

Privatstiftungs-Newsletter

www.privatstiftung.info

01/2017

I. Judikatur

1. OGH 20.7.2016, 6 Ob 119/16 t, Sparkassenstiftung, PSR 2016/46, 205 ff, ZFS 2016, 157 ff

- a) Nach § 27a Abs 4 Z 2 SpG darf eine Sparkassen-Privatstiftung nur auf unbestimmte Zeit errichtet werden. Da Sparkassen auf Dauer angelegte Rechtsträger mit gebundener Vermögenssubstanz sind, sollen diese Merkmale auch ausdrücklich bei der Privatstiftung erhalten bleiben. Daher kommt bei der Sparkassen-Privatstiftung auch eine Auflösung nach 100 Jahren (vgl § 35 Abs 2 Z 3 PSG) nicht in Betracht, weil die Sparkassen-Privatstiftung grundsätzlich als gemeinnützig zu qualifizieren ist.
- b) Nach § 27a Abs 4 Z 4 SpG bleibt das sich aus der Schlussbilanz vor der Umwandlung in eine Sparkassen-Privatstiftung ergebende Vermögen der Sparkasse der Privatstiftung auf Dauer gewidmet und ist zu erhalten. Begünstigungen dürfen nur aus Erträgen der Privatstiftung zugewendet werden. Diese Vermögenserhaltungspflicht ist mit der Zuwendungssperre des § 17 Abs 2 Z 2 PSG vergleichbar. Aus § 27a Abs 4 Z 4 SpG kann jedoch eine Behaltepflicht hinsichtlich der Anteile an der konkreten Sparkasse nicht abgeleitet werden. Die in § 27a Abs 4 Z 4 SpG angeordnete Bindung erstreckt sich auch auf die Gegenleistung, die die Sparkassen-Privatstiftung im Fall der Veräußerung ihrer Anteile an der Sparkassenaktiengesellschaft erhält. Aus § 27a Abs 4 Z 4 SpG kann nicht geschlossen werden, dass die Erträge dem Begünstigten auch immer zugewendet werden müssen.
- c) Nach § 27a Abs 4 Z 7 SpG ist Gründungsprüfer und Stiftungsprüfer der Sparkassen-Privatstiftung die Prüfstelle des Sparkassen-Prüfungsverbands. Eine gesonderte Bestellung durch das Gericht ist nicht erforderlich. Ein anderer Stiftungsprüfer kann – selbst wenn ein Aufsichtsrat eingerichtet ist – von diesem nicht bestellt werden.
- d) Das in § 33 Abs 2 Satz 2 PSG statuierte Genehmigungserfordernis bezweckt den Schutz der Privatstiftung in ihrer vom Stifter vorgenommenen Prägung bzw Ausgestaltung. Der Schutz liegt in erster Linie in der Verantwortung der Stiftungsorgane.

Entscheidung: http://privatstiftung.info/dokumente/6_Ob_119-16t.pdf

2. OGH 27.9.2016, 6 Ob 145/16 s, Abberufung des Vorstands durch Begünstigte, PSR 2016/47, 209 ff, ZFS 2016, 149 ff [Anm Oberndorfer/Zobl]

- a) Die Begünstigtenstellung in der Privatstiftung ist grundsätzlich höchstpersönlich. Die Stellung als Begünstigter ist daher nicht vererblich und endet mit dem Ableben des Begünstigten. Damit endet auch die auf die Begünstigtenstellung gegründete Parteistellung und Rechtsmittellegitimation in allenfalls anhängigen Verfahren. Die Verlassenschaft ist nicht antrags- und auch nicht rechtsmittellegitimiert; sie könnte nur ein amtswegiges Einschreiten des Gerichts anregen, wodurch sie aber ebenfalls eine Rechtsmittellegitimation nicht erlangen würde.
- b) Für einen Antrag nach § 27 PSG sind nach den maßgeblichen Grundsätzen des außerstreitigen Verfahrens (§ 40 PSG) nur Personen legitimiert, denen ein rechtliches Interesse zukommt. Dazu zählen (unter anderem) aktuell Begünstigte.
- c) Die ehemaligen aktuellen Begünstigten eingeräumte Antrags- und Rekurslegitimation nach § 27 PSG, soweit als Abberufungsgründe Gründe angeführt werden, die sich auf die

Verletzung von Pflichten gegenüber dem Begünstigten beziehen, ist auf den verstorbenen Begünstigten nicht übertragbar. Dadurch käme es doch zu einer - unzulässigen - Vererbung der Begünstigtenstellung.

- d) Zweifel an der Eignung des Stiftungsvorstands können auch bei Interessenskonflikten gegeben sein, die noch nicht den Grad der Unvereinbarkeit des § 15 PSG erreichen, wozu im Einzelfall auch ein eigenwirtschaftliches Interesse der Vorstände an einer Tochtergesellschaft führen kann.
- e) Die Verrechnung überhöhter Honorare kann ein wichtiger Grund für die Abberufung des Stiftungsvorstands nach § 27 Abs 2 PSG sein.

