

I. Grundlagen im Stiftungsrecht

Teil I behandelt die stiftungsrechtlichen Aspekte der Privatstiftung. Dieses Buch kann – da aus der Feder eines Steuerberaters stammend – nur einen **Überblick über das Zivilrecht** geben; dabei wird auf das materielle Zivilrecht eingegangen und für Verfahrensfragen auf die Zivilrechtsliteratur verwiesen. Die zivil- bzw stiftungsrechtliche Rechtsgrundlage der Privatstiftung bildet das Privatstiftungsgesetz.¹ Der Begriff „Privatstiftung“ erfasst ausschließlich die Stiftung iSd PSG.² Das PSG ist seit seiner Einführung im Jahre 1993 nur an wenigen Stellen verändert worden.³ Größere zivilrechtliche Veränderungen ergaben sich erst durch das BudgBG 2011.⁴ Mitte 2017 wurde der Entwurf einer PSG-Novelle veröffentlicht, der eine umfassende Überarbeitung des PSG zum Inhalt hatte;⁵ aufgrund der vorgezogenen Nationalratswahlen im Herbst 2017 ist der Entwurf entfallen. Bei Drucklegung war nicht bekannt, ob bzw in welcher Form diese Novelle weiterverfolgt wird. Die umfangreiche Rspr des OGH hat (ebenfalls) zu einer Weiterentwicklung des Stiftungsrechts beigetragen.⁶ Im Anschluss an die zivilrechtliche Grundlage werden die familien- und erbrechtlichen Berührungspunkte mit der Privatstiftung beleuchtet. Gegenstand dieses Buches ist ausschließlich die Stiftung iSd PSG; andere inländische bzw ausländische Stiftungsformen werden nicht behandelt.⁷ Mit dem

-
- 1 BGBl 1993/694, zuletzt maßgeblich geändert durch BGBl I 2010/111 (BudgBG 2011). IdF kurz PSG.
 - 2 Vgl *Arnold*, PSG-Kommentar³ (2013) § 1 Rz 2a. Auch im Abgabenrecht erfasst der Begriff „Privatstiftung“ nur die Stiftung iSd PSG (VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183).
 - 3 Ganz im Gegensatz zu den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen, die sich im Laufe der Zeit sehr stark entwickelt haben.
 - 4 BGBl I 2010/111.
 - 5 Vgl dazu aus Sicht der Firmenbuchrichter *Résumé-Protokoll* zum künftigen Stiftungsrecht, *GesRZ* 2017, 253. In der Literatur vgl *Hayden H.*, ME zur Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017: ein erster Überblick, *PSR* 2017, 104; *Csoklich*, PSG-Novelle 2017 – Bestimmungen zum Gläubigerschutz, zur Transparenz und zu den Änderungsbefugnissen, *ZFS* 2017, 96; *Csoklich*, PSG-Novelle 2017 – neue Governance für die Privatstiftung, *PSR* 2017, 114; *Rizzi*, Novelle des Privatstiftungsgesetzes (PSG) – viel Licht und etwas Schatten, *ecolex* 2017, 861; *Novak*, Die Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017, *SWK* 2017, 1082; *Oberndorfer/Kepplinger*, Zur Governance-Struktur von Privatstiftungen nach der PSG-Novelle 2017, *ZFS* 2017, 144; *Zollner*, Sanierungsfall Privatstiftungen?! *PSR* 2017, 156.
 - 6 Systematisierung der Rechtsprechung von *Brehm* in *Résumé-Protokoll*, *GesRZ* 2015, 245 (249 ff). Aufgrund zivil- und steuerrechtlicher Verschlechterungen stellt sich immer öfter die Frage des Ausstiegs aus der Privatstiftung; vgl etwa *Peyerl*, Stiftung: Von der Mausefalle zum Hochsicherheitstrakt, *SWK* 2009 T 263; *Nowotny*, Privatstiftungen „in troubles“, *RdW* 2009/797 (834); *Cerha*, Die Vertreibung des Vermögens österreichischer Privatstiftungen ins Ausland, in *Kalss*, Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts (2014) 1.
 - 7 Vgl zu anderen österreichischen Stiftungsformen aus zivilrechtlicher Sicht *Gassauer-Fleissner/Grave*, Stiftungsrecht² (2008). Zu ausländischen Stiftungsformen siehe *Richter/Wachter*, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (2007).

