

ARBEIT ZUR TEILNAHME AM
KATHREIN & Co. – STIFTUNGSPREIS 2006

DER AUSSTIEG
AUS DER
ÖSTERREICHISCHEN
PRIVATSTIFTUNG

PETER MELICHAREK

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Einleitung.....	3
2.	Das Wesen der österreichischen Privatstiftung	5
2.1	Der Stiftungszweck.....	7
3.	Die Position des Stifters.....	10
3.1	Stifterstellung	11
3.2	Stifterrechte.....	13
3.3	Verzicht auf Stifterstellung und Stifterrechte	17
4.	Vorbehaltenes Widerrufsrecht	20
4.1	Ausgesuchte steuerliche Aspekte bei einem Widerruf	23
5.	Vorbehaltenes Änderungsrecht	26
5.1	Widerrufsgleiche Änderung.....	29
6.	Weitere Exit-Szenarien im Einzelnen	32
6.1	„Stille Liquidation“	32
6.2	„Rückwidmung“	34
6.3	Abfindung	36
7.	Conclusio.....	38

1. Einleitung

Als ideologischer Nachfolger des Familienfideikommisses¹ wurde mit dem Privatstiftungs-Gesetz (BGBl Nr 694/1993) und der österreichischen Privatstiftung eine Rechtsfigur geschaffen, die sich großer Beliebtheit erfreut. Bereits ein Jahr nach Inkrafttreten des PSG meinte die Lehre, die Praxis würde ein buntes Bild verschiedenster Gestaltungen und Anwendungsformen zeigen². Dies trifft heute wohl umso mehr zu. Die österreichische Privatstiftung ist nach wie vor ein gern und oft eingesetztes³ Instrument der langfristigen Vermögenserhaltung und Familienvorsorge. Weder das Strukturanpassungsgesetz 1996 mit seinen Verschärfungen im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht noch etwa die Erhöhung der „Zuwendungsbesteuerung“ von 2,5 % auf (idR) 5 % mit dem Steuerreformgesetz 2004 taten dem, trotz aller warnenden Prognosen⁴, einen Abbruch. Soweit ersichtlich, gab es bis dato noch keinen bemerkenswerten Trend zum Widerruf von Privatstiftungen, was (hoffentlich) einerseits an der weiten Verbreitung einer wohlüberlegten langfristigen Planung und professionellen Beratung, andererseits an dem Damoklesschwert der Nachversteuerung gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG (wenn das Vermögen innerhalb einer zehnjährigen Frist an vom Stifter verschiedene Personen ausgekehrt wird) liegen mag. Auch ist vielleicht oft der Generationenwechsel noch nicht eingetreten, der häufig in Verbindung mit der daraus zu erwartenden Erbschaftssteuerbelastung als Motiv für die Errichtung einer Privatstiftung genannt wird⁵, sodass mit einem Ausstieg aus einigen Stiftungen noch zugewartet wird.

Es sind mehrere Fallkonstellationen denkbar, bei denen ein Ausstieg aus einer einmal gewählten Privatstiftungskonstruktion wünschenswert sein könnte. Als Beispiel käme etwa der Stifter in Betracht, der sein gesamtes Vermögen der Stiftung gewidmet hat und nun aus persönlichen Gründen einen erhöhten Finanzierungsbedarf hat, welcher allein mit den Ausschüttungen aus der Stiftung nicht zu decken ist. Als weiteres Beispiel sei angedacht, dass ein Ehepaar ge-

¹ Scheuba, Die „Familien-Versorgungsstiftung“ – Eine Wiederbelebung der Familienfideikommisses? In FS zum 65. Geburtstag von Rudolf Welsch, S 931.

² Doralt/Nowotny/Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, Privatstiftungsgesetz, S5.

³ Derzeit stehen den geschätzten rund 3.000 österreichischen Privatstiftungen lediglich ca 500 Stiftungen nach dem BStFG, den neun Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzen, dem Sparkassengesetz und nach kanonischem Recht, sowie den Stiftungen *sui generis* (wie etwa nach dem ORF-G) gegenüber; Grabenwarter in Grabenwarter, Die Stiftung in der Praxis, S 7. Dieser Aufsatz beschäftigt sich ausschließlich mit den Privatstiftungen nach PSG und klammert die übrigen Stiftungen aus.

⁴ Eiselsberg, Privatstiftungen und das Strukturanpassungsgesetz 1996, VWT 1996, H5, 11

⁵ Nowotny, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBl 2003, 778.

meinsam eine Stiftung errichtet, und im Zuge einer späteren Trennung der Lebensbereiche sollen sämtliche vorbehaltenen Einflussrechte einem der Gatten übertragen werden, der andere soll auf sein Interesse an der Stiftung verzichten⁶. Denkmöglich ist etwa auch die Konstellation, ein Stifter hätte allzu vorschnell mehrere Liegenschaften in „seine“ Stiftung verbracht, dabei wäre es vorteilhafter gewesen, nur Gebrauchsrechte in die Stiftung zu widmen und das Eigentum vorerst zu behalten. Oder nach einem Generationenwechsel könnten die neuen Begünstigten und damaligen Mitstifter die Stiftungsstruktur als zu einengend betrachten, etwa weil der „Hauptstifter“ weit reichende, den privaten Lebensbereich einschränkende Bedingungen für eine Begünstigung postuliert hat⁷; oder aber die Deszendenten wünschen jeweils einen eigenständigen Bereich, ohne im alltäglichen „Betrieb“ der Stiftung auf die anderen Begünstigten Rücksicht nehmen zu müssen. Weiters könnte, da in Österreich nach hL sogar eine freie Zweckänderung zulässig ist, solange eine solche nur statutarisch vorbehalten wurde, der Stifter einer gemeinnützigen Stiftung diese in eine eigennützige umwandeln wollen, ohne steuerlicher Annehmlichkeiten verlustig zu gehen. Letztlich könnte etwa die geplante steuerliche Konzeption fehlgeschlagen sein, und es kommt zum unerwünschten Durchgriff auf den Stifter, der zugleich einziger Begünstigter ist. Die Liste ließe sich gewiss noch um mehr als eine Hand voll potentieller Konstellationen erweitern. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass im Einzelfall aus persönlichen, steuerlichen und/oder strukturellen Gründen ein vorzeitiger Ausstieg aus einem langfristig angelegten Stiftungsszenario angezeigt sein kann.

Ein solcher Ausstieg soll zu Recht nicht allzu leicht fallen, ist doch die Stiftung als langfristiges Instrument konzipiert und soll der generationenübergreifenden Perpetuierung des Stifterwillens dienen. Mit einem Seitenblick auf das liechtensteinische Stiftungsrecht, welches dem österreichischen als Vorbild diente, sollen in dieser Arbeit die Stellung als Stifter und die damit verbundenen Rechte beleuchtet, und in weiterer Konsequenz die verschiedenen Möglichkeiten untersucht werden, durch Widerruf, Änderungen, Verzichte und vergleichbare Eingriffe Stiftungen zu beenden, bzw in Stiftungen gebundenes Vermögen wieder frei zu bekommen. Jedem potentiellen Stifter sei an dieser Stelle geraten, die künftige Struktur ausführlich zu planen, und zwar vor der Stiftungserrichtung. Wenn der Wunsch nach einem vorzeitigen „Ausstieg“ von vornherein absehbar ist, sollten entweder die Stiftungsdauer zeitlich be-

⁶ So der der Entscheidung OGH 27.5.2004, 6 Ob 61/04 w zu Grunde liegende Fall.

⁷ Beispiel angelehnt an *Schauer*, Familienstiftung und Unwürdigkeit des Begünstigten als Problem des Privatstiftungsrechts, GesRZ 2000, 233.

schränkt oder aber objektivierbare urkundliche Auflösungsgründe festgesetzt werden.

2. Das Wesen der österreichischen Privatstiftung

Die österreichische Privatstiftung genießt eigene Rechtspersönlichkeit. Mit dem Akt der Stiftungerrichtung wird das Vermögen vom Stifter getrennt, um den im Stiftungszweck manifestierten Stifterwillen zu verwirklichen. Dem Privatstiftungsrecht liegt die „Stiftungsidee“ zu Grunde, nämlich dass mit einem eigentümerlosen Vermögen ein bestimmter Zweck besser verfolgt 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 gesteuert wird⁸. Mit der Errichtung der Privatstiftung soll daher die Verselbständigung des Vermögens erreicht und dessen Verwendung an den einmal erklärten Willen des Stifters gebunden werden⁹.

Dabei steht es dem Stifter einer österreichischen Privatstiftung zu, jeden erlaubten Zweck zu verfolgen, einschließlich rein eigennützige Zwecke. Liechtenstein mit seinem PGR aus 1926¹⁰, Österreich mit seinem PSG 1993, Panama mit seinem „Law No 25 of 1995“¹¹ sowie die Bahamas mit dem „Foundations Act 2004“¹² sind derzeit die einzigen Staaten weltweit, die eine eigennützige Stiftung zulassen. Für die Entwicklung des österreichischen Stiftungsrechts war die damals 65-jährige liechtensteinische Erfahrung mit privatrechtlichen Stiftungen von maßgeblicher Bedeutung. Origineller Weise folgt der österreichische Gesetzgeber mit § 1 Abs 1 PSG jedoch einem anderen logischen Aufbau als das liechtensteinische PGR mit seinem Art 552 Abs 1. Während die liechtensteinische Stiftung idR mit der „*Widmung eines Vermögens (Stiftungsgut) für einen bestimmt bezeichneten Zweck*“ entsteht und damit bei

⁸ ErlRV, Allgemeiner Teil, 1. Absatz.

⁹ Hirtzberger, Wegfall der Geschäftsgrundlage beim Pflichtteilsverzicht anlässlich der Gründung einer Privatstiftung oder einer Nachstiftung, RdW 2004, 405.

¹⁰ Liechtensteinisches Gesetz Nr 260, Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Jänner 1926, LGBI 4/1926 (welches wiederum die schweizerische Stiftung zum Vorbild hatte).

¹¹ Law No 25 of 1995, vom 12. Juni 1995; ursprünglich wurden lediglich Artt 552 bis 579 des liechtensteinischen PGR rezipiert; mittlerweile erfolgte eine Revision des panamesischen Stiftungsrechts mit Anpassungen an lokale Gegebenheiten. Die deutsche Familienstiftung bleibt im Rahmen dieser Arbeit außer Betracht, da sie – wohl wegen der Erbersatzbesteuerung, die alle 30 Jahre anfällt – eher ein Schattendasein fristet.

¹² idF The Foundations (Amendment) Act 2005.

Unterzeichnung der Urkunde Rechtspersönlichkeit erlangt¹³, wird die österreichische Privatstiftung als Rechtsträger definiert, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um einem bestimmten Zweck zu dienen – und welcher erst mit konstitutiver Firmenbucheintragung entsteht. Wenn man so will, liegt also der liechtensteinische Fokus bei der Widmung eines Zweckvermögens, der österreichische bei der Rechtspersönlichkeit der Stiftung. So wichtig ist es dem österreichischen Gesetzgeber, die Rechtspersönlichkeit der Privatstiftung zu betonen, dass er sogar mit dem zweiten Halbsatz des § 1 Abs 1 PSG eine tautologische Verstärkung vornimmt¹⁴: „Die Privatstiftung [...] ist ein Rechtsträger [...]; sie genießt Rechtspersönlichkeit [...]“. Im Ergebnis und für die Interpretation des PSG ist dies mE ohne Belang, es zeigt aber, dass das österreichische Stiftungsrecht doch ein wenig formalistischer konzipiert ist als etwa das liechtensteinische.

Jedenfalls sind dem liechtensteinischen und dem österreichischen Stiftungsrecht – wenn auch unter Umständen bei anders verteilter Gewichtung – drei Wesenselemente einer privatrechtlichen Stiftung gemein: (i) die juristische Persönlichkeit, (ii) ein gewidmetes Vermögen und (iii) ein vom Stifter bestimmter Zweck. Diese drei Wesenselemente finden sich allerdings auch in einer Stiftung nach dem österreichischen BStFG, wobei ein gewichtiger und wesentlicher Unterschied zur Privatstiftung allgemein bekannt ist: Die Stiftung nach dem BStFG muss zwingend einem gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck dienen, bei der Privatstiftung ist der Stifter frei, den Zweck nach Gutdünken zu wählen¹⁵. Im PSG wird eine besondere Betonung auf die Privatau-

¹³ Ausgenommen die im Öffentlichkeitsregister einzutragenden (überwiegend) gemeinnützigen Stiftungen gemäß Art 557 PGR; dabei ist zu bemerken, dass die Judikatur seit Mitte der 90er Jahre immer mehr vom Eintragungserfordernis abgeht und nur ein Bruchteil der liechtensteinischen Stiftungen eingetragen sind. Beim überwiegenden Großteil der liechtensteinischen Stiftungen handelt es sich um so genannte „hinterlegte“ Stiftungen.

¹⁴ oder aber eine Abgrenzung von bloß teilrechtsfähigen Gebilden vornehmen will? Die Literatur hat diese Frage bislang, soweit ersichtlich, noch nicht eingehender untersucht; *Arnold* beispielsweise führt in RZ 5 zu § 1 (*Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar) nur aus, die Privatstiftung ist rechts- und parteifähig und genießt bestimmte Persönlichkeitsrechte.