Entscheidung: http://privatstiftung.info/dokumente/6_Ob_145-16s.pdf

3. OGH 30.1.2017, 6 Ob 251/16 d, Ausschluss von Begünstigten, RdW 2017/287, 430, JEV 2017/4, 27 [Anm Müller/Melzer], ZFS 2017, 74 ff [Anm Haslwanter]

- a) Dem Vorstand einer Privatstiftung ist bei der Beachtung des Stiftungszwecks ein nur durch das Gebot der Sachlichkeit und das Verbot der Willkür begrenzter äußerst weiter Ermessensspielraum eingeräumt. Vorbehaltlich der näheren Formulierungen der Stiftungserklärung erstreckt sich dieses Ermessen gegebenenfalls auch auf die Entscheidung über den Ausschluss von Begünstigten.
- b) Die Geltendmachung von Ausschlussgründen rund zehn Monate nach Vorliegen der letztinstanzlichen Entscheidung ist – vorbehaltlich dessen, dass die Frage ob diesbezüglich Fristen einzuhalten sind, ausdrücklich offen gelassen wird – jedenfalls rechtzeitig.

Entscheidung: http://privatstiftung.info/dokumente/6_Ob_251-16d.pdf

4. OGH 30.1.2017, 6 Ob 224/16 h, Stiftungsprüfer bis zur Löschung der Privatstiftung, RdW 2017/288, 430 f, GesRZ 2017, 191 f [Anm Hochedlinger], ZFS 2017, 72 f, PSR 2017/16, 79 f

- a) Eine analoge Anwendung des § 211 Abs 3 AktG (wonach eine Prüfung der Jahresabschlüsse im Abwicklungszeitraum entfällt) auf den Stiftungsprüfer kommt nicht in Betracht. Die Privatstiftung muss deshalb bis zu ihrer Löschung über einen Stiftungsprüfer verfügen, den auch die Verpflichtung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse trifft.
- b) Die Privatstiftung wird erst durch die Löschung im Firmenbuch beendet.

Entscheidung: http://privatstiftung.info/dokumente/6_Ob_224-16h.pdf

5. OGH 26.1.2017, 3 Ob 247/16 v, Der Stiftungsvorstand in der Vorstiftung, RdW 2017/285, 427 f, GES 2017, 152, ZFS 2017, 52 ff [Anm Kepplinger]

- a) Die Haftung der für die Vorstiftung handelnden Mitglieder des Stiftungsvorstands umfasst auch die Folgen der Beteiligung an einem gerichtlichen Verfahren (hier: Kosten des Erbrechtsstreits nach Abgabe der Erbantrittserklärung namens der Privatstiftung in Gründung).
- b) Die Frage, ob die Handelndenhaftung auf rechtsgeschäftliches Handeln einzuschränken ist, wurde vom OGH nicht behandelt.

Entscheidung: http://privatstiftung.info/dokumente/3_Ob_247-16v.pdf

6. OGH 29.3.2017, 6 Ob 243/16 b, Akteneinsicht in den Firmenbuchakt, RdW 2017/289, 431, PSR 2017/18, 87 f

Der Umstand, dass es (noch) keine Rechtsprechung zur Frage gibt, inwieweit schon ein gegen den Stifter einer Privatstiftung erhobener Aufteilungsanspruch nach den §§ 81 ff EheG die Akteneinsicht der geschiedenen Gattin in den Firmenbuchakt der Privatstiftung

zulässt, bildet keine erhebliche Rechtsfrage. Insoweit sind im Hinblick auf die vielen verschiedenen möglichen tatsächlichen Konstellationen im Einzelfall keine generellen Aussagen zur Akteneinsicht möglich

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/6-Ob-243-16b.pdf>

7. OGH 27.4.2017, 2 Ob 52/16 k, Analoge Anwendung des § 17 Abs 5 PSG, Rechtsfolgen der fehlenden Genehmigung, ZFS 2017, 46 ff

- a) Die Genehmigungspflicht nach § 17 Abs 2 PSG umfasst auch Geschäfte, bei denen das betroffene Vorstandsmitglied zwar im eigenen Namen kontrahiert, aber nicht es selbst, sondern andere Vorstandsmitglieder die Privatstiftung bei diesem Rechtsgeschäft vertreten.
- b) § 17 Abs 5 PSG ist analog auf jene Fälle anzuwenden, in denen die Privatstiftung nicht mit einem Vorstandsmitglied persönlich, sondern mit einer Gesellschaft, bei der ein Vorstandsmitglied einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist, Rechtsgeschäfte abschließt, die Privatstiftung also mit einer Einpersonen-GmbH kontrahiert.
- c) Ein nach § 17 Abs 5 PSG genehmigungsbedürftiges Rechtsgeschäft ist bis zur gerichtlichen Genehmigung oder ihrer Versagung grundsätzlich schwebend unwirksam. Bezüglich der Beendigung des Schwebezustands ist § 865 ABGB sinngemäß anzuwenden. Bis zu einer erforderlichen gerichtlichen Genehmigung oder Nichtgenehmigung sind beide Vertragsteile gebunden. Der Stiftungsvorstand hat einen Antrag auf Genehmigung des Rechtsgeschäftes zu stellen; der Vertragspartner kann dafür eine angemessene Frist setzen.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/2-Ob-52-16k.pdf>

