem Wesen der Treuhandenschaft, dass der Treuhänder im Innenverhältnis zum Treugeber besonderen Bindungen bzw Beschränkungen unterliege, weshalb alle Handlungen und Erklärungen des Treuhänders vom Willen des Treugebers geprägt seien. Dieser habe an der Gestaltung des Stiftungsakts daher zweifellos mitgewirkt.

[...]

Mit dem nun angefochtenen B wies das ErstG das Eintragungsbegehren ab. Zur Begründung führte es aus, dass nach hL die Stifterstellung nur bei Errichtung der Privatstiftung, nicht jedoch durch einen späteren Rechtsakt, etwa eine Gesamtänderung der Stiftungserklärung oder eine Zustiftung, erworben werden könne.

### Aus den Entscheidungsgründen:

1. Nach hA ist die Errichtung einer Privatstiftung durch einen Treuhänder, der im eigenen Namen erklärt, die Privatstiftung errichten zu wollen und das Vermögen zu widmen, zulässig (etwa *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz [1994] 13 [45]; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz [1995] § 3 Rz 5; *Ch. Nowotny*, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBl 2003, 778; *Arnold*, PSG<sup>2</sup> [2007] § 3 Rz 11).

Der OGH hat sich zwar zu dieser Frage noch nicht konkret geäußert (die E 3 Ob 1/10 h betraf eine Privatstiftung nach liechtensteinischem Recht). Jedenfalls seit Inkrafttreten des § 13 Abs 6 KStG idF BGBl 2010/34 mit 1. 7. 2010 ist diese Frage jedoch hinreichend beantwortet; der Gesetzgeber selbst spricht in dieser Bestimmung vom Auftreten eines Stifters über eine verdeckte Treuhandenschaft.

2.1. Es entspricht stRsp des OGH, dass ein nachträglicher Beitritt einer Person als Stifter nicht in Betracht kommt (1 Ob 166/04z GeS 2004, 475 [*Arnold*]; 6 Ob 78/06 y NZ 2007, 28); aus § 9 Abs 1 Z 5 PSG ergibt sich die Absicht des Gesetzgebers, die Person des Stifters bei Errichtung der Stiftung „ein für allemal klarzustellen“ (6 Ob 78/06 y). Damit ist aber auch ein Verzicht des Stifters auf seine Stifterstellung unmöglich (6 Ob 78/06 y; 6 Ob 18/07 a GesRZ 2007, 346 [*Arnold*]).

Diese Rsp deckt sich mit der in der Literatur überwiegend vertretenen Auffassung (*Pittl*, Der Stifter einer Privatstiftung und die ihm zustehenden Rechte, NZ 1999, 197; *G. Nowotny*, Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen [2000] 135; *Diregger/Winner*, Fragen der Gestaltungsfreiheit im Privatstiftungsrecht am Beispiel der Änderung nach § 33 Abs 2 PSG, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts [2001] 105; *Arnold*, PSG<sup>2</sup> [2007] § 3 Rz 13). Hingegen treten vor allem *Ch. Nowotny* (JBl 2003, 778; anders noch *ders*, Urkunden und Privatstiftung, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen [2000] 125), *Kalss* (in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz [1995] § 3 Rz 15) und *H. Torggler* (Ein Plädoyer für die „offene“ Privatstiftung, in FS Doralt [2004] 651) für die Zulässigkeit einer nachträglichen Stifterstellung ein.

2.2. Der RevRek meint, diese Rsp lasse sich auf den Fall einer Errichtungstreuhand nicht anwenden, sei doch in diesem Fall die Stifterstellung den Errichtungstreugebern von vorneherein wirtschaftlich zugeordnet.

Er übersieht dabei, dass das Treuhandeigentum, welches der Treuhänder bei Errichtung der Privatstiftung dieser gewidmet hatte, dessen ungeteiltes Eigentum war und dass dem Treugeber lediglich obligatorische Ansprüche gegen den Treuhänder zustehen (vgl dazu *Holzner* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 [2010] § 358 Rz 3 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rsp). Maßgeblich für die Stifterstellung ist aber die zivilrechtliche, nicht die wirtschaftliche Stifterstellung (*Arnold*, PSG<sup>2</sup> [2007] § 3 Rz 12); an der Errichtung der Privatstiftung war daher der Treugeber nicht beteiligt, auch wenn sie in seinem wirtschaftlichen Interesse erfolgte (*Arnold*, aaO; ebenso *Keller*, Einflussnahme des Stifters [2006] 44).

Damit würde aber auch im Fall einer Errichtungstreuhand der Treugeber nachträglich in die Stifterstellung eintreten; dies ist nach stRsp nicht zulässig (1 Ob 166/04z; 6 Ob 78/06 y).

3. *Ch. Nowotny* (JBl 2003, 778) hält im Fall einer Errichtungstreuhand den (späteren) Eintritt des Treugebers in die Stifterstellung auch im Außenverhältnis anstelle des Treuhänders – und zwar im Wege einer Änderung der Stiftungserklärung – für zulässig; der Treu-

händer habe das Treugut herauszugeben, dies seien hier die Stifterrechte.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Treuhänder auf diese Stifterrechte nur verzichten (6 Ob 18/07 a), sie im Hinblick auf § 3 Abs 3 PSG jedoch nicht dem Treugeber abtreten, also ihm „herausgeben“, könnte. Außerdem weist *Arnold* (aaO Rz 12) zutreffend darauf hin,

dass nach der genannten Bestimmung eine Auflösung der Treuhandenschaft mit damit verbundener Übertragung der Stifterstellung nicht möglich ist; dieselben Gründe, die gegen den nachträglichen Erwerb einer Stifterstellung sprechen, stehen daher auch einer Übertragung der stiftungsrechtlichen Stifterstellung auf einen Treugeber entgegen.

## PSR 2011/50

§ 13 Abs 6 KStG;  
§ 3 Abs 3 PSG

OLG Wien  
26. 5. 2011,  
28 R 296/10 w

Stifterstellung;  
treuhänderische  
Stiftungs-  
errichtung;  
Änderung der  
Stiftungs-  
erklärung

## → Stifterstellung bei der Errichtungstreuhand

Im Falle der Errichtungstreuhand wäre die nachträgliche Eintragung des Treugebers als „wahrer

## Aus den Entscheidungsgründen:

Der Rek ist nicht berechtigt.

## [Rechtstellung als Stifter]

Nach hA kann die Stifterstellung nur bei Errichtung der Privatstiftung, nicht jedoch durch einen späteren Rechtsakt, etwa eine Gesamtänderung der Stiftungserklärung oder eine Zustiftung erworben werden (§ 3 Abs 4 PSG; *N. Arnold*, PSG-Komm<sup>2</sup> § 3 Rz 13; *C. Nowotny* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen 133; *G. Nowotny* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen 142). Die Stifterstellung kann daher nachträglich ausnahmslos nicht erlangt werden.

Nach der Gesamtkonzeption des PSG sind Stifter all jene Personen, die bei der Errichtung der Privatstiftung in der maßgeblichen Form mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirken und auf die Ausgestaltung der Stiftungserklärung Einfluss nehmen (ErläutRV, Allgemeiner Teil, Konzept der Privatstiftung; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 3 Rz 1; *N. Arnold*, aaO § 3 Rz 2). Für das Erlangen der Stifterstellung ist die Widmung von Vermögen nicht zwingend erforderlich. Eine Person kann daher auch Stifter sein, ohne sich an der Widmung des Mindestvermögens (oder sonstigen Vermögens) zu beteiligen. Ebenso wenig muss aus der Stiftungsurkunde zu entnehmen sein, welcher Stifter welchen Teil des Mindestvermögens aufgebracht hat. Jedoch ist/sind der/die Stifter mit Namen, Zustellanschrift und Geburtsdatum in der Stiftungsurkunde anzuführen (§ 9 Abs 1 Z 5 iVm § 10 Abs 2 Satz 1 PSG).

Im Gegensatz zu anderen juristischen Personen hat die Privatstiftung weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter. Charakteristikum der Privatstiftung ist der Umstand, dass einem „eigentümerlosen“ Vermögen Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird. Dadurch wird eine Verselbständigung des Vermögens erreicht. Die Stiftung wird vom StiftungsVst vertreten und verwaltet, ihr Vermögen ist nach dem erklärten Willen des Stifters zu verwenden (RIS-Justiz RS005219; SZ 70/92 ua). Der 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.

Nach Entstehen der Privatstiftung als Rechtsträger ist diese vom Stifter vollständig getrennt (6 Ob 85/

Stifter“ von der Begründung des Treuhandverhältnisses in Form eines Notariatsakts erforderlich.

01 w ua; *Kalss*, aaO § 3 Rz 12; *N. Arnold*, aaO § 3 Rz 56). Mit dem PSG wurde eine Einrichtung geschaffen, die als Rechtsträger weder Mitglieder noch Eigentümer hat, dennoch aber als eigentümerloses Vermögen Rechtspersönlichkeit genießt. Mit Entstehen der Privatstiftung ist diese daher auch grundsätzlich von den Stiftern vollkommen unabhängig und der Tod oder sonstige Wegfall eines Stifters berührt deren Bestand nicht. Der Stifter kann in das Stiftungsgeschehen des von ihm auf der Grundlage der Stiftungserklärung losgelösten Rechtsträgers grundsätzlich nicht mehr eingreifen. Er ist nicht Mitglied oder Gesellschafter der Stiftung oder Eigentümer des Stiftungsvermögens. Durch die Errichtung der Privatstiftung hat er grundsätzlich den Zugriff auf deren Vermögen verloren (6 Ob 60/01 v ua). Das Gesetz sieht auch keine Kontrollrechte des Stifters vor, doch kann er auch ohne diesbezügliche Anordnung in der Stiftungserklärung Organmitglied sein.

Der Stifter ist nur dann wirtschaftlich Beteiligter der Stiftung, wenn er sich eine Zugriffsmöglichkeit auf das Stiftungsvermögen dadurch gewahrt hat, dass er sich die Änderung oder den Widerruf der Stiftung vorbehalten hat. Diese Gestaltungsrechte stellen für den Stifter Vermögenswerte dar, denen umso mehr Bedeutung zukommt, je größer der Anteil seines Vermögens ist, den er in die Stiftung eingebracht hat (6 Ob 106/03 m ua; *N. Arnold*, aaO § 33 Rz 74 f und § 34 Rz 16). Ein weiterer vermögenswerter Anspruch des Stifters könnte darin liegen, dass ihm selbst als Begünstigtem ein klagbarer Anspruch gegen die Privatstiftung eingeräumt wurde (*N. Arnold*, aaO § 5 Rz 47 f). Mit Ausübung dieser Gestaltungsrechte kann der Stifter nach Errichtung der Privatstiftung im Ergebnis noch einen Vermögenszufluss von der Stiftung an sich selbst erwirken.

Ein nachträglicher Erwerb der Stifterstellung widerspricht daher dem Wesen einer Privatstiftung, weil nach deren Entstehen die Privatstiftung als Rechtsträger vom Stifter vollständig getrennt ist. Eine einmal entstandene Privatstiftung kann zwar bei Vorbehalt entsprechender Gestaltungsmöglichkeiten inhaltlich geändert, aber nicht mehr neu errichtet werden. Die Änderung der Stiftungserklärung dahingehend, dass andere Personen als die ursprünglichen Stifter in den Stifterkreis aufgenommen werden, ist nach herrschender Ansicht daher unzulässig (1 Ob 166/04 z ua; *N. Arnold*, aaO § 3 Rz 13).

§ 3 Abs 3 PSG normiert, dass Gestaltungsrechte des Stifters nicht auf die Rechtsnachfolger übergehen. Nach den Gesetzesmaterialien liegt der Zweck dieser Bestimmung darin, zu verhindern, dass Gestaltungsrechte zeit-

lich unbegrenzt eingeräumt werden (ErläutRV zu § 34 PSG). Die Möglichkeit des nachträglichen Erwerbs der Stifterstellung würde daher auch den vom Gesetzgeber mit § 3 Abs 3 PSG erfolgten Zielsetzungen zuwiderlaufen.

#### [Keine Ausnahme im Falle der Errichtungstreuhand]

Dies gilt nach hA auch im Falle einer Errichtungstreuhand. Zwar wird von Lehre und Rsp die Errichtung einer Privatstiftung durch einen Treuhänder als zulässig erachtet, wodurch „der wahre Stifter“ die Offenlegung seiner Identität im Firmenbuch vermeiden kann. Der Treuhänder handelt im eigenen Namen, aber im fremden Interesse und für fremde Rechnung. Das Treugut scheidet rechtlich aus dem Vermögen des Treugebers aus, der Treuhänder ist Eigentümer des Treuhandvermögens. Damit stehen aber auch dem Treuhänder, und nicht etwa dem Treugeber, die Stifterrechte zu, mag der Treuhänder auch im Innenverhältnis obligatorisch an Weisungen des Treugebers gebunden sein. Daher ist auch eine Auflösung der Treuhandenschaft mit damit verbundener Übertragung der Stifterstellung nach § 3 Abs 3 PSG nicht möglich. Der Treugeber hatte am Stiftungsakt nicht mitgewirkt und kann daher auch nicht als Stifter behandelt werden (N. Arnold, aaO § 3 Rz 11, 12 je mwN).

