

1. Allgemeines zur Privatstiftung

1.1. Stiftungsarten

Nikolaus Arnold

Stiftungen sind durch die Anordnung eines Stifters einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit.¹ Wesenstypisch für Stiftungen ist weiters, dass sie eigentümerlose Rechtsträger sind und keine Gesellschafter oder Mitglieder haben. Beim Begriff der Stiftung handelt es sich um einen **Überbegriff**.² 1/1

Je nachdem, nach welchem Recht eine Stiftung errichtet wurde, kann zwischen **in- und ausländischen Stiftungen** differenziert werden. Weiters ist grundlegend zwischen Stiftungen des **öffentlichen Rechts** und **privatrechtlichen Stiftungen** zu unterscheiden.³ Die Stiftung Österreichischer Rundfunk (§ 1 Abs 1 ORF-G) und Stiftungen der katholischen Kirche nach dem *Codex Iuris Canonici* (CIC) sind beispielsweise als öffentlich-rechtliche Stiftungen zu qualifizieren. Als **privatrechtliche Stiftungen** gelten aus österreichischer Sicht Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG), Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG 2015) und Stiftungen nach den Landesgesetzen.⁴ 1/2

Die wesentlichen **Unterschiede** zwischen **Privatstiftungen** und **Stiftungen nach BStFG** (2015) bzw nach den landesgesetzlichen Regelungen liegen vor allem darin, dass Privatstiftungen auch eigennützige (und nicht nur gemeinnützige bzw mildtätige) Zwecke verfolgen dürfen. Daneben ist bei der Privatstiftung die staatliche Kontrolle weitestgehend zurückgedrängt. Die Privatstiftung ist daher üblicherweise die wesentlich flexiblere und modernere Rechtsform. Mit dem BStFG 2015 wurde die Rechtsgrundlage für Stiftungen nach dem BStFG modernisiert und flexibilisiert. Nach § 26 BStFG 2015 können Privatstiftungen auch in Stiftungen nach dem BStFG 2015 umgewandelt werden,⁵ wenn diesen aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen. Umgekehrt können (und konnten bereits vor dem BStFG 2015) auch Stiftungen nach BStFG (2015) in Privatstiftungen nach PSG umgewandelt werden (siehe § 38 PSG). 1/3

1.2. Gründe für die Schaffung der Privatstiftung

Im Jahre **1993** wurde in Österreich die **neue Rechtsform der Privatstiftung** geschaffen, da die übrigen gesetzlich geregelten Stiftungsformen den Anforderungen des modernen 1/4

1 *Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁵, Rz 267.

2 *N. Arnold*, PSG-Kommentar⁴, § 1 Rz 2c, Einl Rz 8.

3 *Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht³, Rz I/1 ff; *N. Arnold/Ludwig*, taxlex 2008, 190 (191); zur abgabenrechtlichen Behandlung öffentlich-rechtlicher Stiftungen Rz 1/36 ff.

4 Burgenländisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1995/37 idGF; Kärntner Stiftungs- und Fondsgesetz LGBl 1984/27 idGF; Oberösterreichisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1988/31 idGF; Niederösterreichisches Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 4700/00, 92/76 idGF; Steiermärkisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1988/69 idGF; Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1988/14 idGF; Salzburger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl 1976/70 idGF; Tiroler Stiftungs- und Fondsgesetz 2008, LGBl 2008/26 idGF; Vorarlberger Gesetz über Stiftungen und Fonds, LGBl 2003/17 idGF.

5 Ausgenommen Sparkassen-Privatstiftungen, siehe § 27a Abs 4 Z 8 SpG.

Wirtschaftslebens und den typischen Zielsetzungen von Stiftern nicht gerecht wurden. So halten auch die Gesetzesmaterialien⁶ fest, dass das (bisherige) Stiftungsrecht – vor allem aufgrund der Einschränkung auf gemeinnützige oder mildtätige Stiftungszwecke – nicht den üblichen Intentionen von Stiftern (insb auf Versorgung der Familienangehörigen) entspreche. Daneben stehe das österreichische Stiftungsrecht in einem Konkurrenzverhältnis zu den Rechtsordnungen in vergleichbaren Staaten. Vor allem der Vermögensabfluss in liechtensteinische Stiftungen solle hintangehalten werden. Darüber hinaus hoffte der Gesetzgeber, einen Anreiz zu schaffen, dass ausländisches Vermögen auf österreichische Stiftungen übertragen bzw repatriiert wird.⁷