8. OGH 19.4.2017, 6 Ob 37/17 k, Zustimmungsrechte eines Beirats einer Privatstiftung, ZFS 2017, 56 ff

- a) Einem Beirat können auch Zustimmungsvorbehalte eingeräumt werden wie etwa die Zustimmung eines Beirats zur Gründung eines Unternehmens der Privatstiftung und zum Erwerb, zur Veräußerung und zur Belastung von Liegenschaften.
- b) Durch ein bloßes Anhörungsrecht wird die Unabhängigkeit des Vorstands nicht beeinträchtigt. Ein bloßes Anhörungsrecht hat auch nicht die Aufsichtsratsähnlichkeit des Beirats zur Folge.
- c) Der Stifter kann in die Stiftungsurkunde eine Regelung aufnehmen, die ausdrücklich der Möglichkeit einer künftigen Änderung des Gesetzes oder der einschlägigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs Rechnung trägt. Es kann dem Stifter nicht verwehrt werden, bei Gestaltungsentscheidungen, die Jahrzehnte lang wirken können, auch für den Fall einer Änderung des Gesetzes oder der Rechtsprechung Vorsorge zu treffen.
- d) Das Änderungsrecht des Stiftungsvorstands unterliegt im Vergleich zur Änderung der Stiftungsurkunde durch den Stifter im Rahmen eines vorbehaltenen Änderungsrechts eingeschränkteren Voraussetzungen.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/6-Ob-37-17k.pdf>

9. OGH 28.3.2017, 2 Ob 41/17 v, Akteneinsicht in einem Verlassenschaftsverfahren durch ein potentiell Beiratsmitglieds

Einem Dritten (hier: ein Beiratsmitglied) kann Einsichtnahme und Abschriftnahme von Prozessakten (hier: in das Verlassenschaftsverfahren des Stifters) gestattet werden, wenn er ein rechtliches Interesse glaubhaft macht. Es ist eine Interessenabwägung vorzunehmen.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/2-Ob-41-17v.pdf>

10. OGH 29.3.2017, 6 Ob 236/16 y, Eintragung der Wiederbestellung des Stiftungsvorstandes im Firmenbuch

Im Firmenbuch können grundsätzlich nur jene Tatsachen eingetragen werden, die auch eintragungspflichtig sind, es hierfür also eine gesetzliche Anordnung gibt. Die (unmittelbar anschließende) Wiederbestellung eines Mitglieds eines Stiftungsvorstands bedeutet keine Änderung in der Vertretungsmacht und kann daher nicht eingetragen werden.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/6-Ob-236-16y.pdf>

II. Abgabenrechtliches**1. VfGH 22.9.2016, A14/2015, Umsatzsteuerliche Qualifikation der Vermietung einer Immobilie durch eine Privatstiftung an das Stifterehepaar, ZFS 2016, 166 f [Anm Marschner]**

Die klagende Partei behauptet einen die Staatshaftung auslösenden Verstoß gegen das Unionsrecht durch den Beschluss des VwGH vom 27.11.2014, 2011/15/0153, betreffend die umsatzsteuerliche Qualifikation der Vermietung einer Immobilie durch eine Privatstiftung an das Stifterehepaar. Die klagende Partei unterlässt es, in inhaltlicher Auseinandersetzung mit der Begründung des VwGH näher darzutun, worin ein offenkundiger Verstoß gegen das Unionsrecht liegen könnte. Sie hätte darzulegen gehabt, dass die vom Unabhängigen Finanzsenat für die streitgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 festgestellten Umstände, unter denen die Immobilien den beiden Stiftern überlassen wurde, jenen entsprechen, unter denen eine solche wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, und die Verkenntung dieser Sachlage einen offenkundigen Verstoß gegen das Unionsrecht begründet.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/VfGH-A-14-2015.pdf>

2. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256, Vermietung durch eine Privatstiftung an den Stifter, PSR 2016/50, 215 ff [Anm T. Hayden], ZFS 2016, 163 ff [Anm Marschner]

- a) Mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ ist jene Rendite gemeint, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Körperschaft mindern sich nicht um vom Stifter gewährte Darlehen.
- b) Eine solche abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietmarkt gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/VwGH-2013-15-0256.pdf>

3. BFG 1.8.2016, RV/7101837/2010, BFG: Erwerb von Cash-Box als Missbrauch im Rahmen der Gesellschaftsteuer, ZFS 2017, 29 ff [Anm Marschner]

Eine Privatstiftung erwarb eine mit Mindeststammkapital und einem Großmutterzuschuss von 120 Mio Euro ausgestattete Mantelgesellschaft von einer Bank. Im Ergebnis unterliegt der Zuschuss der Gesellschaftersteuer.