¹⁵ Als weitere, mE weniger prägnante Unterscheidungskriterien lassen sich nennen: Das BStFG gründet sich auf den Kompetenztatbestand des Art 19 Abs 1 Z 13 B-VG (Stiftungs- und Fondswesen), und es unterliegt der unmittelbaren bundesverwaltungsbehördlichen Vollziehung. Das PSG hingegen basiert auf der Kompetenz „Zivilrechtswesen einschließlich Privatstiftungswesen“ nach Art 10 Abs 1 Z 6 B-VG, und es ist von den Gerichten zu vollziehen. Die BStFG-Stiftung beruht zwar, wie die Privatstiftung, auch auf einem privatrechtlichen Widmungsakt, sie entsteht jedoch erst durch verwaltungsbehördliche Entscheidung (§ 3 BStFG), sodass in diesem Bereich durchaus von einem Konzessionssystem (*Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsrecht, S 15) gesprochen werden kann – auch wenn der Landeshauptmann als Stiftungsbehörde keinen Ermessensspielraum hat und die positive Entscheidung bei Vorliegen der Voraussetzungen zu treffen hat (§ 6 BStFG).

tonomie des Stifters gelegt, obwohl in Österreich die „Stifterfreiheit“¹⁶ als eigenes Recht nicht bekannt und das Recht auf Privatautonomie nicht im verfassungsgesetzlichen Pool der Grundrechte zu finden ist. Der Zweck, welcher der Vermögenswidmung zu Grunde liegt, ist Leitfaden für die (auch künftigen) Stiftungsorgane und „Programm“ für die Tätigkeit der Stiftung. Der Stifter verliert den Zugriff auf sein Vermögen, er überträgt dieses vollständig aus seiner Sphäre in die von ihm geschaffene Rechtssphäre der Stiftung. Abgabenrechtlich kommt es zur Loslösung des übertragenen Vermögens durch einen steuerpflichtigen Übertragungsvorgang in das vom Stifter getrennte Rechtssubjekt der neuen Privatstiftung. Der Stifter setzt sich – wie es in der Literatur bisweilen parabelhaft ausgedrückt wird¹⁷ – ein lebendes Testament, er schickt mit seinem in den Statuten, insbesondere im Stiftungszweck, manifestierten Stifterwillen ein Boot auf die Reise, er meißelt sich mit den Statuten einen „*lebendigen Grabstein*“. Indem die Rechtsordnung den Stifterwillen respektiert, erlangt die in der Stiftungsurkunde festgelegte Zweckbestimmung eine normative Qualität, die sie nach außen hin verselbständigt und vor Eingriffen Dritter abschirmt¹⁸.

2.1 Der Stiftungszweck

Der Stiftungszweck wird in der Literatur zu Recht als „*Zentralbegriff und zugleich –problem des Stiftungsrechts*“¹⁹ angeführt. Der Stiftungszweck verleiht der Stiftung erst (gemeinsam mit der privatautonom zu regelnden Organisation) ihre Identität, er bestimmt ihr zukünftiges Handeln, er prägt die Stiftung. Insbesondere bei der Errichtung einer Stiftung kommt dem Stiftungszweck maßgebliche Bedeutung zu, aber auch für den weiteren Vollzug des Stifterwillens durch die Stiftungsorgane ist der Zweck wichtig. Einhellig wird betont, die Festlegung des Stiftungszwecks ist Teil des Errichtungsaktes²⁰. Auch für die liechtensteinische Stiftung, die dem österreichischen Gesetzgeber als Vorbild diente, sowie für die gemeinnützige schweizerische Stiftung werden oft als die drei *essentialia negotii* der Stiftungerrichtung genannt:

¹⁶ Wird in Deutschland aus der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art 2 Abs 1 GG abgeleitet; *Bammer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, Einl RZ 63

¹⁷ zB *Kraus*, Richtig stiften – Antworten auf typische Fragen von Stiftern und Stifterfamilien, S 18.

¹⁸ *Müller/Rief*, Der Widerruf der Privatstiftung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht I, FJ 1995, 2.

¹⁹ *Schmidt*, Stiftungswesen, Stiftungsrecht – Stiftungspolitik 17, zitiert nach *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 17 zu § 1.

²⁰ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 9ff zu § 1; *Eiselsberg*, Der Zweck der Privatstiftung; ZfS 2005/1, S 4.

- „ – die Absichtsausserung, eine selbstständige Stiftung zu errichten;
- die Bezeichnung des zu widmenden (Anfangs-)Vermögens der Stiftung;
- die Umschreibung des Zwecks der Stiftung“²¹

Diese drei Punkte hat der Stifter selbst in der Stiftungsurkunde - nicht in der/den allfälligen Zusatzurkunde(n)²² - zu erklären. Ohne hier im Zusammenhang mit der österreichischen Privatstiftung auf die Kriterien der rechtsgeschäftlichen Willenserklärung und der Notariatsaktsform, oder aber auf die Problematiken einer Sachgründung eingehen zu wollen, möchte ich in Folge einen eingehenderen Blick auf den Stiftungszweck werfen, weil dieser für die Lösung zahlreicher „Exit-Szenarien“ entscheidungswesentlich ist. Voraussetzen möchte ich dabei, dass der Stifter keinen verbotenen Zweck bestimmt hat, möge der erlaubte Zweck auch noch so „törricht, unnütz oder bizarr“²³ erscheinen. Der vom Stifter gewählte Zweck kann in diesem Rahmen eigen-, fremd- oder gemeinnützig sein. Zur Abgrenzung der Gemeinnützigkeit bzw. Mildtätigkeit darf ich auf die Diskussionen zu § 34 BAO verweisen. Auch zur Diskussion über den möglicherweise nicht erlaubten Stiftungszweck der „Unterlaufung (nicht „Umgehung“)“²⁴ von Pflichtteilsrechten darf ich auf die zahlreich vorhandene Literatur²⁵ verweisen.

Nach neuerer liechtensteinischer Rechtsprechung²⁶ stellt die Bestimmung der Begünstigten als Destinatäre der Zweckverwirklichung der Stiftung einen nicht delegierbaren Teil der Zweckwidmung dar. Für Österreich hingegen gestattet bekanntlich die Praxis basierend auf § 5 PSG, dass der Stifter in der Stiftungsurkunde lediglich die „Stelle“ bezeichnet, welche die Begünstigten „feststellen“ soll²⁷. ME legt der Begriff „feststellen“ nahe, dass der Stifter selbst zumindest den Kreis der Anwartschaftsberechtigten beschrieben und objektive Kriterien für die Zuwendung von Begünstigungen festgelegt haben muss. Wie

²¹ Schweiz: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates zur Parlamentarischen Initiative Revision des Stiftungsrechtes vom 23. Oktober 2003, mit Verweis auf Verwaltungsent-scheidung der Bundesbehörden, VPB 27 Nr 42 00.461; Liechtenstein: Vernehmlassungsbericht der Regierung zur Abänderung des Stiftungsrechtes vom 10. September 2004.

²² in Österreich wird nach hL und Praxis lediglich eine einzige Zusatzurkunde zugelassen; bei liechtensteinischen Stiftungen findet sich oftmals eine Vielzahl von verschiedenen Zusatzurkunden, so genannten „Reglements“ und „Beistatuten“.

²³ Kalss, aaO, RZ 19 zu § 1.

²⁴ Kalss, aaO, Einl RZ 34

²⁵ Gute Darstellung der Diskussion mit zahlreichen Nachweisen in Feil, Pflichtteilsschenkung, Aufteilungsanspruch und Heiratsgutbemessung nach Einbringung des Vermögens in eine Stiftung, GesRZ 2004, VIII.

²⁶ Kerres/Melicharek, Zur Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechtes, *ecolex* 2005, 293.

²⁷ Wobei „Stelle“ etwa eine Person oder ein Organ bezeichnen kann, die Zusatzurkunde wird nicht als „Stelle“ iSd § 5 PSG angesehen.

soll der zukünftige Stiftungsvorstand denn verlässlich den Stifterwillen vollziehen, wenn der Stifter zur „Begünstigtenfeststellung“ zwar den Vorstand als „Stelle“ genannt hat, ansonsten aber schwieg? Obwohl dieses Erfordernis nicht unmittelbar aus dem Text des PSG zu entnehmen ist (allenfalls aus dem Bestimmtheitserfordernis des § 1 Abs 1 PSG), ist doch die Beschreibung der Begünstigten als Destinatäre der Tätigkeit der Stiftung ein nicht wegzudenkendes Element des vom Stifter festzulegenden Stiftungszwecks²⁸.

Ebenfalls einem Gedanken folgend, der ursprünglich aus der liechtensteinischen Rechtsprechung stammt, wird eine „Selbstzweckstiftung“ als nicht vereinbar mit den Grundprinzipien des österreichischen Stiftungsrechts angesehen²⁹. Eine „Selbstzweck-“ oder „Thesaurierungsstiftung“ wäre eine Stiftung, die keinen nach außen gerichteten Zweck aufweist, sondern lediglich der Erhaltung und Vermehrung des eigenen Vermögens dienen soll. Der Zweck einer Stiftung kann sich immer nur im Verhältnis zu ihren Destinatären, und damit zwingend nur im Außenverhältnis verwirklichen. Um eine Abgrenzung zu ziehen, ist mE eine Stiftung, deren primärer Zweck der Zusammenhalt der von ihr gehaltenen Unternehmen ist, durchaus zulässig, solange zumindest ein subsidiärer Zweck im Verhältnis zu den Begünstigten der Stiftung zu verwirklichen ist³⁰. Die früher für Stiftungserklärungen gerne und oft verwendete Floskel „Zweck der Stiftung ist die bestmögliche Erhaltung und Vermehrung des Vermögens...“, eventuell noch mit dem Zusatz „...zum Wohle ihrer Begünstigten“ stellt nach zutreffender Ansicht keinen eigenständigen Stiftungszweck, sondern die Mittel zur Zweckverwirklichung bzw die Aufgaben der Stiftungsorgane dar. Lässt sich aus der Stiftungsurkunde kein anderer, eigenständiger Zweck entnehmen, handelt es sich um eine unzulässige Selbstzweckstiftung.

Obwohl die Ansicht zutrifft, die Stiftung müsse nach außen tätig werden und das Stiftungsvermögen sei der Verwirklichung des Zweckes untergeordnet, lässt sich daraus nicht ableiten, die Stiftung müsse notwendiger Weise Teile

²⁸ In diesem Sinne auch *Bollenberger/Csoklich*, Kreditaufnahme und Sicherheitenbestellung durch Privatstiftungen, ÖBA 2001, 435.

²⁹ OLG Wien 22.2.2005 in 28 R 274/04a; *Nowotny*, Kann das Gericht eine Selbstzweckstiftung auflösen?, GeS 2005, 228.

³⁰ aA *Kalss* aaO, RZ 35, die meint, der nach außen gerichtete Zweck müsse dem Unternehmenserhaltungszweck wesentlich vorgehen. ME besteht in der Unternehmenserhaltung bereits ein eigenständiger, nach außen gerichteter Zweck. Auch der Zweck, mit der Unternehmenserhaltung eine bestimmte Region zu fördern oder Arbeitsplätze zu erhalten, muss mE zulässig sein, da das österreichische Stiftungsrecht auf dem Institut der Privatautonomie fußt und der Gesetzgeber sogar „törichte und bizarre“ Zwecke zulassen will.

des Vermögens herausgeben und dieses zur Verwirklichung des Zweckes an die Begünstigten übertragen³¹. Es ist beispielsweise durchaus denkbar, dass eine österreichische Privatstiftung etwa Kunstwerke sammelt und diese kostenfrei der Allgemeinheit zugänglich macht, indem die Werke an Museen verliehen und für Ausstellungen zur Verfügung gestellt werden – was keine Übertragung an Begünstigte darstellt, wohl aber eine hinreichend nach außen orientierte Zweckverwirklichung. Vergleichbare Konstellationen lassen sich auch bei rein privatnützigen Stiftungen denken, ebenfalls ohne dass das Element der Vermögensübertragung zwingend hinzukommen muss.

3. Die Position des Stifters

Sowohl nach österreichischem, als auch nach liechtensteinischem Recht, erlangt der Stifter *per se* keine Organfunktion in der Stiftung, und er hat nach österreichischem Recht auch keine Einfluss- und Kontrollrechte mehr, solange diese nicht vorbehalten wurden. Nach liechtensteinischem Recht kann der Stifter selbst einziger Begünstigter sein und außerdem gleichzeitig Vorstandsmitglied, was zu einer enorm starken Position führen kann. Allenfalls aus einer solchen Konstellation erwachsende Konflikte sind, so die Anordnung des im Stiftungsrecht analog anzuwendenden liechtensteinischen Treuunternehmensgesetzes³², „zu beseitigen“. In Österreich gibt es hingegen die Inkompatibilitätsbestimmung des § 15 PSG, der eine solche Personalunion zweifellos ausschließt. Ein Begünstigter - und damit auch ein Stifter, der Begünstigtenstellung genießt - soll nicht in die Verwaltung der Stiftung involviert sein, indem er im höchsten Organ der Stiftung einen Posten übernimmt. Ein begünstigter Stifter kann freilich bei einer österreichischen Privatstiftung – mit Einschränkungen - die optionale Organstellung als Beirat oder Kollator³³ innehaben, und damit einen nicht zu unterschätzenden Einfluss auf die Stiftung ausüben, auch ohne sich spezielle Stifterrechte vorbehalten zu haben.

Um den oftmals unerwünschten Effekt der völligen Loslösung aus der Sphäre des Stifters zu vermeiden, bietet es sich an, im Rahmen des Zulässigen einzel-

³¹ aA *Eiselsberg*, Der Zweck der Privatstiftung, ZfS 2005/1, S4; *Arnold*, GeS 2005, 282.

³² § 66 Abs 1 TrUG.

³³ Wobei die Frage noch ungeklärt ist, unter welchen Voraussetzungen der Stifter als Kollator fungieren darf, wenn er selbst zum Kreis der Anwartschaftsberechtigten zählt und sohin sich selbst als Begünstigten feststellen kann. ME dürfte eine solche Konstellation nur unter noch strengeren Voraussetzungen als beim „aufsichtsratsähnlichen Beirat“ zulässig sein, insbesondere müsste die Stiftungsurkunde wohl objektiverbare Kriterien für die Feststellung als Begünstigter enthalten, die der Kollator in der Folge nur mehr zu vollziehen hat.

ne Rechte in der Stiftungsurkunde vorzubehalten. Daneben hat mE der Stifter das höchstpersönliche, nicht vorbehaltspflichtige, unveräußerliche und unverzichtbare subjektive Recht, dass die Stiftungsorgane zumindest seinen in der Stiftungsurkunde manifestierten Stifterwillen dauerhaft vollziehen³⁴. Jedenfalls lässt sich sagen, dass an die Person und an die Stellung des Stifters zahlreiche rechtliche Konsequenzen geknüpft sind. So sind die Stifterrechte nach – soweit ersichtlich – einhelliger Ansicht höchstpersönliche Rechte, die von der Erlangung der Stifterstellung anlässlich der Stiftungserrichtung abhängen. Personen, welchen nicht die Stellung eines Stifters zukommt, kann etwa das Recht auf Widerruf der Stiftung oder Änderung der Stiftungsurkunde nicht eingeräumt werden.

Im Anschluss möchte ich einerseits auf die Thematik der Stifterstellung, andererseits der Stifterrechte, kurz eingehen. Wegen der zentralen Bedeutung des Stifterwillens für das österreichische Stiftungsrecht soll diesen beiden Aspekten auch im Rahmen dieser Arbeit ein angemessener Platz eingeräumt werden.