Auch die vom RekWerber erwähnten Gläubigerinteressen stehen nach Ansicht des erk Sen der nachträglichen Eintragung des Stifters als Treugeber entgegen.

Zwar trifft es zu, dass mit der Beendigung des Treuhandverhältnisses die dem Stifter vorbehaltenen Gestaltungsrechte nicht mehr ausgeübt werden können und der Treugeber mit dem Wegfall seines Weisungsrechts jeglichen Zugriff auf das Stiftungsvermögen verliert. Grundsätzlich hat der Treugeber dann jedoch nur dieselbe Rechtsposition inne wie ein Stifter, der sich diese Gestaltungsrechte von vornherein nicht in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Sollte die Beendigung des Treuhandverhältnisses Gläubigerinteressen verletzen, wird jedoch eine Anfechtung unter denselben Voraussetzungen zuzulassen sein wie bei einem Verzicht des Stifters auf die in der Stiftungserklärung vorbehaltenen Gestaltungsrechte. Richtig ist ferner, dass mit der Insolvenzeröffnung vom Schuldner erteilte Aufträge, damit auch ein Treuhandauftrag, erlöschen. Hat der Treugeber rechtsmissbräuchlich ein Treuhandverhältnis vorgeschaltet, um den Gläubigern endgültig den Zugriff auf sein Vermögen zu entziehen, wird auch dies den Gläubigern eine Anfechtungsmöglichkeit eröffnen (vgl dazu RIS-Justiz RS0114517, insb 3 Ob 1/10 h).

Gerade unter dem Blickwinkel des Gläubigerschutzes ist hier jedoch auch an den umgekehrten Fall zu denken: Da die Errichtung einer Treuhand keinerlei Formvorschriften unterliegt und damit auch mündlich begründet werden kann, hätte der Stifter es jederzeit in der Hand, durch die (nachträgliche) Behauptung eines Treuhandverhältnisses sein in die Stiftung eingebrachtes Vermögen dem exekutiven Zugriff seiner Gläubiger zu entziehen bzw diesen erheblich zu erschweren, weil zuvor erst die Treuhandkonstruktion angefochten werden müsste.

Wollte man daher dem Gedanken *Ch. Nowotny*s näbertreten und im Falle der Errichtungstreuhand die nachträgliche Eintragung des Treugebers als „wahren Stifter“ zulassen, so wäre aus Gründen der Rechtssicherheit jedenfalls zu fordern, dass bei der Errichtung des Treuhandverhältnisses dieselben Formvorschriften eingehalten werden wie bei der Errichtung der Privatstiftung selbst, dass also das Treuhandverhältnis in Form eines Notariatsakts begründet werden müsste.

#### [Stiftungserklärung eines minderjährigen Stifters]

Im hier vorliegenden Fall kommt noch hinzu, dass zwei der nun einzutragenden Stifter, nämlich Johannes M, geboren am 19. 1. 1987, und Clemens M, geboren am 13. 2. 1988, im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung noch mj waren. Die Stiftungserklärung eines mj Stifters bedarf aber grundsätzlich der Vertretungshandlung der obsorgeberechtigten Elternteile und der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung, auch wenn der mj Stifter in der Stiftungserklärung kein eigenes Vermögen gewidmet hat (N. Arnold, aaO § 3 Rz 27; 6 Ob 332/98 m ua). Ist einer der gesetzlichen Vertreter des Minderjährigen Mitstifter, erfordert dies zusätzlich die Bestellung eines Kollisionskurators (1 Ob 56/99 p RdW 1999, 719; N. Arnold, aaO Rz 29). Dies gilt gleichermaßen auch in der hier vorliegenden Konstellation, dass die Stiftungserklärung der minderjährigen Stifter über eine verdeckte Vollmacht erfolgt sein soll.

[...]

#### [Maßgeblichkeit der Gestaltung der Stiftungserklärung]

Schließlich kommt auch der Argumentation des RekWerbers, die (rechtliche) Unmöglichkeit des Eintritts der Treugeber in die Stifterstellung bewirke das endgültige Vermögensopfer der Treugeber, keine Relevanz zu. Es steht den Stiftern frei, wie sie die Stiftungserklärung gestalten wollen. Wählen sie eine Treuhandkonstruktion, nehmen sie neben deren Vorteilen auch den Nachteil des (endgültigen) Verlusts der Stifterstellung und der damit verbundenen Rechte in Kauf. Es kann nicht Aufgabe des Firmenbuchgerichts sein, den Treugeber vor solchen durchaus absehbaren Folgen seiner autonomen Willensbildung zu bewahren.

Das ErstG hat die beantragte Firmenbucheintragung daher zu Recht abgelehnt, weshalb dem unbegründeten Rek ein Erfolg versagt bleiben musste.

Der Ausspruch über die Zulässigkeit des Rek an den OGH gründet sich auf § 15 Abs 1 FBG iVm § 59 Abs 1 Z 2, § 62 Abs 1 AußStrG. Bisher existiert keine höchstgerichtliche Rsp zur Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen im Falle einer Errichtungstreuhand eine nachträgliche Übernahme der Stifterstellung durch den Treugeber zulässig ist. Diese Rechtsfrage geht in ihrer Bedeutung über den konkreten Einzelfall hinaus.

#### Anmerkung:

1. Die Errichtung einer Privatstiftung durch einen Treuhänder ist nach hA zulässig (vgl etwa OGH 14. 9. 2011,

6 Ob 158/11 w [der als RevRekGericht die vorliegende E des OLG Wien im Ergebnis bestätigt]; Arnold, PSG<sup>2</sup> [2007] § 3 Rz 11; Arnold in Arnold/Ludwig, Stiftungs-



handbuch [2010] Rz 2/29; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz [1994] 45; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG [1995] § 3 Rz 5; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten [2011] 156; jeweils mwN). In der vorliegenden E vertritt das OLG Wien die Auffassung, dass die mit der Auflösung einer Treuhandschaft verbundene Übertragung der Stifterstellung auf den Treugeber jedoch nicht möglich sei. Damit folgt es einem Teil der stiftungsrechtlichen Literatur (vgl. *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 3 Rz 12 und 13; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch Rz 2/29; aA aber *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 165 ff; ferner *Nowotny*, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBl 2003, 781).

Das OLG Wien begründet seine Ansicht im Wesentlichen mit folgenden Argumenten:

Der Treugeber wirke am Stiftungsakt nicht mit. Er könne daher auch nicht als Stifter behandelt werden (vgl. dazu P 2.a).

Zudem widerspreche die nachträgliche Aufnahme eines Treugebers in den Kreis der Stifter der gesetzlichen Konzeption einer Stiftung (vgl. dazu P 2.b).

Der Gesetzgeber möchte mit § 3 Abs 3 PSG die zeitlich unbegrenzte Ausübbarkeit der Stifterrechte verhindern. Die Möglichkeit des nachträglichen Erwerbs der Stifterstellung würde dieser Zielsetzung jedoch zuwiderlaufen (vgl. dazu P 2.b).

Das OLG Wien erachtet den nachträglichen Eintritt des Treugebers in den Kreis der Stifter aus den oben genannten Gründen für unzulässig, hält jedoch fest, dass das Treuhandverhältnis zur Stiftungserrichtung jedenfalls in der Form eines Notariatsakts zu errichten wäre (vgl. dazu P 3).

2. Die vom Gericht ins Treffen geführten Argumente können zwar ganz allgemein gegen die Möglichkeit des nachträglichen Beitritts einer Person als Stifter eingewendet werden. Im Unterschied zur Auffassung des OLG Wien sprechen aber weder die gesetzliche Konzeption von Privatstiftungen noch die Gefahr der Perpetuierung von Stifterrechten gegen die (ausnahmsweise) Zulässigkeit der nachträglichen Aufnahme eines Treugebers in den Kreis der Stifter:

a) Das Gericht geht richtigerweise davon aus, dass bei einer treuhändigen Errichtung einer Privatstiftung der Treugeber mangels Mitwirkung am Stiftungsakt nicht als Stifter qualifiziert werden kann (so auch OGH 14. 9. 2011, 6 Ob 158/11 w). Als Stifter ist mit der hA grundsätzlich nämlich nur jene Person zu bezeichnen, die bei der Errichtung der Privatstiftung in der maßgeblichen Form (Notariatsakt; vgl. § 39 Abs 1 PSG) mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirkt (vgl. *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 3 Rz 2; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch Rz 2/21; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 3 Rz 1; jeweils mwN). Konstitutives Element des Stifterbegriffs ist somit die Abgabe einer den Formvorschriften entsprechenden Willenserklärung im eigenen Namen, die auf die Errichtung einer Privatstiftung abzielt und die zentralen Elemente der Stiftung – insb den Stiftungszweck – festlegt (vgl. *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 15 ff). Auch wenn der maßgebliche Wille zur Stiftungserrichtung aus der Sphäre des Treugebers

stammt und dieser in der Regel das zu stiftende Vermögen bereitstellt, so gibt nur der Treuhänder eine Stiftungserklärung in eigenem Namen ab. Er ist somit als Stifter iSd PSG zu qualifizieren (vgl. *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 3 Rz 11; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PSG § 3 Rz 5; *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 160; jeweils mwN). Stifterrechte wie etwa das Recht, den ersten Stiftungsvorstand bzw -aufsichtsrat zu bestellen, das Änderungs- sowie das Widerrufsrecht stehen somit nur dem Treuhänder zu (vgl. *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 162). Bei deren Ausübung ist der Treuhänder jedoch an die Vorgaben des Treugebers gebunden (vgl. dazu ausführlich *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 162 ff).

b) Eine Aufnahme von weiteren Stiftern durch Abänderung der Stiftungserklärung steht durchaus im Spannungsverhältnis zu der gesetzlichen Ausformung von Stiftungen als Anstalten und dem diesen immanenten Erstarrungsprinzip, zumal dadurch der ursprüngliche Stifterwille einer nachträglichen Änderung durch außenstehende Dritte zugeführt werden könnte (vgl. dazu etwa *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 22). Eine solche Gefahrenlage besteht bei der nachträglichen Aufnahme des Treugebers aber gerade nicht, stammt doch der in der Stiftungserklärung zum Ausdruck kommende Stifterwille ursprünglich vom Treugeber. Die nachgelagerte Miteinbeziehung des Treugebers in den Stifterkreis stellt vielmehr – die vom Gesetzgeber beabsichtigte – Erstarrung der anfänglichen Stiftungsverfassung sicher und schützt somit vor fremder Einflussnahme (vgl. *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 166; vgl. ferner *Nowotny*, JBl 2003, 781).

Der Zweck des § 3 Abs 3 PSG liegt ua darin, die zeitlich uneingeschränkte Einräumung von Stifterrechten zu verhindern (zu den Regelungsanliegen des § 3 Abs 3 PSG vgl. ausführlich *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 123). Lässt man die nachträgliche Erlangung der Stifterstellung aber nicht für jedermann, sondern bloß für den Treugeber zu, kann von einer Perpetuierung der Stifterrechte aber keine Rede sein, zumal diese ohnehin auf die Person des Treugebers beschränkt und mit dessen Tod zeitlich begrenzt sind (so zutreffend *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 166; vgl. ferner *Nowotny*, JBl 2003, 781).

3. Losgelöst von jeglichem stiftungsrechtlichen Kontext bergen Treuhandverhältnisse aufgrund ihrer generellen Formfreiheit die Gefahr, nachträglich konstruiert zu werden, um Gläubiger zu schädigen (vgl. dazu bereits *Kastner*, Die Treuhand im österreichischen Recht, JBl 1949, 422; aus solchen Erwägungen wurde in der Lit die Schriftlichkeit von Treuhandverhältnissen gefordert [vgl. dazu die Nachweise bei *Kastner*, JBl 1949, 422 FN 173; *ders*, Die Treuhand im österreichischen Recht, in FS Hämmerle (1972) 176 FN 111]; gegen das Schriftformgebot, da es keine wirksame Hilfe zur Abwehr der Missbrauchsgefahr biete, vgl. aber zu Recht *Kastner* in FS Hämmerle 176).

Die Forderung des OLG Wien, wonach der einer treuhändigen Stiftungserrichtung zugrunde liegende Treuhandvertrag aus Gläubigerschutz Erwägungen in der Form eines Notariatsakts zu errichten sei, erscheint daher nachvollziehbar (zur Gläubigerschutzfunktion von Notariatsakten vgl. *Welser*, Zivilrechtliche Formgebote und Notariatsakt, in *Rechberger* [Hrsg], Formpflicht und Ge-



staltungsfreiheit [2002] 14 ff). Das Notariatsaktserfordernis könnte verhindern, dass sich ein zahlungsunwilliger Stifter, dessen Vermögenswidmung an die Stiftung von seinen Gläubigern nach den Regeln der AnfO bzw IO angefochten werden soll (vgl dazu *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung 53 ff), unter Berufung auf einen fingierten Treuhandvertrag als bloßer Treuhänder geriert und seine Gläubiger dazu zwingt, vor der Stiftungsanfechtung noch zusätzlich die Beseitigung des behaupteten Treuhandverhältnisses begehren zu müssen.