1/5

Die Erwartungen des Gesetzgebers sind durchaus eingetreten: Der Höchststand (per Jahresende) wurde am 31.12.2011 mit 3.313 Privatstiftungen erreicht. Die Entwicklung war aber durchaus unterschiedlich. Zum Stichtag 31.12.1999 waren 1.264 Privatstiftungen im Firmenbuch eingetragen. Im Jahr 2000 ist die Zahl der Privatstiftungen aufgrund der damals bevorstehenden abgabenrechtlichen Änderungen stark um 806 gestiegen. Ab 2001 war ein verringerter, aber weiterhin durchaus kontinuierlicher „Zuwachs“ von durchschnittlich zehn Privatstiftungen pro Monat zu verzeichnen. Im Jahr 2010 fiel die Zahl der Neueintragen auf unter 80 pro Jahr. Im Jahr 2012 wurden erstmals mehr Privatstiftungen gelöscht als neue eingetragen. Seit damals ist die Zahl der Privatstiftungen kontinuierlich gesunken. Per 31.12.2020 sind im Firmenbuch 3.040 Privatstiftungen eingetragen.⁸ Diese für den Standort Österreich nachteilige Entwicklung ist auf verschiedene Faktoren zurückzuführen. Einer davon ist zweifellos das sukzessive geänderte steuerliche Umfeld. Dazu kommen politische und mediale (leider häufig nicht von Sachinformation getragene) Diskussionen und die gegenüber anderen (ausländischen) Stiftungsformen eingeschränkte Flexibilität in der Strukturierung.⁹ Ein erster Versuch einer Flexibilisierung wurde mit dem Ministerialentwurf zur PSG-Novelle 2017¹⁰ unternommen. Dieser konstatierte vor allem „Rechtsunsicherheiten im Privatstiftungsrecht und starre Regelungen“, die „Privatstiftungen im internationalen Wettbewerb zunehmend wenig attraktiv“ machen. Der Ministerialentwurf war teilweise von dem Bemühen getragen, verschiedensten (politischen) Vorstellungen zu entsprechen. Er war daher in sich nicht mehr konsistent. Der Grundsatz der „Reform und Attraktivierung des Privatstiftungsrechts im internationalen Vergleich und der Stärkung der Begünstigtenstellung“ findet sich auch im Regierungsprogramm 2020–2024. Die positiven Impulse eines modernen Stiftungsrechts, so auch für den Wirtschaftsstandort Österreich und gemeinnützige Betätigungen, werden in der politischen Diskussion allzu häufig übersehen.

Die Schätzungen über das von Privatstiftungen gehaltene Vermögen gehen mitunter weit auseinander. Grob gesagt dürfte dieses im gehobenen zweistelligen Mrd-Euro-Bereich liegen.

6 ErlRV zum PSG, Allgemeiner Teil.

7 Vor diesem Hintergrund ist auch die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Grunderwerbsteuer für repatriiertes Vermögen zu sehen (Art VIII PSG). Vgl zB *Gassner*, Zuzugsbegünstigung für Privatstiftungen auch nach dem 31.12.1995, SWI 1995, 410.

8 Siehe Firmenbuch-Gesellschaften-H@y-Statistik 2021, PSR 2021/16.

9 Zu Gründen des Rückgangs siehe auch *Cerha*, 25 Jahre Privatstiftungsgesetz, Kathrein StiftungsLetter 2018, Ausgabe 21, 5 f; *Csoklich*, 25 Jahre PSG – Zeit zur Beseitigung der Geburtsfehler, Kathrein StiftungsLetter 2018, Ausgabe 21, 8.

10 323/ME XXV. GP.

reich liegen.¹¹ Erhebungen zufolge sind in von Privatstiftungen kontrollierten Unternehmen bis zu 400.000 Menschen beschäftigt.¹² Die große Bedeutung der Rechtsform Privatstiftung für die österreichische Wirtschaft zeigt sich auch daran, dass an bedeutenden Unternehmen sowie an rund der Hälfte der im ATX gelisteten Aktiengesellschaften Privatstiftungen unmittelbar oder mittelbar kontrollierend beteiligt sind.¹³ Auch die Mehrzahl der 100 größten Familienunternehmen werden von Privatstiftungen gehalten.¹⁴ Die Abgabenleistung von Privatstiftungen ist durchaus beachtlich. So wurden im Jahr 2014 rund 347 Mio und im Jahr 2015 rund 565 Mio an Kapitalertragsteuern durch diese abgeführt. Die Körperschaftsteuerleistung von Privatstiftungen belief sich im Jahr 2014 auf rund 146 Mio, im Jahr 2015 auf rund 140 Mio. An Stiftungseingangssteuer wurden rund 10,8 Mio im Jahr 2014 bzw im Jahr 2015 rund 20 Mio abgeführt.¹⁵ Österreichischen Privatstiftungen wurde im Jahr 2009 eine gesamte Wertschöpfung von 2,096 Mrd (davon 1,738 Mrd in Österreich) zugeschrieben, was rund 0,79 % am BIP entspricht.¹⁶

Der Stiftung 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 bleibt und etwa in eine Gesellschaft eingebracht wird, die von den Gesellschaftern beeinflussbar ist. Mit der Errichtung der Stiftung soll daher die Verselbständigung des Vermögens erreicht und dessen Verwendung an den einmal erklärten Willen des Stifters gebunden werden.¹⁷ Die Privatstiftung soll dabei ein Rechtsträger sein, dessen innere Ordnung und Zweck weitgehend vom Willen des Stifters bestimmt ist. Die Privatstiftung weist „trotz ihrer Grundstruktur als eigentümerlose juristische Person eine Personenbezogenheit auf, die eine mehr oder weniger ausgeprägte Ähnlichkeit mit einer Beteiligungsstruktur hat“¹⁸.

