

1. Einleitung

Mithilfe der Rechtsform der PS kann die Verfolgung unterschiedlicher Interessen bezweckt werden: Die Vielfalt reicht von gemeinnützigen PS, alternativ zu Stiftungen nach dem BStFG 2015, über betriebliche PS bis hin zu eigennützigen Versorgungsstiftungen.¹ Diese Zweckoffenheit resultiert auch aus dem erklärten Ziel des Gesetzgebers, dem Rechtsanwender mit dem PSG ein anpassungsfähiges und flexibles Instrument zur Verfügung zu stellen.² Als Ausfluss dieser Flexibilität und der Privatautonomie wurden dem Stifter neben anderen Gestaltungsmöglichkeiten insb Änderungs- und Widerrufsrechte eingeräumt.³ Lt einer Studie der Wirtschaftsuniversität Wien unterliegen rund 62% der PS einem Widerrufs- und sogar 94% der PS einem Änderungsvorbehalt.⁴ Diese Gestaltungsrechte sind daher der Praxis keineswegs fremd, sondern in der Mehrzahl der Fälle gelebtes Stiftungsleben. Solche Einflussmöglichkeiten stehen jedoch in einem Spannungsverhältnis zum geforderten Vermögensopfer des Stifters und zur Selbstständigkeit des Vermögens; bisweilen werden sie sogar als „Systembruch“ im Stiftungsrecht bezeichnet.⁵

Die gegenständliche Arbeit verkennt zwar nicht, dass Änderungs- und Widerrufsrechte dergestalt, wie wir sie heute kennen, bereits seit 1993 existieren und praktiziert werden und es sich bei diesen Instrumenten um kein legislatives Novum handelt. Nichtsdestotrotz ziehen sie aber nach wie vor eine Fülle an rechtlichen Fragen nach sich, dies umso mehr vor dem Hintergrund einerseits sich wandelnder Einflüsse wie der angedachten

-
- 1 *Diregger/Winner*, Fragen der Gestaltungsfreiheit im Privatstiftungsrecht am Beispiel der Änderung nach § 33 Abs 2 PSG in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechtes (2001) 105 (107); *Kalss* in *Doralt/C. Nowotny/Kalss* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (1995) Einl Rz 27 f.
 - 2 S ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15.
 - 3 Ebenso ME PSG 2017, 323/ME 25. GP Erläut 1.
 - 4 *Kalss/Bertleff/Lutz/Samonigg/Tucek*, Empirische Zahlen nach 20 Jahren Privatstiftungsgesetz, in *Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts, Acht wesentliche Kernthemen (2014) 13 (18, 24).
 - 5 Vgl *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005) 705, 707.

1. Einleitung

PSGNov 2017⁶, dem Europarecht sowie nationaler Jud und andererseits der nun hervortretenden „nächsten Stiftergeneration“ in Zusammenhang insb mit Substiftungen.⁷ Führt man sich vor Augen, dass von PS kontrollierte Unternehmen schätzungsweise einen Umsatz idHv 10%⁸ des österreichischen BIP erwirtschaften und gerade Änderungs- und Widerrufsrechte als „*Einfallspforte körperschaftlicher Strukturelemente*“⁹ verstanden werden, so gewinnt die Beantwortung der bis dato offenen Fragen an Bedeutung.¹⁰

6 ME PSG 2017, 323/ME 25. GP.

7 So auch *Prechtl-Aigner/Sauer*, Privatstiftungen und Unternehmensnachfolgeplanung – Anpassungsbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten, ZUS 2012, 44; *Briem*, Privatautonome Gestaltungsmöglichkeiten zur Sicherung einer funktionierenden Governance der Privatstiftung, in *Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts (2014) 61 (74); vgl auch *Kodek*, Gedankensplitter zur corporate governance der Privatstiftung, in *Hainz/Krejci* (Hrsg), Festschrift Johannes Reich-Rohrwig, Zum 60. Geburtstag (2014) 101.

8 *Hopt/Hippel/Anheier/Then/Ebke/Reimer/Vahlpahl*, Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf (30, abgefragt am 18.06.2018).

9 *Melzer*, Das österreichische Privatstiftungsrecht und das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im Vergleich (2010) 74; vgl auch *Felzl*, Keine nachträgliche Einführung eines Widerrufsvorbehalts durch Änderung der Stiftungserklärung, GesRZ 2011, 378 (380).

10 Stiftungen basierend auf anderen ö Rechtsgrundlagen (s diesbzgl zB *N. Arnold*, Privatstiftungsgesetz-Kommentar³ [2013] Einl Rz 8 f) bilden grds keinen Untersuchungsgegenstand; der strukturelle Aufbau orientiert sich grob an den Stadien vor/nach Entstehen der PS, jeweils anhand der konkret gestaltungsberechtigten Person, entsprechend *K. Berger* in *Doralt/C. Nowotny/Kalss*, § 33 f; *N. Arnold*, PSG3 § 33 f.