3.1 Stifterstellung

Der Begriff der „Stifterstellung“ ist gesetzlich nicht determiniert. Allein in § 3 Abs 4 PSG findet sich die Bestimmung, dass „*nicht die Stellung eines Stifters*“ erlangt, wer der Privatstiftung nach ihrem Entstehen im Wege einer Zustiftung Vermögen widmet. Auch der Stifterbegriff selbst ist im PSG nicht geregelt, mE sind als Stifter all jene Personen anzusehen, die bei der Errichtung der Privatstiftung mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirken, auf die Ausgestaltung der Stiftungserklärung Einfluss nehmen³⁵, und gleichzeitig auch einen zumindest symbolischen Anteil vom Stiftungsvermögen mitstiften. Die maßgebliche Form der Mitwirkung an der Errichtung der Stiftungsurkunde ist notwendiger Weise der Notariatsakt gemäß § 39 Abs 1 PSG.

Nach den Gesetzesmaterialien³⁶ soll es bei einer Stiftermehrheit nicht erforderlich sein, dass jeder Stifter zum Stiftungsvermögen beiträgt³⁷. Stifter sei,

³⁴ Siehe hierzu genauer Punkt 3.2.

³⁵ Arnold, Privatstiftungsgesetz Kommentar, RZ 2 zu § 3.

³⁶ Erläuterungen zur RV, § 3 Abs 1.

³⁷ Dem entsprechend meinte Kalss, aaO, zum Thema, ob die Stellung als Stifter allenfalls auch nachträglich erworben werden könne, dass die Stifterstellung nicht einmalig sei und auch – wenn nicht durch bloße Vermögenswidmung - so doch durch nachträgliche Änderung der Stiftungserklärung er-

wer als solcher bei der Errichtung aufträte und auf dessen Willen die Stiftung beruhe; der Stiftung müsse nur insgesamt von den Stiftern ein Vermögen gewidmet sein. Es ist anzunehmen, dass der österreichische Gesetzgeber bei diesem Gedanken die seit langem in Liechtenstein schwelende Diskussion³⁸ darüber im Auge hatte, ob dem „wirtschaftlichen Stifter“ (also demjenigen, der das Vermögen zur Verfügung stellt) oder aber dem „rechtlichen Stifter“ (derjenige, der oft in Ausübung einer Treuhandschaft den eigentlichen Akt der Stiftungserrichtung für seinen Mandanten im eigenen Namen setzt und damit alleine in der Stiftungsurkunde als Stifter aufscheint), Stifterstellung und Stifterrechte zustehen. Die Problematik des Auseinanderfallens von „rechtlichem“ und „wirtschaftlichem“ Stifter stellt sich für Österreich auf Grund des oben aufgezeigten Verständnisses tatsächlich nicht³⁹: Wer nicht am Notariatsakt (allenfalls durch einen Vertreter) mitwirkt, ist auch nicht Stifter.

Es ist mE jedenfalls eine berechtigte Forderung, dass jeder Mitstifter bei der Willensbildung im Hinblick auf die Stiftungsurkunde mitwirken muss. Aber § 1 Abs 1 PSG normiert, und definiert hierdurch die Privatstiftung selbst, dass die Stiftung „*ein Rechtsträger [...ist...], dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen*“. Da die Vermögenswidmung also ein essentielles Merkmal der Stiftung ist, und die Verschiebung von der Vermögenssphäre des Stifters in jene der Stiftung naheliegender Weise eng mit der wesensnotwendigen Zweckwidmung verbunden ist, kann mE nicht auf das Erfordernis der „Stiftung“ (im Sinne des Aktes der Begebung von Vermögensteilen) verzichtet werden. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf den in der Literatur aufscheinenden Praxis-Tipp, wonach es empfehlenswert ist, wenn bei einer Stiftermehrheit jeder Stifter zumindest einen kleinen Betrag stiftet, „*um allfällige Zweifel an der Stifterstellung*“ von vornherein gar nicht aufkommen zu lassen⁴⁰. Die Stellung als Stifter erlangt man sohin, wenn man zur Errichtung der Stiftung ein Vermögen widmet sowie gleichzeitig bei der in Notariatsaktsform zu errichtenden Stiftungserklärung

langt werden könne. Dies ist mittlerweile durch die jüngere Judikatur widerlegt; OGH in 1 Ob 166/04z; siehe auch Arnold, aaO, Rz 13 zu § 3; Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen, S 133.

³⁸ die mit LOGH 6. Dezember 2001; LES 2002, 41 ff eindeutig zu Gunsten des „rechtlichen Stifters“ entschieden wurde; das liechtensteinische Höchstgericht schloss sich mit seiner Entscheidung erklärtermaßen der überzeugenden Meinung von Bösch an, der dies seit langer Zeit postuliert hatte.

³⁹ Wer als Treuhänder „wirtschaftlich“ für seinen Auftraggeber, aber in eigenem Namen stiftet, erlangt die Stellung als Stifter. Wer als Vertreter im Namen seines Auftraggebers stiftet, etabliert für diesen die Stifterstellung.

⁴⁰ Pittl, der Stifter einer Privatstiftung und die ihm zustehenden Rechte, NZ 1999, 197.

mitwirkt, und damit dem Zweckvermögen sein „Programm“ für die Zukunft verleiht.

Mit der Stellung als Stifter sind verschiedene gesetzlich eingeräumte Rechte verbunden, wie das Recht auf Vorlage des Gründungsprüfungsberichts nach § 11 Abs 3 PSG, die Vermutungsregel nach § 36 Abs 4 PSG, gemäß welcher bei Auflösung der Stiftung mangels anderweitiger Bestimmung in der Stiftungsurkunde das gewidmete Vermögen dem Stifter zurückfällt, das Recht auf Bestellung des ersten Stiftungsvorstandes nach § 15 Abs 4 PSG und des ersten Aufsichtsrats nach § 24 Abs 1 PSG, sowie die vorbehaltsfähigen und vorbehaltsbedürftigen Rechte der Änderung der Urkunde nach § 33 PSG und des Widerrufs nach § 34 PSG. Die genannten nicht-vorbehaltsbedürftigen Rechte, insbesondere die Bestellungsrechte, sind zwingend⁴¹.

3.2 Stifterrechte

In der Literatur wurde recht plastisch gewarnt, die *„Freude über steuerliche Vorteile kann allerdings durch die Nachteile, die der Stifter im Zusammenhang mit fehlenden Zugriffs-, Einwirkungs- und Kontrollmöglichkeiten erleidet, nachhaltig getrübt werden“*⁴². Es könne dazu kommen, *„dass Stifter und Begünstigte machtlos einem selbtherrlichen Stiftungsvorstand ausgeliefert“* wären und *„gewünschte Ausschüttungen nicht durchsetzen können“*. Diese Auffassung ist aus wirtschaftlicher Sicht der Begünstigten in konkreten Einzelfällen gewiss nachzuvollziehen, vernachlässigt aber die Essenz des österreichischen Privatstiftungsrechts: Der Stifter trennt sich von seinem Vermögen. Er verselbständigt sein Vermögen, verleiht ihm eigene Persönlichkeit. Eben wegen dieser Loslösung hat der Stifter den Zweck so genau zu bestimmen, dass ihn die Organe der Stiftung hinkünftig vollziehen können, und zwar allein auf Grund von Interpretation und Verständnis der Stiftungsurkunde (und der allenfalls vom Stifter errichteten Zusatzurkunde⁴³). Es mag sein, dass es einem Stifter, der bei der Errichtung der Stiftung rechtlich schlecht beraten war und sich mit einer „Standard-Urkunde“ zufrieden gab, nach einiger Zeit so

⁴¹ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, Privatstiftungsgesetz, RZ 12 zu § 3.

⁴² Reich-Rohrwig/Wallner, Verbesserung der Rechte von Stiftern und Begünstigten einer Privatstiftung, eolex 2005, 536.

⁴³ Bei der Erforschung des Stifterwillens ist zwar primär auf Stiftungsurkunde und –zusatzurkunde Bedacht zu nehmen, aber im Zweifelsfall werden mE wohl auch sämtliche zeitlich nahe der Stiftungserrichtung liegende Dokumente Aufschluss über den Willen des Stifters geben können, wie etwa Investitionsrichtlinien, Stifterbriefe und dergleichen, solange diese mit der Urkunde und der allfälligen Zusatzurkunde in Einklang zu bringen sind.

vorkommt, als verhalte sich der Vorstand „selbstherrlich“, weil er bloß den in der Stiftungsurkunde manifestierten Willen vollzieht und später geäußerte Wünsche (pflichtgemäß und richtig) allenfalls nicht erfüllen darf. Als Lösung kann lediglich eine individuelle, gründlich geplante und überlegte Stiftungsstruktur mit einer Korrekturmöglichkeit durch Abberufungsrechte⁴⁴ und Änderungsvorbehalte empfohlen werden.

Obwohl dem Stifter von Gesetzes wegen Kontroll- und Einflussrechte nur dann zukommen, wenn er sich solche in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat, hat der Stifter mE einen subjektiven, nicht vorbehaltsbedürftigen Anspruch darauf, dass die Stiftungsorgane den Stifterwillen respektieren und den Stiftungszweck wahren⁴⁵. Dies lässt sich für das liechtensteinische Recht mit dem Recht auf Beantragung der Stiftungsaufsicht⁴⁶ begründen, das allen „Beteiligten“⁴⁷ zusteht. Für das österreichische Stiftungsrecht, das mehr privatrechtlich strukturiert ist, folgt dies aus § 17 Abs 1, 2. Satz PSG und es liegen auch der *condictio causa data causa non secuta* verwandte Überlegungen, sowie eine Analogie zum Treuhandschafts- und Auftragsrecht nahe. Der Stiftungsvorstand verwaltet eben fremdes Vermögen mit einem ganz bestimmten Auftrag, nämlich der Verfolgung des Stiftungszwecks. Das Vermögen wurde, für den Vorstand als Organ der Stiftung durch Einsicht in die Stiftungsurkunde wohl leicht erkennbar, zur Erreichung eines bestimmten Zwecks gewidmet. Würde der Stifterwille hinkünftig nicht vollzogen, wäre der Zweck der Vermögenswidmung verfehlt und das Vermögen wäre zweckentfremdet. Der Stifter einer österreichischen Privatstiftung ist jedenfalls eine „stiftungsinteressierte Person“⁴⁸, er hat ein materiellrechtliches Interesse an der Organisation der Stiftung und an der Verwirklichung des Stiftungszwecks. Der Stifter hat mE aus all diesen Gründen das subjektive Recht⁴⁹ auf Wahrung des status quo, auf Vollzug des Stiftungszwecks, auf Achtung des statutarisch manifestierten Stifterwillens. In der Folge bezeichne ich diese Rechte als „Wahrungsrechte“. Die

⁴⁴ Oder besser noch, mit einer von vornherein in der Stiftungsurkunde zeitlich limitierten Funktionsdauer der Stiftungsorgane.

⁴⁵ aA offenbar *Reich-Rohrwig*, Böse Überraschungen für den Stifter, Die Presse 23. Jänner 2005.

⁴⁶ Durch die Stiftungsaufsichtsbehörde, je nach Art der Stiftung Regierung (auch in Folge restriktiver Judikatur in der Praxis sehr selten) oder Gericht.

⁴⁷ Das sind mE all jene Personen, die ein materiellrechtliches Interesse an der Stiftung bescheinigen können, und damit sicherlich auch der Stifter.

⁴⁸ *Kalss* Die Privatstiftung als Baustein des Gesellschaftsrechts, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S 58.

⁴⁹ Das sich wohl notfalls auch, auf Grund des materiell-rechtlich orientierten Parteienbegriffs in der ZPO (*Rechberger*, Zivilprozessrecht⁶, RZ 162), im streitigen Prozessweg durchsetzen lassen muss, etwa im Wege einer Unterlassungsklage bei drohender zweckwidriger Entäußerung des Stiftungsvermögens. AA *Arnold*, aaO, Rz 77 zu § 17; *Czoklich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 113.

Wahrungsrechte sind nicht vorbehaltsbedürftig, sie sind genetisch mit dem Akt der Stiftungserrichtung verbunden, sie sind wie die übrigen Rechte des Stifters höchstpersönlich und unverjährbar, und zudem mE unverzichtbar.

Auch wenn die Wahrungsrechte mE nicht vorbehaltsbedürftig sind, wird es sich aus Gründen der Praktikabilität und der Durchsetzbarkeit dennoch jedenfalls empfehlen, dem Stifter das Recht auf Antragstellung zur gerichtlichen Abberufung des Stiftungsvorstands nach § 27 Abs 2 PSG in der Stiftungsurkunde vorzubehalten – selbst wenn dies das einzige vorbehaltene Recht sein möge. Die Judikatur zur formellen Antragslegitimation ist sehr restriktiv⁵⁰, auch wenn dem Stifter mE ein rechtliches Interesse selbst dann zukommt, wenn er sich keinerlei Einfluss- oder Kontrollrechte vorbehalten hat. Wird ein solches Recht nicht vorbehalten und beantragt ein – nach der österreichischen Judikatur hierzu nicht antragslegitimierter - Stifter die Abberufung des Stiftungsvorstandes aus dem Grund, dass dieser den Stiftungszweck missachtet, so muss das Gericht diesen „Antrag“ als Anregung zur Einleitung eines amtswegigen Verfahrens beachten und bei Vorliegen eines wichtigen Grundes die Abberufung aussprechen.

Der Begriff „Stifterrechte“ wurde gemeinhin oft nur als „Eingriffsrechte“ verstanden, als „Verlängerung des Eigentümerarms“ des Stifters, der sich gewisse Rechte im Hinblick auf das der Stiftung gewidmete Vermögen vorbehalten hat⁵¹. Solche Vorbehalte können rein aus stiftungsrechtlicher Sicht sehr weit gehen – auch wenn sie abgabenrechtlich nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Umständen problematisch sein können. Steht eine Einflussnahme zu, die mit jener eines an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten vergleichbar ist, so unterliegen Ausschüttungen doppelbesteuerungsrechtlich der Dividendenbesteuerung⁵², möglicherweise kann es auch in Österreich zu einem Durchgriff der Einkünftezurechnung kommen⁵³. Welche vorbehaltenen Stifterrechte im Detail steuer- und zivilrechtlich⁵⁴ zulässig und/oder ratsam sind, und welche nicht, soll an dieser Stelle nicht im Einzelnen besprochen werden. Eine allgemein gültige abschließende Aufzählung der vorbehaltsfähigen Einflussrechte lässt sich mE wegen der Vielzahl der indivi-

⁵⁰ Nachweise bei *Arnold*, aaO Rz 29 zu § 27

⁵¹ *Pittl*, Der Stifter einer Privatstiftung und die ihm zustehenden Rechte, NZ 1999, 197.