1.3. Rechtsgrundlagen der Privatstiftung

Ihre gesetzliche Grundlage findet die Privatstiftung im **Privatstiftungsgesetz (PSG)**. Dieses wurde am 14.10.1993 durch das Bundesgesetzblatt (BGBl) 1993/694 kundgemacht. Durch Art 72 des 1. Euro-Umstellungsgesetzes – Bund (BGBl I 2001/98) erfolgte die Euroumstel-

11 Vgl apa vom 18.10.2009 zitiert nach www.boerse-express.com; zur volkswirtschaftlichen Bedeutung siehe auch *Berrer/Helmenstein/Weyerstrass* in *Eiselsberg* (Hrsg), JB Stiftungsrecht 2010, 357 f; *Gahleitner/Leitsmüller* in *Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts, 137 (141), nennen unter Verweis auf den Stiftungsverband über 70 Mrd bzw auf Basis von Expertenbefragungen unter Hinweis auf *Schneider et al*, Die Rolle der Gemeinnützigkeit in österreichischen Stiftungen, 11, ca 100 Mrd.

12 *Karmasin*, Vortragsunterlage zum 1. Österreichischen Stiftungstag der Constantia Privatbank, spricht noch von rund 200.000 Beschäftigten; *Gahleitner/Leitsmüller* in *Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts, 137 (140), nennen bis zu 400.000 Beschäftigte in den Tochtergesellschaften von Privatstiftungen.

13 *N. Arnold/Schuster*, GesRZ 2007, 303; die apa-Meldung vom 18.10.2009 nennt als von Privatstiftungen dominierte Unternehmen ua Strabag, Andritz, Mayr-Melnhof, Zumtobel, Intercell, Rauch, Red Bull, Swarovski und Umdasch; aktuell (August 2021) sind etwa an Andritz, AT&S, Do&Co, Erste Group, Lenzing, Mayr-Melnhof, Schoeller-Bleckmann, Uniqa und Voest Alpine Privatstiftungen mit bedeutsamen Aktienpaketen beteiligt.

14 *Contrast-Management Consulting GmbH*, 20 Jahre Privatstiftung in Österreich – Professionalisierung als Schlüssel zum Überleben, presstext pts20130924027.

15 Siehe Anfragebeantwortung des BMF vom 3.6.2016, zitiert nach *Varro* in PSR 2016, 116.

16 *Gahleitner/Leitsmüller* in *Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts, 137 (139).

17 ErlRV, Allgemeiner Teil.

18 ErlRV, Allgemeiner Teil, Abgabenrechtlicher Teil.

lung des Mindestvermögens von ATS 1.000.000,- auf EUR 70.000,- und eine europarechtlich bedingte Adaptierung des vom Gesetzgeber geforderten gewöhnlichen Aufenthaltsortes von mindestens zwei Mitgliedern des Stiftungsvorstands. Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (HaRÄG, BGBl I 2005/120) wurden die sich durch die Einführung des Unternehmensgesetzbuches (UGB) ergebenden Anpassungen (wiewohl unvollständig) im Privatstiftungsgesetz vollzogen. Durch Art 13 Familienrechts-Änderungsgesetz 2009 (FamRÄG 2009, BGBl I 2009/75) wurde die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 Abs 3 PSG um Lebensgefährten erweitert. Indirekt (über § 43 EPG) wirkt § 15 PSG ab 1.1.2010 auch für eingetragene Partnerschaften. Durch Art 42 Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz (IRÄ-BG, BGBl I 2010/58) wurde § 35 Abs 1 Z 2 und 3 PSG neu gefasst und terminologisch an das IRÄG 2010 (bzw die Insolvenzordnung) angepasst. Durch Art 28 Z 1 Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011, BGBl I 2010/111) wurde § 5 PSG um eine Meldepflicht für Begünstigte erweitert. Korrespondierend wurde durch Art 28 Z 8 BBG 2011 in Art XI ein neuer Abs 1b über die Meldung aller zum 31.3.2011 bestehenden oder festgestellten Begünstigten eingefügt und ein neuer § 42 mit (Verwaltungs-)Strafbestimmungen bei Verletzung der Meldepflichten geschaffen. Weiters wurden durch Art 28 Z 2 BBG 2011 dem § 14 PSG die neuen Abs 3 und 4 über die Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands durch weitere Organe iSd § 14 PSG angefügt. Art 28 Z 3 BBG 2011 erweiterte die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 Abs 2 PSG um den Lebensgefährten. Der durch Art 28 Z 4 BBG 2011 neu geschaffene § 15 Abs 3a PSG behandelt die Unvereinbarkeit von Beauftragten von Begünstigten. Eine korrespondierende Gleichstellung wurde auch beim Aufsichtsrat durch die Anfügung eines weiteren Satzes an § 23 Abs 2 PSG durch Art 28 Z 5 BBG 2011 vollzogen. Art 28 Z 6 BBG 2011 passte § 28 Z 2 PSG an die neu geschaffenen Mehrheitserfordernisse des § 14 Abs 3 PSG bei Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands an. Durch Art 9 des Strafrechtsänderungsgesetzes 2015 (BGBl I 2015/112) wurden die Bilanzstrafatbestände des § 41 PSG mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft gesetzt. Die Privatstiftung wurde im Gegenzug in § 163c Z 10 StGB als Verband definiert. Mit Art 63 FORG¹⁹ wurde in § 5 PSG die Finanzamtszuständigkeit für die Meldung der Begünstigten mit Wirkung ab 1.7.2020 auf das Finanzamt für Großbetriebe angepasst.