2. Einführung

2.1. Historischer Abriss

2.1.1. Entwicklung des Stiftens

Unter dem Terminus „Stiften“ wird verallgemeinert¹¹ die Etablierung einer **vermögensbasierten Einrichtung**, die einen vom Stifter **bezeichneten Zweck** zmd auf eine bestimmte Dauer fördert, verstanden.¹² In juristischer Hinsicht wird insb über die Grenzen europäischer Rechtssysteme hinaus darauf abgestellt, dass die Stiftung eine Organisation ohne Mitglieder darstellt.¹³ Ursächlich für die Entwicklung des Stiftens ist das in der menschlichen Natur verankerte Streben, über das eigene Ableben hinaus etwas Bestehendes zu schaffen.¹⁴

Die ersten Stiftungen lassen sich auf das antike Rom zurückführen, in dem an Private oder Verbände Zuwendungen samt der Auflage getätigt wurden, das Vermögen bestimmten Zwecken zu widmen.¹⁵ Dienten die ersten Stiftungen idR dem Toten- oder Ahnenkult, waren die Motive va mit Aufkommen des Christentums vermehrt religiöser Natur.¹⁶ Insb durch die Lehre der „*portio christi*“ wurden Gläubige dazu bewegt, ihr Vermögen bzw

11 Vgl hierzu den heutigen § 1 Abs 1 PSG, wonach die PS ein Rechtsträger mit Sitz im Inland ist, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet wurde, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen.

12 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht, Erscheinungsformen und Errichtung der Stiftung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung des Stiftungsvermögens, Stiftungssteuerrecht, Rechnungslegung und Publizität, Internationales Stiftungsrecht³ (2016) Rz 3; *Campenhausen*, Geschichte des Stiftungswesens in *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg), Handbuch Stiftungen² (2003) 19 (21); *Borth-Böhler*, Die Stiftung in Österreich (1996) 23; vgl auch *N. Arnold*, PSG³ § 1 Rz 1, welcher anstelle des Elements der Dauer jenes der Rechtspersönlichkeit erwähnt; s aber auch *Kalss* in *Doralt/C. Nowotny/Kalss*, PSG, Einl Rz 7 f.

13 S zB zum russischen Stiftungsrecht *Drobnig*, Die weitere Entwicklung des Stiftungsrechts in Osteuropa, in *Campenhausen/Kronke/Werner* (Hrsg), Stiftungen in Deutschland und Europa (1998) 383 (387).

14 *Batliner*, Stiftungsrecht in der Praxis, Vorteile für den Stifter und den Staat, 5. Europatage des Notariats (15. bis 17.8.1993 in Salzburg), NZ 1993, 201; ebenso *Kalss* in *Doralt/C. Nowotny/Kalss*, PSG, Einl Rz 5; *Borth-Böhler*, Stiftung in Ö 25.

15 Ca im 6. Jahrhundert, *Batliner*, NZ 1993, 201; *Fischer*, Die Organisationsstruktur der Privatstiftung (2004) 3.

16 *Batliner*, NZ 1993, 201; *Fischer*, Organisationsstruktur 3.

2. Einführung

Teile hiervon nach ihrem Tod christlichen Zwecken, den „*piae causae*“ zu überlassen.¹⁷ Dies sollte nicht nur der Allgemeinheit oder mildtätigen Zwecken dienen, sondern darüber hinaus auch dem „*Seelenheil*“ des Stifters selbst.¹⁸ Das Rechtsinstitut der Stiftung erfuhr so im Mittelalter eine erste große Wachstumswelle.¹⁹ Im Hochmittelalter entwickelte sich in weiterer Folge der althochdeutsche Begriff „*stiftungha*“ heraus, worunter die Tätigkeiten des „*Bauens, Gründens, Schaffens, Veranlassens, Anstiftens sowie Schenkens*“ verstanden wurden.²⁰ In der Neuzeit begann die Abkehr von vorwiegend religiös motivierten Stiftungen hin zu dem Allgemeinwohl gewidmeten Zwecken,²¹ im 17. und 18. Jhd wurden sodann insb Familienstiftungen gegründet.²² Die Ablehnung sakraler Stiftungen und das Verlangen weltlicher Machthaber nach einem Zugriff auf die in Stiftungen vorhandenen Vermögenswerte führten zu einer ersten „*Krise des Stiftungswesens*“.²³ Dabei können Parallelen mit der sukzessiven Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen von PS nicht von der Hand gewiesen werden.²⁴