Die vom OLG Wien zum Schutz der Stiftergläubiger geforderte Notariatsaktspflicht ist jedoch nicht unbedingt erforderlich:

Führen die Gläubiger des Treuhänders Exekution auf das Treugut oder ist der Treuhänder insolvent, so trifft alleine den Treugeber die Beweispflicht, dass ihm die Interventionsrechte (Exzindierungs- bzw Aussonderungsrechte) zustehen (vgl OGH 26. 8. 1993, 2 Ob 535/93 *ecollex* 1994, 27). Nicht die Treuhändergläubiger müssen beweisen, dass das von ihnen beanspruchte Vermögen dem Treuhänder rechtlich und wirtschaftlich zugeordnet ist.

Verfügungen über Treugut führen grundsätzlich zu keiner Benachteiligung der Gläubiger des Treuhänders und sind daher anfechtungsfest (vgl *Rebernic* in *Konecny/Schubert*, KO § 27 Rz 92 mwN zur hRsp). Dies könnte einen Stifter im Zuge der Anfechtung seiner Stiftungserrichtung durch seine Gläubiger dazu veranlassen, zu behaupten, er habe mit dieser Vermögenswidmung lediglich einer Treuhandabrede Folge geleistet und somit seine Gläubiger nicht benachteiligt. Vergleicht man die Behauptungs- und Beweispflicht im Exzindierungs- und Aussonderungsverfahren, so muss die vom Stifter aufgestellte Behauptung einer Treuhandabrede aber ebenso wenig durch die Gläubiger des Stifters entkräftet werden. Vielmehr liegt es am Stifter (bzw dem vermeintlichen Treugeber), jeglichen Verdacht auszuräumen, dass die der Anfechtung entgegenstehende Behauptung nachträglich zwecks Schädigung seiner Gläubiger konstruiert worden sei. Das Vorbringen des Stifters (bzw des vermeintlichen Treugebers) ist dabei im Einklang mit der hA einer strengen Prüfung zu unterziehen (vgl etwa OGH 15. 11. 1989, 3 Ob 82/89; OGH 20. 10. 2004, 3 Ob 145/04 a; *Kastner* in FS Hämmerle 176 mwN).

Schon aufgrund dieser erschwerten Beweispflicht zulasten des Stifters (bzw des vermeintlichen Treugebers) erübrigt sich somit die Notwendigkeit, zugunsten der Stiftergläubiger jedenfalls die notarielle Errichtung des Treuhandvertrags zu verlangen (vgl *Kastner* in FS Hämmerle 176 mwN, der ebenso davon ausgeht, dass eine strenge Prüfung des behaupteten Treuhandverhältnisses für den Gläubigerschutz ausreicht).

Abgesehen davon verbietet sich eine Notariatsaktspflicht von Treuhandverträgen bereits aufgrund der Tatsache, dass dieser Vertragstyp nicht in der erschöpfenden Aufzählung (vgl *Wagner/Knechtel*, Notariatsordnung<sup>6</sup> [2006] § 1 NotAktG Rz 1) des § 1 NotAktG beinhaltet ist (vgl OGH RIS-Justiz RS0071180). Ferner bestehen keine sondergesetzlichen Vorschriften, wonach der einer treuhändischen Stiftungserrichtung zugrunde liegende Treuhandvertrag notariell errichtet werden muss. Bestehen Zweifel, ob für den Abschluss eines Rechtsgeschäfts

eine bestimmte Form einzuhalten ist, so ist letztlich zugunsten der Formfreiheit zu entscheiden (vgl etwa OGH 27. 10. 1992, 5 Ob 124/92 *EvBl* 1993/89; OGH 26. 8. 1993, 2 Ob 535/93 *ecollex* 1994, 27).

Entgegen der Auffassung des OLG Wien ist daher an der Formfreiheit von Treuhandabreden, auf deren Basis Stiftungen treuhändisch errichtet werden, festzuhalten.

4. Im Ergebnis ist somit von der Zulässigkeit der nachträglichen Erlangung der Stifterstellung durch einen Treugeber auszugehen. Es müssen jedoch insb folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein Treugeber – nach Auflösung der Treuhanderschaft – in die Stifterposition seines ehemaligen Treuhänders eintreten kann:

a) Die treuhändische Stiftungserrichtung muss von Anfang an gegenüber der Stiftung offengelegt werden (so auch *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 167; dementsprechend verlangt auch Art 552 § 4 Abs 3 PGR die Offenlegung des Treuhandverhältnisses gegenüber dem Stiftungsvorstand; vgl dazu *Zollner*, Eigennützige Privatstiftung 156 ff). Damit wird einerseits sichergestellt, dass nur jene Person (der Treugeber) nachträglich den Eintritt in die Stifterstellung begehren kann, deren offengelegter Wille Ursprung der Stiftungserrichtung war. Die Offenlegungspflicht dient somit dem Erhalt der anfänglichen Stiftungsverfassung (Erstarrungsprinzip). Andererseits wird durch die zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung bestehende Pflicht zur Offenlegung auch die Gefahr der nachträglichen Konstruierbarkeit eines Treuhandverhältnisses zur Benachteiligung der Stiftergläubiger vermindert. Schließlich sichert die Offenlegung dem Treugeber jedenfalls die Möglichkeit, im Falle eines exekutiven (oder insolvenzrechtlichen) Zugriffs der Treuhändergläubiger (bzw des Masseverwalters des Treuhänders) auf die vorbehaltenen Gestaltungsrechte des Treuhänders seine Exzindierungs- bzw Aussonderungsrechte geltend zu machen, zumal die Offenkundigkeit des Treuhandverhältnisses von einem Teil der Lehre als Voraussetzung für den Schutz des Treugebers angesehen wird (vgl dazu die Diskussion bei *Apathy* in *Schwimmann*, ABGB<sup>3</sup> [2005] § 1002 Rz 17).

b) Der Treuhänder muss auf seine ursprüngliche Stifterstellung verzichten. Nach der hA soll dies zwar grundsätzlich nicht möglich sein (vgl etwa nur OGH 14. 9. 2011, 6 Ob 158/11 w; OGH 24. 5. 2006, 6 Ob 78/06 y ZfS 2006, 118; *Arnold*, PSG<sup>2</sup> § 3 Rz 15; jeweils mwN). Der Verzicht des Treuhänders auf seine Stifterrolle unter gleichzeitiger Aufnahme des Treugebers in den Stifterkreis führen im Ergebnis zu keiner Veränderung der Stiftungsverfassung, sondern bloß dazu, dass eben jene Person (der Treugeber) zum Stifter wird, auf welche die Stiftungserrichtung ursprünglich zurückzuführen ist. Deshalb muss ein Verzicht des Treuhänders auf dessen Stifterstellung ausnahmsweise zugelassen werden.

c) Der Treugeber ist in die Stiftungserklärung und Stiftungsurkunde anstelle des Treuhänders als Stifter aufzunehmen. Die Dokumente sind entsprechend zu berichtigen. Dabei darf es jedoch zu keiner Abänderung der ursprünglich dem Treuhänder eingeräumten Stifterrechte kommen, um das in § 3 Abs 3 PSG zum Ausdruck gelangende Erstarrungsprinzip zu wahren.

Matthias Schimka



PSR 2011/51

## → Offenlegung von Vollmachtsverhältnissen

§ 15 Abs 2,  
§ 27 Abs 2 PSGOLG Wien  
13. 12. 2010,  
28 R 197/10 mOffenlegung von  
Vollmachts-  
verhältnissen;  
amtswegige  
Abberufung;  
Interessen-  
kollision;  
Verweigerung der  
Eintragung

Bestehen Anhaltspunkte für Abberufungsgründe nach § 27 Abs 2 PSG, kann das Firmenbuchgericht bereits im Verfahren über die Eintragung von Vorstandsmitgliedern darüber Aufklärung verlangen

**Sachverhalt:**

Am 9. 3. 2010 beantragte der Stiftungsvorstand der K Privatstiftung, vertreten durch die G Rechtsanwälte GmbH, die Eintragung der Stiftung im Firmenbuch. Als Mitglieder des Stiftungsvorstands wurden Dr. C (Vorsitzender), Dr. G (stellvertretender Vorsitzender) und Dr. P zur Eintragung angemeldet.

P 7 der Stiftungsurkunde nennt als Stiftungszweck die Förderung von Wissenschaft und Forschung in näher genannten Fachbereichen.

P 10 der Stiftungsurkunde lautet:

„Stiftungsbegünstigung

*Begünstigte sind Institutionen und Personen, die in in Punkt 7 genannten Wissensbereichen wissenschaftlich oder forschend tätig sind und vom Stiftungsvorstand nach in der Stiftungszusatzurkunde näher bestimmten Regeln festgelegt werden.“*

Mit Zwischenerledigung v 8. 4. 2010 erteilte das ErstG ua folgenden Verbesserungsauftrag, welchem der Stiftungsvorstand keine Folge leistete:

„Von den Vorständen ist eine Erklärung gemäß § 15 Abs 2 PSG abzugeben; es ist zu erklären, ob sie rechtsberatenden Berufen angehören. Gegebenenfalls ist weiters zu erklären, ob sie als Berater der Stifter oder von Begünstigten fungieren/fungiert haben. Die Erklärungen sind in beglaubigter Form abzugeben.“

Bereits mit der Anmeldung legte der Stiftungsvorstand eine (nicht beglaubigte) Erklärung mit dem Inhalt vor, dass die unterzeichnenden Mitglieder des Vorstandes der

K Privatstiftung ausdrücklich erklären, dass im Zusammenhang mit ihrer Bestellung gemäß Stiftungsurkunde v 9. 3. 2010 unter Berücksichtigung der Personen der darin genannten Begünstigten keine Ausschließungsgründe iSd § 15 PSG gegeben sind.

Im Schriftsatz v 30. 6. 2010 stellte sich der Stiftungsvorstand auf den Standpunkt, es bestehe keine Verpflichtung zur „Vorlage einer Erklärung der Stiftungsvorstände über das Nichtvorliegen einer Unvereinbarkeit nach § 15 PSG“. Keinesfalls bestehe eine gesetzliche Grundlage dafür, eine solche Erklärung in beglaubigter Form zu verlangen, und führte Folgendes aus:

„Die bestellten Mitglieder des ersten Stiftungsvorstandes der K Privatstiftung sind Organe des Begünstigten. Das Mitglied des Stiftungsvorstandes Dr. C ist Geschäftsführer und Gesellschafter der Rechtsanwälte GmbH [...]. Die Rechtsanwälte GmbH ist für den Begünstigten rechtsberatend tätig. Das Mitglied des Stiftungsvorstandes Dr. P ist Geschäftsführer und Gesellschafter der P Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG [...]. Die P Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG ist mit der Buchhaltung und steuerlichen Beratung des Begünstigten betraut. Keines der Mitglieder des Stiftungsvorstandes steht in einem Vollmacht- bzw Auftragsverhältnis mit dem

und gegebenenfalls die Eintragung verweigern. Es ist nicht verpflichtet, das betreffende Organmitglied zunächst einzutragen und dann seine Abberufung und Löschung in die Wege zu leiten.

*Begünstigten, das auf die Ausübung der Organschaft im Stiftungsvorstand der K Privatstiftung gerichtet ist.“*

Das ErstG wies mit dem angefochtenen B das Eintragungsbegehren ab und führte aus, dass sich die Ausdehnung der Unvereinbarkeitsbestimmungen über den gesetzlichen Wortlaut hinaus nicht einzig auf Vertreter von Begünstigten, die von diesen zur Ausübung des Vorstandsmandats bevollmächtigt und beauftragt seien, beschränken. Gegen diesen B richtet sich der Rek des Stiftungsvorstands mit dem Abänderungsantrag, dem Eintragungsbegehren stattzugeben; hilfsweise wird ein Aufhebungsantrag gestellt.

**Aus den Entscheidungsgründen:**

Der Rek ist nicht berechtigt.

[...]