Parallel zum PSG wurde durch die §§ 27a bis 27c SpG die Möglichkeit der formwechselnden Umwandlung einer Sparkasse in eine Privatstiftung, der Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen sowie durch die §§ 61e und 61f VAG (nunmehr §§ 66 und 67 VAG 2016) die Möglichkeit der Umwandlung von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit in eine Privatstiftung sowie der Verschmelzung derartiger Versicherungsvereins-Privatstiftungen geschaffen. Mit § 26 BStFG 2015 wurde die Möglichkeit geschaffen, Privatstiftungen in Stiftungen nach BStFG 2015 umzuwandeln, wenn diesen aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen.²⁰

1.4. Motive für die Errichtung einer Privatstiftung

Die **Motive**, warum Stifter eine Privatstiftung errichten, sind so unterschiedlich wie die Ausgestaltungen derselben. Aufgrund der wiederholten Änderungen der abgabenrecht-

19 Finanz-Organisationsreformgesetz (FORG, BGBl I 2019/104).

20 Ausgenommen Sparkassen-Privatstiftungen, siehe § 27a Abs 4 Z 8 SpG.

lichen Rahmenbedingungen ist die Zahl der aus rein **steuerlichen Überlegungen** errichteten Privatstiftungen **zurückgegangen**.²¹ Vielmehr steht nunmehr verstärkt der **Unternehmens- oder Vermögenserhalt** im Vordergrund. Insb soll durch „Zwischenschaltung“ einer Privatstiftung verhindert werden, dass aufgrund unterschiedlicher Interessenlagen oder durch Erbstreitigkeiten Familienunternehmen oder sonstige Vermögenswerte veräußert oder zerschlagen werden müssen. Neben erbrechtlichen Überlegungen steht bei Familienstiftungen sehr häufig der **Versorgungsgedanke** im Vordergrund.

Die Privatstiftung ermöglicht es dem Stifter über sein Ableben hinaus zu wirken, indem er der Privatstiftung in der Stiftungserklärung einen bestimmten Zweck vorgibt. Dies kann insb in verschiedenen familiären Situationen von Bedeutung sein. Beispielsweise können Eltern im Rahmen der Privatstiftung die Versorgung und Ausbildung der Kinder sicherstellen. Die Erben können damit vor sich selbst und auch vor Dritten geschützt werden.²² Weiters kann auf die besonderen Bedürfnisse einzelner Begünstigter weit besser eingegangen werden als in einem Testament. Auch die Förderung von Familienunternehmen findet sich oft als Zweck einer Privatstiftung.

Die Privatstiftung ermöglicht es dem Stifter, sein Vermögen vor einer Aufteilung auf mehrere Erben zu bewahren (zur Pflichtteilsproblematik siehe Rz 16/1 ff). Dies kann insb bei Familienunternehmen von Bedeutung sein.²³ Eine Privatstiftung kann dabei einen stabilen langfristigen Kerngesellschafter darstellen. Oft wird die Privatstiftung dabei auch als „Familienbörse“ eingesetzt. Familienmitglieder, die sich vom Unternehmen loslösen wollen, können an die Privatstiftung verkaufen. Umgekehrt können Familienmitglieder oder auch das Management Anteile von der Privatstiftung erwerben. Auch können Anteile von noch minderjährigen Kindern in der Privatstiftung „geparkt“ werden. Nachdem die Zuwendungen an Begünstigte von der Stellung als Gesellschafter unabhängig sind, eignet sich die Privatstiftung ideal für eine Aufspaltung von Entscheidungsmacht und Kontrolle auf der einen und vermögensrechtlichen Ansprüchen der Familie auf der anderen Seite.

Aufgrund der Möglichkeit, Unternehmensgewinne in der Privatstiftung steuerbegünstigt zu thesaurieren,²⁴ kann die Privatstiftung bei Bedarf dem Unternehmen wieder Eigenkapital zuführen. Sie kann dabei als Puffer zwischen den Thesaurierungswünschen des Unternehmens und den finanziellen Konsumerfordernissen der Familie agieren. Dies ist insb bei Familienunternehmen von Bedeutung, die aufgrund ihrer Größe keinen Zugang zum Kapitalmarkt haben. Ein potenzielles Spannungsfeld stellt dabei die primär auf Vermögen wahrende und sichernde ausgerichtete Position des Stiftungsvorstands dar. Dies insb dann, wenn der Stiftungsvorstand vor der Entscheidung steht, weiteres Eigenkapital dem Unternehmen zuzuführen oder doch besser in andere Vermögensklassen zu investieren und das Risiko besser zu streuen.