Im 18. sowie zu Beginn des 19. Jhd genoss das Stiftungswesen einen Aufschwung, weil man sich dessen nun auch als Instrument zur Förderung von Kunst und Bildung bediente.²⁵ Es wurde erstmals die Rechtsfähigkeit der Stiftung statuiert, unabdingbares Zulässigkeitskriterium hierfür war jedoch eine jeweils erteilte staatliche Erlaubnis.²⁶ Damit bestand aber die Gefahr der Überlagerung des Stifterwillens durch den Staat.²⁷ Aufgrund

17 Nach dieser Lehre sollte jeder Jesus Christus, personifiziert durch die Kirche und die Armen, einen Kindesanteil seines Erbes zuwenden, vgl *Campenhausen in Bertelsmann Stiftung*, Handbuch² 23 f; *Batliner*, NZ 1993, 201; *Fischer*, Organisationsstruktur 3; *Kalss in Doralt/C. Nowotny/Kalss*, PSG, Einl Rz 5.

18 *Batliner*, NZ 1993, 201; *Campenhausen in Bertelsmann Stiftung*, Handbuch² 23 f.

19 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 2 Rz 4, 4 Rz 13; *Sandgruber*, Die Geschichte der Vermögensbildung und Veranlagung in Europa, NZ 1993, 224 (229).

20 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 2 Rz 4.

21 *Fischer*, Organisationsstruktur 4.

22 *Batliner*, NZ 1993, 202.

23 *Campenhausen in Bertelsmann Stiftung*, Handbuch² 31, *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 2 Rz 6; *Sandgruber*, NZ 1993, 229.

24 Zuletzt im Bereich der Zwischenbesteuerung von PS, vgl *H. Hayden/T. Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda, PSR 2016, 143 (147); s auch *Melicharek*, Der Ausstieg aus der österreichischen Privatstiftung (2006) 3.

25 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 4 Rz 13; *Fischer*, Organisationsstruktur 4; *Kalss in Doralt/C. Nowotny/Kalss*, PSG, Einl Rz 5.

26 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 3 Rz 8; *Fischer*, Organisationsstruktur 4.

27 *Schlüter/Scholte*, Stiftungsrecht³ 3 Rz 7 f; *Batliner*, NZ 1993, 202.

der rechtlichen Entwicklungen kam es zur Wende vom 19. zum 20. Jhd zu einer zweiten großen Wachstumswelle und zwar nicht nur in Deutschland, sondern auch in Österreich.²⁸ Neben den bisher mildtätigen oder religiösen Zwecken etablierten sich Stiftungen nunmehr als eigenständige **Säule nationaler Sozialpolitik**.²⁹ Zu dieser Zeit bestanden alleine im deutschen Reich schätzungsweise 100.000 Stiftungen.³⁰ In den Jahren 1923 sowie 1924 kam es zu einem Ende des Stiftungswachstums, weil die Inflation, die größtenteils bis nach dem 2. Weltkrieg ein Hindernis für den Stifterwillen darstellte, zahlreiche Stiftungen aufzehrte.³¹ In Österreich zählte man 1938 ca 5.700 Stiftungen und Fonds, wobei die Nationalsozialisten alleine 3.000 hiervon ohne Vermögensübertragung auf andere Stiftungen bzw Fonds auflösten.³² Erst langsam erholte sich die Stiftungslandschaft von den Folgen der zwei Weltkriege, bis in den 1980er Jahren erneut von einer „*Renaissance des europäischen Stiftungswesens*“ gesprochen werden konnte.³³ Dabei können sowohl gemeinnützige und mildtätige als auch eigennützige Motive festgestellt werden.³⁴ Im Jahr 2016 ergaben Schätzungen, dass in Europa in etwa 65.000 Stiftungen mit einem Gesamtvermögen von 174 Mrd Euro bestehen.³⁵ Insb Ländern mit einem reformierten, flexiblen Stiftungsrecht, darunter Italien, Spanien, Türkei und Portugal, wird dabei ein hohes Wachstum attestiert.³⁶

2.1.2. Entwicklung des österreichischen Privatstiftungsrechts

Nach Aufhebung des **Fideikommiss** im Jahr 1938, der stiftungsähnliche Züge aufwies, aber bloß zur Versorgung adeliger Familien gedacht war, bot die österreichische Rechtsordnung bis 1993 lediglich über das BStFG sowie die entsprechenden Landesgesetze ein rechtliches Grundwerkzeug

28 Sandgruber, NZ 1993, 230.

29 S Sandgruber, NZ 1993, 230; vgl auch Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 6 Rz 17.

30 Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 3 Rz 9.