⁵² *Reich-Rohrwig/Wallner*, Verbesserung der Rechte von Stiftern und Begünstigten einer Privatstiftung, *ecolex* 2005, 536.

⁵³ *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung, S 17ff.

⁵⁴ In diesem Zusammenhang sei auf die jüngst viel diskutierte vom OGH in 26.4.2006 in 3 Ob 217/05s erstmals zugelassene Pfändung und Überweisung zur Einziehung eines vorbehaltenen Zweckänderungsrechts hingewiesen. Siehe hierzu Punkt 6.1 in diesem Aufsatz.

duell möglichen Konstellationen seriöser Weise nicht erstellen. Insgesamt darf sich ein Stifter mE jedenfalls mindestens sämtliche Einflussrechte eines obersten Organs vorbehalten⁵⁵.

Besonders erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass nach den Vorstellungen des Gesetzgebers (und auch nach der hL, obwohl einige gut argumentierte Gegenmeinungen vorliegen) sich der Stifter einer österreichischen Privatstiftung sogar ein freies Zweckänderungsrecht wirksam vorbehalten kann. Die daraus erwachsende Problematik wird im Abschnitt „widerrufsgleiche Änderungen“ (Punkt 6) umrissen.

Außerdem sei noch in aller Kürze auf die in Liechtenstein geltende „Versteinerungstheorie“ hingewiesen⁵⁶, deren ratio mE ohne weiters auch für die österreichische Privatstiftung anwendbar ist. Der liechtensteinische Oberste Gerichtshof hat befunden: *„...im Stiftungsrecht [...] gibt es im allgemeinen keine den anstaltlichen Gründerrechten⁵⁷ im Sinne des Art 543 PGR entsprechenden ‚Stifterrechte‘. Im allgemeinen erstarrt daher der Wille des Stifters mit der Errichtung des Stiftungsstatutes und er kann fortan auf die Stiftung keinen Einfluss mehr nehmen. Jedoch kann sich der Stifter im Sinne der Bestimmungen des Art 559 Abs 4 PGR im Einzelfall fortdauernde Interventions- oder Gestaltungsrechte vorbehalten. Diese müssen aber dem Ausnahmecharakter solcher Regelungen entsprechend bestimmt bezeichnet werden“*. Der Gedanke, dass der Stifter sich mit dem Widmungsakt seines Vermögens begibt, und dass eine strikte Sphärentrennung stattzufinden hat, ist verallgemeinerungsfähig und findet sich auch in der österreichischen Judikatur und Literatur. Die Stiftung manifestiere den *„in Gestalt einer juristischen Person geronnenen – und unverrückbar feststehenden – Willen des Stifters“*⁵⁸. Ohne vorbehaltene Einflussrechte haben also die Stiftungsorgane den Willen des Stifters, so wie er in der Stiftungsurkunde und der Zusatzurkunde festgehalten ist, zu vollziehen. Änderungen des Stiftungszwecks sind nicht mehr zulässig, und die nach § 33 Abs 2 PSG ausnahmsweise gestatteten Änderungen durch den Stiftungsvorstand sind einschränkend auszulegen⁵⁹.

⁵⁵ Für Liechtenstein ist dies inzwischen ausjudiziert; *Mayer/Roth*, Fragen zum Fürstlich-Liechtensteinischen Recht: Stiftungsrecht; Vaduz 2005; mit Verweis auf LOGH in LES 1991, 91 ff.

⁵⁶ Seit dem Wegweisenden Erkenntnis des liechtensteinischen OGH in 3 C 96/86-36 vom 12. Jänner 1988, LES 1990, 105 beherrscht die Versteinerungstheorie das liechtensteinische Stiftungsrecht.

⁵⁷ Welche Eigentumsrechten sehr nahe kommen und etwa formfrei jederzeit zediert werden können.

⁵⁸ *Schauer*, zitiert nach *Kraus*, aaO, S 70.

⁵⁹ Siehe Diskussion in Punkt 5 dieser Arbeit.

Auf die umstrittene Frage, ob ein Stifter den Stiftungsorganen ohne entsprechenden Urkundenvorbehalt Weisungen erteilen könne, sei ebenfalls nur kurz hingewiesen⁶⁰. ME spricht das Fehlen einer ausdrücklichen Weisungsfreiheit, wie sie § 70 Abs 1 AktG normiert, eher dafür, dass Weisungen des Stifters unter Umständen beachtlich sein können. Und zwar – wegen des Primats des Stiftungszweckes nach § 17 PSG - dann, wenn die Weisung eine Art authentische Interpretation der Urkunde darstellt und mit deren Wortlaut in Einklang gebracht werden kann. Weisungen, die im Wortlaut der Stiftungsurkunde überhaupt keine Deckung finden, dürfen freilich von den Stiftungsorganen nicht ausgeführt werden. Hat der Stifter sich Änderungsrechte vorbehalten, so steht es ihm frei, die Urkunde entsprechend anzupassen und anschließend beachtliche Weisungen auszusprechen.

3.3 Verzicht auf Stifterstellung und Stifterrechte

Gleichsam als erstes Exit-Szenario, das ich nennen möchte, steht die Möglichkeit des Verzichts auf Stifterstellung und Stifterrechte im Raum. Ein solcher Ausstiegsansatz mag beispielsweise nahe liegen, wenn es zu einem unerwünschten steuerlichen Durchgriff kommt, der beseitigt werden soll. In der Literatur wurde nun jüngst befürwortet, ein Verzicht einzelner Stifter auf die Stifterstellung solle bei einer Stiftermehrheit zulässig sein, zumal das PSG keine Bestimmung enthalte, gemäß welcher die Stellung als Stifter unverzichtbar sei⁶¹. Außerdem würde die Stifterstellung mit dem Tod der natürlichen Person, bzw mit Untergang des Rechtsträgers enden, und daraus lasse sich auf die Verzichtbarkeit der Stifterstellung (zumindest bei Stiftermehrheit) schließen.

Dem ist mE entgegenzutreten⁶², obwohl natürlich die Mehrheit der Stifterrechte (im Sinne der „Einflussrechte“) der privatautonomen Disposition des Stifters unterliegen, und sohin auch durch Verzicht untergehen können. Mit dem Tod bzw dem Untergang eines Stifters kommt es, so wird richtig angeführt, zum Untergang der vorbehaltenen und auch der nicht vorbehaltsbedürftigen subjektiven Rechte („Wahrungsrechte“) des Stifters. Schon *Arnold* betonte zu

⁶⁰ Stark einschränkend *Arnold*, aaO, RZ 29 zu § 14.

⁶¹ *Mager*, der „Ausstieg“ aus der Privatstiftung – Eine zulässige Exit-Strategie bei Stiftermehrheit?, RdW 2005, 406.

⁶² In diesem Sinne auch das OLG Wien am 31.1.2006 in 28 R 258/05z (nicht rechtskräftig), siehe ZfS 2006/2, 81.

Recht⁶³, dass die Stifterstellung nicht verjährt, und dass auf sie nicht verzichtet werden kann. Lediglich der „Wegfall“ des Stifters wird als ein Verlust der Rechtsfähigkeit in § 33 PSG behandelt.

Bei der Stellung des Stifters handelt es sich um eine faktische Tatsache, nicht um ein eigenständiges Recht. Die Identität und Stellung des Stifters ist eine beim Firmenbuchgericht gemäß § 9 Abs 1 Z 5 PSG öffentlich zugängliche (zwar nicht im Hauptbuch einzutragende, aber doch in der Urkundensammlung publik zu machende) Tatsache im Sinne von § 1 Abs 2 FBG, und es kann wohl nicht mit Ernsthaftigkeit vertreten werden, ein verstorbener Stifter habe seine Stellung als solcher verloren und müsse nun (aber das wäre die logische Konsequenz) aus der Stiftungsurkunde gestrichen bzw müsse diese neu gefasst werden. Im Gegenteil: Mit Tod bzw Untergang des Stifters behält dieser natürlich seine Stellung als historischer Stifter, als derjenige, der sein Vermögen jenem Zweck gewidmet hat, der nun von der Stiftungsorganen auch nach seinem Tod weiterhin verfolgt werden soll, um den nun „versteinerten“ Stifterwillen zu verwirklichen. Würde man annehmen wollen, die Stellung als Stifter könne einfach wegfallen, ob durch Tod oder durch Verzicht, würde dem Stiftungszweck als Gestaltungsprogramm der Tätigkeit der Stiftung jeglicher Boden entzogen werden.

So verlockend also die Idee erscheinen mag, eine (steuerlich⁶⁴) verunglückte Stiftung einfach durch Verzicht auf die Stifterstellung zu „derelinquieren“: *De lege lata* ist so ein Verzicht auf eine faktische Tatsache nicht vorgesehen. Nur der Eigentümer kann derelinquieren, und zwar nur Sachen⁶⁵. Rechte sind verzichtbar, und zwar nur diese⁶⁶. Tatsachen jedoch sind weder dereliktions- noch verzichtsfähig⁶⁷. Der Stifter einer Stiftung verliert mit dem Widmungsakt sein Eigentum über sein gestiftetes Vermögen und kann dieses sohin später nicht mehr derelinquieren. Dieses Ergebnis lässt sich auch noch durch einen Umkehrschluss argumentieren: Der Stifter kann nicht durch Änderungen neue Personen, die vorher nicht Stifter waren, zu Stiftern machen⁶⁸. Dies ist mitt-

⁶³ In *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar, RZ 15 zu § 3.

⁶⁴ Selbst wenn ein Verzicht auf die Stifterstellung möglich wäre, halte ich es für fraglich, ob allein damit tatsächlich die Sphärentrennung erreicht werden kann oder nicht. Die tatsächliche Gebarung der Stiftung wird einer wirtschaftlichen Betrachtung standhalten müssen.

⁶⁵ grundlegend *Ertl*, Aneignung preisgebender Sachen, JBl 1974, 281.

⁶⁶ *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹², 107.

⁶⁷ Das OLG Wien zieht in 28 R 258/05z den Vergleich heran, dass ein eigenberechtigtes Kind zwar auf den Unterhaltsanspruch oder das Erbrecht gegenüber seinen Eltern verzichten kann, nicht aber darauf, Sohn oder Tochter seiner Eltern zu sein.

⁶⁸ Überwiegende Lehre und zumindest in Wien bereits seit langem geltende Praxis, siehe *Nowotny*, die Anforderungen an die Stiftungsurkunde, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen – Gestal-

lerweile von höchstgerichtlicher Judikatur bestätigt⁶⁹ und findet in der Lehre überwiegend Anerkennung⁷⁰. Die Form für einen Verzicht auf die Stifterstellung müsste logischer Weise - wegen § 9 Abs 1 Z 5 PSG - ein Notariatsakt mit Änderung der Stiftungserklärung sein. Wenn nun der Stifter nachträglich keine neuen Stifter „dazunehmen“ kann, kann er durch solche Änderungen auch keine Personen, die Stifter waren, nunmehr zu Nicht-Stiftern machen.

Auch rechtspolitisch gesehen wäre es im Ergebnis nicht opportun, wenn ein Stifter etwa durch Urkundenänderung einen Dritten, der ursprünglich nicht Stifter war, zum Stifter machen und zugleich selbst durch „Verzicht auf die Stifterstellung“ ausscheiden könnte. Dies würde letztlich zu einer freien Übertragbarkeit von Stifterrechten (und sogar der Stifterstellung) führen, die mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit des Finanzplatzes Österreich gewiss nicht erwünscht wäre⁷¹.

Zwar nicht auf die Stifterstellung, aber auf die vorbehaltenen „Einflussrechte“ kann der Stifter jederzeit verzichten. Es handelt sich bei einem solchen Verzicht um Herrschaftsrechte, sodass ausnahmsweise keine Verzichtsannahme durch den Stiftungsvorstand erforderlich ist, sondern eine einseitige Willenserklärung genügt. Die „Wahrungsrechte“ sind mE ihrer Natur nach unverzichtbar, es steht dem Stifter jedoch frei, sie einfach nicht auszuüben und eine allfällige Entfremdung seines Willens zu dulden⁷². Wenn der Stifter gleichzeitig eine Funktion als Stiftungsorgan ausübt, kann er wohl von dieser Funktion nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Wahrung einer angemessenen Frist zurücktreten. Die Loslösung von vorbehaltenen Eigentümerinteressen lässt sich sohin im Ergebnis ohne weiteres erzielen, ohne auf den Kunstgriff des Verzichts auf die Stifterstellung ausweichen zu müssen.

tungsmöglichkeiten in der Praxis, S 142; *Diregger/Winner*, Fragen der Gestaltungsfreiheit im Privatstiftungsrecht in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S 117; aA noch *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 15 zu § 3; sowie Torggler, die „offene Privatstiftung“, FS Peter Doralt, S 659 mit umfangreichen Nachweisen zum Meinungsstand.

⁶⁹ OGH 12.8.2004 in 1 Ob 166/04z.

⁷⁰ siehe *Arnolds* Glosse zu nach obiger FN zitierten Entscheidung in GesRZ 2004, 475.

⁷¹ Man denke nur an die Konsequenzen, die Liechtenstein mit der Setzung auf die „schwarze Liste“ in den 90er Jahren erteilten, als in Zusammenhang mit den bekannten Schwarzgeld-Affären Blanko-Zessionserklärungen über Stifterrechte, Blanko-Rücktrittserklärungen der Vorstandsmitglieder und dergleichen aufschienen.

⁷² Ausgenommen der Stifter ist selbst Mitglied eines Stiftungsorgans und als solches für die Wahrung des Stiftungszwecks verantwortlich.

4. Vorbehaltenes Widerrufsrecht

Als nächstes „klassisches“ Ausstiegs-Szenario soll hier die Ausübung eines vorbehaltenen Widerrufsrechts durch den Stifter besprochen werden. § 34 PSG lautet:

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

Das Widerrufsrecht des Stifters⁷³ ist sohin ein vorbehaltsfähiges⁷⁴ Gestaltungsrecht, ein „Eingriffsrecht“. Übt der Stifter sein Widerrufsrecht – durch einseitige Willenserklärung - aus, so ist ein Auflösungsgrund iSd § 35 Abs 2 Z 1 PSG verwirklicht und die Stiftung ist aufzulösen, was durch Abwicklung und Löschung erfolgt. Nach den Materialien⁷⁵ ist davon auszugehen, dass der Stifter im Falle des Widerrufs sein Vermögen zurückerhalten will. Diese Überlegung findet sich in der gesetzlichen Vermutung des § 36 Abs 4 PSG wieder, oft werden aber auch andere Letztbegünstigte eingesetzt.

Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, einen einstimmigen Beschluss aller Mitglieder auf Auflösung der Privatstiftung zu fassen, wenn ihm eine zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist, dies ist § 35 Abs 2 Z 1 PSG zu entnehmen⁷⁶. Die gesetzliche Formulierung, der Vorstand hat diesen Beschluss zu fassen, „sobald“ ihm ein zulässiger Widerruf zugegangen ist, lässt auf eine zeitlich möglichst unmittelbare Handlungspflicht des Vorstandes schließen. In der Praxis wird sich mit einer statutengemäßen Ladung und dem Erfordernis der Anwesenheit und Beschlussfassung aller Vorstandsmitglieder ein wenig

⁷³ Gemäß § 33 Abs 1 PSG kann die Stiftungserklärung vom Stifter vor dem Entstehen der Stiftung (durch konstitutive Firmenbucheintragung) widerrufen werden. Der Widerruf der Stiftungserklärung vor Entstehen der Stiftung (auf die hier nicht näher eingegangen werden soll) ist strikt vom Widerruf der Stiftung nach deren Entstehen zu trennen. Ich bespreche in der Folge nur den Widerruf der Stiftung selbst, nach deren Entstehen.

⁷⁴ Der Widerruf der Stiftung kann nur dann ausgeübt werden, wenn das Widerrufsrecht „in der Stiftungserklärung“ vorbehalten wurde. Auf die Diskussion, ob nur eine einzige oder aber mehrere Zusatzurkunden zulässig errichtet werden können, sei hier nur verwiesen; die Praxis lässt nur eine einzige Zusatzurkunde zu. Ein gesonderter „Widerrufs-Sideletter“ ist sohin unzulässig.

⁷⁵ ErlRV 1132 BlgNR XVIII.

⁷⁶ Ob die Verletzung dieser Verpflichtung jedoch als grobe Pflichtverletzung zu einer Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG führen kann, wird mE jeweils im Einzelfall zu beurteilen sein: Die Pflichtverletzung muss nämlich gegenüber der Stiftung, nicht gegenüber dem Stifter gesetzt werden. Dabei kann es uU im Interesse der Stiftung liegen, bei Widerruf nicht aufgelöst zu werden; aA offenbar *Arnold*, aaO, RZ 16 zu § 27.

Spielraum schaffen lassen. Das Erfordernis der Einstimmigkeit des Auflösungsbeschlusses ist *lex specialis* zum ansonsten gemäß § 28 Z 2 PSG bestehenden Mehrheitsprinzip und kann in der Stiftungsurkunde nicht geändert werden. In formeller Hinsicht bedarf sowohl die Widerrufserklärung als auch der Auflösungsbeschluss der notariellen Beurkundung bzw Niederschrift (§ 39 Abs 2 iVm § 35 Abs 5 PSG⁷⁷).

Nach österreichischer höchstgerichtlicher Judikatur⁷⁸ ist „*die Ausübung von Gestaltungsrechten nicht a priori ‚vertretungsfeindlich‘. [...] Die Ansicht Bergers (in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG, Rz 19 zu § 33 und Rz 6 zu § 34), dass ein Widerrufsrecht und ein Änderungsrecht des Stifters dessen volle Geschäftsfähigkeit voraussetzen, ist unbegründet geblieben*“. Der OGH schließt sich damit richtiger Weise der Meinung *Ofners* an⁷⁹. Es ist ein zutreffendes Gegenargument, dass bei einem Widerruf der Stiftung durch ihren Stifter, anders als beim Testament, eine Veränderung der Vermögenssphäre schon zu Lebzeiten eintritt, und zwar mit einem Konnex zur Gefühlssphäre. Es ist weiters zutreffend, dass das Widerrufsrecht ein Gestaltungsrecht ist, das „*für den Stifter einen Vermögenswert darstellt, der sogar existentielle Bedeutung haben kann, wenn er sein gesamtes Vermögen in die Stiftung eingebracht hat*“⁸⁰. Das Recht auf Widerruf der Stiftung kann (auch auf Grund der zitierten Argumente) zwar nur dem Stifter selbst vorbehalten sein, und der Stifter kann dieses nicht an Stiftungsorgane oder sogar an Dritte zedieren. Trotz all dieser Argumente kann der Stifter sich aber dennoch bei der Ausübung seines vorbehaltenen Rechts wirksam vertreten lassen⁸¹.

Auch benötigt der Stifter (vorausgesetzt, er hat sich keine zulässige Selbstbeschränkung auferlegt) keinen Grund zur Ausübung seines Widerrufsrechtes. *Berger*⁸² hält es für beachtlich, dass ein solches freies Widerrufsrecht wie jenes des § 34 PSG ansonsten nur im Stiftungsrecht des Fürstentums Liechtenstein vorzufinden sei. Genauer betrachtet zeigt sich, dass im Zeitpunkt des Erscheinens des *Doralt/Nowotny/Kalss* – Kommentars Österreich und Liechtenstein weltweit die einzigen Staaten waren, die das Rechtsinstitut der eigennützigen Privatstiftung anerkannten⁸³. Meines Erachtens ist das vorbehaltstfähige

⁷⁷ Arnold, aaO, RZ 15 zu § 34; Berger in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 5 zu § 34.

⁷⁸ OGH 11.9.2003, 6 Ob 106/03m.

⁷⁹ *Ofner*, Widerruf einer Privatstiftung durch den Sachwalter des Stifters, NJZ 2001, 270

⁸⁰ *Ofner*, aaO.

⁸¹ *Rasteiger*, Die nachträgliche Anpassung von Privatstiftungen, S 54 mWn.

⁸² In *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 1 zu § 34.

⁸³ Inzwischen wurden die §§ 472 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts vom 20. Jänner 1926 („PGR“) in Panama rezipiert, und auch dort gibt es (selbst nach der Reform des Jahres

Widerrufsrecht ein Wesensmerkmal der eigennützigen Stiftung⁸⁴. Es ist nahe liegend, dass Rechtsordnungen, welche die Verselbständigung von Vermögen nur zur Verfolgung von gemein- oder zumindest gemischnützigen Zwecken zulassen, der Zurückführung eines solchen Vermögens in die potentiell rein eigennützige Sphäre des Stifters nicht zulassen können. Die Mittel, die einmal einem gemeinnützigen Zweck gewidmet sind, sollen – was sich wohl als rechtspolitische Rechtfertigung für gewährte abgaben- und zollrechtliche Privilegien erklären lässt – diesem Zweck prinzipiell erhalten bleiben.

Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist der Hintergrund hierfür, dass das Widerrufsrecht „zeitlich nicht unbegrenzt“ sein soll. Diese zeitliche Grenze wird zum einen dadurch erreicht, dass das Widerrufsrecht gemäß § 3 Abs 3 PSG prinzipiell höchstpersönlich und nicht vererblich oder rechtsgeschäftlich übertragbar ist. Weil diese faktische zeitliche Beschränkung bei juristischen Personen nicht zum Tragen kommen würde, hat der Gesetzgeber juristische Personen von der Widerrufsmöglichkeit ausgeschlossen. Anlässlich der Revisionsbestrebungen zum liechtensteinischen Stiftungsrecht entbrannte dort wiederum die Diskussion, ob *de lege feranda* nicht auch juristische Personen als Stifter sich ein Widerrufsrecht wirksam vorbehalten können sollen, und etwa das vorbehaltene Recht nach 30 Jahren bei Nichtausübung verjährt⁸⁵. Gegen eine solche Lösung würde mE sprechen, dass im Widerrufsrecht von der hL zu Recht eine Art „verlängerter Eigentumsvorbehalt“ gesehen wird und Eigentumsrechte keiner Verjährung unterliegen. ME wäre die einzig konsequente Lösung, für natürliche wie juristische Personen gleiche, dh nicht verjährende, Widerrufsrechte zuzulassen.

In diesem Rahmen zulässig sind alle erdenklichen, selbst auferlegten Einschränkungen des Widerrufsrechts. So kann der Stifter – was zur exekutions-sicheren Gestaltung von Stiftungen bisweilen empfohlen wird – die Wirksam-

2002) weiterhin ein freies, vorbehaltbedürftiges Widerrufsrecht für den Stifter in Article 12 Para 2: „Foundations shall be irrevocable, except in the following cases: [...] 2. When the memorandum of foundation expressly provides the contrary“. Nach dem Foundations Act 2004 der Bahamas ergibt sich die Widerrufbarkeit aus Artt 40 (2) (1), 50 (1) iVm 52 (2) c, sofern ein solches Widerrufsrecht in der „charter“ ausdrücklich vorgesehen ist.

⁸⁴ Mit der Gestattung der „Reversierung“ der Zweckwidmung wird, oft zitiert, eine psychologische Hemmschwelle für den Stifter beseitigt. Wenn der Stifter sich nach einiger Zeit mit der Loslösung seines Vermögens abgefunden hat und er sich überzeugen konnte, dass die geschaffene Struktur „funktioniert“, kann er freilich später auf sein Widerrufsrecht verzichten.

⁸⁵ Nachzulesen im Vernehmlassungsbericht der Regierung zur Abänderung des Stiftungsrechts vom 10. September 2004.

keit seiner Widerrufserklärung⁸⁶ von der Zustimmung des Vorstands oder etwa eines Dritten abhängig machen. Die Einschränkung des Widerrufsrechts auf Teile des Vermögens ist nach zutreffender Ansicht jedoch unzulässig: „Das ergibt sich einerseits klar aus dem Gesetzeswortlaut, aber auch aus der Systematik des Gesetzes sowie aus der Rechtsfolge (Auflösungsgrund iSd § 35 Abs 2 Z 1 PSG; vgl auf ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP 33)“⁸⁷. Es kann also stets immer nur die gesamte Stiftung widerrufen werden.

4.1 Ausgesuchte steuerliche Aspekte bei einem Widerruf

Steuerrechtlich wird nicht zwischen den Zuwendungen an Begünstigte und an Letztbegünstigte unterschieden⁸⁸. Die Auflösung der Stiftung und die nachfolgende Herausgabe des Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten stellen sich aus steuerrechtlicher Sicht daher wie eine Zuwendung an Begünstigte dar. Dieses Prinzip wird durchbrochen, wenn die Stiftung widerrufen wird und der Stifter Letztbegünstigter ist. Wenn im Zuge eines Widerrufs dem Stifter das Vermögen der Stiftung zurückerstattet wird, so sind auf Antrag⁸⁹ des Stifters die Einkünfte gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG um die gewidmeten Werte im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung (um die so genannten „Stiftungseingangswerte“) zu kürzen. Damit soll bewirkt werden, dass letztlich nur in der Stiftung angelaufenen Wertsteigerungen mit der Zuwendungsbesteuerung (25 %-ige KESt) erfasst werden.

Bei Stiftermehrheit wird sich aber (nahe liegender Weise) jeder nur die eigenen Stiftungseingangswerte anrechnen lassen können⁹⁰. Kommt es im Zuge des Widerrufs zu einer „Quotenverschiebung“ bei Stiftermehrheit dadurch, dass einem der Mitstifter ein proportional größerer Teil an der Letztbegünstigung zugewiesen wird, so ist in jenem proportionalen Ausmaß nachzusteuern. Steuerlich wird sohin bei einer Quotenverschiebung eine Zuwendung von einem Stifter an den anderen Stifter fingiert, die entsprechend dem Nahever-

⁸⁶ Oder aber seiner Änderungserklärung; damit könnte der Pfändung und Überweisung eines vorbehaltenen Änderungsrechts zu „stillen Liquidation“ vorgebeugt werden; vgl OGH 26.4.2006 in 3 Ob 217/05s.

⁸⁷ Müller/Rief, Der Widerruf der Privatstiftung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht (Teil I), FJ 1995, 2

⁸⁸ Das Phänomen, dass auch bei Auskehrung des Vermögens (und nicht nur der Erträge) der Stiftung an Begünstigte KESt anfällt, wird trefflich als „Mausfallen-Effekt“ bezeichnet; Doralt, Steuerrecht 2005, S 97.

⁸⁹ Das Antragsverfahren ist zweifelhaft und umstritten: Zuwendungen einer Privatstiftung sind gemäß § 97 Abs 1 EStG endbesteuert und daher nicht veranlagungsfähig, die Kürzung gestaltet sich daher uU problematisch; Müller/Rief, Der Widerruf der Privatstiftung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht (Teil I), FJ 1995, 2. Tunlichst sollte mit den Abgabenbehörden vorab eine Abstimmung getroffen werden.

⁹⁰ Rechtsansicht des BMF vom 25.4.1994, Steuerliche Fragen der Privatstiftung, SWK 1994, 397.

hältnis der Stifter zueinander der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen⁹¹.

In verkehrsteuerlicher Hinsicht⁹² kommt es zwingend zu einer ErbSt-Nachversteuerung gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG, wenn das Vermögen innerhalb der zehnjährigen Frist an eine vom Stifter verschiedene Person herausgegeben wird. Erfolgt eine „unentgeltlich Veräußerung“ innerhalb dieses Zeitraums, ob an Begünstigte oder Letztbegünstigte, ist die Differenz auf die Schenkungssteuer nach dem regulären Tarif nachzuerheben. Bei der Nachversteuerung ist auch darauf zu achten, dass mehrere innerhalb von zehn Jahren zwischen den selben Personen (Stifter und Privatstiftung) anfallende Vermögensvorteile gemäß § 11 ErbStG zur Ermittlung des Steuersatzes zusammenzurechnen sind. Die Nachversteuerung soll nicht ausgelöst werden, wenn nicht das ursprünglich gestiftete Vermögen, sondern nur „*verwirklichte Wertzuwächse*“ herausgegeben werden⁹³. Innerhalb der zehnjährigen Frist ist nur jenes Vermögen steuerverfangen, welches vom Stifter im Zuge der Stiftung oder einer Nachstiftung gewidmet wurde. Von dritter Seite zugestiftetes Vermögen kann ohne Beachtung einer Frist an Begünstigte herausgegeben werden⁹⁴. Die Bemessung der nacherhobenen Erbschaftssteuer basiert, wie bereits umrissen, auf den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt der Stiftungerrichtung. Der Ermittlung des Erbschaftssteuersatzes ist das „Verwandtschaftsverhältnis“ zwischen Stifter und Privatstiftung zu Grunde zu legen, im Falle einer Familienstiftung gilt also § 7 Abs 2 ErbStG. Von der oben skizzierten Nachversteuerung ist die satzungsgemäße Erfüllung angemessener Unterhaltsleistungen (entsprechend § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG) ausgenommen⁹⁵. Die Steuerhaftung trifft gemäß § 12 Abs 1 ErbStG iVm § 6 BAO sowohl den Stifter als auch die Stiftung als Gesamtschuldner.