Praxistipp:

Für die Praxis ist zu beachten, dass es eine Privatstiftung „von der Stange“ nicht gibt (mitunter allenfalls bei einer GmbH möglich). Die Abfassung der Stiftungserklärung im Allgemeinen sowie des Stiftungszwecks im Besonderen sollte daher genau überlegt werden. Der Stifter sollte folgenden Gedanken bei Ausgestaltung der Stiftungserklärung vor Augen haben: „Der Stifter muss lernen, sterben zu können.“

Der **Zweck**¹²⁵ drückt sich typischerweise in der **Begünstigtenregelung** sowie in den Regelungen über das **Schicksal des Stiftungsvermögens** aus. Wie eng oder weit der Stiftungszweck konkretisiert wird, obliegt dem Stifter und seinen Vorstellungen. Je enger und konkreter der Stiftungszweck definiert wird, desto kleiner wird der Entscheidungsspielraum der Stiftungsorgane. Dies kann in manchen Fällen durchaus angestrebt und gewünscht sein, bedeutet aber auch, dass der Stiftungszweck leichter erreicht und daher auch vollständig erfüllt sein kann, was den Stiftungsvorstand zwingt, gemäß § 35 Abs 2 Z 2 PSG die Auflösung der Privatstiftung zu beschließen. Ein weit gefasster Stiftungszweck gibt den Stiftungsorganen einen eigenständigen Entscheidungsspielraum. Dem Stiftungsvorstand werden daher Ermessensentscheidungen in der vom Stiftungszweck vorgegebenen Bandbreite ermöglicht. In der Praxis ist die Verankerung von „groben“ **Veranlagungsrichtlinien** (etwa Verbot bzw Erlaubnis zur Veranlagung in spekulativen Kapitalanlagen) oder zumindest die Zuständigkeit des Beirates zum Erlass von näheren Veranlagungsrichtlinien oder ein Zustimmungsvorbehalt desselben hilfreich. Der Stiftungszweck kann bzw sollte – je nach Stifterwillen – so gestaltet werden, dass auch die nachfolgenden Generationen noch vom Vermögen der Privatstiftung profitieren können. Bei Wertpapiergeschäften muss die Privatstiftung seit 2018 über den sog „LEI“ verfügen.¹²⁶ Soweit das Kapitalvermögen der Privatstiftung eine gewisse Größe erreicht, könnte die *Einbringung in einen (Spezial-)Investmentfonds* überlegt werden; so werden die Veranlagungsentscheidungen in die Hände eines professionellen Fondsmanagers gelegt und das Haftungsrisiko des Stiftungsvorstandes für Veranlagungsentscheidungen gemildert.

Praxistipp:

Die Formulierung des Stiftungszwecks könnte wie folgt aussehen:¹²⁷ „Zweck der Privatstiftung ist (1) Die Verwaltung des Vermögens der Privatstiftung nach Maßgabe der Bestimmungen der Stiftungserklärung. (2) Die Leistung von Zuwendungen an die Begünstigten durch Sach- und/oder Geldleistungen aus den Erträgen des Vermögens der Privatstiftung [und dem Vermögen der Privatstiftung, sofern ein hiermit festgelegtes Mindestvermögen von € 100.000,- nicht unterschritten wird]. (3) Die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestandes der Privatstiftung und der Erhalt des Stiftungsvermögens, soweit beides mit den Leistungen gemäß Punkt (2) vereinbar ist.“

125 Vgl grundlegend *Eiselsberg*, Der Zweck der Privatstiftung, ZFS 2005, 4.

126 Legal Entity Identifier (LEI), vgl *Eiselsberg*, Aktuelles zur Stiftungsprüfung, WiEReG und LEI, vwt 2018, 66 (69), *Zimmermann*, Identifikationsnummern für juristische und natürliche Personen, SWK 2018, 8.

127 Entnommen aus Vortragsunterlage *Klaus Oberndorfer* vom 1.7.2010.

gründen grundsätzlich **keine Organqualität** dieser Person bzw dieses Gremiums. Allerdings kann die Stiftungserklärung der Stelle iSd § 5 PSG Organqualität durch Übertragung weiterer Funktionen verleihen. Für die Stelle iSd § 5 PSG besteht keine Unvereinbarkeit; diese kann daher auch von Begünstigten wahrgenommen werden.²⁸⁷ Bei Aufteilung des Stiftungsvermögens in **Quoten bzw Rechnungskreise** sollte jeder Familienstamm über einen „Sprecher“ verfügen, da wesentliche Koordinierungen untereinander bzw mit den Stiftungsorganen notwendig sind; diese Aufgaben könnte die „vom Stifter dazu berufene Stelle“ im Sinne des § 5 PSG wahrnehmen.