4.1. Dem RekWerber ist darin zuzustimmen, dass ein Vollmachts- oder Auftragsverhältnis zwischen dem Begünstigten und dem Vorstandsmitglied in § 15 Abs 2 PSG nicht als Unvereinbarkeit genannt wird. Ebenso trifft es zu, dass nach § 15 Abs 3 PSG, falls eine juristische Person Begünstigter ist, natürliche Personen, die an der juristischen Person iSd § 244 Abs 2 UGB beteiligt sind, sowie deren Ehegatte, deren Lebensgefährte und näher bezeichnete Verwandte der natürlichen Person dem Stiftungsvorstand nicht angehören dürfen, während Organe (Organmitglieder) der juristischen Person nicht aufgezählt sind. Ferner ist anzumerken, dass nach dem Entwurf eines „Budgetbegleitgesetz – Justiz 2011 – 2013“ die Novellierung des PSG ua durch Einfügung eines Abs 3 a in § 15 mit folgendem Wortlaut geplant ist (Art 14 Z 4):

„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.“

4.2. Selbst wenn man der E 6 Ob 145/09 f (nur) insoweit folgt, als ein aufrechtes Vollmachtsverhältnis mit dem Begünstigten im Einzelfall zu einer Interessenkollision des in den Vorstand nominierten Vertreters führen kann, ist es nicht zu beanstanden, wenn das ErstG im Rahmen seiner materiellen Prüfpflicht zur Offenlegung des bestehenden Vollmachtsverhältnisses aufgefordert hat. Bestehen nämlich Anhaltspunkte dafür, dass im Bezug auf die zur Eintragung angemeldeten Vorstandsmitglieder ein Abberufungsgrund nach § 27 Abs 2 PSG vorliegt, ist es dem Firmenbuchgericht nicht verwehrt, bereits im Eintragungsverfahren darüber Aufklärung zu verlangen und gegebenenfalls die Eintragung zu verweigern. Gem § 27 Abs 2 PSG hat das Gericht bei Vorliegen eines wichtigen Grundes auch von Amts wegen mit der Abberufung des Mitglieds eines Stiftungsorgans vorzugehen. Es wäre nicht einzusehen, müsste das Gericht bei Interessenkollisionen, welche zwar (noch)

Nach Ansicht des OLG Wien ist das Eintragungsbegehren der Stiftungsvorstände bei nicht ausreichender Offenlegung der bestehenden Vollmachtsverhältnisse zwischen Stiftungsvorstand und Begünstigten abzuweisen.

nicht den Grad einer Unvereinbarkeit erreichen, wohl aber einen wichtigen Grund für die Abberufung bilden (vgl. *N. Arnold*, aaO § 27 RN 24), das betreffende Organmitglied eintragen, gleichzeitig aber seine Abberufung und Löschung in die Wege leiten.

Dass – entgegen der Ansicht des RekWerbers – auch nach der E 6 Ob 145/09f nicht allein auf das Mandat zur Wahrnehmung der Interessen des Begünstigten im Stiftungsvorstand abzustellen ist, ergibt sich aus dem vom OGH an die Vorinstanzen erteilten Auftrag, detaillierte Feststellungen zu Art und Umfang der Tätigkeit des Vorstandsmitglieds für die Begünstigten sowie im Zusammenhang mit konkret bezeichneten Verfahren zu treffen.

Da sich der RekWerber auf die Erklärung beschränkte, dass „kein Mitglied des Stiftungsvorstandes der K Privatstiftung vom Begünstigten der Privatstiftung

zur Ausübung des Vorstandsmandates bevollmächtigt bzw. beauftragt ist“, und sich zu weiteren Angaben über ein zwischen Vorstandsmitgliedern und dem Begünstigten bestehendes Vollmachtsverhältnis nicht verpflichtet erachtete, steht die Abweisung des Eintragungsbegehrens im Einklang mit der geltenden Rechtslage.

4.3. Darauf, ob die Funktion der Vorstandsmitglieder als Organ(mitglied) der begünstigten juristischen Person ebenfalls zu einer Interessenkollision führen kann, kommt es vor diesem Hintergrund nicht mehr an. Ebenso wenig ist hier entscheidungswesentlich, inwieweit die Formvorschrift, dass die Unterschriften auf der Anmeldung öffentlich beglaubigt sein müssen (vgl. *N. Arnold*, aaO § 12 RN 13), auf die vom Firmenbuchgericht im Rahmen seiner materiellen Prüfpflicht abverlangten Erklärungen ausgedehnt werden kann.

5. [...]

### Anmerkung:

Die vorliegende E setzt sich mit der Praxis von (zumindest manchen) Firmenbuchgerichten auseinander, bei der Eintragung von Vorstandsmitgliedern eine Erklärung nach § 15 Abs 2 PSG zu verlangen. In dieser sollen (künftige) Vorstandsmitglieder erklären, dass keine Unvereinbarkeiten iSd § 15 Abs 2 PSG vorliegen, insb dass die Vorstandsmitglieder iS der Rechtsanwaltsentscheidung des OGH vom Oktober 2009 nicht als Berater von Begünstigten tätig sind bzw. waren. Im Sinne der materiellen Prüfpflicht der Firmenbuchgerichte sollen auch Umstände im Vorfeld aufgedeckt werden, die eine Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG rechtfertigen würden, um zu verhindern, dass Vorstandsmitglieder zunächst in

einem ersten Schritt eingetragen werden und dann so gleich wegen eines Interessenkonflikts iSd § 27 Abs 2 PSG wieder von Amts wegen abberufen werden.

Obwohl die vorliegende E noch vor der Änderung des PSG durch das Budgetbegleitgesetz – Justiz 2011 – 2013 ergangen ist, mit welchem die Unvereinbarkeitsregelungen präzisiert wurden, dürfte sich auch nach dieser Novelle an der Praxis der Firmenbuchgerichte nichts ändern. Denn das OLG Wien stützt sich in seinen Begründungen maßgeblich auf die amtswegige Prüfpflicht der Firmenbuchgerichte und die Abberufungsgründe iSd § 27 Abs 2 PSG; an beiden hat sich auch nach der PSG-Novelle nichts geändert.

Johannes Zollner



## → Auslegung der Statuten

Die Statuten stellen einen objektivierten Willen des Stifters dar. Zu dessen Ermittlung können andere Dokumente herangezogen werden, die Auslegung findet aber jedenfalls dort ihre Grenzen, wo ein an-

geblicher Wille des Stifters nicht einmal mehr von einer von mehreren möglichen Deutungen des Wortlauts gedeckt ist.

### Sachverhalt:

Die Eltern des Kl hatten neben dem Kl noch fünf weitere Kinder.

Im Jahr 1985 wurde über Auftrag des Vaters des Kl F durch die E Treuhandanstalt die beklP gegründet. Nach deren Gründung wurde die beklP mit Mitteln, die der Vater des Kl F ins Verdienen gebracht hat, ausgestattet. Der Vater ersuchte um Gründung der beklP und bat für die Stiftung jene Musterstatuten zu verwenden, die dem Stiftungsrat eine Befugnis zur Entscheidung nach freiem Ermessen verleihen.

Die in der Stiftungsurkunde erwähnten Statuten der beklP v 18. 2. 1985 lauten wie folgt (Urkunde laut Akt des Öffentlichkeitsregisters):

„(...)

Art 5

Begünstigung

Der Stiftungsrat bezeichnet die Begünstigten, denen er die Erträge oder auch das Vermögen und den Stiftungsfonds und andere Vergünstigungen, welche aus diesen Werten entstehen, zuwenden kann. Die Begünstigten

werden vom Stiftungsrat in einer von ihm bestimmten Form und Art bezeichnet, und zwar in den Beistatuten. Ihre Bezeichnung kann definitiv oder vorläufig sein.

(...)

Art 6

Zusammensetzung und Erneuerung des Stiftungsrates

a) Oberstes Organ der Stiftung ist der Stiftungsrat.

Ihm obliegt die Geschäftsführung und die Vertretung der Stiftung in unbeschränkter Weise.

b) Der Stiftungsrat bestellt sich durch Ko-optation, selbst wenn nur ein Mitglied übrig bleibt.

Art 7

Kompetenzen des Stiftungsrates

In die Kompetenzen des Stiftungsrates fallen alle die Stiftung betreffenden Angelegenheiten. Insbesondere ist er zuständig für (...)

e) die Erlassung und die Änderung der Beistatuten,

f) die Änderung und Ergänzung der Statuten, (...)

(...)

Das dem Stiftungsrat eingeräumte Statutenänderungsrecht umfasst grundsätzlich auch begünstigtenrelevante Änderungen.



PSR 2011/52

Art 559 Abs 4  
PGR (aF);  
Art 552 § 30 PGR

FL OGH  
1. 7. 2011,  
CG.2010.53

Reichweite des  
Änderungsrechts;  
Auslegung der  
Statuten

## Art 12

## Beistatuten

*Der Stiftungsrat ist berechtigt, in Beistatuten zusätzliche Bestimmungen zu den vorliegenden Statuten festzuhalten.*

*Die Beistatuten bedürfen der Schriftlichkeit.*

(...)

Am 7. 3. 1985 fassten die Stiftungsräte N und O den Beschluss, die Statuten sowie das Zeichnungsrecht zu ändern.

Am 18. 3. 1985 fassten die Stiftungsräte N, O und Dr. P den folgenden Beschluss:

*„Der unterzeichnete Stiftungsrat der FONDATION B, [...], beschließt hiermit gestützt auf Art 13 der Statuten folgende Änderung:*

*1. Statutenänderung Art 5 Abs 2 der Statuten wird wie folgt abgeändert:*

*„Die Begünstigten werden in den Beistatuten bezeichnet. Ihre Bezeichnung kann unwiderruflich oder widerprüflich sein.“*

*Art 6b) Abs 2 der Statuten wird wie folgt abgeändert:*

*„Wenn der Stiftungsrat aus irgendeinem Grund sich nicht selbst ergänzen kann, werden seine Mitglieder durch den oder die bezeichneten Begünstigten bestellt, ansonsten durch das Fürstlich Liechtensteinische Landgericht in ....“*

(...)

Am 13. 5. 1985 fertigte F folgende „Beistatuten“ der B: „Gemäss Artikel 5 und 12 der B-Stiftung, erlässt der Stiftungsrat folgende Nebensatzung:

## A. DER ERSTE BEGÜNSTIGTE

## ARTIKEL I

*Zu seinen Lebzeiten ist F, derzeit wohnhaft in [...], alleiniger Begünstigter der Stiftung B.*

## ARTIKEL II

*In dieser Eigenschaft hat er Anspruch auf die Erlöse der B-Stiftung sowie auf sein gesamtes Kapital und auf sein Vermögen sowie auf alle Vorteile, die aus diesen Vermögenswerten erwachsen.*

## B. DER ZWEITE BEGÜNSTIGTE

## ARTIKEL III

*Nach dem Tod oder bei Geschäftsunfähigkeit kraft Gesetzes des ersten Begünstigten wird dessen Ehefrau G zur alleinigen Begünstigten der Stiftung B.*

(...)

## C. DER DRITTE BEGÜNSTIGTE

## ARTIKEL VI

*Nach dem Tod oder bei Geschäftsunfähigkeit kraft Gesetzes von G, wobei F selbst bereits verstorben sein muss, wird A zum alleinigen Begünstigten der Stiftung.*

(...)

In der Folge wurden die Beistatuten mehrfach geändert, und auch die Stiftungsvorstände änderten sich.

Am 17. 3. 2005 fasste der Stiftungsrat der beklP (Dr. C, Dr. D und Dr. P) den Beschluss, die Statuten der beklP abzuändern und neu zu fassen sowie die gegenwärtigen Beistatuten v 16. 1. 2004 zu bestätigen:

(...)

*„Der Stiftungsrat beschliesst über die Höhe und die Art der Zuwendungen an Stiftungsbegünstigte im Rahmen des Reglementes. Den Stiftungsbegünstigten steht ein Rechtsanspruch nur insoweit zu, als ihnen das Reglement einen solchen gewährt.*

(...)

Der Kläger war in den Beistatuten bzw Reglementen nicht mehr als Begünstigter genannt.

Am 8. 12. 2007 verstarb die Mutter des Kl.

Mit am 3. 3. 2009 eingereichter Klage begehrte der Kl im jeweiligen Hauptantrag die Feststellungen, dass er seit 9. 12. 2007 bis zu seinem Tod oder seiner Geschäftsunfähigkeit

1. alleiniger und unbeschränkter Begünstigungsberechtigter am gesamten Vermögen der Bekl ist,

2. das Recht zur jederzeitigen Änderung der personellen Zusammensetzung des Stiftungsrats der Beklagten hat,

3. das Recht zur jederzeitigen Auflösung der Bekl durch deren Stiftungsrat hat,

4. das Recht zur Änderung der Beistatuten der Bekl durch deren Stiftungsrat hat und

5. dass die ehemals Zweitbegünstigte ihre Rechte gegenüber der Bekl in Bezug auf ihre Begünstigung, im Zusammenhang mit der Besetzung des Stiftungsrats, mit der Auflösung der Stiftung und mit der Änderung von Statuten und Beistatuten nur mit seiner Zustimmung rechtswirksam ausüben konnte.

**Aus den Entscheidungsgründen:**

8.1. Zunächst ist zur Frage der Anwendbarkeit des alten bzw neuen Stiftungsrechts auf folgende Rechtslage hinzuweisen: Gem Art 1 Abs 1 der Übergangsbestimmungen zum neuen Stiftungsrecht LGBI 2008/220 idF LGBI 2009/247 findet für die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes bestehenden Stiftungen, sohin auch für die beklP, das bisherige Recht Anwendung, soweit die Übergangsbestimmungen nichts anderes bestimmen.