4. BFG 4.11.2016, RV/7102712/2010, BFG: Jahreswert der auf Lebenszeit vorbehaltenen Gewinnausschüttungen, ZFS 2017, 27 ff [Anm Marschner]

Bei schenkungsweiser Übergabe einer Beteiligung gegen Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts sind vom Wert der Beteiligung ein Kaufpreis sowie der Wert des Fruchtgenussrechts abzuziehen.

5. BFG 15.12.2016, RV/1100071/2014, BFG: Hinterziehungstatbestand im Falle nicht erklärter Vermögensveranlagungen in Liechtenstein, ZFS 2017, 23 ff [Anm Marschner]

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger VwGH-Rspr zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (freie Beweiswürdigung). Ergibt sich dabei ein eindeutiges Gesamtbild, steht der Annahme vorsätzlichen Handelns auch nicht entgegen, dass dem zwischenzeitig verstorbenen Abgabepflichtigen kein rechtliches Gehör mehr gewährt werden kann.

6. VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0014, VwGH: Derivate einzeln zu besteuern, ZFS 2017, 20 ff [Anm Marschner]

Gegenstand der Besteuerung von Veräußerungsgeschäften nach § 30 EStG ist der Gewinn aus dem einzelnen Geschäft bzw der Summe der einzelnen Geschäfte eines Kalenderjahres. Im Revisionsfall ist unbestritten, dass die einzelnen Differenzgeschäfte schuldrechtlich unabhängig voneinander abgewickelt werden konnten. Der VwGH hat 2002 ausgeführt, dass die Qualifizierung mehrerer Rechtsgeschäfte als einheitliches Rechtsgeschäft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dann geboten sein kann, wenn ein unmittelbarer zeitlicher und betraglicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Rechtsgeschäften besteht, sie in unmittelbarem Zusammenhang zueinander bereits im Vorhinein vereinbart wurden und somit hinsichtlich ihrer späteren Abwicklung keine weiteren Dispositionen möglich waren. Eine vergleichbare Sachverhaltskonstellation liegt gegenständlich nicht vor.

7. VwGH 23.11.2016, Ro 2015/15/0012, VwGH: Steuerlicher Durchgriff durch eine fondsgebundene Lebensversicherung, ZFS 2017, 17 ff [Anm Marschner]

Soweit bei Abschluss einer Lebensversicherung das aleatorische Element in den Hintergrund tritt und die Kapitalveranlagung in den Vordergrund rückt, kann die Abschirmwirkung des Lebensversicherungsvertrages wegfallen; in diesem Fall sind die Einkünfte direkt beim Versicherungsnehmer zu besteuern.

8. VfGH 23.2.2017, E2212/2015, Kapitalertragsteuer nach Widerruf einer Privatstiftung, ZFS 2017, 78 ff [Anm Marschner]

- a) Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechts oder eines anderen Nutzungsrechts unentgeltlich auf eine Privatstiftung übertragen, erhält diese nach der Rechtsprechung des VwGH nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert zugewendet.

- b) Ohne diese Rechtsprechung zu beachten, hat das Bundesfinanzgericht bei der Bewertung der Zuwendung an die Stifterin den Wert des auf den einzelnen Immobilien lastenden Fruchtgenussrechts nicht zum Abzug zugelassen. Dem Bundesfinanzgericht ist zwar darin zu folgen, dass die Zuwendung mit jenem Betrag anzusetzen ist, der für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG 1988). Für den VfGH ist allerdings nicht nachvollziehbar, dass hieraus zu folgern wäre, dass ein Abzug des vorbehaltenen Rechts zu unterbleiben hätte, ist doch Gegenstand der Zuwendung der um die Belastung verminderte Vermögenswert.
- c) Die vom Bundesfinanzgericht für seine Auslegung ins Treffen geführte Vorschrift des § 10 Abs 3 BewG 1955, wonach Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verhältnisse anzusehen sind, die gemäß Abs 2 leg cit bei der Bewertung nach dem gemeinen Wert nicht zu berücksichtigen seien, trägt nicht: Einer solchen Auslegung, die im Übrigen auch nicht dem Wortlaut des § 15 Abs 3 Z 2 EStG 1988 zu entnehmen ist, steht der Gleichheitssatz entgegen, führte sie doch dazu, dass im Fall einer Zuwendung an einen Begünstigten die von der Stifterin vorbehaltenen Nutzungen vom Wert der Liegenschaften in Abzug zu bringen wären, wogegen im Fall einer Zuwendung an die Stifterin ein solcher Abzug ausgeschlossen wäre, obgleich in beiden Fällen lediglich der um die vorbehaltenen Nutzungen verminderte Vermögenswert zugewendet wird.
- d) Ebenso wie für die Bewertung der Zuwendung der Beschwerdeführerin an die Letztbegünstigte ist für die Ermittlung des Stiftungseingangswertes zu berücksichtigen, dass die Stifterin der Beschwerdeführerin einen um das vorbehaltene Fruchtgenussrecht verminderten Vermögenswert zugewendet hat.
- e) Indem das Bundesfinanzgericht bei der Bewertung der Zuwendung und bei der Ermittlung der Stiftungseingangswerte die der Stifterin vorbehaltenen Fruchtgenussrechte unberücksichtigt gelassen hat, hat es nicht nur die Rechtslage grob verkannt, sondern sich auch mit der oben angeführten Rechtsprechung des VfGH ohne nähere Begründung nicht auseinandergesetzt und mit der angefochtenen Entscheidung damit Willkür geübt.