1. Stiftungsvorstand

Der Stiftungsvorstand besteht gemäß § 15 Abs 1 PSG aus **mindestens drei Mitgliedern**, wobei zwei Mitglieder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der EU bzw EWR haben müssen. Die Stiftungserklärung kann auch eine höhere Anzahl von Vorstandsmitgliedern vorsehen. Ziel der Mehrgliedrigkeit des Stiftungsvorstandes ist die wechselseitige interne Kontrolle. Im österreichischen Gesellschaftsrecht, das in der Regel gegebenenfalls nur ein Vier-Augen-Prinzip vorsieht, ist ein Sechs-Augen-Prinzip einzigartig. Mitglied des Stiftungsvorstandes kann nur eine natürliche Person sein.²⁸⁸ Das Gesetz enthält keine Höchstzahl an Vorstandsmandaten für eine bestimmte Person, wobei jedoch die Übernahme einer zu großen Anzahl rechtswidrig sein kann, wenn die ordnungsmäßige Erfüllung der Pflichten durch den Vorstand nicht sichergestellt ist.²⁸⁹ Der erste Stiftungsvorstand wird gemäß § 15 Abs 4 PSG vom Stifter bestellt. Die Stifter können sich die Bestellung und die Abberufung des Stiftungsvorstandes vorbehalten (Rz 132 f). Enthält die Stiftungsurkunde keine Regelungen über die Bestellung des Stiftungsvorstandes, erfolgt die Bestellung gemäß § 27 Abs 1 PSG durch das Firmenbuchgericht (vgl Rz 129 ff). Die Stiftungsvorstände werden im Firmenbuch eingetragen.²⁹⁰

108

Praxistipp:

In der Praxis kann es hilfreich sein, die Zahl der Vorstandsmitglieder nicht mit drei zu begrenzen, sondern eine Höchstzahl von sechs Mitgliedern vorzusehen, wobei grundsätzlich jedoch nur drei Mitglieder bestellt werden. In Abweichung von § 28 Z 2 PSG stellt die Stiftungserklärung bei Beschlüssen des Stiftungsvorstandes auf die Mehrheit der abgegebenen Stimmen ab. Wenn etwa der bisherige Dreier-Vorstand abberufen, ein neuer Dreier-Vorstand bestellt wird und der alte Vorstand seine Abberufung gerichtlich bekämpft, kann bei einer derartigen Regelung der neue Vorstand bereits wirksam die Privatstiftung vertreten.

287 Vgl *Kalss/Zollner*, Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Begünstigten – Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters, GesRZ 2008, 351 (358 ff), die bei Selbstbegünstigung der Stelle eine „Lösung im Einzelfall“ für erforderlich halten.

288 Vgl *Nowotny*, Die Organisation der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 145 (152).

289 Vgl *Résumé*-Protokoll über die Firmenbuchpraxis, GesRZ 2010, 342 (345).

290 Vgl *Birnbaumer*, Aktuelles aus der Firmenbuchpraxis, in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht (2008) 197 (198 f) zur Frage der Eintragung von Funktionsbezeichnungen wie etwa „Vorsitzender“.

K. Erb- und pflichtteilsrechtliche Aspekte

- 217** Das Recht der Privatstiftung steht in **engem Zusammenhang**, aber auch in einem **Spannungsverhältnis** zum Erb- und Pflichtteilsrecht. Das Erb- und Pflichtteilsrecht steht unter dem Aspekt der „Zerteilung“ mit nachfolgender „Verteilung“ des Vermögens unter mehreren Erben, während im Rahmen einer Privatstiftung die „Einheit“ des gestifteten Vermögens angestrebt werden kann. Der Stifter trifft die Entscheidung, ob Vermögen durch die Übertragung auf eine Privatstiftung der eigenen Verfügung und auch der Verfügung der nachfolgenden Generationen entzogen wird. Das Rechtsinstitut der Privatstiftung ermöglicht es dem Stifter, sein Vermögen dauerhaft und schlechthin künftigen Eigentümerinteressen zu entziehen, wodurch seinem Willen Vorrang vor den Interessen der nach ihm lebenden Menschen eingeräumt wird.⁷⁰⁹ Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf österreichisches Recht, welches idR dann zur Anwendung kommt, wenn der Erblasser in Österreich seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.⁷¹⁰
- 218** **Der Stifter** hatte – verglichen mit einem Erblasser im Erbrecht – wegen des Fehlens von den §§ 564, 651 ABGB entsprechenden Vorschriften tendenziell größere **Gestaltungsfreiheit**, was die Übertragung der Auswahlentscheidung an Dritte betrifft; dieser Vorteil wurde durch das ErbRÄG 2015 mit Wirkung für Todestage ab 1.1.2017 durch eine Verschärfung des Pflichtteilsrechts eingeschränkt.⁷¹¹ Der Erblasser muss den Erben selbst einsetzen und kann sich dabei nicht vertreten lassen (formelle Höchstpersönlichkeit); er kann die Entscheidung über die Person des Erben nicht Dritten übertragen (materielle Höchstpersönlichkeit). Im Privatstiftungsrecht sind vergleichbare Schranken nicht enthalten und auch nicht analog anzuwenden.⁷¹²
- 219** Bei der **Auswahl der Begünstigten** einer Privatstiftung ist der Stifter grundsätzlich frei, während der Erblasser nach dem Erbrecht gewisse nahe Verwandte nicht umgehen kann und ihnen grundsätzlich den Pflichtteil zukommen lassen muss. Seit 2017 sind gem §§ 756 ff ABGB nur die Nachkommen des Erblassers sowie dessen Ehegatte (eingetragener Partner) **pflichtteilsberechtigt**, diesen Personen muss mindestens die Hälfte⁷¹³ ihres gesetzlichen Erbteiles zukommen⁷¹⁴. Schenkungen, die der Erblasser (zu Lebzeiten oder von Todes wegen) an Pflichtteilberechtigte bzw