21 Zur Verschlechterung der steuerlichen Situation gegenüber der ursprünglichen Gestaltung siehe etwa *Moshammer*, Die Wahrheit über Steuervorteile von Stiftungen, PSR 2013, 26 ff.

22 Vgl dazu *Kraus*, Richtig Stiften² (2012) 22.

23 Vgl dazu *Kraus*, Gründe für die Errichtung einer Stiftung, in *Constantia Privatbank*, Die Österreichische Stiftung, 14 ff.

24 Vgl dazu das Beispiel bei *Wolf*, Leitfaden Österreichische Privatstiftung (2003) 10.

Ob und in welcher Form eine Privatstiftung bei der Unternehmensnachfolge eingesetzt wird, ist von den individuellen Anforderungen des jeweiligen Einzelfalles abhängig. Dies erfordert idR ein Abwägen der Interessen und eine umsichtige Planung.

Ein weiterer Grund für die Errichtung einer Privatstiftung kann die vermögensrechtliche Trennung zwischen Stifter und Privatstiftung sein. Bei entsprechender Ausgestaltung der Stiftungserklärung kann daher ein Zugriff auf das bereits an die Privatstiftung übertragene Vermögen des Stifters ausgeschlossen werden (zum Zugriff durch Gläubiger siehe Rz 16/5 ff).

Letztendlich bietet die Privatstiftung neben der steuerlichen Belastung durch die Stiftungseingangssteuer (die nach Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer einen Nachteil gegenüber Schenkungen zwischen natürlichen Personen und Erbschaften darstellt) auch steuerliche Erleichterungen. Die wichtigsten steuerlichen Erleichterungen bestehen bei der steuerbegünstigten Thesaurierung von Erträgen. Die Stärkung der Kapitalbasis, insb zur Verfolgung unternehmerischer Zwecke, wird dadurch erleichtert (siehe bereits oben).

1/9 Auch im **unternehmerischen Bereich** finden sich verschiedenste Stiftungskonstruktionen. So hat der Gesetzgeber (abgabenrechtliche) Sonderbestimmungen für betrieblich veranlasste Stiftungen, Unternehmenszweckförderungsstiftungen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen, Belegschaftsbeteiligungsstiftungen und Mitarbeiterbeteiligungsstiftungen geschaffen. Zahlreiche sog „Anteilsverwaltungssparkassen“ wurden zwischenzeitlich in Sparkassen-Privatstiftungen (§ 27a SpG) umgewandelt; teilweise (wiewohl zahlenmäßig sehr gering) wird auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit von dieser Möglichkeit (§ 66 VAG 2016) Gebrauch gemacht.

1/10 Mitunter werden Privatstiftungen auch zur Erhaltung von Kunstsammlungen oder für sonstige **kulturelle und wissenschaftliche Zwecke** eingesetzt. So kann die Privatstiftung ausschließlich oder auch neben eigennützigen Zwecken kulturelle, wissenschaftliche, wirtschaftliche oder sonstige Zwecke verfolgen.²⁵

Die **gemeinnützige Betätigung** von Privatstiftungen reicht von der Entwicklungshilfe über Gesundheitsvorsorge bis zum Tierschutz. Die Bedeutung gemeinnütziger Privatstiftungen hat erheblich zugenommen. Von gemeinnützigen Organisationen wird die Rechtsform der Privatstiftung häufig aufgrund der Kontrolle durch den Stiftungsprüfer und des Vertrauens der Allgemeinheit in die Kontrolleffizienz der Stiftungsstrukturen als beim Fundraising vorteilhaft beschrieben.

Mit der Flexibilisierung des BStFG 2015 wurde erwartet, dass gemeinnützige Stiftungen vermehrt als Stiftungen nach BStFG 2015 errichtet werden. Die Zahl der Stiftungen auf dieser Rechtsgrundlage ist dennoch nicht wesentlich gestiegen.²⁶ Der Gründungsaufwand ist gerade im Bereich der abgabenrechtlichen Abstimmung nicht unerheblich. Durch von

²⁵ Vgl dazu *Kraus*, Richtig Stiften² (2012) 22.

²⁶ Per 20.8.2013 bestanden 219 Stiftungen nach BStFG; zur aktuellen Zahl siehe das vom Bundesministerium für Inneres geführten Bundes-Stiftungs- und Fondsregister; dieses weist per 23.8.2021 275 Stiftungen nach BStFG 2015 aus, von denen allerdings 26 mit „aufgelöst“ gekennzeichnet sind, 5 befinden sich „in Auflösung“ und bei 14 wird festgehalten, dass sie in einen Fonds umgewandelt wurden.

den Abgabenbehörden vorgegebene Musterstatuten, die den abgabenrechtlichen Voraussetzungen entsprechen, könnte hier eine wesentliche Vereinfachung geschaffen werden.