Entscheidung: <http://privatstiftung.info/dokumente/VfGH-E-2212-2015.pdf>

III. Literaturreischa

- a) *Zentrum für Stiftungsrecht*, Résumé-Protokoll des Fachgesprächs „Aktuelles zum Stiftungsrecht“, GesRZ 2016, 270 ff
Am 31.5.2016 fand an der Wirtschaftsuniversität Wien wieder ein Fachgespräch zum Stiftungsrecht statt, dessen Ziel die Entwicklung eines gemeinsamen Verständnisses der Teilnehmer für maßgebliche Fragen des Privatstiftungsrechts war. Firmenbuchrichter, Rechtsanwälte, sonstige Praktiker sowie Universitätsangehörige nahmen an der Veranstaltung teil. Im Rahmen des Fachgesprächs wurden insb Entscheidungen des OGH zu den Themen Business Judgment Rule, Substiftungen und das Verhältnis Stiftungsurkunde – Stiftungszusatzurkunde kritisch gewürdigt.
- b) *Attlmayr/Raich*, Die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein, PSR 2016/31, 120 ff
Während die österreichische Rechtslage gemeinnütziger Stiftungen stark zersplittert ist, regelt das liechtensteinische Stiftungsrecht in Art 552 §§ 1 ff PGR die Privatstiftung umfassend, und zwar sowohl die privatreützige Stiftung als auch die gemeinnützige Stiftung. Das 2009 in Kraft getretene neue liechtensteinische Stiftungsrecht reorganisierte und stärkte die Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein. Der österreichische Bundesgesetzgeber verfolgte dagegen im neuen Bundes-Stiftungs- und

Fondsgesetz 2015 eine gegenteilige Strategie, indem er die Stiftungsaufsicht weitgehend der Vereinsaufsicht anglich. Nach Auffassung der Autoren sei eine effiziente staatliche Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen eine Grundbedingung zur Schaffung eines vertrauensvollen, für Stifter attraktiven Umfelds, um den langfristig angelegten Zwecken gemeinnütziger Stiftungen entsprechen zu können. Liechtenstein erweise sich für die Autoren daher weiterhin als attraktive Rechtsordnung für gemeinnützige Stiftungen.

- c) *Büch*, Exekution des Widerrufsrechts des Stifters und Drittzustimmungsvorbehalt, PSR 2016/32, 129 ff

Während in Österreich die Rechtsprechung die Möglichkeit der Exekution auf Widerrufsrechte des Stifters bejaht, ist die Rechtslage für das liechtensteinische Recht nach wie vor höchststrichterlich ungeklärt. In der liechtensteinischen Literatur wird diese Problematik differenziert betrachtet. Vermehrt wird in diesem Kontext vorgeschlagen, dass zum Neutralisieren der bestehenden Rechtsunsicherheit Stifter zum Schutz vor einem Gläubigerzugriff statutarisch die Ausübung des Widerrufsrechts von objektiven Tatsachen, insbesondere von der Zustimmung eines Dritten, abhängig machen sollten. Die Autoren kommen aber zu dem Schluss, dass der Widerruf als „anderes Vermögensrecht“ im Sinne der EO exekutierbar ist. Die Koppelung eines Widerrufs an die Zustimmung eines Dritten sei daher unzulässig und schütze somit nicht vor der Exekution in Stifterrechte.

- d) *Schaunig*, Bereicherungswille bei Zuwendungen von Privatstiftungen?, PSR 2016/33, 138 ff

Mit seinem Erkenntnis Ra 2014/15/0021 entschied der VwGH, dass die Einräumung von Nutzungsrechten an einem Gebäude in Abgeltung gerichtlich durchsetzbarer Pflichtteilsergänzungsansprüche keine der Kapitalertragsteuer unterliegende Zuwendung an die Berechtigten darstellt. In seiner Begründung stellte der Gerichtshof im Kern auf das Fehlen eines subjektiven Bereicherungswillens der Privatstiftung ab. Diese Begründung überrascht den Autor: Die Pflichtteilsabgeltung führe aus der Perspektive von § 27 Abs 5 Z 7 EStG schon in objektiver Hinsicht zu keiner Bereicherung der Berechtigten und könne damit den Tatbestand schon insoweit nicht erfüllen. Losgelöst von der sachverhaltsspezifischen Fragestellung lasse sich unter Auslegungsgesichtspunkten ein eigenständiges subjektives Merkmal aufseiten der Privatstiftung für den Zuwendungsbegriff des § 27 Abs 5 Z 7 EStG nicht zwingend erhärten. Die bisherige Judikatur zur Zuwendungsbesteuerung setze sich darüber hinaus nur vereinzelt mit dem subjektiven Bereicherungswillen auseinander und stelle dabei idR auf objektivierbare Kriterien ab. Eingedenk der vom VwGH angelegten Maßstäbe müsse diesem Kriterium nach Ansicht der Autoren in der Praxis künftig in jedem Fall erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken sein.