⁹¹ *Obernberger*, Der Nachversteuerungstatbestand sowie anrechenbare Stiftungseingangswerte iZm der Beendigung einer eigennützigen Privatstiftung; ZfS 2006/2, 70.

⁹² Zu Fragen der GrESt siehe *Müller/Rief*, aaO.

⁹³ *Müller/Rief*, aaO, mit Verweis auf die ErlRV.

⁹⁴ Was mE sachgerecht ist, da es bereits bei Zuwendung an die Stiftung hier idR zu einer ErbSt in der höchsten Klasse gekommen sein wird.

⁹⁵ Keine Nachversteuerung gibt es auch bei sachlich erbschaftssteuerbefreitem Vermögen, Bankeinlagen und Forderungswertpapiere sind bei Widmung von Todes wegen endbesteuertes Kapitalvermögen, deren Herausgabe dieses Vermögens vor Ablauf der Zehnjahresfrist keine ErbSt auslösen. Dieses Thema wird hier, da ein Widerruf durch einen verstorbenen Stifter nicht möglich ist, nicht weiter behandelt.

Bei Widerruf der Stiftung und Auskehrung des Vermögens an den Stifter kommt es auch zu einer Erstattung der idR 5 %-igen⁹⁶ „Einbringungssteuer“ gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG. Die Voraussetzungen für eine solche Erstattung nach § 33 lit a ErbStG liegen auch vor, wenn nicht der Stifter selbst Letztbegünstigter ist, sondern das Stiftungsvermögen in Folge des Widerrufs an einen in der Stiftungserklärung vorgesehenen Letztbegünstigten herausgegeben wird. In beiden Fällen wird nämlich „*die Schenkung widerrufen und das Geschenk herausgegeben*“⁹⁷. Dabei kommt es allerdings, wie oben beschrieben, zu einer Nacherhebung der Differenzsteuer gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG.

Im Ergebnis werden also die 5% „Einbringungssteuer“ erstattet, die Differenz auf den ErbSt-rechtlichen Normaltarif muss jedoch nacherhoben werden. Die ursprüngliche Vermögenswidmung wird beseitigt, die Zuwendung des Stifters an einen von diesem verschiedenen Letztbegünstigten unterliegt der Schenkungssteuer.

Im Zuge des Widerrufs unterbleibt also prinzipiell eine Nacherhebung der Schenkungssteuer nach dem regulären Steuertarif wegen unentgeltlicher Vermögensveräußerung auch innerhalb der ersten zehn Jahre, wenn das Vermögen der Stiftung an den Stifter ausgekehrt wird⁹⁸. Die 5 %-ige Schenkungssteuer bei Einbringung des Vermögens wird in jedem Fall erstattet. Sofern also Ziel des „Ausstiegs“ durch Widerruf sein soll, den Stifter wieder zum Eigentümer seines Vermögens zu machen, bietet sich die Ausübung eines vorbehaltenen Widerrufsrechts durchaus an, auch wenn dadurch eine Besteuerung von stillen Reserven unvermeidlich ist. Steuerlich problematisch ist es außerdem, wenn ein anderer Letztbegünstigter eingesetzt wurde, oder wenn es zu einer Quotenverschiebung kommt, sodass es in so einem Fall unter Umständen angezeigt sein kann, die zehnjährige Frist abzuwarten. Schwierigkeiten ergeben sich naheliegender Weise auch, wenn der Stifter sich kein Widerrufsrecht vorbehalten hat oder bereits verstorben ist, was uns in das nächste Kapitel führt.

⁹⁶ Reduzierter Satz von 2,5 %, wenn der Stifter eine Stiftung, und zwar „eine Privatstiftung“ ist. Auf die in manchen Teilen Österreichs gehandhabte, mE bedenkliche und möglicherweise europarechtswidrige Verwaltungspraxis, nur österreichische Privatstiftungen privilegiert zu behandeln aber bei Widmungen von liechtensteinischen Stiftungen an „ihre“ österreichische Stiftung die vollen 5 % vorzuschreiben, sei hier nur hingewiesen. Der Gesetzgeber hätte leicht den Zusatz „inländische“ vor „Privatstiftungen“ in § 8 Abs 3 lit b ErbStG setzen können, wie er dies beispielsweise in § 8 Abs 3 lit a getan hat (arg: „inländische juristische Personen“, „inländische Institutionen“), wenn er eine Privilegierung nur der inländischen Stiftungen gewünscht hätte.

⁹⁷ *Eiselsberg/Nidetzky/Sulz* in Creditantalt-Bankverein (Hrsg), Privatstiftung, 97.

⁹⁸ Ausnahme: Quotenverschiebung bei Stiftermehrheit, siehe oben.

5. Vorbehaltenes Änderungsrecht

Das Änderungsrecht des Stifters spiegelt ein vom PSG anerkanntes verlängertes Eigentümerinteresse des Stifters wider, welches zu Lebzeiten des Stifters sogar das Bestandinteresse an der Stiftung übersteigen kann⁹⁹. § 33 Abs 2 PSG regelt die Änderung der Stiftungsurkunde (und damit der Organisation und allenfalls sogar des Zwecks der Stiftung) wie folgt:

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

In diesem Absatz finden sich sohin drei unterschiedliche Fallkonstellationen: Einerseits eine Urkundenänderung durch den Stifter selbst als vorbehaltsfähiges Gestaltungs- und Eingriffsrecht, andererseits eine Änderung durch ein Organ der Stiftung, das prinzipiell den „versteinerten“ Stifterwillen zu vollziehen hat und dem nicht die Rechte eines Stifters zustehen, und letztlich eine Änderung durch ein Organ der Stiftung, wenn bei einer Stiftermehrheit zur Durchführung einer gebotenen Änderung keine Einstimmigkeit herrscht. Zur Kontrolle der rechtmäßigen Ausübung des Änderungsrechts durch den Vorstand in diesen beiden letztgenannten Fällen besteht das Erfordernis der gerichtlichen Genehmigung. Die Genehmigung erfolgt im Verfahren außer Streitsachen durch den Gerichtshof erster Instanz, welcher zur Gerichtsbarkeit in Handels-sachen am Sitz der Stiftung zuständig ist¹⁰⁰.

Das subsidiäre Recht des Stiftungsvorstandes auf Änderung der Stiftungserklärung setzt geänderte Verhältnisse voraus¹⁰¹. Dabei reicht es nicht aus, dass sich die Verhältnisse allgemein geändert haben. Die Änderungen müssen *„vielmehr die Stiftung dergestalt betreffen, dass sich die Umsetzung des Stifterwillens nach der ursprünglichen Stiftungserklärung vernünftigerweise nicht mehr verwirklichen lässt oder dass anzunehmen ist, der Stifter hätte unter den*

⁹⁹ Berger, aaO, RZ 32 zu § 33.

¹⁰⁰ nicht notwendiger Weise identisch mit dem Firmenbuchgericht.

¹⁰¹ OGH 29.4.2004 in 6 Ob 7/04d

*geänderten Umständen eine andere Regelung getroffen.*¹⁰² Außerdem dürfen, so die selbe Entscheidung, Änderungen durch den Vorstand stets nur unter Wahrung des Stiftungszwecks getroffen werden – was eigentlich klar sein sollte, da dies ausdrücklich im Gesetzestext steht. Im Ministerialentwurf zum „Privatrechtsstiftungsgesetz“, wie der Arbeitstitel des PSG in der Anfangszeit lautete, war noch vorgesehen, dass der Vorstand gemeinsam mit dem Gericht nur Änderungen „*zur Wahrung des Stiftungszweckes*“ treffen darf. Das PSG ist mit zulässigen Änderungen „*unter Wahrung des Stiftungszweckes*“ dagegen viel liberaler ausgestaltet worden, und die Rechtsprechung traf mE eine richtige und gebotene Korrektur zur Wahrung des Stifterwillens. Richtiger Weise wird die gleiche Einschränkung auch zutreffen, wenn einzelne Stifter bei einer Stiftermehrheit gegen eine Änderung sind. Der status quo genießt auch im Falle der Uneinigkeit zwischen mehreren Stiftern das Privileg, leichter beizubehalten als zu ändern zu sein.

Besonders interessant für den Ausstieg aus einer Privatstiftung ist freilich das dem Stifter vorbehaltene (allenfalls von einer Stiftermehrheit einstimmig ausübende) Änderungsrecht ohne Involvierung des Gerichts. Mit dieser Möglichkeit des Stifters, nachträgliche Satzungsänderungen vorzunehmen, gestattet der Gesetzgeber eine Konstruktion mit starken eigentümerähnlichen Merkmalen. Dies ist im Interesse der Flexibilität der einmal geschaffenen Struktur, bedenkt man, dass Stiftungen typischer Weise für einen mehrere Generationen überdauernden Zeitraum ausgerichtet sind¹⁰³. Der Stifter kann, wenn er sich selbst das Änderungsrecht uneingeschränkt vorbehalten hat, die Stiftung frei (im Rahmen der Gesetze) ändern. Möchte der Stifter sich sogar eine Zweckänderung vorbehalten, was nach österreichischem Recht *de lege lata* zulässig¹⁰⁴ ist, so empfiehlt sich jedenfalls ein ausdrücklicher und zweifelsfreier Vorbehalt, da vorbehaltene Stifterrechte einschränkend zu interpretierende Ausnahmen darstellen.

In den Materialien heißt es, der Stifter könne „*jede Änderung erklären*“. *Berger*¹⁰⁵ formuliert hierzu treffend: „*Der neue Stiftungszweck [...] kann dem ursprünglichen Zweck auch diametral entgegenstehen. Vernünftige Zwecke müssen unvernünftige, fromme eigennützigen und realistische utopischen wei-*

¹⁰² OGH 25.3.2004 in 6 Ob 187/03y

¹⁰³ *Berger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 2 zu § 33

¹⁰⁴ und mE auf Grund der Publizität der Stiftungsurkunde auch nur eine eingeschränkte verkehrsrechtliche Problematik aufwirft, verglichen beispielsweise mit der „hinterlegten“ liechtensteinischen Stiftung, bei welcher die potentiellen Geschäftspartner der Stiftung deren Stiftungsurkunde Zweck nicht einsehen können.

¹⁰⁵ aaO, RZ 20 zu § 33.

chen“. Dies ist stiftungsrechtlich gesehen richtig, ich möchte allerdings hierzu anmerken, dass gerade der Änderung von „frommen“ (=gemeinnützigen) in eigennützige Zwecke in der Praxis ein Riegel vorgeschoben wird. Die Abgabenbehörden beurteilen die Gemeinnützigkeit nämlich (i) nach der Stiftungsurkunde und kumulativ (ii) nach der tatsächlichen Gebarung. In mE bedenklicher Weise werden dabei die Vereinsrichtlinien als Maßstab angesetzt¹⁰⁶, und so wird die Gemeinnützigkeit erst anerkannt (bzw vorab allenfalls ein „comfort letter“ ausgestellt), wenn beispielsweise in der Stiftungsurkunde sicher gestellt ist, dass bei Auflösung der Stiftung das gesamte Vermögen dem gemeinnützigen Zweck erhalten bleibt. Änderungsvorbehalten in der Stiftungsurkunde stehen die Abgabenbehörden dementsprechend kritisch gegenüber, sodass die Änderung einer anerkannten „frommen“ Stiftung wohl idP mangels vorbehaltenen Änderungsrechts scheitern wird.

Als inhaltliche zivilrechtliche Grenze der Gestaltungsfreiheit durch vorbehaltenene Änderungsrechte wurde teilweise genannt, dass kein nachträglicher Ausschluss von Begünstigten, die einen klagbaren Anspruch gegen die Stiftung erworben haben, stattfinden dürfe¹⁰⁷. ME lässt sich diese Aussage allgemein nicht treffen; viel eher wird darauf abzustellen sein, in welchem Ausmaß Änderungen vorbehalten wurden. Wenn der Stifter sich sogar zulässiger Weise eine freie Änderung des Zwecks der Stiftung (und damit beispielsweise die Änderung von einer Familienversorgungs- in eine Tierschutzstiftung) vorbehalten hat, so kann wohl gegen einen Ausschluss der derzeitigen Begünstigten durch den Stifter nichts einzuwenden sein¹⁰⁸. Selbst wenn die Begünstigten als Gläubiger einen Anspruch gegen die Stiftung erworben haben, so trifft die zentrale Gläubigerschutznorm der Ausschüttungssperre gemäß § 17 Abs 2 zweiter Satz PSG doch nur die Stiftungsorgane, aber nicht den Stifter selbst¹⁰⁹. Begünstigte können zwar durchaus auch eine so genannte Gläubigerstellung gegenüber der Stiftung haben. Dass sie jedoch gegenüber den anderen, auf Grund eines synallagmatischen Vertrages berechtigten, Gläubigern der Stiftung eindeutig Nachrang haben, ergibt sich bereits aus § 17 Abs 2 PSG.

¹⁰⁶ Was sachlich schon allein deswegen für problematisch zu halten ist, weil ein Verein ohne Kapital entstehen kann, eine Stiftung jedoch zwingend die €70.000,- aufbringen muss. Mögliche Konstellationen, bei denen der Stifter sich zwar das Eigentum auf das gewidmete Vermögen „verlängert vorbehalten“ will, aber die Erträge dieses Vermögens gemeinnützigen Zwecken zu Gute kommen lassen will, werden damit von vornherein torpediert.

¹⁰⁷ *Diregger/Winner* in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S 119f, mwN.

¹⁰⁸ So im Ergebnis wohl auch *Nowotny*, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBl 2003, 778.

¹⁰⁹ Bzw diesen nur über den Umweg der Umsetzung des ausgeübten Rechts durch die Organe.

Ein gewisser Vertrauensgrundsatz¹¹⁰ findet sich gewiss auch im österreichischen Stiftungsrecht, aber insbesondere auf Grund der zwingenden Publizität eines Änderungsvorbehalts (der bekanntlich in der öffentlich zugänglichen Stiftungsurkunde selbst enthalten sein muss) kann ein besonders schützenswertes Vertrauen von Begünstigten einer Stiftung, die noch einem weit reichenden Änderungsvorbehalt unterliegt, nicht erblickt werden. Solange der Stifter sich Eigentümerinteressen vorbehalten hat, steht es ihm eben frei, mit dem gestifteten Vermögen anders zu verfahren als es die Begünstigten erwarten mögen. Der „verlängerte Eigentümerarm“ in Form eines vorbehaltenen Änderungs-, ja sogar Zweckänderungsrechts wiegt daher mE schwerer als allfällige Ansprüche der Stiftungsbegünstigten.