1.5. Definition der Privatstiftung

Das Privatstiftungsgesetz (§ 1 Abs 1 PSG) definiert die Privatstiftung als einen **Rechtsträger**, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung oder Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. 1/11

Die Privatstiftung ist **juristische Person**. Sie ist rechtsfähig und parteifähig.²⁷

Im Gegensatz zu den meisten anderen juristischen Personen (zB GmbH, Verein) hat die Privatstiftung weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter.²⁸ Es wird sozusagen dem „**eigentümerlosen**“ Vermögen Rechtspersönlichkeit zuerkannt.²⁹ Präziser ausgedrückt ist das Vermögen tatsächlich nicht eigentümerlos; es steht vielmehr im Eigentum des eigentümerlosen Rechtsträgers Privatstiftung.³⁰ Am Stiftungsvermögen ist auch der Stifter weder Beteiligter noch Teilhaber.³¹ Die Errichtung einer Privatstiftung führt durch die Vermögenswidmung zu einer wirtschaftlichen Verselbständigung des Vermögens, welches in weiterer Folge ausschließlich auf Grundlage des Stiftungszwecks und dem erklärten Willen des Stifters³² sowie nach dem Ermessen des Stiftungsvorstands zu verwenden ist.³³

Durch Errichtung der Privatstiftung verliert auch der Stifter den Zugriff auf das Vermögen.³⁴ Er kann in das Stiftungsgeschehen grundsätzlich nicht mehr eingreifen. Einflussmöglichkeiten können sich nur aus der Stiftungserklärung, so insb aus dem Recht zur Änderung der Stiftungserklärung und zum Widerruf der Privatstiftung,³⁵ darüber hinaus aus sonstigen vorbehaltenen Stifterrechten ergeben.

Mandatsverträge (wie sie etwa aus der liechtensteinischen Stiftungspraxis bekannt waren), die einem Stifter faktisch den Zugriff auf das Vermögen eröffnen, sind in Österreich nicht zulässig.³⁶

Zur Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer einer Privatstiftung iSd WiEReG siehe Rz 11a/1 ff.

Die Privatstiftung muss ihren **Sitz im Inland** haben (§ 1 Abs 1 2. Halbsatz PSG). Dieser **Sitz** muss allerdings nicht unbedingt mit dem Ort, von dem aus die Haupttätigkeiten der 1/12

²⁷ N. Arnold, PSG-Kommentar⁴, Einl Rz 12.

²⁸ OGH 25.2.1999, 6 Ob 332/98m, RdW 1999, 409; OGH 11.3.1999, 6 Ob 331/98i, RdW 1999, 409; OGH 14.12.2000, 6 Ob 278/00a, GesRZ 2001, 95, uvam.

²⁹ OGH 15.7.1999, 6 Ob 74/99x, RdW 1999, 718; OGH 16.5.2001, 6 Ob 85/01w, GesRZ 2002, 30, uvam.

³⁰ Kals in Doralt/Nowotny/Kals (Hrsg), PSG, § 1 Rz 13; N. Arnold, PSG-Kommentar⁴, § 1 Rz 9.

³¹ OGH 24.5.2006, 6 Ob 78/06y, ZfS 2006, 118.

³² OGH 15.7.1999, 6 Ob 74/99x, RdW 1999, 718.

³³ OGH 21.12.2015, 6 Ob 108/15y, GesRZ 2016, 234.

³⁴ OGH 26.4.2001, 6 Ob 60/01v, GesRZ 2002, 27.

³⁵ OGH 18.9.2009, 6 Ob 136/09g, GesRZ 2010, 59 [Anm Csoklich], GeS 2009, 340 [Anm Mager], PSR 2009, 95 [krit Anm Zollner].

³⁶ Zollner, Eigennützige Privatstiftung, 348; N. Arnold, PSG-Kommentar⁴, § 15 Rz 42a.

Privatstiftung geführt werden, ident sein. Verlegt die Privatstiftung ihren Sitz ins Ausland, ist sie vom Firmenbuchgericht grundsätzlich von Amts wegen zu löschen.³⁷ Diese Rechtsfolge ist auch unionsrechtlich zulässig,³⁸ sofern nicht die fremde Rechtsordnung die formwechselnde Umwandlung oder sonstige Übertragung auf eine ausländische Stiftung zulässt.³⁹

Eine Änderung des Sitzes innerhalb Österreichs durch die Stifter vor Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch ist jederzeit zulässig, nach Eintragung unter Vorbehalt einer Änderung der Stiftungsurkunde (§ 33 Abs 2 PSG). Haben sich die Stifter die Änderung der Stiftungserklärung nicht vorbehalten, kann der Stiftungsvorstand gegebenenfalls bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (insb zur Anpassung an geänderte Verhältnisse, etwa zur Anpassung an den Ort der Geschäftsleitung) eine Änderung mit gerichtlicher Genehmigung vornehmen (§ 33 Abs 2 PSG).

Fraglich ist, ob eine **Sitzverlegung** einer österreichischen Privatstiftung **ins Ausland** ohne Auflösung der Privatstiftung (dh rechtsformwechselnd, etwa in das Kleid einer ausländischen Stiftung) innerhalb der EU bzw des EWR auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage im PSG möglich ist.

Für die **rechtsformwechselnde Sitzverlegung** ins Ausland werden in der Literatur verschiedenste Begriffe, wie etwa grenzüberschreitende Sitzverlegung, grenzüberschreitender Formwechsel oder identitätswahrende Sitzverlegung verwendet. Gesetzlich geregelt ist die Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (und zwar im SE-Gesetz). Für den Export- oder Import-Formwechsel sonstiger Gesellschaften oder von Stiftungen findet sich dazu in Österreich keine ausdrückliche gesetzliche Regelung.