- e) *H. Hayden/T. Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016/34, 143 ff

Der österreichische Gesetzgeber hat es nach Ansicht der Autoren mit dem AbgÄG 2015 verabsäumt, das EuGH-Urteil zur Zwischenbesteuerung von österreichischen Privatstiftungen, die an ausländische Begünstigte Zuwendungen tätigen, umzusetzen. Durch die (neue) Versagung der Zwischensteuer bei Auflösung der Privatstiftung und die Erhöhung des KEST-Satzes auf 27,5 % sei die Europarechtswidrigkeit ab 2016 noch verstärkt worden. Die gesetzgeberischen Ziele bei der Zwischensteuer ließen sich laut Autoren jedoch *de lege ferenda* europarechtskonform umsetzen. Sie erachten einen partiellen Entfall der Zwischensteuer im Fall von KEST-befreiten Zuwendungen für die beste Lösung.

- f) *Brehm/Cach*, Wer darf eine Bundesstiftung nach dem BStFG 2015 widerrufen?, wbl 2016, 543 ff

Das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 regelte das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz umfassend neu. So wurde unter anderem der Widerruf erstmals ausdrücklich für Bundesstiftungen gesetzlich verankert. Unklar bleibe laut Autoren allerdings, unter welchen Voraussetzungen und wann dieser Widerruf möglich ist. Der Beitrag meint, dass der Widerruf nur bis zur Entstehung der Bundesstiftung möglich sei; eine wirksam entstandene Bundesstiftung könne vom Stifter nicht mehr widerrufen werden.

- g) *Aigner/Kofler/Tumpel*, Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenusses, GES 2016, 282 ff

Bei der Planung der Unternehmensnachfolge werden vielfach Gesellschaftsanteile auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des lebenslangen Fruchtgenusses übertragen. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass Einkünfte des lebenslangen Vorbehaltsfruchtnießers bei zivilrechtlicher Übertragung der Gesellschaftsanteile an eine Privatstiftung angenommen werden können, wenn über gewisse Dauer eine rechtlich abgesicherte Position des Fruchtnießers bestehe und ihm das Stimmrecht zukomme. Vieles spräche nach Ansicht der Autoren in diesem Fall für eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die Privatstiftung.

- h) *Mechtler/Spies*, Die Entstrickung bei Privatstiftungen nach dem AbgÄG 2015, GES 2016, 289 ff

Mit dem AbgÄG 2015 wurde das österreichische System der Wegzugsbesteuerung einer umfassenden Novellierung unterzogen. Die Änderungen erstrecken sich neben dem betrieblichen vor allem auch auf den außerbetrieblichen Bereich und sind folglich nicht zuletzt auch für Privatstiftungen mit erheblichen Auswirkungen verbunden. Nach einer Darstellung der wesentlichen Neuregelungen der Entstrickungsbesteuerung bei Privatstiftungen (insbesondere DBA-Abschluss und -Änderung) widmet sich der Beitrag deren Unions- sowie Verfassungsrechtskonformität, gegen die die Verfasser des Beitrags Bedenken aufzeigen. Eine mögliche Lösung sehen sie in einer Differenzierung nach der Art der Nutzung der Wirtschaftsgüter nach der Entstrickung durch den österreichischen Gesetzgeber.

- i) *Lochmann*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Sitzverlegung einer österreichischen Privatstiftung ins Ausland, RdW 2016/635, 856 f

In Österreich wurde insb seit dem Steuerabkommen mit Liechtenstein vermehrt die Möglichkeit diskutiert, Substiftungen oder Nachfolgestiftungen österreichischer Privatstiftungen in Liechtenstein zu errichten oder einfach den Sitz einer bestehenden österreichischen Privatstiftung nach Liechtenstein zu verlegen. Der Beitrag erläutert, dass die Steuersubjekteigenschaft der Privatstiftung mit Löschung im Firmenbuch grundsätzlich endet, die Körperschaftsteuerpflicht bleibe aber bis zur Herausgabe des gesamten Vermögens an die Letztbegünstigten weiter bestehen. Der Autor erachtet es als systemkonsistent, bei einer Löschung mit Wegzug eine Verteilung des gesamten Vermögens wie bei Auflösung der Stiftung anzunehmen.

- j) *Weninger*, Erste Erfahrungen zur gemeinnützigen Stiftung nach dem Gemeinnützigkeitspaket 2015, PSR 2016/42, 172 f

Der Autor beleuchtet kurz die Novelle 2016 zum BStFG 2015 und deren Auswirkungen auf gemeinnützige Engagements. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die Novelle sich im Wesentlichen auf formelle Korrekturen des reinen Gesetzestextes beschränkt und eine

Breitenwirkung der neuen Bestimmungen derzeit noch nicht gegeben sei. Er regt eine klare Regelung zur Förderung gemeinnützigen Engagements an.