709 Vgl *Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrecht (2001) 13 (18). Zum Entwurf der Erbrechtsreform vgl *Schauer/Motal/Reiter/Hofmair/Wöss*, Erbrechtsreform: Paradigmenwechsel oder Window Dressing? JEV 2015, 40.

710 Zur EU-ErbrechtsVO vgl *Walzel*, Änderungen im Erbrecht durch die EU-Erbrechtsverordnung, SWK 2015, 1433.

711 Vgl *Oberndorfer/Zobl*, Stiftungsrechtliche Highlights des ErbRÄG 2015, ZFS 2016, 3; *Hasch/Wolfruber*, Potenzielle Verschärfung pflichtteilsrechtlicher Auseinandersetzungen durch das ErbRÄG 2015, PSR 2016, 21; *Moritz/Haslwanger*, Die Privatstiftung und das neue Erbrecht, vwt 2017, 164.

712 Vgl *Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrecht (2001) 13 (19 ff).

713 Gem § 766 ABGB besteht die Möglichkeit der Stundung.

714 Soweit keine Enterbung vorliegt bzw nicht auf den Pflichtteil verzichtet wurde.

Abs 3 bzw 4 EStG sowie andererseits bei Grundstücken (§ 30 EStG), der Fall. Im Zeitpunkt der Zuwendung durch den Stifter sollte über die Differenz zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerlichen Anschaffungswert im Anhang eine Angabe gemacht werden⁸³³ oder diese Darstellung im Anlageverzeichnis erfolgen.⁸³⁴ Diese Angabe ist so lange fortzuführen, als die abgebildeten stillen Reserven steuerhängig sind und nicht aufgedeckt wurden. Als Alternative dazu ist die Bildung einer Rückstellung für latente Steuern aus dem Grundsatz der Vorsicht heraus nicht zu beanstanden. Das Fachgutachten KFS RL15 (zu Umgründungen) geht jedoch davon aus, dass eine Angabe im Anhang bzw Darstellung im Anlagenverzeichnis erfolgt.⁸³⁵ ME muss dem Bilanzleser mitgeteilt werden, dass bei Veräußerung des steuerhängigen Wirtschaftsgutes für die Berechnung der (Zwischen-)Körperschaftsteuer eine höhere Bemessungsgrundlage als der unternehmensrechtliche Gewinn anfällt. Gegner der These, dass eine Anhangangabe zu tätigen ist, bringen vor, dass aus der Bilanz einer Privatstiftung a priori nicht abgeleitet werden kann, ob Wirtschaftsgüter steuerhängig sind oder nicht. Mangels Verknüpfung zwischen Bilanz und steuerlichen Werten sei daher auch eine Anhangangabe entbehrlich.

E. Gliederung von Bilanz sowie Gewinn-und-Verlust-Rechnung

Das gemäß § 18 PSG auf die Privatstiftung sinngemäß anwendbare **allgemeine Gliederungsschemata** des UGB soll beim Jahresabschluss der Privatstiftung durch Hinzufügen neuer Posten, Erweiterung der Gliederungen sowie durch den Entfall von Leerposten **adaptiert** werden.⁸³⁶ Da die Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften nicht immer der Struktur und der Zielsetzung der Privatstiftung gerecht wird, kann daher im Rahmen einer „sinngemäßen Anwendung“ in einzelnen Punkten auf abweichende Vorgehensweisen zurückgegriffen werden.⁸³⁷ Aufgrund der Unterschiede zwischen einer Privatstiftung und am Markt tätigen Unternehmen kann zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschluss eine Adaptierung des Gliederungsschemas erforderlich sein. Nur so kann der Stiftungsvorstand dem Grundsatz des True and Fair View im Regelfall gerecht werden.⁸³⁸ Wie weitgehend derartige Adaptierungen vorgenommen werden, ist der *Entscheidung im Einzelfall* sowie der *individuellen Einschätzung*

833 Vgl auch *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² (2014) Rz 11/10.

834 Vgl *Schereda*, Der Jahresabschluss einer Privatstiftung, PSR 2015, 152; *Gratzl*, Anforderungen an das Rechnungswesen einer Privatstiftung, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung² (2011) 147 (156 f).