8.2. In rechtlicher Hinsicht ist vor auszuschicken: Nach der hM stellen die Statuten einen objektivierten Willen des Stifters dar, zu dessen Auslegung zwar andere Dokumente herangezogen werden können, aber die Auslegung jedenfalls dort ihre Grenzen findet, wo ein angeblicher Wille des Stifters nicht einmal mehr von einer von mehreren möglichen Deutungen des Wortlauts gedeckt ist: Es gilt die sogenannte „Anderdeutungstheorie“, nach der bei der Auslegung zwar grundsätzlich auch Begleitumstände und formlose Nebenabreden sowie sonstige schriftliche Äußerungen des Erblassers zu berücksichtigen sind, andererseits diese Berücksichtigung aber jedenfalls ihre Grenze darin findet, dass für den so ermittelten Willen des Erblassers ein konkreter und hinreichender Anhaltspunkt im Wortlaut der letztwilligen Verfügung zu finden ist (LES 2008, 354; LES 2008, 279 ua).

Die Berücksichtigung solcher Umstände und Erklärungen setzt daher unabdingbar voraus, dass die vom Auftraggeber verfolgte Absicht und das erzielte Auslegungsergebnis einen ausreichenden Niederschlag in den Statuten gefunden hat (LES 2008, 354).

Der FL OGH hat in LES 2002, 41 ausgesprochen, dass der Wille des Stifters mit der Errichtung der Stiftung in den Statuten gleichsam erstarrt ist und die Stiftung fortan ein eigenes Rechtssubjekt darstellt, für dessen Gestion grundsätzlich nur das Geltung haben kann, was in der Stiftungsurkunde und in den Statuten normiert ist. Dieses Erstarrungsprinzip wird einzig durch

den Vorbehalt von Rechten gem Art 559 Abs 4 PGR durchbrochen (LES 2002, 41).

8.3. Der RevWerber versucht, den Willen des Stifters mit dem im Inhalt des Beistatuts v 13. 5. 1985 gleichzusetzen. Er räumt zwar ein, dass die Vorinstanzen „*nicht explizit festgestellt haben, was F wollte*“, jedoch sei sein Wille klar aus den Feststellungen zu erschließen, in erster Linie aus den von ihm gezeichneten Urkunden und dem dazu wörtlich festgestellten Inhalt dieser.

Der RevWerber verkennt damit zunächst, dass auch der rechtlich erhebliche Wille einer Person eine Tatsache ist, die, wenn sie das Gericht annimmt, zum Gegenstand der Tatsachenfeststellungen erhoben werden muss. Wille, Kenntnisse und Absichten zählen zu den „inneren Tatsachen“ und sind daher Beweisgegenstand (*Rechberger in Rechberger*, ZPO<sup>3</sup> Vor § 266 Rz 14). Daher ist auch die Frage, ob ein bestimmter Stifterwille zu einem bestimmten Zeitpunkt bestanden hat oder nicht, Gegenstand der Tatsachenfeststellungen.

Einen Stifterwillen, wie ihn der Kl nun wünscht, haben die Untergerichte allerdings nicht festgestellt und gehen daher die Ausführungen des RevWerbers weitgehend an den Tatsachenfeststellungen der Untergerichte vorbei.

8.4. Auch zeigt sich, dass die Rev in Wirklichkeit die Beweiswürdigung und Feststellungen der Untergerichte bekämpft, wenn sie etwa ausführt, dass aus Umständen und Urkunden, die nach der Stiftungserrichtung datieren, auf den ursprünglichen Stifterwillen geschlossen werden könne.

Es sei vorliegend der zeitliche Zusammenhang mit der Stiftungserrichtung gegeben, sodass der vollständige Inhalt der „Beistatuten“ v 13. 5. 1985 „bedenkenlos“ als der ursprüngliche Stifterwille angesehen werden könne.

Gerade das haben die Untergerichte aber nicht festgestellt, sodass der RevWerber am festgestellten Sachverhalt vorbeigeht.

Im Ergebnis erkennt der RevWerber freilich selbst (...), dass es „im Wesentlichen nur noch eine Beweisfrage (ist), was der Wille des Auftraggebers zur Stiftungserrichtung war“.

8.5. Selbst wenn man die Ausführungen des RevWerbers dahin verstehen wollte, dass er es als im Rahmen der rechtlichen Beurteilung gelegen ansieht, aus den getroffenen Tatsachenfeststellungen im Rahmen der „*Andeutungstheorie*“ Schlüsse auf einen „wahren Willen“ des Stifters zu treffen, so schlägt dies schon aus folgenden Erwägungen fehl:

8.5.1. Zunächst ist auch hier auf die untergerichtlichen Feststellungen zum Auftrag des Stifters aus dem Jahre 1985 zu verweisen, wonach jene Musterstatuten zu verwenden seien, „*die dem Stiftungsrat eine Befugnis zur Entscheidung nach freiem Ermessen verleihen*“ (...). Damit zeigt sich aber bereits, dass die freie Ermessensentscheidung des Stiftungsrats Wille des Stifters gewe-

sen ist. Der RevWerber geht an der Feststellung dieses Instruktionsschreibens des Vertreters des Stifters völlig vorbei. Grundsätzlich ist daher bei den Beschlussfassungen des nunmehrigen Stiftungsrats gerade nicht davon auszugehen, dass von diesem der Wille des Stifters „neu erfunden“ worden sei (...), sondern der Stiftungsrat im Rahmen eines absichtsgemäß vom Stifter möglichst breit eingeräumten Ermessens gehandelt hat.

Nicht zutreffend sind daher vor diesem Hintergrund auch die weiteren RevAusführungen, wonach der Stifter „*alles andere als einen in jeder Hinsicht frei agierenden Stiftungsrat wollte*“.

Bereits diese Feststellung zeigt, dass – abgesehen von den nicht getroffenen Wunschfeststellungen des RevWerbers über den Willen des Stifters – schon die tatsächlich getroffenen Feststellungen dem vom RevWerber gewünschten Stifterwillen entgegenstehen.

8.5.2. Darüber hinaus wurde in Art 5 Abs 1 der Statuten v 18. 2. 1985 (Begünstigung) festgelegt, dass der Stiftungsrat die Begünstigten bezeichnet, denen er die Erträge oder auch das Vermögen und den Stiftungsfonds und andere Vergünstigungen, welche aus diesen Werten entstehen, zuwenden kann. Dementsprechend normiert Art 7 lit a (Kompetenzen des Stiftungsrats) dessen Zuständigkeit zur „*Bestellung der Stiftungsbegünstigten und die Bestimmung ihrer Rechte*“.

Im Zusammenhalt mit der Anordnung in Art 6 lit a, wonach der Stiftungsrat oberstes Organ der Stiftung ist und ihm „*die Geschäftsführung und Vertretung der Stiftung in unbeschränkter Weise [obliegt]*“, zeigt sich, dass der vom Kl behauptete Wille, wie er im Beistatut v 13. 5. 1985 zum Ausdruck komme und ihn als Begünstigten festlege, weder festgestellt werden konnte, noch rechtlich folgerbar ist.

Ganz abgesehen davon legte Art 7 lit e der Statuten die Kompetenz des Stiftungsrats fest, Beistatuten zu erlassen und zu ändern.

8.5.3. Es kommt hinzu und entspricht obigen Statutenbestimmungen, dass gem Art 7 lit f der Statuten der Bekl v 18. 2. 1985 der Stiftungsrat berechtigt war, die Statuten zu ergänzen und zu ändern. Das dem Stiftungsrat eingeräumte Statutenänderungsrecht umfasst nach Rsp des FL OGH grundsätzlich auch begünstigungsrelevante Änderungen eines Beistatuts (LES 2008, 279; LES 2010, 144).

Damit ergibt sich auch aus rechtlicher Hinsicht kein Anhaltspunkt für eine unzulässige Abweichung vom Stifterwillen durch den Stiftungsrat.

8.5.4. Die vom RevWerber ins Treffen geführte „*Andeutungstheorie*“ vermag ihm daher nicht weiter zu helfen, weil die obigen Erwägungen einer rechtlichen Schlussfolgerung auf eine Identität des Stifterwillens mit dem Beistatut v 13. 5. 1985 entgegenstehen.

9. (...)

PSR 2011/53

Art 182 ff PGR

FL OGH  
2. 8. 2011,  
CG.2005.241,  
CG.2005.231Ermessens-  
begünstigter nicht  
zur Geltend-  
machung von  
Schadenersatz-  
ansprüchen  
legitimiert;  
Vergleichs-  
abschluss als  
Geschäfts-  
führungs-  
maßnahmeDer fl OGH setzt sich mit  
Fragen der Aktivlegitima-  
tion von Begünstigten zur  
Geltendmachung von Er-  
satzansprüchen gegen die  
Stiftungsverwaltung ausein-  
ander.**→ Fehlende Aktivlegitimation von Ermessensbegünstigten zur Geltendmachung von Ersatzansprüchen****→ Ein Ermessensbegünstigter ist von vorneherein nicht zur Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegenüber Stiftungsorganen berechtigt.****→ Ein Begünstigter erleidet bei nicht ordnungsgemäßer bzw pflichtwidriger Geschäftsführung der Stiftungsräte respektive bei einem Verstoß gegen die einschlägigen Normen nur „mittelbar“ einen so-****Sachverhalt:**

Der Kl ließ im Jahre 1999 fiduziarisch fünf Familienstiftungen liechtensteinischen Rechts (A, A, H, S, H) errichten, in die er nach dem Tod seines Vaters SB (3. 12. 1998) in der Schweiz gelegene Vermögenswerte in der Größenordnung von ca 25 bis 30 Mio CHF einbrachte. Laut den Statuten und Beistatuten dieser Stiftungen wurde der Kl (tw zusammen mit seiner Ehegattin, der KIV) zum Erst(ermessens)begünstigten bestellt. Ein Statutenänderungs- und/oder ein Widerrufsrecht hinsichtlich der Stiftungen wurden nicht vorbehalten.

Die – unter Betreuung gem § 1903 dBGB stehende – Mutter des Kl GB sowie seine beiden Schwestern CR und SK brachten gleich nach Stiftungserrichtung mehrere Klagen gegen die fünf genannten Stiftungen ein. Darin warfen sie dem Kl vor, dieser habe sich die den Stiftungen zugewidmeten Geldbeträge unrechtmäßig aus dem je zur Hälfte seinen Eltern gehörenden Vermögen bzw aus dem Nachlass seines Vaters SB angeeignet. Mit den Klagen wurde von den Stiftungen die Zahlung der gesetzlichen Erbquoten bzw von GB überdies die Zahlung des von ihr beanspruchten Hälfteanteils am jeweiligen Stiftungsvermögen begehrt. Ua wurde der Klage der beiden Schwestern zu 4 CG.2000.230 stattgegeben und wurden die dort geklagten Stiftungen S und H zur Zahlung von insgesamt € 919.165,72 rechtskräftig verurteilt.

Nach Demission der ursprünglichen Stiftungsräte wurde vom liechtensteinischen Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt (GBOERA) im Jahr 2003 RA Dr. RN zum Kurator der Stiftungen ernannt, der seinerseits im Oktober 2003 die beiden Bekl zu Stiftungsräten bestellte und dies dem GBOERA anzeigte.

GB machte gegenüber der A, A, H und S Stiftung (die zu diesem Zeitpunkt noch über ein Vermögen von insgesamt ca 12,5 Mio CHF verfügten) umgerechnet und einschließlich begehrt Zinsen ca 25 Mio CHF zuzüglich Prozesskosten geltend.

Das LandG verurteilte mit Urteil v 4. 5. 2005 die A Stiftung zur Zahlung von 4,5 Mio CHF sA sowie der Prozesskosten von CHF 197.618,81.

In dieser Situation entschlossen sich die Bekl im April 2005 zu einem Vergleich mit GB (auf den noch zurückgekommen werden wird), mit dem sich Letztere gegen Zahlung von 8,5 Mio CHF hinsichtlich ihrer Gesamtforderung für abgefunden erklärte. Die Vergleichssumme wurde von den Stiftungen A, A, H und S mit unterschiedlichen Beträgen aufgebracht und gelangte an GB zur Auszahlung.

genannten Reflexschaden. Nur die Stiftung ist unmittelbar geschädigt.

**→ Der Abschluss eines Vergleichs ist eine Maßnahme der Geschäftsführung und Verwaltung des Vermögens der Stiftung, die in die alleinige Kompetenz der Stiftungsräte fällt.**

Mit seiner am 9. 8. 2005 zu 6 CG.2005.231 eingebrachten Klage beehrte der Kl von den Bekl zur ungeteilten Hand die Zahlung von 13 Mio Euro sA aus dem Titel des Schadenersatzes.

Mit einer weiteren Klage v 19. 8. 2005 zu 6 CG.2005.241 beehrte der Kl die Verurteilung der Bekl zur Zahlung von CHF 1,193.734,55 sA.

Das LandG wies beide Klagebegehren vollumfänglich ab und verpflichtete den Kl zum Kostenersatz von insgesamt CHF 410.664,66 an die Bekl.