Nach hL kann der Stifter nicht durch Änderung der Stiftungsurkunde einen ursprünglich nicht vorbehaltenen Widerruf aufnehmen¹¹¹. Mangels eines entsprechenden Vorbehalts sei das (gegenüber dem Änderungsrecht eigenständige) Stifterrecht des Widerrufs gar nicht entstanden¹¹². In der Praxis wird dies unter Umständen anders gehandhabt und zumindest einige Wiener Firmenbuchrichter lassen durchaus eine nachträgliche Aufnahme eines Widerrufsrechts zu¹¹³. Überlegt man Exit-Strategien, so drängt sich regelrecht die Frage auf, inwieweit dann Änderungen zulässig sind, welche wirtschaftlich einem Widerruf nahe kommen.

5.1 Widerrufsgleiche Änderung

Eine gewissermaßen problematische Situation kann entstehen, wenn der Stifter sich zwar das Änderungsrecht, nicht jedoch das Recht auf Widerruf der Stiftung vorbehalten hat. Dies wird insbesondere der Fall sein, wenn der Stifter eine juristische Person ist und sich somit zwar wirksam das Recht zur Änderung, nicht jedoch zum Widerruf vorbehalten kann. In der Lehre¹¹⁴ wird die Gefahr gesehen, es könnten nachträgliche Auflösungsgründe in die Stiftungsurkunde eingeführt werden, oder aber der Stifter könnte nach einer „stillen Li-

¹¹⁰ Für Liechtenstein siehe die viel beachtete Entscheidung des Liechtensteinischen Staats- als Verfassungsgerichtshof StGH 2003/65 vom 18.11.2003 zum Bestehen eines öffentlich-rechtlichen Vertrauensgrundsatzes als Prinzip des Stiftungsrechts.

¹¹¹ *Nowotny*, aaO S 142; *Berger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, RZ 24 zu § 33; *Arnold*, aaO, RZ 45 zu § 33;

¹¹² *Arnold*, aaO, RZ 41 zu § 33.

¹¹³ Siehe auch *Arnold*, Praxis-Checklist zur Prüfung von Stiftungserklärungen – Höchstgerichtsentscheidungen und Praxiserfahrungen führen zu Sanierungserfordernissen; SWK 2003, W 63.

¹¹⁴ *Diregger/Winner*, aaO, S 117.

quidation“ trachten, wenn er sich selbst als Begünstigten einsetzt und gleichzeitig eine Vollausschüttung vorsieht oder eine Rückwidmung des gestifteten Vermögens anordnet. *Arnold*¹¹⁵ nennt als Beispiel, dass ein Stifter, der sich keinen Widerruf vorbehalten hat, die Dauer der Stiftung von unbestimmter auf eine bestimmte Zeit ändert und damit die Stiftung gleichsam auflöst.

Fast durchwegs wird kritisiert, dass mit einer widerrufsgleichen Änderung die Absicht des Gesetzgebers unterlaufen werden könne, juristische Personen vom Widerruf auszuschließen. Änderungen, die in absehbarer Zeit zu einer Vereitelung des Stiftungszweckes führen würden, seien unzulässig¹¹⁶. Dabei wird jedoch übersehen, dass es beim Vorbehalt von Änderungen Abstufungen gibt und statutarisch vorbehaltene Eingriffsrechte als Ausnahmen stets einschränkend zu interpretieren sind. Wenn (so die überwiegende Meinung) ein Stifter sich wirksam das Recht vorbehalten kann, den Stiftungszweck diametral zu ändern und nachher – wenn er will – rechtlich anerkannt nur mehr „törichte und bizarre“ Zwecke verfolgen darf, wieso soll beispielsweise ausgerechnet der Zweck ausgeschlossen sein, dem Stifter als Begünstigten mittels einmaliger Ausschüttung den Großteil des Stiftungsvermögens zukommen zu lassen? Wieso soll etwa die nachträgliche Änderung in eine „verbrauchende“ fondsähnliche Stiftung ausgeschlossen sein, wenn doch dem PSG nicht das Postulat der „dauernden Widmung“ zu entnehmen ist?

Die Materialien¹¹⁷ halten fest: Die Privatstiftung soll „*zivilrechtliche Interessen verschiedener Art befriedigen und zur Lösung schwieriger zivilrechtlicher Vermögensprobleme beitragen*“. Mit der allseits gepriesenen Flexibilität und Liberalität des Stiftungsrechts wäre es nicht weit her, wenn im Ergebnis eine freie Zweckänderung, obwohl ausdrücklich vorbehalten, eben doch nicht möglich sein soll. Die bisherige Literatur zu diesem Thema ist (vorsichtig ausgedrückt) ziemlich widersprüchlich.

Es stellt sich die Frage, wo die Grenzen zwischen zulässiger und unzulässiger Änderung liegen und ab wann die „Vergleichbarkeit“ mit einem Widerruf gegeben ist. Eine völlig freie „widerrufsgleiche Änderung“ kann, dem ist zuzustimmen, problematisch sein. Viel mehr als die Annahme eines (dem PSG nicht zu entnehmenden) Verbots von Änderungen, welche widerrufsgleiche Folgen nach sich ziehen, bietet sich jedoch eine Anwendung der ausdrücklich

¹¹⁵ AaO, RZ 45 zu § 33.

¹¹⁶ Pittl, aaO; Ditzinger/Winner, aaO, S 118.

¹¹⁷ ErlRV 1132 BlgNR XVIII.

normierten Ausschüttungssperre des § 17 Abs 2 PSG und allenfalls eine Analogie zum Kollusionsrecht an, um Gläubiger zu schützen – und dies muss wohl der Hintergrund für all die Überlegungen zur widerrufsgleichen Änderung sein. Jegliche Einschränkung von vorbehaltenen und rechtlich anerkannten Eigentümerinteressen des Stifters kann nur dann zu rechtfertigen sein, wenn dies zum Gläubigerschutz unbedingt erforderlich ist. Wo Gläubigerinteressen nicht betroffen sind, muss der Stifter disponieren dürfen.

Zudem erscheint mE als Gläubiger weniger schutzwürdig, wer mit einem „Zweckvermögen“ als Rechtsträger kontrahiert, dessen Zweckvorgabe jederzeit frei geändert werden darf. Für irgendeine besondere Verkehrserwartung, eine Stiftung müsse Stabilität, längeren Rechtsbestand oder eine gewisse Kapitalisierung aufweisen, gibt es keinerlei Rechtfertigung. Ich erinnere an dieser Stelle daran, dass (i) Änderungsvorbehalte zwingend in der öffentlich zugänglichen Stiftungsurkunde aufscheinen müssen und (ii) das österreichische Stiftungsrecht keine Kapitalerhaltungsvorschriften kennt. Wer mit einem solchen, allenfalls sogar Wankelmut unterliegenden Zweckvermögen kontrahiert, sollte sich – trotz § 17 Abs 2 PSG - rechtzeitig um entsprechende Sicherheiten bemühen, etwa vergleichbar mit jenen, die von einer natürlichen Person eingeholt würden (die auch nicht zur Erhaltung ihres Kapitals verpflichtet ist und über ihr Vermögen prinzipiell frei disponieren darf). Und wenn der Vorstand die vom Stifter verfügte Änderung umsetzt, so wird er dabei unzweifelhaft zu berücksichtigen haben, dass bei Vermögensverschiebungen an (eventuell neue) Begünstigte den Ansprüchen von Gläubigern der Stiftung Vorrang einzuräumen ist.

Abschließend sei noch genannt, dass bei einer vorbehaltenen Änderung eine Aufhebung zwingender Bestandteile der Stiftungsorganisation durch Urkundenänderung unzulässig ist. Das Organ des Vorstands darf beispielsweise nicht abgeschafft werden, was sich aber schon aus allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Prinzipien ergibt. Im Rahmen der genannten Schranken spricht aber ansonsten mE nichts überzeugend dagegen, warum widerrufsgleiche Änderungen nicht gestattet sein sollen.

Für den Stiftungsvorstand, der die Änderung einzureichen hat, stellt sich in der Praxis die Frage der Durchführung der Änderung. Da zumindest für Wien die Firmenbuchrichter Sprechstunden eingerichtet haben, zu denen idR nach Terminvereinbarung stiftungsrechtliche Fragen abgeklärt werden können, wird es sich im Fall einer geplanten widerrufsgleichen Änderung anbieten, diese im

Detail vorab abzustimmen. Allenfalls kann im Einzelfall ein gangbarer Kompromiss¹¹⁸ gefunden werden, mit dem allfälligen vom Gericht ins Treffen gebrachten Gläubigerschutzbedenken Genüge getan wird.

6. Weitere Exit-Szenarien im Einzelnen

6.1 „Stille Liquidation“

Unter dem Begriff der „stillen Liquidation“ wird eine Konstellation verstanden, bei welcher der Stifter sich nachträglich selbst als Begünstigten einsetzt und für die Ausschüttung des gesamten Stiftungsvermögens sorgt. Die „stille Liquidation“ ist ein Unterfall der widerrufsgleichen Änderung und die zu Grunde liegenden Problematik ist gleich zu lösen. ME stellt eine grundlegende Änderung des Begünstigtenkreises (der Anwartschaftsberechtigten) zugleich eine Änderung des Stiftungszwecks dar, welcher in der Stiftungsurkunde vorbehalten sein muss. Wenn der Zweck in der langfristigen Versorgung der Begünstigten bestand, dann wird er für die Durchführung einer „stillen Liquidation“ so zu ändern sein, dass die einmalige Zuwendung gestattet ist. Ohne Änderungsvorbehalt, allenfalls ohne Zweckänderungsvorbehalt, wird eine „stille Liquidation“ also nicht in Frage kommen. Bei der Ausschüttung von Zuwendungen an den Stifter als wirtschaftlich Letztbegünstigtem wird der Vorstand wiederum die Ausschüttungssperre des § 17 PSG zu beachten haben.

In der Praxis wird eine Variante der „stille Liquidation“ einer liechtensteinischen Stiftung bisweilen dazu benützt, um sowohl schenkungssteuerfrei, einkommenssteuerfrei als auch sehr diskret Vermögen von einer liechtensteinischen Stiftung an eine begünstigte natürliche Person in Österreich zu transferieren. Ein solches Vorhaben will gut geplant sein und üblicherweise wird hier von vornherein eine neue Stiftung errichtet, die für das gewünschte Ziel bereits „maßgeschneidert“ ist: Um „wiederkehrende Bezüge“ iSd § 29 Z 1 EstG auszuschließen, wird in der Stiftungsurkunde der Zweck verankert, dass an den Begünstigten lediglich eine einzige Ausschüttung zu tätigen ist und die Begünstigtenstellung nachher endet. Als wichtige Grenze ist dabei zu beachten, dass mit dieser Vermögenswidmung nicht die ganze Stiftung aufgelöst wird (ansonsten liegt Steuerpflicht vor) und zumindest ein geringfügiges Vermögen in der Stiftung verbleibt. In weiterer Folge kann dieses Restvermögen

¹¹⁸ Die Praxis zeigt hier eine sehr große Kompromissbereitschaft. Anstatt im Rechtsmittelweg eine abgelehnte Eintragung zu bekämpfen, wird sehr oft einfach den Anforderungen des Gerichts entsprochen und etwa der Zweck weniger weitgehend geändert.

vorzugsweise an einen nicht in Österreich ansässigen Letztbegünstigten ausgekehrt und die Stiftung liquidiert werden¹¹⁹. Für solche Zuwendungen besteht in Österreich keinerlei Steuerpflicht, der Vermögensempfang ist – nach herrschender Verwaltungspraxis und ausdrücklicher Rechtsauffassung der österreichischen Finanzverwaltung¹²⁰ – nicht einmal bekannt zu geben.

Bei der österreichischen Privatstiftung, deren Begünstigtenausschüttungen der KEST an der Quelle unterliegen, kommt eine solche Konstruktion allerdings nicht in Frage. Die „stille Liquidation“ einer österreichischen Privatstiftung löst jedenfalls – anders als der Widerruf – den viel zitierten „Mauseffallen-Effekt“¹²¹ aus, sodass sich dieses Instrument aus steuerlichen Gründen idR eher nicht anbieten wird. Stiftungsrechtlich ist einer „stillen Liquidation“, unter Maßgabe des Gläubigerschutzes und unter Voraussetzung eines vorbehaltenen und ausreichend weit formulierten (Zweck-)änderungsrechts, nichts entgegen zu setzen.

Eine „stille Liquidation“ durch einen Gläubiger des Stifters im Wege der Pfändung und Einziehung eines vorbehaltenen Änderungsrechts wurde jüngst vom OGH¹²² erstmals zugelassen. Das Höchstgericht befand, die dem Stifter gegenüber einer Privatstiftung „zustehenden Gesamtrechte“¹²³ unterliegen ungeachtet der Bestimmung des § 3 Abs 3 PSG der Exekution, wenn er sich entweder das Recht auf Widerruf vorbehielt und gleichzeitig zumindest zum Teil Letztbegünstigter ist, „und/oder“ (!) sich ein Änderungsrecht vorbehielt. In rechtspolitischer Hinsicht könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, mit dem PSG eine einseitige und durch nichts zu rechtfertigende Bevorzugung eines widerrufs- und/oder änderungsberechtigten Schuldners, der sich einer Stiftung bedient, um die Befriedigung rechtskräftig zuerkannter Forderungen des betreibenden Gläubigers zu vereiteln, gewollt zu haben. Der OGH hatte in der zitierten Entscheidung nicht zu beurteilen, ob allenfalls auch jeweils ein vorbehaltenes Widerrufsrecht und ein vorbehaltenes Änderungsrecht allein in

¹¹⁹ Das IKRK wird beispielsweise als Letztbegünstigter empfohlen; *Lechner*, Der Einsatz liechtensteinischer Stiftungen als Mittel zur Steueroptimierung in Österreich, Wien 2003.

¹²⁰ BMF 19.2.2001, Zuwendungen liechtensteinischer Stiftungen, EAS 1808, SWI 2001, 210.

¹²¹ *Doralt*, Steuerrecht 2005, S 97; *Cerha/Ludwig*, Umgründungen von Privatstiftungen, ÖStZ 2004.