835 Vgl dazu näher *Marschner*, Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung, SWK 2003, S 363 (365).

836 AFRAC, Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“ (2017) Rz 12.

837 Nach *Gelter*, Rechnungslegung und Stiftungsprüfer, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 247 (257) kommt die Rechnungslegung der Privatstiftung in manchen Punkten der Rechnungslegung des Einzelunternehmers nahe.

838 Vgl *Gratzl*, Anforderungen an das Rechnungswesen einer Privatstiftung, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung² (2011) 147 (153 f).

Praxistipp:

Das Handlungsmotto des Stiftungsprüfers muss stets lauten: „Nie den Kopf in den Sand stecken!“ Ein Rückzug dergestalt, dass eine Prüfung nicht stattfinden könne, weil der Stiftungsvorstand die notwendigen Unterlagen nicht vorlegt oder die notwendigen Auskünfte nicht erteilt wurden, führt zu einer groben Pflichtverletzung und gegebenenfalls zu einer persönlichen Haftung auch des Stiftungsprüfers. In der Praxis wurden schon Privatstiftungen angetroffen, die mehr als zehn Jahre lang nicht geprüft wurden.

a) Prüfungshandlungen bei der Jahresabschlussprüfung der Privatstiftung

Neben den gesetzlichen Bestimmungen ist **auch die Einhaltung der Stiftungserklärung zu prüfen**, da der zu prüfende Lagebericht Angaben zur Erfüllung des Stiftungszwecks enthalten muss.¹⁰⁰¹ Das Risiko einer Verletzung des Stiftungszwecks und die Verfolgung einer Stiftungszweckverletzung durch betroffene Begünstigte dürften in Zukunft steigen, da „Hauptstifter“ laufend versterben.¹⁰⁰² Der Jahresabschluss einschließlich der Buchführung und der Lagebericht sind gemäß § 21 Abs 1 PSG **innerhalb von drei Monaten** ab Vorlage durch den Stiftungsvorstand zu prüfen. Eine Fristverlängerung ist nicht möglich. **476**

Eine Prüfung der **Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit** der Geschäftsführung wird nach der hM nicht für notwendig erachtet.¹⁰⁰³ Obwohl der Stiftungsprüfer Organ der Privatstiftung ist, geht der Umfang der Prüfung nicht so weit wie eine Gebarungsprüfung.¹⁰⁰⁴ Nach dem Fachsenat besteht keine Verpflichtung des Stiftungsprüfers, „*die Gebarung der Stiftung in Bezug auf wirtschaftliche, zweckmäßige und sparsame Verwaltung des Stiftungsvermögens zu prüfen*“.¹⁰⁰⁵ Wenn allerdings eine grobe Pflichtverletzung vorliegt oder eine Gefährdung des Stiftungszwecks eintritt (was auch bei einem gravierenden Verstoß gegen das Gebot der Sparsamkeit gegeben sein kann), hat der Stiftungsprüfer nach dem Fachsenat auf den Stiftungsvorstand einzuwirken, den Grund für die Beanstandung zu beseitigen. Wenn dies zu keinem Erfolg führt, ist der Stiftungsprüfer nach dem Fachsenat verpflichtet, bei Gericht eine Sonderprüfung gemäß § 31 Abs 1 PSG (Rz 500) zu beantragen.¹⁰⁰⁶ Die Prüfungstätigkeit bezieht sich daher auch auf das Vorliegen bzw Funktionieren eines internen Kontrollsystems.¹⁰⁰⁷ **477**

1001 Vgl KFS/PE 21 Abs 48 ff, *Hofians*, Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 233 (245).

1002 Vgl *Leiter/Zimmel*, Auswirkungen des URÄG 2008 auf Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht (2009) 243 (246).

1003 Vgl *Lechner/Ostendorf*, Bilanzierung und Prüfung der Privatstiftung, in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA³ (2001) Rz 44.

1004 Vgl *Scherada*, Der Stiftungsprüfer (2015) 65 f; *Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, Privatstiftungsgesetz, *ecolex spezial* (1993) 57, *Hofians*, Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 233 (246) und *Filnkößl*, Rechnungslegung und Prüfung der Privatstiftung, in *Nowotny/Mayer/Hassler*, Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, KPMG-FS (1996) 49 (60).

1005 Nach *Reiter/Reiter*, Ausgewählte Fragen zum Stiftungsprüfer, RWZ 2012/66 (224) kann eine Pflicht zur Vornahme einer Gebarungsprüfung auch nicht aus OGH 16.4.2009, 6 Ob 239/08b abgeleitet werden.

1006 KFS/PE 21 Abs 17.

1007 Vgl näher *Arnold*, PSG-Kommentar³ (2013) § 21 Rz 5.

Weiters ist der sog *Mausefalleneffekt* zu den Steuernachteilen zu zählen, wonach jede Zuwendung der Besteuerung mit KESt unterliegt. Dies betrifft sowohl die Zuwendung von Erträgen als auch die der Substanz. An diesem Befund hat die Befreiung für bestimmte Substanzzuwendungen bei Stiftungserrichtungen (bzw Nachstiftungen) nach dem 31.7.2008 nur wenig geändert.