In der EuGH-Judikatur (und auch in der OGH-Judikatur) ist anerkannt, dass Gesellschaften, die nach dem Recht eines anderen EU-/EWR-Vertragsstaates gegründet wurden, sich in eine (hier: österreichische) Gesellschaft identitätswahrend umwandeln können, wenn zugleich der Verwaltungssitz in das konkrete Land verlegt wird, die Gesellschaft sämtliche Voraussetzungen erfüllt, die nach dem Recht des Wegzugsstaates für eine solche Umwandlung bestehen und die Gesellschaft die Anforderungen an eine Gesellschaft im Zuzugsstaat (insb in Bezug auf Satzung, Kapitalausstattung, Organbesetzung) erfüllt.⁴⁰ Selbiges gilt in Bezug auf den Wegzug österreichischer Gesellschaften in einen anderen EU-/EWR-Vertragsstaat. Grundlage all dieser Überlegungen ist die Niederlassungsfreiheit.⁴¹

Die Niederlassungsfreiheit ist nach der Rspr des EuGH⁴² auch auf vermögensverwaltende Trusts, die Anteile an einer Konzernmuttergesellschaft halten, anwendbar. Es wird daher argumentiert,⁴³ dass auch eigennützige österreichische Privatstiftungen unter die

37 ErlRV zum § 1 Abs 1; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch, 44.

38 EuGH, C-210/06, *Cartesio*, ABl C 44/3 vom 21.2.2009; grundlegend zu Fragen der Sitzverlegung *Eckert*, GesRZ 2009, 139 ff.

39 *Schopper/Skarics*, NZ 2012, 321 (329).

40 OGH 10.4.2014, 6 Ob 224/13d.

41 EuGH 5.11.2002, Rs C-208/00, *Überseering*.

42 EuGH 14.9.2017, Rs C-646/15, *Panayi Trusts*.

43 *Hayden/Varro*, PSR 2017, 169.

Niederlassungsfreiheit fallen (können). Die Niederlassungsfreiheit gilt grundsätzlich auch für Liechtenstein als EFTA-Mitgliedstaat, und damit Mitglied des EWR, sofern der Rechtsträger im EWR für einen unbestimmten Zeitraum und mittels einer festen Niederlassung eine tatsächliche und echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.⁴⁴ Das liechtensteinische Recht enthält gesetzliche Regelungen für die Sitzverlegung von liechtensteinischen Stiftungen ins Ausland und für den Zuzug ausländischer Stiftungen nach Liechtenstein (Art 233 f FL PGR). Es bestehen daher gute Argumente dafür, dass bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen identitätswahrende grenzüberschreitende (formwechselnde) Sitzverlegungen von Privatstiftungen ins Ausland (so auch nach Liechtenstein) und von Stiftungen, die auf Grundlage ausländischer Rechtsordnungen errichtet wurden, ins Inland möglich sind. Zur erforderlichen wirtschaftlichen Betätigung (die auch über die Verwaltung von Anteilen an einer Konzernmuttergesellschaft dargestellt werden kann⁴⁵).

Unter **Foundation Governance** versteht man das System der Leitung und Kontrolle der Privatstiftung bzw den Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung.⁴⁶ Die Foundation Governance einer Privatstiftung weicht infolge Eigentümerlosigkeit des Rechtsträgers mitunter erheblich von der Corporate Governance von Kapitalgesellschaften ab. Der Gesetzgeber hat sich hier für eine Kombination von gesetzlichen Vorgaben, stiftungsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten und auf Auftrag oder von Amts wegen möglicher (aber nicht permanent eingebundener) gerichtlicher Kontrolle entschieden.⁴⁷ 1/12a

1.6. Arten der Privatstiftung

Grundsätzlich gibt es aus stiftungsrechtlicher Sicht nur **eine Form der Privatstiftung**. Die Bestimmungen des PSG sind auf sämtliche Privatstiftungen anwendbar.⁴⁸ Abweichungen sind nur dort zulässig, wo der Gesetzgeber sie ermöglicht oder (in Ausnahmefällen) vorschreibt (so gibt es etwa Sonderbestimmungen nach formwechselnder Umwandlung von Sparkassen oder Versicherungsvereinen). 1/13

Eine Privatstiftung kann nicht nur **unter Lebenden**, sondern auch **von Todes wegen** errichtet werden.⁴⁹ Soweit der Gesetzgeber keine abweichenden Anordnungen getroffen hat, ist auch auf Privatstiftungen von Todes wegen das gesamte PSG anzuwenden. Die wesentlichen Abweichungen im PSG zwischen Privatstiftungen unter Lebenden und von Todes wegen bestehen im Bereich der möglichen Stifterstellung (eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben, der darüber hinaus eine natürliche Person sein muss) und bei den Formvorschriften für die Errichtung (bei der Privatstiftung von Todes wegen muss neben der Form des Notariatsaktes auch die Form der letztwilligen Verfügung eingehalten werden; § 39 Abs 1 PSG). 1/14

44 EFTA Court 9.7.2014, Rs E-3/13 und E-20/13, *Fred and Petter Olsen and Others*.

45 Siehe EuGH 14.9.2017, Rs C-646/15, *Panayi Trusts*.

46 Vgl Müller in Müller (Hrsg), Handbuch Stiftungsmanagement, Rz 7 mwN; Kodek in FS Reich-Rohrwig, 101, unter Verweis auf Briem in Kalls (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts, 61 (63).