¹²² OGH 26.4.2006 in 3 Ob 217/05s; siehe auch Meldung in der Presse - *Economist* vom 28.6.2001 und *Mager*, Hände weg vom Stiftungsrecht, *Die Presse* 3.7.2006. Dass auf Grund der früheren Judikatur eine Pfändung von Änderungsrechten nicht ausgeschlossen werden kann, haben schon *Hochedlinger/Hasch* in „Exekutionssichere“ Gestaltung von Stiftungserklärungen, RdW 2002/190, prognostiziert.

¹²³ in der Entscheidung gleichsam als Paket von Stifter- und (Letzt-)begünstigtenrechten (technisch gesehen sind letztere ohne Feststellung als Begünstigter mE nur Anwartschaften) definiert. ME kann es richtigerweise nicht um die „zustehenden“, sondern ausschließlich um die vorbehaltenen Einflussrechte gehen.

Exekution gezogen werden könne. Angesichts dieser jüngsten Entscheidung ist zu erwarten, dass zahlreiche Stifter auf vorbehaltene freie Änderungsrechte dahingehend zu verzichten wünschen werden, dass auch bei der Ausübung eines Änderungsrechts der ursprüngliche Stiftungszweck gewahrt bleiben müsse, oder aber ein vorbehaltenes unbeschränktes Änderungsrecht im Sinne einer zulässigen¹²⁴ nachträglichen „Selbstbeschränkung“ an die Zustimmung etwa des Vorstandes oder einer sonstigen Stelle zu binden. Für zukünftig zu errichtende Privatstiftungen könnte es sich auch anbieten, stets eine Mehrheit von Stiftern vorzusehen, die nur einstimmig ein vorbehaltenes Änderungsrecht ausüben können.

6.2 „Rückwidmung“

*Nowotny*¹²⁵ macht, als weiterer Unterfall der widerrufsgleichen Änderung, auf die nachstehende mögliche Konstellation aufmerksam: Der einzige Stifter, der gleichzeitig Stiftungsvorstandsmitglied ist, hat in der ursprünglichen Stiftungsurkunde neben dem Mindestvermögen von EUR 70.000,- fünf Liegenschaften gewidmet und sich Änderungen der Stiftungsurkunde und den Widerruf der Stiftung vorbehalten. Im Fall des Widerrufs fällt das Vermögen an den Stifter zurück. In einer nach Eintragung der Stiftung eingereichten Änderung der Urkunde werden bei der Widmung der Liegenschaften die Worte eingefügt: „jedoch unter Vorbehalt des lebenslangen Fruchtgenussrechts“. Die nachträgliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts sei nichts anderes als eine teilweise „Rückwidmung“. Da der Stifter Vorstandsmitglied ist, könne er wegen der Bestimmung des § 15 Abs 2 PSG nicht Begünstigter sein, sodass die Rückwidmung nicht als Ausschüttung an einen Begünstigten rechtfertigbar sei.

Auch wenn es im Privatstiftungsrecht keine Kapitalerhaltungsvorschriften gibt, scheint eine solche - einem (rechtlich nicht möglichen) Teilwiderruf nahe kommende „Rückwidmung“ problematisch (siehe hierzu Punkt 4). Der Stifter hat das ursprünglich gewidmete Vermögen der Stiftung geschenkt, sodass laut *Nowotny* für eine „Rückwidmung“ Schenkungsrecht (analog) anzuwenden sei. Nun verbiete § 946 ABGB den Widerruf von Schenkungen, und nur unter den Voraussetzungen eines unterlaufenen Irrtums, auch eines Motivirrtums, könne

¹²⁴ *Hochedlinger/Hasch*, aaO; *Rasteiger*, aaO, S 46; OLG Linz 13.12.2001 in 6 R 206/01h; offenbar ebenso OGH 27.5.2005 in 6 Ob 61/04w; aA *Dirgger/Winner* in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S 122.

¹²⁵ In *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 144.

Vermögen zurückgeführt werden. Dabei sei jedoch die Ausschüttungssperre gemäß § 17 Abs 2 zweiter Satz PSG analog anzuwenden und das Mindestvermögen dürfe nicht unterschritten werden. Auch dürften allenfalls bestehende Ansprüche von Begünstigten nicht beeinträchtigt werden (und da der Stifter im zitierten Beispielfall im Vorstand sitzt, müssen die übrigen Vorstandsmitglieder und das Gericht ihre Zustimmung erteilen).

Diregger und *Winner*¹²⁶ vertreten im Zusammenhang mit der angesprochenen Problematik die Ansicht, eine „Rückwidmung“ sei – immer vorausgesetzt, ein entsprechendes Änderungsrecht wurde vorbehalten – zulässig, solange dadurch der Stiftungszweck nicht vereitelt werde. Möchte man sich dieser Meinung anschließen, so sollte sich wohl der Stifter einerseits einen Änderungsvorbehalt einräumen, andererseits den Stiftungszweck klug wählen: Eine Rückwidmung wäre nämlich dann immer zulässig, wenn der Stiftungszweck darin besteht, „den Begünstigten Zuwendungen nach Maßgabe der in der Stiftung vorhandenen Mittel“ zukommen zu lassen. Führt der Stifter eine „Rückwidmung“ von fast dem gesamten Vermögen durch, sodass lediglich ein symbolischer Betrag verbleibt, so kann die Stiftung ihren Zweck immer noch erfüllen – indem sie hinkünftig eben nur mehr symbolische Zuwendungen ausschüttet. Die Berufung auf den ursprünglichen Stiftungszweck bietet daher mE keinen verlässlichen Anhaltspunkt für eine Abgrenzung des Zulässigen vom Unzulässigen.

ME ist in dieser Frage dem Grunde nach *Nowotny* zu folgen, wobei noch zur Ergänzung hinzuzufügen ist: Im geschilderten Beispielfall kann nicht angenommen werden, das Fruchtgenussrecht wäre schon von Anfang an vorbehalten worden; in Wahrheit wird das Stiftungsvermögen nachträglich gekürzt und der Stifter (zugleich Vorstandsmitglied) wird als Begünstigter bereichert. Jegliche Leistung, die eine Stiftung an nicht begünstigte Personen vornimmt, macht diese zu Begünstigten. Wegen der Inkompatibilitätsbestimmung des § 15 Abs 2 PSG hat die Stiftung gegen ihren Stifter aber einen Anspruch auf Beseitigung (Löschung) des nachträglich wie eine Begünstigtenausschüttung eingeräumten Fruchtgenussrechts, sodass der „Rückwidmung“ im Ergebnis wirtschaftlich kein Erfolg beschert sein dürfte. Wenn der Stifter aber tatsächlich geirrt hat, so steht ihm selbstverständlich die Irrtumsanfechtung frei, und zwar im vollen Ausmaß. Eine besondere stiftungsrechtliche Einschränkung der Rückforderbarkeit bei Irrtum im Hinblick auf die Leistung ist mE nicht zu

¹²⁶ In *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S 119

erblicken, auch Gläubigeransprüche und die Ansprüche von anderen Begünstigten werden nach allgemeinem Zivilrecht zu beurteilen sein.

Zur Rückführung von Vermögen bieten sich, zumal ein entsprechender Änderungsvorbehalt für die „Rückwidmung“ unerlässlich ist, andere Instrumentarien an, die nicht den gravierenden Makel allenfalls sogar der Nichtigkeit des Verpflichtungsgeschäfts tragen. Wird eine Irrtumsanfechtung gewählt (was nach hL nur im Weg der gerichtlichen Anfechtung möglich und damit jedenfalls mit einem gewissen Mehraufwand und oft auch unerwünschter Publizität verbunden ist), so wird die Aufhebung regelmäßig *ex tunc* wirken. Die Grenze von €70.000,- als Mindestkapital der Stiftung wird dabei richtiger Weise zu beachten sein, auch wenn die Rückforderung dieses Betrages nicht generell ausgeschlossen ist. Irrte der Stifter aber auch im Hinblick auf einen Teil des Mindestkapitals, eröffnet sich eine Anzahl neuer (hier nicht untersuchter) Fragen, wie insbesondere, ob die Stiftung wirksam errichtet wurde, und falls nicht, ob allenfalls eine Sanierung stattfinden kann.

6.3 Abfindung

Als eine Lösungsmöglichkeit, wenn der Wunsch aufkommt, einzelne Begünstigte ausscheiden zu lassen, bietet sich eine Einmalzahlung als Abfindung eines Begünstigten an, insbesondere wenn der betreffende Begünstigte bislang regelmäßige Zuwendungen erhalten und allenfalls einen klagbaren Anspruch auf diese hat. Der Begünstigte kann – obwohl ihm keinerlei Eigentumsrechte im Hinblick auf die Stiftung selbst zukommen - im Verhältnis zur Stiftung über seinen Anspruch vertraglich disponieren, auch wenn in der Praxis in vielen Stiftungsurkunden die Abtretbarkeit und Verpfändbarkeit an Dritte ausgeschlossen wird. Auch ist allgemein anerkannt, dass der Begünstigte sogar auf die Begünstigtenstellung insgesamt verzichten kann¹²⁷.

Wenn dieser Verzicht entgeltlich erfolgt, wird wohl (was allerdings im Einzelfall an Hand der Stiftungsurkunde zu prüfen sein wird) idR auch keine Verletzung des Stiftungszwecks stattfinden, wenn als Abfindung (= als Entgelt für den Verzicht) eine angemessene¹²⁸ Leistung fließt. Zu denken wäre etwa an den Rentenbarwert der zu erwartenden Ausschüttungen. Dieser Ansatz zieht

¹²⁷ Arnold, aaO, RZ 15, 27 zu § 5.

¹²⁸ Wegen der prinzipiellen Unentgeltlichkeit von Zuwendungen der Stiftung an ihre Begünstigten erscheint es nicht angemessen, von „Fremdüblichkeit“ zu sprechen. Dem Inhalt nach ist dieses Kriterium jedoch passend.

auch in Betracht, dass bei einer Begünstigtenmehrheit für die verbleibenden Begünstigten ausreichend Vermögen verbleibt. Auch wenn eine sukzessive Begünstigung vorgesehen ist, dürfte der Rentenbarwert ein gutes Korrektiv bilden und vorsorgen, dass die vorangehende Generation beispielsweise nicht eine Versorgungsstiftung mittels Abfindung „ausräumt“, wenn sie sich nicht Änderung und/oder Widerruf vorbehalten hat.

Solange der Stiftungszweck nicht gerade ausdrücklich nur darin besteht, den Begünstigten fixe Beträge für ihren Unterhalt zukommen zu lassen, ist wohl auch keine Änderung der Stiftungsurkunde erforderlich. Der Stiftungszweck der Vermögenserhaltung kommt mangels Außenwirkung jedenfalls kein Vorrang gegenüber dem Zweck der Zuwendung an die Begünstigten, an die Destinatäre zu. Gerade bei einer der üblichen Unterhaltstiftungen, deren Zweck typischerweise darin besteht „den Begünstigten eine Unterstützung für ihren Unterhalt zu gewähren und diese im weitesten Sinne wirtschaftlich zu fördern“ (oder ähnlich) wird der betreffende Begünstigte seinen Unterhalt bei Auszahlung einer angemessenen Abfindung zukünftig auch aus dieser bestreiten können. Soweit ersichtlich, dürfte sich eine Abfindung also selbst dann durchführen lassen, wenn eine solche (so sie nur nicht in der Stiftungsurkunde ausgeschlossen ist) nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Änderungsvorbehalt muss idR ebenfalls keiner getroffen worden sein.

Wenn nach der Abfindung eines Begünstigten noch weitere Begünstigte verbleiben, sodass der Stiftungszweck im Verhältnis zu diesen weiterhin verfolgt werden kann, ist mE die Abfindung unproblematisch und eine geeignete Lösung, etwa um eine Stiftung zwischen zwei Begünstigten(stämmen) wirtschaftlich zu „teilen“. Sogar ein „Leerräumen“¹²⁹ der Stiftung zu Gunsten des Stifters als deren einzigem Begünstigten kann uU im Wege der Abfindung rechtmäßig erfolgen, wenn eine proportional vertretbare Vermögens-Ausschüttungsanspruchs-Relation da ist. Scheidet der letzte Begünstigte mittels Abfindung aus, so ist – wegen der zwingenden Orientierung der Stiftung nach außen zu ihren Destinatären – die Stiftung aufzulösen¹³⁰. Das gleiche gilt, wenn die Stiftung mit der Abfindung vermögenslos wird.

¹²⁹ Wird im Zuge einer solchen Abfindung innerhalb von zehn Jahren ab Gründung nicht nur der Ertrag der Stiftung, sondern deren Vermögen ausgeschüttet, so kann eine verkehrssteuerliche Problematik nach § 8 Abs 2 lit b ErbStG entstehen, siehe Punkt 4.1 oben.

¹³⁰ Löffler in Doralt/Nowotny/Kalss, Privatstiftungsgesetz, RZ 4 zu § 5.

7. **Conclusio**

Wo eine Stiftung fehlgeschlagen ist oder aus anderen Gründen ein „Ausstieg“ gewünscht wird, muss im Einzelfall eine individuelle Lösung gesucht werden. Von wesentlicher Bedeutung wird dabei sein, ob sich der Stifter wirksam das Widerrufs- und/oder Änderungsrecht vorbehalten hat. Gerade bei natürlichen Personen und in der Stiftungsurkunde erklärtem Widerrufsvorbehalt kann das Stiftungsvermögen leicht (und mehr oder weniger steuerneutral) wieder an den Stifter fließen. Allenfalls kann, wenn man Glück in der Geschäftsverteilung der Firmenbuchrichter hat, sogar nachträglich ein wirksames Widerrufsrecht eingeführt werden, wenn nur ein Änderungsrecht vorbehalten wurde.

Ist der Stifter eine juristische Person, so kommt die Ausübung eines vorbehaltenen Widerrufsrechts nicht in Betracht. Mit Bedacht auf Gläubigerinteressen wird in so einem Fall allenfalls eine Änderung der Stiftungsurkunde mit – in Österreich möglich – Änderung des Stiftungszwecks angezeigt sein. Die wirtschaftlichen Auswirkungen dürfen dabei durchaus jenen eines Widerrufs nahe kommen.

Ist weder ein Änderungs- noch ein Widerrufsrecht vorbehalten, so kann sich die „sanfte Lösung“ der Abfindung anbieten, wenn der gewünschte Empfänger des Stiftungsvermögens bereits Begünstigter ist.