- 556 Der Stiftungsvorstand ist von der **abgabenrechtlichen Haftung** betroffen.¹⁰⁶⁹ Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die Stiftungsvorstände als die zur Vertretung der Privatstiftung berufenen Personen „*alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen*“. Der Stiftungsvorstand haftet gemäß § 9 BAO neben der Privatstiftung für die die Privatstiftung treffenden Abgaben „*insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können*“. ¹⁰⁷⁰ Dem Stiftungsvorstand obliegt auch die Einhaltung aller sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen.¹⁰⁷¹ Auch die Kapitalertragsteuer ist von der Vertreterhaftung des Stiftungsvorstandes erfasst.¹⁰⁷² Allerdings kann die Haftung nur für Zeiträume greifen, in dem der Stiftungsvorstand eine Vertreterstellung innehat.¹⁰⁷³

Beispiel aus der Praxis:

Eine Privatstiftung tätigt eine Zuwendung an einen im Ausland ansässigen Begünstigten, wobei als Ansässigkeitsstaat dem Stiftungsvorstand zuletzt Kanada nachgewiesen wurde. Für derartige Zuwendungen ist die KESt von 27,5 % auf 15 % zu reduzieren. Vor einer hohen Zuwendung legt der Begünstigte eine Ansässigkeitsbescheinigung eines Schweizer Finanzamts vor und verlangt eine Reduktion der KESt auf null (Rz 1353 ff). Da der Stiftungsvorstand Zweifel an dieser Bestätigung – also an der tatsächlichen Ansässigkeit des Begünstigten in der Schweiz – hegt, ist ihm dringend anzuraten auf die Zuwendung die volle KESt abzuziehen und den Begünstigten auf eine Rückerstattung der KESt an das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart zu verweisen. Vgl auch den Praxishinweis in Rz 1359.

A. Eigennützige Privatstiftung („Familienstiftung“)

- 561 Privatstiftungen treten in steuerlicher Hinsicht in mehreren Arten auf, sodass zu Beginn des Teils 3 eine (steuerliche) Abgrenzung stattzufinden hat. Dieses Buch beschäftigt sich **nur** mit der **eigennützigen Privatstiftung** gemäß Rz 4 StiftR, deren Stiftungszweck idR im Wesentlichen die Versorgung der Stifterfamilie darstellt. Diese gilt steuerlich als unbeschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht gemäß § 5 Z 11 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen ist. Die in Österreich anzutreffende „Familienstiftung“ ist in der Regel in der Form der eigennützigen Privatstiftung ausgestaltet. Auch gemischnützige Privatstiftungen – diese dienen sowohl eigennützigen als auch gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen

1069 Vgl näher *Arnold*, PSG-Kommentar³ (2013) § 17 Rz 47.

1070 Vgl näher *Althuber*, Grundsatzfragen der abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit des Stiftungsvorstandes, in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler*, FS Torggler (2013) 21.

1071 Vgl dazu näher *Arnold*, PSG-Kommentar³ (2013) § 17 Rz 48.

1072 VwGH 16.12.1986, 86/14/0077.

1073 UFS 25.6.2010, RV/3058-W/09.

(1) Es muss ein die Kriterien der **Angehörigenrechtsprechung** standhaltender fremdüblicher Mietvertrag vorliegen: Es muss eine marktconforme Vermietung einer wirtschaftlichen bzw unternehmerischen Tätigkeit zur **Erzielung von Einnahmen** vorliegen. Dies muss bezüglich der Miethöhe, aber auch hinsichtlich der Betriebskosten sowie Kündigungsmöglichkeiten gegeben sein. Dazu gehört auch, dass der Stiftungsvorstand als Bauherr auftritt und grundsätzlich keine Einflussnahme des Stifters bei Bauausführung und Gestaltung des Bauprojekts erfolgt. Bei Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen ist eine eigene Überlassungsvereinbarung notwendig, wobei auf die schlechte Verwertbarkeit nach Ende des Mietverhältnisses zu achten ist. Sonderwünsche des Mieters sind abzugelten bzw ist gegebenenfalls ein längerfristiger Kündigungsverzicht zu vereinbaren. Selbstverständlich hat auch eine fremdübliche Abwicklung des Mietvertrages zu erfolgen.¹⁸⁶³ Ein moderates Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt alleine rechtfertigt noch nicht die Einstufung der Vermietung als nicht unternehmerisch.¹⁸⁶⁴