- k) *H. Hayden*, Privatstiftungen 2.0: Substiftungserrichtung aus zivilrechtlicher Sicht, PSR 2016/43, 174 ff

Die Errichtung einer Substiftung kann nach Ansicht der Autorin in der Stiftungspraxis einen Ersatz für die auf Privatstiftungen nicht anwendbaren Umgründungsmaßnahmen bieten, wenn sie auch im Gegensatz hiezu aufgrund einer Einzelrechtsnachfolge und allenfalls Abwicklung gemäß §§ 36 f PSG erfolge. Um den zivilrechtlichen Handlungsspielraum bei gleichzeitiger Minimierung des Haftungsrisikos für den Stiftungsvorstand ausnützen zu können, regt die Autorin an, in der Stiftungserklärung diesbezüglich detaillierte Regelungen aufzunehmen.

- l) *Bösch*, Richterlich missverstandene trust governance in Liechtenstein, Kritische Anmerkungen zu FL OG 12.3.2015 und FL StGH 2015/47, PSR 2016/44, 183 ff

Im Beitrag wird dargelegt, dass entgegen dem Wortlaut des Art 927 Abs 2 PGR jedenfalls auch aktuelle Ermessensbegünstigte einer liechtensteinischen Treuhänderschaft berechtigt sein, das Gericht anzurufen, wenn der Treuhänder durch seine Handlungen oder Unterlassungen ihre Rechte oder Interessen beeinträchtigt wäre. Artikel 927 Abs 2 FL PGR sei laut Autor aufgrund seiner planwidrigen Lückenhaftigkeit nämlich ausdehnend auszulegen.

- m) *T. Hayden*, Die Substiftung: Die Errichtung aus steuerlicher Sicht, PSR 2016/45, 195 ff

Die Errichtung einer Substiftung wirft insbesondere in der Ertragsteuer zahlreiche Fragen auf. So ist laut Autor etwa eine Unterscheidung von Zuwendungen in den betrieblichen bzw außerbetrieblichen Bereich einer zu errichtenden Substiftung geboten. Während § 27 Abs 5 Z 7 und 8 lit f und g EStG idF SchenkMG 2008 Zuwendungen in den außerbetrieblichen Bereich der Substiftung regle, die unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei erfolgen können, fehle es bislang an einer Regelung für Zuwendungen in den betrieblichen Bereich einer Substiftung. Laut dem Autor dürften die StiftR seit dem SchenkMG 2008 von einer Steuerpflicht ausgehen, doch findet der Autor auch Argumente für eine gegenteilige Sichtweise.

- n) *Schmidsberger/Spitzbart*, Änderung der Stiftungserklärung durch den Stiftungsvorstand gemäß § 33 Abs 2 PSG, OGH 20.7.2016, 6 Ob 119/16 t, ZFS 2016, 143 ff

Die Autoren sehen in der offen gelassenen Frage, ob generell Stiftungsprüfer im Genehmigungsverfahren gemäß § 33 Abs 2 PSG Parteistellung/Rechtsmittellegitimation haben, eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Sie erachten es iSd Prinzips der Rechtsstaatlichkeit als jedenfalls erforderlich, dass für die jeweiligen Stiftungsorgane, insbesondere den Stiftungsprüfer und den Stiftungsvorstand, Rechtssicherheit hinsichtlich der Parteistellung/Rechtsmittellegitimation im Genehmigungsverfahren für die Änderung der Stiftungserklärung durch den Stiftungsvorstand besteht. Es sei notwendig, entweder *de lege ferenda* oder mittels Judikatur die Parteistellung der einzelnen Stiftungsorgane im Genehmigungsverfahren abschließend zu regeln. (Zur Entscheidung siehe I.1. dieses Newsletters.)

- o) *Höltschl*, Latente Steuern bei Privatstiftungen, SWK 2017, 410 ff

Gemäß § 18 PSG iVm § 222 UGB hat der Stiftungsvorstand einer rechnungslegungspflichtigen Privatstiftung Bücher zu führen und innerhalb der ersten fünf Monate des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr einen

Jahresabschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen. Hierbei sind ua § 198 Abs 9 und 10 UGB sinngemäß anzuwenden, wonach grundsätzlich latente Steuern auf temporäre Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind. Die im Zuge des RÄG 2014 erfolgte Umbestellung der latenten Steuern vom GuV-orientierten hin zum international üblichen bilanzorientierten Konzept wirkt sich demnach auch auf Privatstiftungen aus, zB im Zusammenhang mit der Übertragungsmöglichkeit von stillen Reserven aus Anteilsveräußerungen gem § 13 Abs 4 Z 1 KStG. Hier entstünden nach Ansicht des Autors regelmäßig temporäre Differenzen, weil diese Übertragung aus unternehmensrechtlicher Sicht nicht möglich sei. Sofern die in § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB genannten Voraussetzungen zutreffen, sei jedoch von einer Berücksichtigung von latenten Steuern abzusehen.