31 Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 3 Rz 9; Sandgruber, NZ 1993, 230.

32 Ausf Rawert/Ajzensztejn, Stiftungsrecht im Nationalsozialismus – Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der jüdischen und paritätischen Stiftungen, in Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg), Stiftungen in Deutschland und Europa (1998) 157 ff; s weiters Sandgruber, NZ 1993, 230; Fischer, Organisationsstruktur 4 f; Kalss in Doralt/C. Nowotny/Kalss, PSG, Einl Rz 6.

33 Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 4 Rz 11.

34 Die ö Rechtsordnung bot jedoch vor dem PSG 1993 keine Rechtsgrundlage für eigennützige PS, vgl ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 14; s weiters Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 4 Rz 11 ff.

35 Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 4 Rz 13 mwN.

36 Schlüter/Scholte, Stiftungsrecht³ 5 Rz 14.

zur Stiftungserrichtung.³⁷ Diese waren jedoch auf gemeinnützige und mildtätige Zwecke beschränkt und zudem an eine verwaltungsbehördliche Bewilligung samt nachfolgender Kontrolle gebunden.³⁸ Die Bildung eigenütziger Stiftungen war nicht möglich, wodurch es zu einem immensen Vermögensabfluss ins Ausland (insb in das FL) kam.³⁹ Im Jahr 1992 erkannte der österreichische Gesetzgeber das den Stiftungen innewohnende volkswirtschaftliche Potential.⁴⁰ Erklärte Ziele des PSG waren sowohl die Bewahrung bestehender privater oder unternehmerischer Vermögenseinheiten als auch die Unterbindung des Kapitalabflusses ins Ausland.⁴¹ Bevorzugte Mittel waren das Angebot eines mit dem Stiftungsrecht des FL vergleichbar liberalen Instruments und Steuervergünstigungen.⁴²

Das PSG trat rückwirkend mit 01.09.1993 in Kraft.⁴³ Lange Zeit wurde die österreichische PS im Gegensatz zu ihren ausländischen Pendanten als „*stark und unabhängig*“ geschätzt, dies vor allem aufgrund der durch Stiftungsprüfer und FB-Gericht ausgeübten unabhängigen Kontrolle.⁴⁴ Durch die sukzessive Verschlechterung der **steuerlichen Rahmenbedingungen** nahm die anfängliche Euphorie über dieses neue Rechtsinstitut ein Ende, wobei (auch) hierauf das derzeit leicht negative Stiftungswachstum zurückgeführt werden kann.⁴⁵ Von den im Zeitpunkt des Inkrafttretens des PSG normierten Steuervergünstigungen ist im Wesentlichen lediglich das sog „*Roll-over*“ Privileg aufrecht geblieben, wodurch die bei Verkauf von qualifizierten Kapitalanteilen aufgedeckten stillen Reserven auf eine Ersatzbeteiligung transferiert werden können.⁴⁶ Hingegen sorgen va die novellierte

37 Der Fideikomiss war jedoch keine jur P, vgl ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 16; *Fischer*, Organisationsstruktur 5; *Melicharek*, Ausstieg 3.

38 ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15; *Krejci*, Das künftige Privatstiftungsrecht weist noch Mängel auf, RdW 1993, 135 f; zu den begrenzten Zwecken s auch *Schauer*, Familienstiftung und Unwürdigkeit des Begünstigten als Problem des Privatstiftungsrechtes, GesRZ 2000, 233.

39 *Batliner*, NZ 1993, 203; ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15.

40 ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15.

41 ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15; ebenso zB *Doralt/C. Nowotny/Kalss*, PSG, Einl Rz 6; *Schwimmann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2011) § 26 Rz 19.

42 ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 15 mit Verweis auch auf die positiven Erfahrungen mit dem liberalen deutschen und schweizerischen Stiftungsrecht; siehe auch *Batliner*, NZ 1993, 206; *Schauer*, Aktuelle Entwicklungen im Stiftungsrecht, JEV 2009, 14.

43 Vgl insb Art XI Abs 1 PSG; s auch zB *Schiesl-Müller*, Privatstiftung und Scheidung (2012) 3.

44 *Fraberger*, Stifter – gefangen in einer Doppelschere, Wirtschaftsblatt vom 10.05.2015 <http://wirtschaftsblatt.at/home/nachrichten/oesterreich/familienunternehmen/4724660/Stifter-gefangen-in-einer-Doppelschere> (abgefragt am 21.08.2016).

45 *Fraberger*, Wirtschaftsblatt vom 10.05.2015.

46 *Fraberger*, Wirtschaftsblatt vom 10.05.2015; *Melicharek*, Ausstieg 3; krit *Kodek* in FS Reich-Rohrwig 103.