(2) Eine Vermietungstätigkeit ist nur dann umsatzsteuerlich relevant, wenn **keine Liebhaberei vorliegt**; dies ist gemäß § 6 VO BGBl 1993/33 (nur) bei der sog „**kleinen Vermietung**“ gemäß § 1 Abs 2 Z 3 VO zu prüfen („Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Mietwohngrundstücken“). Liebhaberei ist für die einzelne Wohnung etc gem § 2 Abs 4 VO nicht gegeben, wenn innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren (höchstens 23 Jahre nach dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Soweit die Vermietungstätigkeit der Privatstiftung als umsatzsteuerliche Liebhaberei eingestuft wird, sind die Mieten nicht umsatzsteuerpflichtig und die Vorsteuern nicht abzugsfähig. **1207**

(3) Es muss eine **angemessene Miete der Höhe nach** vorliegen: Die Überlassung einer Liegenschaft im Rahmen einer Zuwendung zur Erfüllung des Stiftungszwecks stellt keine nachhaltige und damit keine unternehmerische Tätigkeit dar;¹⁸⁶⁵ der Abzug von Vorsteuern ist bei **Einkommensverwendung der Privatstiftung** bereits gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausgeschlossen. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der marktconformen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein.¹⁸⁶⁶ Der Umstand, dass der Mieter die Miete aus von der Privat- **1208**

1863 Nach VwGH 29.6.2016, 2013/15/0301 kann das Verlangen der Abgabenbehörde, den tatsächlichen Geldfluss nachzuweisen, nicht als schikanös bezeichnet werden.

1864 VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284. Vgl auch *Ehrke-Rabel/Schinnerl*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung zwischen nahestehenden Personen, taxlex 2016, 267; *Marschner*, VwGH: Vorsteuerabzug bei Vermietung an Stifter, ZFS 2016, 88.

1865 Vgl *Aigner D./Kofler/Kofler/Tumpel*, Kriterien für die Anerkennung von Mietverhältnissen zwischen Privatstiftung, Stifter und Begünstigten, in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz*, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, FS Schlager (2012) 489 (494).

1866 VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019 zu einem Schulgebäude, das von einer Gemeinde-GmbH an die Gemeinde vermietet wurde.

Beispiel 1 aus Rz 85 StiftR:

Die Privatstiftung erwirbt im Jahr 0 eine Liegenschaft in ihr Privatvermögen zum Preis von 1.000. Im Jahr 5 hat diese Liegenschaft einen Verkehrswert von 4.000. Sie veräußert im Jahr 5 diese Liegenschaft um 3.000 an einen Begünstigten. Sie hat einen Spekulationsüberschuss von 2.000 zu versteuern (25 Prozent). In Höhe der restlichen 1.000 liegt eine Zuwendung an den Begünstigten vor. *Anmerkung zum Beispiel:* Im vorliegenden Beispiel liegt insgesamt ein entgeltlicher Vorgang vor (ansonsten hätte die Privatstiftung nicht einen Spekulationsgewinn im Sinne des § 30 EStG aF zu besteuern). Die Grundstücksveräußerung unterliegt seit 1.4.2012 der Zwischenkörperschaftsteuer; für die Zuwendungsbesteuerung ergibt sich mE keine Änderung durch das 1. StabG 2012.¹⁹¹¹ Dennoch ist der Kaufpreis aufgrund des Naheverhältnisses von Privatstiftung und Begünstigten „herabgesetzt“, sodass der Begünstigte eine Zuwendung von 1.000 zu besteuern hat. Die Bewertung der Sachzuwendung erfolgt stets zu den fiktiven Anschaffungskosten (Rz 1286 ff). Für die Zuwendungsbesteuerung (im vorliegenden Fall den Betrag, um den der Kaufpreis unter dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt) kann es daher keinen Unterschied machen, ob insgesamt ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten des Begünstigten betragen im Beispiel 4.000.

Praxisüberlegung zu grenzüberschreitenden Zuwendungen von Grundstücken:

Die herrschende Ansicht, wonach Zuwendungen einer Privatstiftung unentgeltlich erfolgen, kann bei grenzüberschreitenden Zuwendungen zu eigenartigen Ergebnissen führen. Erfolgt die Zuwendung eines ausländischen Grundstücks an einen inländischen Begünstigten, unterliegt dieser Vorgang der Zuwendungsbesteuerung mit KEST. Der Lagestaat nimmt gegebenenfalls eine Veräußerung des Grundstücks an, sodass es zu einer Doppelbesteuerung kommen kann. Erfolgt hingegen die Zuwendung eines inländischen Grundstücks an einen ausländischen Begünstigten, unterliegt dieser Vorgang zwar grundsätzlich der Zuwendungsbesteuerung; allerdings liegt das Besteuerungsrecht oftmals bei Ansässigkeitsstaat des Begünstigten (Rz 1353 f). Die fiktive Anschaffung des inländischen Grundstücks in den Händen des ausländischen Begünstigten wird daher in der Regel nicht oder nur teilweise besteuert. Da es sich um ein inländisches Grundstück handelt, wird der andere Staat gegebenenfalls keine Besteuerung vornehmen, sodass es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen kann. Würde man die Zuwendung der Privatstiftung als entgeltlichen Vorgang ansehen, könnten die soeben beschriebenen Fälle einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung vermieden werden.