- p) *Kepplinger*, Die „Vermögensopfertheorie“ im Lichte des ErbRÄG 2015, ZFS 2017, 3 ff

Seit dem ErbRÄG 2015 ist die Möglichkeit von Pflichtteilsberechtigten, bei der Berechnung der Verlassenschaft die Hinzu- und Anrechnung von Vermögenswidmungen an Privatstiftungen zu verlangen, gesetzlich verankert. Diese Möglichkeit besteht jedoch nach § 782 Abs 1 ABGB nF nur dann, wenn der Verstorbene die Vermögenswidmung in den letzten beiden Jahren vor seinem Tod „wirklich gemacht hat“. Mit dieser Wortfolge hat der Gesetzgeber die sogenannte „Vermögensopfertheorie“ kodifiziert aber nicht näher konkretisiert. Der Autor befasst sich mit einer Vielzahl von Aspekten wie die Hinzu- und Anrechnung einer Begünstigtenstellung einer nicht pflichtteilsberechtigten Person, der Zeitpunkt des Vermögensopfers bei vorbehaltenem Widerrufsrecht oder Änderungsrecht des Stifters sowie bei Vorliegen eines Fruchtgenuss- oder Gebrauchsrecht sowie des Rechts auf Vorstandsbestellung durch den Stifter.

- q) *Hosp/Moosbrugger*, Die Ermittlung der wirtschaftlich berechtigten Person nach den Bestimmungen der liechtensteinischen Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Geldwäsche, ZFS 2017, 12 ff

Die Meldungen über die in Liechtenstein befindlichen Finanzvermögen im Rahmen des Automatischen Informationsaustausch Abkommens FL-EU werden ausschließlich auf Basis der in Liechtenstein geltenden Regelungen der Sorgfaltspflichtgesetzgebung erfolgen. Die nationalen steuerlichen Zurechnungsregelungen der Ansässigkeitsstaaten werden nur subsidiär im Rahmen der tatsächlichen Überprüfung durch die nationalen Finanzverwaltungen zur Anwendung gelangen.

Die Autoren vermuten, dass der automatische Informationsaustausch zur Folge haben werde, dass Vermögenswerte und die daraus resultierenden Erträge auf Personen gemeldet werden, die nach den rein österreichischen steuerlichen Zurechnungskriterien in einzelnen Fällen nicht als wirtschaftliche Eigentümer dieser Vermögenswerte und der daraus resultierenden Erträge gelten und umgekehrt.

- r) *Müller/Melzer*, Pflichtteilsrecht und Letztbegünstigtenstellung, JEV 2017, 4

Die Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung kann laut Autoren unter den gleichen Voraussetzungen wie die Einräumung einer Begünstigtenstellung als Schenkung im Sinne des § 781 Abs 2 ABGB zu qualifizieren sein und somit der pflichtteilsrechtlichen Schenkungsanrechnung unterliegen.

Gegenstand der Hinzu- und Anrechnung sei hierbei die Rechtsstellung des Letztbegünstigten zum Todeszeitpunkt des Stifters. Die Letztbegünstigtenstellung wäre

hiefür zu bewerten. Der sich daraus ergebende Wert unterliege sodann der Hinzu- und Anrechnung.

Die Zuwendung an den Letztbegünstigten ist nach Ansicht der Autoren aufschiebend bedingt durch die Abwicklung der Privatstiftung. Für die Bewertung einer Letztbegünstigtenstellung sei daher wesentlich, wie wahrscheinlich die Auflösung der Privatstiftung und damit die Auskehr des Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten oder seine Rechtsnachfolger in die Letztbegünstigtenstellung ist. Sei mit einer Auflösung zu seinen Lebzeiten nicht mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen, käme es für die Bewertung darauf an, ob die Stellung als Letztbegünstigter übertragbar ist. Der Wert der Letztbegünstigtenstellung könne – je nach Ausgestaltung der konkreten Privatstiftung – stark variieren.

- s) Kurz/Andres, Bewertungsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des Pflichtteils unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensbewertung, JEV 2017, 10

Mit dem ErbRÄG 2015 werden den Sachverständigen umfangreiche Bewertungsaufgaben übertragen, die auf Basis der aktuellen Methoden der Betriebswirtschaftslehre zu lösen sind. Mangels konkreter gesetzlicher Vorgaben im Bereich der Unternehmensbewertung liegt ein hohes Maß an Verantwortung bei den Unternehmensbewertern, geeignete Verfahren auszuwählen, die dem Stand der Bewertungstechnik entsprechen. Eine besondere Herausforderung stelle laut Autoren die Findung der für den Erbfall bewertungsrelevanten Daten dar, bei der der Zusammenarbeit mit anderen Sachverständigen (wie Rechtsanwälten oder Versicherungsmathematikern) und den Organen der Bewertungsobjekte (wie Geschäftsführung von Unternehmen oder Vorständen von Privatstiftungen) besondere Bedeutung zukomme.

Impressum:

Herausgeber: ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, © 2017

Dieser Newsletter enthält keinerlei Rechtsberatung; jede Gewährleistung und Haftung ist ausgeschlossen. Kontakt detail: www.privatstiftung.info.

Der Privatstiftungs-Newsletter wird ausschließlich an Abonnenten desselben verschickt (Abbestellung jederzeit direkt auf der Webseite www.privatstiftung.info möglich).