Mit dem nunmehr angefochtenen B sowie Urteil v 10. 3. 2011 wies das OberG mehrere während des Beruf v vom Kl eingebrachte Schriftsätze zurück und gab den Rek des Kl gegen Beschlüsse des LandG teilweise Folge. Mit U des OberG v 10. 3. 2011 wurde der Berufung des Kl keine Folge gegeben.

Gegen die Berufungsentscheidungen richten sich der fristgerecht erhobene RevRek (auf den zu Punkt II noch zurückzukommen ist) sowie die ebenfalls rechtzeitig überreichte Rev des Kl, der die RevGründe der Nichtigkeit nach § 446 Abs 1 Z 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9 ZPO sowie weiters „Ungesetzlichkeit, Verschleppung, Rechtsverweigerung, Willkür und Verletzung des Rechtsgleichs, Sperrung des Weges zum gesetzlichen Gericht, Mangelhaftigkeit des Verfahrens, Aktenwidrigkeit und unrichtige rechtliche Beurteilung“ geltend macht und beantragt, „das Berufungsurteil aufzuheben, das Verfahren an das Berufungsgericht zur ordentlichen Behandlung zurückzusetzen“ und die Bekl zum Ersatz der Verfahrenskosten zweiter und dritter Instanz zu verpflichten.

In ihrer RevBeantwortung stellen die Bekl den Antrag, die Rev des Kl zurückzuweisen und in eventu dieser keine Folge zu geben.

**Aus den Entscheidungsgründen:**

[...]

Die Rechtsrüge des RevWerbers erschöpft sich, soweit überhaupt verständlich, nachvollziehbar und ein Bezug zur gegenständlichen Rechtssache herstellbar ist, in folgenden Behauptungen:

Die in der Klage behaupteten Schäden seien entstanden, weil die Bekl die zweckwidrigen Verfügungen zu Lasten der Stiftungsvermögen vorgenommen und damit deren Existenz vernichtet hätten.

Gem Art 218 bis 227 PGR iVm §§ 1002 f ABGB bestehe für die Stiftungsräte ein strenger Haftungsmaßstab. Der Kl, dessen Anspruch als Begünstigter auf Zuweisungen unerledigt geblieben sei, könne Ansprüche gegen die Stiftungen stellen.

Der Kl habe den rechtswidrigen Abfluss des Stiftungsvermögens unter Beweis gestellt. Er habe bewie-

sen, dass es zum Verlust des gesamten Stiftungsvermögens gekommen sei, und zwar von 10 Mio Euro bereits vor dem Vergleich. Mit dem Vergleich seien weitere 8,5 Mio CHF im Zuge des Verfügungsmissbrauchs durch die Stiftungsräte verloren gegangen und nach diesem Vergleich weitere 3,5 Mio CHF. Aus dem Vortrag des Kl ergebe sich unzweideutig, dass die Bekl pflicht- und gesetzwidrig gehandelt und ihre Vertretungsmacht missbraucht hätten.

#### [Keine Aktivlegitimation als Ermessensbegünstigter]

Auch die Rechtsrüge in der Rev entbehrt einer gesetzmäßigen Darlegung.

Zum einen ist dem Kl als Ermessensbegünstigtem der Stiftungen von vornherein die Aktivlegitimation zur Geltendmachung der Klagsforderung abzusprechen, da durch ein allfälliges, hier auch nicht ansatzweise festgestelltes Fehlverhalten der Bekl nicht der Kl, sondern allein die Stiftungen unmittelbar geschädigt worden wären. Der OGH hat in mehreren Vorentscheidungen auf diese Rechtslage hingewiesen. Bei nicht ordnungsgemäßer bzw pflichtwidriger Geschäftsführung der Stiftungsräte respektive bei einem Verstoß gegen die einschlägigen Normen der Art 182 ff PGR erleidet primär (unmittelbar) nur die Stiftung Nachteile, die damit nur „mittelbar“ als sogenannter Reflexschaden den Begünstigten treffen (LES 2008, 354 f mwN).

Von einer Überraschungsentscheidung der Vorinstanzen kann in diesem Zusammenhang keine Rede sein. Im Gegenteil, billigte doch der Staatsgerichtshof in seinem U v 15. 4. 2008 zu StGH 2007/96 bereits im Anfangsstadium des gegenständlichen Verf ausdrücklich deren Rechtsansicht. Der Staatsgerichtshof wies in dieser E darauf hin, dass selbst bei Richtigkeit der Vorwürfe des Kl nur den Stiftungen Ansprüche gegenüber den Bekl zustünden. Nichts anderes gelte für die vom Kl in den Raum gestellten Bereicherungsansprüche und könne an dieser Rechtslage auch der Versuch der Konstruktion eines Vorbringens mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, eines Auftragsverhältnisses, einer Drittschadenliquidation etc nichts ändern (ON 88 a Erwägung 3.2, 4).

#### [Vergleichsabschluss als Maßnahme der Geschäftsführung]

Wenn sich die Bekl in der gegebenen Situation zum Abschluss eines Vergleichs entschlossen, mit dem sich GB gegen Zahlung von 8,5 Mio CHF für abgefunden erklärte, so handelt es sich dabei einerseits um eine Maßnahme der Geschäftsführung und Verwaltung des Vermögens der Stiftungen, die in ihre alleinige Kompetenz als Stiftungsräte fiel. Sie bedurften hierfür nicht der Zustimmung des Kl, dem als Ermessensbegünstigtem kein Mitwirkungs-, geschweige Vetorecht zustand, zumal der Kl dem Stiftungsrat nicht angehörte, über keine sogenannten Gestaltungs- oder Interventionsrechte verfügte und schon mangels eines Mandatsvertrags keinerlei Weisungs- und/oder Widerspruchsrechte hatte.

Der OGH hält deshalb an seiner diesbezüglichen rechtlichen Beurteilung im B v 12. 1. 2006 zu 8 CG.2005.117 vollinhaltlich fest. Ebenso daran, dass es sich dabei um einen aus der Sicht der Stiftungen durchaus vorteilhaften Vergleich handelte, zu dem sich die Bekl in ihrer Verantwortung für den Existenzertand der Stiftungen bereit erklärten (LES 2006, 456; vgl auch LES 2008, 363; Gasser, PSR 2011/17). Damit kann der an GB aus dem Vermögen der Stiftungen ausbezahlte Betrag von 8,5 Mio CHF auch nicht als Schaden iSd § 1293 ABGB angesehen werden. Dieser Schadensbegriff erfasst nur jenen Zustand, der rechtlich als Nachteil anzusehen ist bzw an dem vonseiten des Vermögensträgers ein geringeres rechtliches Interesse besteht als am bisherigen Zustand. Einen Nachteil am Vermögen kann deshalb nur eine solche Minderung des Vermögens bilden, der kein gleichwertiges Äquivalent gegenübersteht (*Wittwer in Schwimann*, ABGBTaKomm § 1293 Rz 3; 1 Ob 533/92; 3 Ob 175/05 i). Der Vergleichszahlung von 8,5 Mio CHF standen nach der Sach- und Rechtslage mit großer Wahrscheinlichkeit zu Recht bestehende Forderungen der GB von ca 17 Mio CHF gegenüber, auf die Letztere Verzicht leistete. Es liegt im Wesen eines Vergleichs, dass die Parteien unter beiderseitigem Nachgeben strittige bzw zweifelhafte Forderungen neu festlegen und damit Streitigkeiten und Gerichtsprozesse beseitigen (9 Ob 30/08 i; 3 Ob 217/97 a).

# Die österreichische Privatstiftung am Prüfstand einer internationalen Expertenrunde und die Rolle des Trusts in Österreich

## Ein Bericht über die 2. Jahreskonferenz von STEP Österreich

PSR 2011/54

Am 12. 10. 2011 fand in den repräsentativen Geschäftsräumen der Wiener Niederlassung der Capital Bank AG die 2. Jahreskon-

ferenz des Österreich Chapters der Society of Trust and Estate Practitioners (STEP) statt. →

Zahlreiche Vertreter von Banken, beratender Berufe und internationaler Auktionshäuser aus dem In- und Ausland nahmen an der vom STEP-Weltpräsidenten, *Geoffrey Schindler*, eröffneten Veranstaltung teil.

Das Programm war in zwei thematische Blöcke gegliedert. Am Vormittag wurden die zivil- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der österreichischen Privatstiftung sowie mögliche Anwendungsbereiche und die Behandlung bzw. Anerkennung durch ausländische Rechtsordnungen (Deutschland, Großbritannien, USA, Israel und Russland) dargestellt. Der zweite Abschnitt am Nachmittag war der Vorstellung des anglo-amerikanischen Trust-Konzepts (aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht) sowie dessen Anerkennung und steuerrechtliche Behandlung in kontinental europäisch geprägten Rechtsordnungen, insbesondere in Österreich, gewidmet.

Unter dem Vorsitz von *Alexander Hofmann* stellte Prof. *Johannes Zollner* (Alpen-Adria-Universität Klagenfurt) die strukturprägenden Prinzipien und die Funktionsweise (Governance) der österreichischen Privatstiftung vor. Mit besonderer Ausführlichkeit erläuterte er das für die österreichische Privatstiftung typische Wesensmerkmal, den Vorstand gegen zu großen Einfluss von Seite der Begünstigten abzuschirmen. Der Vortrag von Prof. *Zollner* machte deutlich, dass sich die österreichische Privatstiftung in diesem Punkt wesentlich von den Stiftungsregelungen anderer Staaten abhebt. Abschließend behandelte der Vortragende aktuelle Judikatur zu den Schnittpunkten der Privatstiftung mit dem Anfechtungs- und Pflichtteilsrecht, insbesondere in Fällen mit Auslandsbezug (zB Liechtenstein). Demnach bietet die Judikatur ausreichende Handhabe zum Schutz der Interessen von Gläubigern oder Noterben im Privatstiftungsrecht.

Die von *Michael Petritz* (KPMG, Wien) geleitete Diskussionsrunde zum steuerlichen Teil wurde von *Christian Ludwig* (BDO Österreich) eröffnet. Dieser gab einen konzisen Überblick über die verschiedenen Stufen der Stiftungsbesteuerung (Eingangs-, Körperschaft- und Zuwendungsbesteuerung). *Christian Ludwig* machte klar, dass die Stiftungsbesteuerung nach den Reformen der letzten Jahre (ausgenommen die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Beteiligungen oder die Ausnützung spezifischer Gestaltungsmöglichkeiten aus Doppelbesteuerungsabkommen und lokalen Steuerordnungen) keine nennenswerten Vorteile mehr aufzubieten habe.

*Daniel Lehmann* (RöföPartner, München) stellte anschauliche Vergleiche zwischen der österreichischen Privatstiftung und anderen Stiftungs- und Wealth Planning Modellen (insbesondere in Deutschland) an. Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung machte er darauf aufmerksam, dass die österreichische Privatstiftung derzeit wegen der Doppelbesteuerung von Zuwendungen an Begünstigte in Deutschland, jedenfalls aus deutscher Sicht, kein attraktives Gestaltungsmodell mehr sei.

*David Kilshaw* (KPMG, London) warnte vor den Rechtsunsicherheiten („fear factor“), die der österreichischen Privatstiftung in der Konfrontation mit englischem Zivil- oder Steuerrecht entgegenstehen würden; zu einem Gutteil deshalb, weil englischen Anwälten das Institut der Privatstiftung wenig vertraut sei. Grundsätzlich seien bei sorgfältiger Planung und wenn der Stifter nicht in England ansässig sei, keine steuerlichen Probleme zu gewärtigen. Komplexer sei die Behandlung von Zuwendungen an Begünstigte mit Bezügen zu England. Der Referent empfahl, jedenfalls schon im Vorfeld der Errichtung der Stiftung, wenn Anknüpfungspunkte zu England bestehen, englische Steuerfachleute zu konsultieren.

*Michael Perine* (Brix & Partner, New York) gab spannende Einblicke in das System der US-amerikanischen Regelung und

Besteuerung von Stiftungen. Sein Vortrag zeigte auf, dass Stiftungen in den USA ausschließlich gemeinnützigen Zwecken vorbehalten sind und dass das US-Steuerrecht Verstöße gegen eine Zweckentfremdung rigoros sanktioniert.

*Alon Kaplan* (MMG KAPLEX Trust Company, Tel Aviv) stellte die österreichische Privatstiftung dem israelischen Trust-Konzept gegenüber. Aus israelischer Sicht komme laut *Kaplan* auf Grund der Eigenarten des israelischen Steuerrechts die österreichische Privatstiftung als Alternative zu Stiftungen oder Trusts in Panama, Liechtenstein oder Jersey durchaus in Betracht.

*Olga Boltenko* (Withers, Zürich) widmete ihren Vortrag der möglichen Verwendung einer österreichischen Privatstiftung durch in Russland ansässige Personen aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht. Sie kam zu dem Schluss, dass die österreichische Privatstiftung in bestimmten Fällen als Instrument der Vermögensplanung eingesetzt werden könne, wiewohl das genaue Verständnis und die rechtliche Behandlung der Privatstiftung nach russischem Recht nicht ausreichend klar bestimmt seien.