Für die ertragsteuerliche Beurteilung der Zuwendung macht es keinen Unterschied, **1258** ob die Zuwendung der Privatstiftung an **Begünstigte** oder an **Nichtberechtigte** – also Personen erfolgt, die zivilrechtlich nicht die Begünstigtenstellung haben. Sämtliche Zuwendungen einer eigennützigen Privatstiftung, seien es *Geld-, Sach- oder Nutzungszuwendungen*, werden durch die Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst; zur Bewertung vgl Rz 1281 ff. So ist etwa die unentgeltliche Nutzung von Liegenschaften durch Begünstigte auch dann steuerpflichtig, wenn dieser Begünstigte die Liegenschaft als Stifter an die Privatstiftung zugewendet und sich *kein Nutzungsrecht vorbehalten* hat.¹⁹¹² Auch eine *verdeckte Ausschüttung einer*

1911 Vgl *Marschner*, Die für Stiftungen relevanten Änderungen im Sparpaket (1. StabG 2012), ZFS 2012, 59 (64).

1912 Vgl VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097.

Beispiel 1 aus Rz 274 StiftR:

Ein Stifter hat im Jahr 2007 einen Forst mit einem Forsthaus um 1.200.000 gekauft, im Jänner 2009 errichtet er die Z-Privatstiftung und wendet ihr das Mindestkapital von € 70.000 und den Forst mit einem Verkehrswert von 2.000.000 (120.000 entfallen auf das Gebäude) und einem Buchwert von 1.000.000 (100.000 entfallen auf das Gebäude) zu. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes nach Zuwendung wird mit zehn Jahren angenommen. Es haben keine weiteren Zuwendungen stattgefunden. Das Evidenzkonto sieht daher folgendermaßen aus:

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KEST-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Bargeld	15.1.2009	70.000					
Forst	15.1.2009	1.000.000					1.070.000

Im Oktober 2012 wendet die Z-Privatstiftung (Variante a) das Gebäude dem Zuwendungsempfänger S zu (fiktive Anschaffungskosten des Gebäudes + GuB 300.000), (Variante b) einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 zu. Der unternehmensrechtliche Gewinn des Jahres 2011 inkl sämtlicher Rücklagen vorertragsteuerlicher Korrektur ist 200.000; unternehmensrechtliche AfA/Jahr 12.000, steuerrechtliche AfA/Jahr 10.000, Differenz/Jahr 2.000, insgesamt (Jahr 2009 bis 2011) 6.000; steuerlicher Buchwert des Gebäudes zum 31.12.2011 70.000 und des dazugehörigen GuB 20.000, steuerliche stille Reserve daher 210.000 (fiktive Anschaffungskosten 300.000 abzüglich steuerlichem Buchwert 90.000), Gewinnadaptierung bei Variante a): Gewinn des Jahres 2011 200.000 *plus* kumulierte Adaptierungen Vorjahre 4.000 *plus* AfA Gebäude des Jahres 2011 2.000 *plus* steuerliche stille Reserve in der Sachzuwendung 210.000 *ergibt* einen maßgeblichen Wert im Zeitpunkt der Zuwendung von 416.000. Da die fiktiven Anschaffungskosten zwar im Evidenzkonto Deckung finden, aber den maßgeblichen Wert nicht überschreiten, kann es nicht zu einer steuerfreien Substanzauszahlung kommen. Die Zuwendung des Forsthauses ist daher KEST-pflichtig, die KEST ist von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen. Das Evidenzkonto verändert sich nicht.

Gewinnadaptierung bei Variante b): Gewinn des Jahres 11 200.000 *plus/kumulierte* Adaptierungen Vorjahre 4.000 *plus* AfA Gebäude des Jahres 11 2.000 *ergibt* einen maßgeblichen Wert im Zeitpunkt der Zuwendung von 206.000.

Die Zuwendung des Barbetrages findet im Evidenzkonto Deckung und übersteigt den maßgeblichen Wert um 94.000, daher unterliegen 206.000 der Kapitalertragsteuer. In Höhe des Betrages von 94.000 liegt eine steuerneutrale Substanzauszahlung vor, die das Evidenzkonto in dieser Höhe vermindert.

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KEST-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Bargeld	15.1.2009	70.000					
Forst	15.1.2009	1.000.000					1.070.000
				Bargeld	Okt. 12	94.000	976.000

Die **Reihenfolge** der steuerpflichtigen bzw steuerneutralen Zuwendungen scheint nach § 27 Abs 5 Z 7 und 8 EStG auf den ersten Blick zwingend vorgegeben. Gemäß **1403**