47 N. Arnold, PSG-Kommentar⁴, § 1 Rz 10a.

48 N. Arnold, PSG-Kommentar⁴, Einl Rz 9.

49 ErlRV zum § 8.

- 1/15 Je nach Stiftungszweck und Kreis der Begünstigten ist zwischen **gemeinnützigen und eigennützigen** Privatstiftungen zu unterscheiden. Gemeinnützig sind vor allem (aber nicht ausschließlich) solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.⁵⁰ Der Gemeinnützigkeitsbegriff des PSG⁵¹ stimmt nicht notwendigerweise mit dem der Bundesabgabenordnung (BAO) überein. Um in den Genuss der abgabenrechtlichen Befreiungsbestimmungen bzw Ermäßigungen zu kommen, muss eine gemeinnützige Privatstiftung auch die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllen.⁵² Eigennützige Privatstiftungen verfolgen hingegen die Förderung bestimmter oder individualisierbarer Personen. Privatstiftungen, bei denen die Förderung von Familienangehörigen des Stifters im Vordergrund steht, werden häufig als **Familienstiftungen** bezeichnet. Die Familienstiftung ist daher eine Ausprägungsform der eigennützigen Stiftung.⁵³ Unterschiede zwischen gemeinnützigen und eigennützigen Privatstiftungen können sich im PSG insb im Bereich der Feststellung der Begünstigten und bei der Frage der Auflösung stellen (vgl § 9 Abs 1 Z 3 PSG und § 35 Abs 2 Z 3 PSG). Aufgrund des unterschiedlichen Begünstigtenkreises können sich auch Abweichungen im Bereich der Ausübung der Begünstigtenrechte ergeben.
- 1/16 Stiftungsrechtlich ist es auch zulässig, dass eine Privatstiftung „**gemischten**“ Zwecken dient. So ist es in der Praxis durchaus häufig anzutreffen, dass in der Stiftungserklärung von der Grundgestaltung nach eigennützigen Privatstiftungen auch Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken vorgesehen werden. Stiftungsrechtlich ist die Einordnung je nach Ausgestaltung des maßgeblichen Bereichs vorzunehmen (so stellt insb § 35 Abs 2 Z 3 PSG auf den überwiegenden Zweck ab; zur abgabenrechtlichen Einordnung Rz 1/27).
- 1/17 *Kals*⁵⁴ und *Doralt*⁵⁵ differenzieren darüber hinaus zwischen fürsorglich-“entmündigenden“ und mitwirkungsoffenen Stiftungen. Die Unterscheidung ergibt sich aus der jeweiligen Organisationsstruktur der konkreten Privatstiftung.
- Für den Bereich des Übernahmerechts, teilweise auch des Börsegesetzes, hat sich außerdem die Unterscheidung in **kontrollierte** und **kontrollfreie** (bzw entmündigende) Privatstiftungen durchgesetzt.⁵⁶
- 1/18 Für Privatstiftungen, bei denen der Versorgungsgedanke (zumeist bei gleichzeitiger Erhaltung des Stiftungsvermögens) im Vordergrund steht, hat sich der Begriff der **Versorgungsstiftungen** durchgesetzt, für solche, bei denen der Vermögensstamm auch an Begünstigte zugewendet werden darf, die Bezeichnung **Verbrauchsstiftungen**.

50 Zur Unterscheidung ausführlich *W. Jud*, JBl 2003, 771 ff.

51 Das PSG verwendet diesen Begriff nicht direkt. In § 35 Abs 2 Z 3 spricht es von „nicht gemeinnützige Privatstiftung“, in § 9 Abs 1 Z 3 von „Begünstigung der Allgemeinheit“.

52 Weiterführend *Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht², Rz V/1 ff; *N. Arnold in Arnold/Ginthör*, Der Stiftungsvorstand, Rz 6.

53 *N. Arnold in Arnold/Ginthör*, Der Stiftungsvorstand, Rz 7; zur abgabenrechtlichen Problematik der Begriffsdefinition für Bereiche des (früheren) ErbStG bzw dAußStG siehe *N. Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht², Rz II/49 ff.

54 *Kals in Doralt/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht², Rz 7/16.

55 *Doralt*, ZGR 1996, 1.

56 Vgl ÜbK 26.11.2001, 2001/2/8; 19.4.2001, 2001/1/3; *Zollner*, GesRZ 2003, 278 ff; *Linder/Zollner*, ZfR 2006/39, 90 ff; weiterführend siehe auch *N. Arnold/Schuster in FS Bruckner*, 13; *N. Arnold/Schuster*, GesRZ 2007, 303.