Unter dem Vorsitz von *Imke Gerdes* (Baker & McKenzie, Wien) bezüglich des Zivilrechts bzw. von Prof. *Friedrich Fraberger* (KPMG, Wien) im Bezug auf das Steuerrecht stellte *Stefanie Jarrett* (Baker & McKenzie, Genf) Grundzüge und Gültigkeitserfordernisse für die Errichtung sowie die Besteuerung von Trusts in den anglo-amerikanischen Rechtsordnungen (USA und England) dar.

*Daniel Schmid* (Kendris, Zürich) erläuterte die Umsetzungsschritte, die in der Schweiz im Anschluss an die Ratifikation des Haager Trust-Übereinkommens, insbesondere auf den Gebieten des internationalen Privatrechts sowie des Vollstreckungs- und Insolvenzrechts vollzogen wurden. Er konnte anschaulich darstellen, dass es der Schweiz gelungen ist, das „Trust-Vehikel“ in die bestehende Rechtsordnung unter Berücksichtigung des geltenden Zivilrechts einzubetten, ohne ein eigenes Trustregime zu schaffen. Sein Vortrag vermochte entsprechende, gegen eine Ratifikation des Übereinkommens in Österreich geäußerte Bedenken zerstreuen.

Prof. *Johannes Reich-Rohrwig* (C/M/S Reich-Rohrwig Heinz, Wien) legte in präziser juristischer Analyse dar, unter welchen Voraussetzungen für Rechtsgeschäfte unter Lebenden bzw. von Todes wegen (Notariatsaktpflicht, Einhaltung der Formvorschriften für letztwillige Verfügungen) ausländische Trusts in Österreich Anerkennung finden müssten. Um Zweifelsfragen bezüglich der formgültigen Einbringung von in Österreich gelegenen Vermögen in einen ausländischen Trust zu umschieben, empfahl Prof. *Reich-Rohrwig*, die Vermögensgegenstände in einem ersten Schritt in eine Gesellschaft mit dem Sitz in einer Common-law-Jurisdiktion einzubringen und in der Folge die Gesellschaftsanteile in den Trust zu überführen. Nur für den Fall der beabsichtigten Schädigung von Gläubigerinteressen, einer auf Steuerhinterziehung oder Geldwäsche abzielenden Gestaltung oder bei beabsichtigter Aushebelung von Pflichtteilsansprüchen sei nach Ansicht des Referenten die Unterbindung der Rechtswirkung des Trusts durch österreichische Eingriffsnormen zu befürchten.

Abschließend befasste sich *Michael Petritz* (KPMG, Wien) anhand aktueller Erledigungen des BMF sowie der VwGH-Judikatur zum Typenvergleich mit Fragen der Zurechnung von Einkommen und Vermögen an einen Trust bzw. dessen Gründer und Begünstigte.

Die Vorträge sowie die spannenden Fragen und Diskussionen im Anschluss daran ließen wieder einmal erkennen, dass nur die stetige Auseinandersetzung auch mit Problemen und Konzepten ausländischer Rechtsordnungen den Blick auf das eigene Recht und dessen Probleme und Schwachstellen zu schärfen vermag.

*Alexander Hofmann*

# Vierter liechtensteinischer Stiftungsrechtstag

PSR 2011/55

Am 25. 10. 2011 fand an der Universität Liechtenstein der 4. Stiftungsrechtstag, der ganz im Zeichen tiefgreifender rechtlicher Veränderungen stand, statt. Der Einladung von Prof. Dr. *Francesco A. Schurr*, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht am Institut für Finanzdienstleistungen der Universität Liechtenstein, folgten mehr als 120 interessierte Teilnehmer. In der Begrüßungsrede wies Prof. Dr. *Francesco A. Schurr* darauf hin, dass im Mittelpunkt der Referate die Stifterrechte unter dem Aspekt des Generationenwechsels stehen.

Prof. Dr. *Susanne Kalss*, Professorin am Institut für Zivil- und Unternehmensrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, untersuchte in ihrem Eröffnungsvortrag die Rechtsstellung der Begünstigten der Stiftung im internationalen Vergleich. Sie wies auf den wandlungsfähigen Begriff des Begünstigten und dessen Ausprägungen hin und erläuterte zudem die Stärkung der Begünstigtenrechte durch die PSG-Novelle 2010. Zudem hielt sie fest, dass eine Stiftung um ihrer selbst wegen nicht eingerichtet werden darf (Verbot der Selbstzweckstiftung).

Über die Rechtsprechung zum liechtensteinischen Stiftungsrecht sprach der Vaduzer Landrichter Dr. *Wilhelm Ungerank*. Ein wesentlicher Punkt seines Vortrags war die Abberufung von Stiftungsorganen. Bei deren Abberufung muss es sich laut Dr. *Ungerank* um gravierende Pflichtwidrigkeiten handeln. Dies zeigte er anhand von Fallbeispielen auf, vergleichsweise die Entscheidung LG 05 HG 2011.33 – 35 (Bezug von Kostenvorschüssen zulasten des Stiftungsvermögens zulässig).

Im Anschluss daran folgten rege Diskussionen zwischen den Referenten und dem Publikum hinsichtlich der Absetzung des Stiftungsvorstands auf Antrag der Begünstigten sowie über die Unzulässigkeit der Selbstzweckstiftung.

Der Gastgeber des Anlasses, Prof. Dr. *Francesco A. Schurr*, befasste sich in der Folge in seinem Vortrag mit den Einflussrechten des Stifters und stellte sich die Frage, ob diese eine Gratwanderung darstellen. In seiner Rede hielt er fest, dass das liechtensteinische Recht eine große Anzahl an Einflussmöglichkeiten des Stifters auf die Stiftung biete. Abschließend charakterisierte er das in Liechtenstein sehr verbreitete Phänomen des Mandatsvertrags.

Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Direktorin des Instituts für Stiftungsrecht u das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School, Hamburg, behandelte das Thema neuer

Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsrechts. Hier kam auch das EuGH-Urteil *Persche* zur Sprache. Des Weiteren wurden die Fälle der Rechtssachen *Stauffer* und *Jundt* durchdiskutiert.

Nach dem gemeinsamen Netzwerklunch referierte Dr. *Daniela Schönenberg*, Rechtsanwältin bei Homburger AG, Zürich, über die Venture Philanthropy als unternehmerische Stiftungstätigkeit. Beim ersten Themenblock des Referats stand der Generationenwechsel in der Stiftungstätigkeit im Mittelpunkt. Im zweiten Themenblock wurden die zentralen Forderungen der Venture Philanthropy sowie die Gründung der European Venture Philanthropy Association (EVPA) im Jahr 2004 gezielt erörtert.

Mit der Rechtsstellung des Stifters und der Begünstigten in den neuen Stiftungsrechtsordnungen, insbesondere von St. Kitts, den Bahamas, Jersey und Belize, befasste sich Dr. *Paolo Panico*, Private Trustees SA, Luxemburg. Im Zentrum seines Referats standen die Kontrollrechte der Begünstigten im Rechtsvergleich.

Im Abschlussvortrag stellte MMag. *Nicolas W. Reithner*, Partner Walch & Schurti Rechtsanwälte, Vaduz, die Schiedsverfahren im Stiftungsbereich vor und schilderte in seinem Vortrag die aktuell ergangene Entscheidung OGH 5 HG.2011.28. Zudem sprach er über das New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche, welchem Liechtenstein am 7. 7. 2011 beigetreten ist.

Weitere Impulsreferate hielten Mag. *Simone Büchel*, wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen, Universität Liechtenstein, zum Thema Zweckänderung des Stiftungsrats nach neuer und alter Rechtslage sowie Ass. iur. *Johannes von Schönfeld*, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen, Universität Liechtenstein, zum Gemeinnützigkeitsbegriff im liechtensteinischen Recht (Pflichtteilsrechte – Chancen und Möglichkeiten).

Insgesamt war der Stiftungsrechtstag auch in diesem Jahr wieder sehr gelungen, wobei insbesondere die zum Ausklang rege geführte Podiumsdiskussion, die unter der Moderation von Prof. Dr. *Francesco A. Schurr*, den Referenten und den Teilnehmern stattfand, einen Höhepunkt darstellte.

*Nicole Stürzenbaum*

# Rechtsreform und Zukunft des Finanzplatzes Liechtenstein

Gründungsveranstaltung des Zentrums für liechtensteinisches Recht der Universität Zürich

PSR 2011/56

Am 4. 11. 2011 wurde an der Universität Zürich die Geburtsstunde des neuen Zentrums für liechtensteinisches Recht im Rahmen einer Gründungsveranstaltung zum Thema „Rechtsreform und Zukunft des Finanzplatzes Liechtenstein“ gefeiert. Die Ta-

gung stand unter der Leitung von Prof. Dr. *Helmut Heiss*, Prof. Dr. *Andreas Kellerhals*, Prof. Dr. *Anton K. Schnyder* und Prof. Dr. *Francesco A. Schurr*. Als Referenten konnten sowohl Wissenschaftler als auch Praktiker aus Liechtenstein gewonnen werden,

die mit den Teilnehmern über zentrale Entwicklungen in der Gesetzgebung und Rechtsprechung Liechtensteins diskutierten.

In seinem Eröffnungsvortrag informierte Prof. Dr. *Helmut Heiss* die Teilnehmer über die beabsichtigten Ziele und Aktivitäten des neuen Zentrums für liechtensteinisches Recht, das die bestehende Kooperation mit der Universität Liechtenstein intensivieren wird. Im Bereich der Aus- und Weiterbildung soll durch das Miteinander der beiden Universitäten ein Mehr an Flexibilität erreicht werden, indem das Angebot der Lehrgänge aufeinander abgestimmt wird und das liechtensteinische Recht auch in die Zürcher Bachelor-Ausbildung entsprechend Eingang findet. Mit der Gründung einer Schriftenreihe soll die Forschung und damit verbunden die Publikation von Dissertationen über das Recht des Fürstentums intensiver gefördert werden.

Bei den Vorträgen machte Dr. *Alexander Imhof* mit seinem Referat über die Auswirkungen der Solvency-II-Richtlinie auf den Versicherungsstandort Liechtenstein den Auftakt und erläuterte die Herausforderungen, denen sich Liechtenstein im Zuge dessen stellen muss. Gleichzeitig wies er aber auch auf Chancen und Möglichkeiten hin, die sich in diesem Zusammenhang bieten.

Dr. *Dirk Zetzsche* präsentierte im Anschluss daran das am 1. 8. 2011 in Kraft getretene UCITSG, das den Anfang einer zweiteiligen Fondsgesetzgebung bildet, die in Anlehnung an die europäischen Vorgaben ideale Grundlagen zur Weiterentwicklung und Verbesserung des Fondsplatzes Liechtenstein schaffen soll.

Im darauffolgenden Vortrag beschäftigte sich Prof. Dr. *Martin Wenz* ebenfalls mit einem relativ jungen Gesetzgebungsakt Liechtensteins, nämlich dem am 1. 1. 2011 in Kraft getretenen Steuergesetz sowie dessen Bedeutung für und Anforderungen an den Finanzplatz Liechtenstein.

Abgerundet wurde das Programm des Vormittags durch die von Prof. Dr. *Helmut Heiss* moderierte Paneldiskussion mit

den genannten Referenten, bei der die Teilnehmer ihre Fragen zu den besprochenen Themen im großen Kreis diskutieren konnten.

Den Nachmittag eröffnete RA Dr. *Johannes Gasser*, LL.M., mit seinem Referat zum neuen Schiedsrecht in Liechtenstein. In einem Vergleich der alten Rechtslage mit den Neuerungen dieser Gesetzesrevision wies er auf die wichtigsten Änderungen hin und zeigte auf, welche Vorteile und Möglichkeiten sich dadurch für Liechtenstein eröffnen.

Beim Vortrag von RA Dr. *Bernhard Lorenz*, LL.M., stand ein Urteil des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs im Mittelpunkt, das Grundlage eines Systemwechsels im liechtensteinischen Trustrecht sein könnte. In diesem wurde nämlich die Frage aufgeworfen, ob die Treuhänderschaft in Liechtenstein als Rechtsperson anzusehen ist oder nicht. In seinem ausführlichen Vortrag thematisierte RA Dr. *Bernhard Lorenz*, LL.M., die mit dieser Problematik zusammenhängenden Fragestellungen und spannte den Bogen zurück zum Ausgangsfall, indem er die vom fLOGH getroffene Entscheidung darstellte.

Auch das Nachmittagsprogramm wurde mit einer Paneldiskussion geschlossen, die von Prof. Dr. *Francesco A. Schurr* moderiert wurde.

Den Höhepunkt dieses Tages bildete der öffentliche Festvortrag des liechtensteinischen Regierungschefs Dr. *Klaus Tschüttcher* zum Thema „Der Finanzplatz Liechtenstein im Jahr 2020“.

Bei einem anschließenden Apéro hatten die Teilnehmer die Gelegenheit, in einer gemütlichen Atmosphäre die Diskussionen der vergangenen Veranstaltung fortzusetzen und zu vertiefen.

Zusammenfassend gebührt den Organisatoren großes Lob für diese eindrucksvolle Feier zur Gründung des Zentrums für liechtensteinisches Recht.

*Ines Wohlgenannt*

## [LITERATURRUNDSCHAU]

# Stiftungsrecht 2010/2011

Matthias Schimka

PSR 2011/57

**Karl Bruckner, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011 und das AbgÄG 2011, RdW 2011, 615**  
Im Zentrum des Artikels stehen die durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/111) bewirkten Änderungen der Stiftungsbesteuerung (Erhöhung der Zwischenbesteuerung; Besteuerung von Überschüssen aus der Veräußerung von Liegenschaften in bestimmten Fällen auch außerhalb der Spekulationsfrist). Der Autor zeigt dabei auf, dass die Stiftungsbesteuerung seit ihrem Inkrafttreten insgesamt 14-mal verschärft worden ist. Um Stiftungen wieder ihre finanzielle Attraktivität zu verleihen, spricht sich *Karl Bruckner* für eine Abschaffung der Stiftungseingangssteuer und für eine gerechtere Regelung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Auflösung von Stiftungen aus.

**Johannes Hushahn, Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage ihres Vermögensstocks. Zur zivil- und spendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung, npoR 2011, 73**

Der Autor widmet sich in seinem Beitrag den sogenannten Verbrauchsstiftungen aus deutschrechtlicher Sicht, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie lediglich auf Zeit errichtet sind und

ihre Satzung es ihnen erlaubt, ihr Grundstockvermögen anzugreifen. Im Fokus der Betrachtung stehen die Anerkennungsfähigkeit rechtsfähiger Verbrauchsstiftungen sowie deren spendenrechtliche Behandlung.

**Rainer Hüttemann/Peter Rawert/Karsten Schmidt/ Birgit Weitermeyer (Hrsg), Non Profit Law Yearbook 2010/2011**

Im Rahmen des zehnten Non Profit Law Yearbook des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School beschäftigen sich folgende Autoren mit stiftungsspezifischen Themen: *Florian Becker* untersucht aus deutschrechtlicher Sicht das Bundesstiftungsrecht und unterzieht insb die Vorschriften über die Zweckänderung, Zwecksetzung und Zweckverwirklichung der Stiftung einer verfassungsrechtlichen Prüfung. *Wilhelm-Albrecht Achilles* thematisiert die in der deutschen Praxis bedeutsame Gestaltung der Besetzungsrechte bei Stiftungen. *Dieter Reuter* unterzieht den funktionalen Stiftungsbegriff aus deutscher Perspektive einer eingehenden Untersuchung und diskutiert den Versuch, über den funktionalen Stiftungsbegriff unterschiedliche Rechtsformen an dieje-

nige der bürgerlich-rechtlichen rechtsfähigen Stiftung anzunähern. *Markus Achatz* beschäftigt sich mit dem seit dem Jahr 2009 umgestalteten österreichischen Spendenrecht. *Francesco A. Schurr* rückt die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrechts im Fürstentum Liechtenstein in das Zentrum seines Artikels. Welchen Haftungsrisiken Schweizer Stiftungen unterliegen, wird von *Daniela Schönenberg* erläutert. Den Länderbericht über die aktuellen Entwicklungen im Non-Profit- und Stiftungsbereich haben zu Deutschland *Nils Krause* und *Matthias Grigoleit*, zu Österreich *Susanne Kalls* und *Johannes Zollner* und zu der Schweiz *Dominique Jakob* und *Matthias Uhl* verfasst.

**Matthias Langer/Thomas Hosp, Liechtenstein aktuell: Das bilaterale Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz vom 10. August 2011: Ist es wirklich günstiger als eine „reguläre“ Selbstanzeige und könnte es ein Vorbild für weitere Abkommen sein? ZfS 2011, 121**

Das zwischen Deutschland und der Schweiz abgeschlossene bilaterale Steuerabkommen ist Schwerpunkt des Artikels. Die Autoren untersuchen das Abkommen auf dessen Tauglichkeit als Vorbild für weitere Abkommen. Im Rahmen ihres Beitrags werden insb die Möglichkeit einer Selbstanzeige an Finanzbehörden sowie die Besteuerung von Kapitaleinkünften in Deutschland thematisiert.

**Ernst Marschner, Die Optimierung der Familienstiftung aus Sicht des Begünstigten<sup>2</sup> (2011)**

Das Hauptaugenmerk der aktualisierten, zweiten Auflage des Buchs liegt in einer Darstellung der Rechnungslegung sowie der Besteuerung einer Stiftung, die dem Typus der österreichischen Familienstiftung zugeordnet werden kann. Dabei werden steuerliche Themen wie etwa die Stiftungseingangssteuer, Körperschaftsteuer oder Zuwendungsbesteuerung des Begünstigten thematisiert. Das Buch ist auf dem Stand des Budgetbegleitgesetzes 2011 einschließlich des Abgabenänderungsgesetzes 2011.

**Derselbe, Die Besteuerung von Kapitalvermögen einer Privatstiftung – letzter Stand nach Verabschiedung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, ZfS 2011, 114**

Der vorliegende Beitrag beleuchtet die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (BGBl I 2011/76) einhergehenden Neuerungen bei der Möglichkeit zur Verlustverwertung in Hinblick auf Kapitalvermögen von Privatstiftungen, wobei auf die unterschiedlichen Einkunftsarten Bezug genommen wird.

**Derselbe, Option zum Abzug von KESt: Ein Vorschlag an den Gesetzgeber zur Vereinfachung der Stiftungsbesteuerung, ÖStZ 2011, 437**

Der Autor befasst sich mit den insb bei Privatstiftungen bestehenden Schwierigkeiten bei der Umsetzung der neu eingeführten Kursgewinnbesteuerung und schlägt als Vereinfachungsmaßnahme vor, Privatstiftungen die Möglichkeit zu geben, freiwillig KESt einzuheben.

**Derselbe, Die fehlende Systematik der Zwischenkörperschaftssteuer bei Privatstiftungen, SWK 2011 S 816**

Gegenstand der Untersuchung ist die durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/111) eingeführte Kursgewinnbesteuerung, die auch für Privatstiftungen gilt und in die zu veranlagende Zwischenkörperschaftssteuer gem § 13 Abs 3 KStG eingefügt wurde. Der Autor weist dabei auf Unwägbarkeiten beim Zusammenspiel der Anwendung der Zwischenbesteuerung und dem Verbot, Werbungskosten abzuziehen, hin.

**Babette Prechtl-Aigner/Georg Kofler, Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfoliodividenden durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, ZfS 2011, 107**

Aus Anlass der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Haribo* und *Salinen* (C-436/08 und C-437/08) und der darin festgestellten teilweisen Unvereinbarkeit der österreichischen Regelungen zur Dividendenbesteuerung bei Kapitalgesellschaften mit dem Unionsrecht hat der österreichische Gesetzgeber versucht, das aufgezeigte Defizit mithilfe des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (BGBl I 2011/76) zu bereinigen. Die Autoren widmen sich in ihrem Beitrag der Frage, wie sich diese Änderungen auf Privatstiftungen auswirken, zumal Auslandsdividenden von Stiftungen dem kapitalgesellschaftsrechtlichen Steuerregime entsprechend besteuert werden.

**Martin Puchinger/Ernst Marschner, Die elektronische Meldung von Begünstigten von Privatstiftungen – was nun wirklich gilt, ZfS 2011, 112**

Aufgrund der Meldungsverpflichtung gem § 5 oder Art XI Abs 1b Privatstiftungsgesetz müssen seit 1. 4. 2011 Begünstigte einer Privatstiftung dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Stiftung zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch gemeldet werden. Vor diesem Hintergrund versuchen die Autoren die Frage zu beantworten, für welche Begünstigten diese Meldepflicht gilt und wer davon nicht erfasst wird.

*In diesem Zusammenhang vgl die Hinweise des BMF zur Handhabung der Meldepflicht: BMF Handbuch – Mitteilung gem § 5 oder Art XI Abs 1b Privatstiftungsgesetz (Stand Mai 2011), online abrufbar unter: [www.bmf.gv.at/EGovernment/FINANZOnline/InformationenfrUnte\\_3154/HandbuHa\\_Privatstiftung.pdf](http://www.bmf.gv.at/EGovernment/FINANZOnline/InformationenfrUnte_3154/HandbuHa_Privatstiftung.pdf)*

**Peter Rawert, Die staatsfreie Stiftung, in FS Hopt (2010)**

*Peter Rawert* behandelt in seinem Beitrag mit dem Titel „Die staatsfreie Stiftung“ aus deutschrechtlicher Sicht die Frage, ob die Treuhandstiftung eine Alternative zur rechtsfähigen Stiftung sei. Dabei untersucht der Autor den Begriff der fiduziarischen Stiftung aus dogmatischer Sicht und erläutert, wie im Wege der geschickten Vertragsgestaltung bei fiduziarischen Stiftungen eine langfristige Zweckerfüllung gewährleistet und diese Form der Stiftung dadurch der rechtsfähigen Stiftung angenähert werden kann.

**Johannes Reich-Rohrwig/Alexander Babinek, Geschäftsunfähigkeit von Stiftern, eolex 2011, 687**

Die Auswirkungen mangelnder Geschäftsfähigkeit von Stiftern auf die Ausübbarkeit ihrer Stifterrechte stehen im Fokus des Aufsatzes.

**Jan Schiffer/Matthias Pruns, Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG, npoR 2011, 78**

Im Zentrum der deutschrechtlichen Untersuchung steht die rechtliche Ausgestaltung unselbständiger Stiftungen sowie die Frage, welche Handlungen bei Errichtung und Verwaltung einer solchen Stiftung im Sinne des KWG erlaubnispflichtig sind.

**Harald Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht – Alles beim Alten oder kein Stein mehr auf dem anderen? in FS 25 Jahre Liechtenstein-Institut (2011) 79**

*Harald Bösch* zeichnet in seinem Beitrag die – durchaus ereignisreiche – Entwicklung des liechtensteinischen Stiftungsrechts innerhalb der letzten 25 Jahre nach. →

**Francesco A. Schurr, Der Trust im Fürstentum Liechtenstein – Rechtsdogmatische und rechtsvergleichende Überlegungen, in FS Günter H. Roth (2011) 765**

Francesco A. Schurr beleuchtet in seinem Beitrag den Trust in Liechtenstein und zeigt, dass dieses bereits seit 1926 existierende Rechtsinstitut ganz eng an den Trust englischen Rechts angelehnt ist. Bei Auslegung und Anwendung der trustrechtlichen Regelungen ist daher die zum Regelungsvorbild ergangene englische Rechtsprechung zu beachten.

**Weitere Publikationen:**

- *Thomas Grambow, Organe von Vereinen und Stiftungen – Organstellung und Anstellungsverhältnis (2011)*
- *Rainer Hüttemann/Andreas Richter/Birgit Weitemeyer (Hrsg), Landesstiftungsrecht (2011)*
- *Dominique Jakob (Hrsg), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa (2010)*
- *Franz Jürgen Marx/Natalie Thomalla, Gemeinnützige Stiftungen, Steuer und Studium 2011, 299*
- *Michael Petritz, Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Neuregelungen des BBG 2011 hinsichtlich Privatstiftungen, in Johann Mühlehner/Alexander Cserny/Michael Petritz/Christoph Plott, ÖStZ-Spezial, Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011 – 2014 (2011) 131*
- *ders, Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und Trusts im österreichischen Steuerrecht, in Friedrich Fraberger/Michael Petritz (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 599*
- *ders, Stiftungen und Trusts im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Friedrich Fraberger/Michael Petritz (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 647*
- *Martin Sach, Stiftung und Vermögensverwaltung: Erfolgreiche Wanderung auf schmalem Grat, StiftungsBrief 2011, 33*
- *Hubertus Schumacher, Fruchtgenuss und Begünstigung in der Stiftung, in FS Günter H. Roth (2011) 757*



## Stiftungsbesteuerung auf Stand BBG 2011

2011. XXIV, 206 Seiten.  
Br. EUR 46,-  
ISBN 978-3-214-00643-3

Varro

### Stiftungseingangssteuer

Dieses Handbuch bietet einen **systematischen Überblick** über die **zivilrechtlichen Grundlagen** und **steuerlichen Rahmenbedingungen** der österreichischen Privatstiftung. Anschließend **kommentiert** der Autor **alle Bestimmungen** des Stiftungseingangssteuergesetzes und erläutert dabei leicht verständlich u.a. den **Zuwendungsbegriff**, die Besonderheiten der **Unentgeltlichkeit** (inkl. gemischte Zuwendung), die **privatrechtliche Stiftung** sowie die **vergleichbare Vermögensmasse** (mit Beispielen).

Mit allen Änderungen durch das BBG 2011!

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH  
TEL +43 1 531 61 100 FAX +43 1 531 61 455 [bestellen@manz.at](mailto:bestellen@manz.at) Kohlmarkt 16 · 1014 Wien [www.manz.at](http://www.manz.at)

MANZ 