

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„GmbH vs. Privatstiftung: Ein Vergleich österreichischer
Rechtsformen aus dem Blickwinkel eigennütziger
Gründerinteressen“

Verfasser

Florian Ecker, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Magisterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Herzlichen Dank an Uschi und Gerhard
für die Unterstützung und das Vertrauen
in den letzten Jahren.

Herzlichen Dank an Lea
für die Geduld und das Verständnis
in den letzten Monaten.

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	IX
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	3
2. Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleich	5
2.1. Abgrenzung der eigennützigen Gründerinteressen	5
2.2. Vertiefende Darstellung der Entscheidungskriterien	8
3. Rechtsformvergleich aus gesellschaftsrechtlicher Sicht	11
3.1. Rechtlicher Status und Haftungsfonds	11
3.1.1. GmbH	11
3.1.2. Privatstiftung	11
3.2. Gründung – Formale Erfordernisse und Kosten	12
3.2.1. GmbH	12
3.2.2. Privatstiftung	14
3.3. Zulässige Zwecke der Gesellschaft/Stiftung	17
3.3.1. GmbH	17
3.3.2. Privatstiftung	17
3.4. Mindestkapital	19
3.4.1. GmbH	19
3.4.2. Privatstiftung	20
3.5. Sitz der Gesellschaft/Stiftung und Ort der Geschäftsleitung	21
3.5.1. GmbH	21
3.5.2. Privatstiftung	22
3.6. Bestimmungen über die Satzung/Stiftungserklärung	22
3.6.1. GmbH	22
3.6.2. Privatstiftung	23

3.7. Gesellschafter/Stifter – Rechte, Pflichten, Haftung	25
3.7.1. GmbH	25
3.7.2. Privatstiftung	27
3.8. Geschäftsführer/Vorstand – Rechte, Pflichten, Haftung.....	29
3.8.1. GmbH	29
3.8.2. Privatstiftung	32
3.9. Möglichkeiten zur Gewinnverteilung.....	34
3.9.1. GmbH	34
3.9.2. Privatstiftung	35
3.10. Beendigung der Gesellschaft/Stiftung	36
3.10.1. GmbH	36
3.10.2. Privatstiftung	37
4. Rechtsformvergleich aus rechnungslegungsbezogener Sicht.....	41
4.1. Anzuwendende Vorschriften für die Rechnungslegung.....	41
4.1.1. GmbH	41
4.1.2. Privatstiftung	41
4.2. Pflichten hinsichtlich Rechnungslegung und Buchführung.....	42
4.2.1. GmbH	42
4.2.2. Privatstiftung	43
4.3. Bestandteile des Jahres- und Konzernabschlusses.....	43
4.3.1. GmbH	43
4.3.2. Privatstiftung	46
4.4. Bestimmungen hinsichtlich des (Konzern-) Lageberichts.....	47
4.4.1. GmbH	47
4.4.2. Privatstiftung	49
4.5. Abschlussprüfungspflicht	50
4.5.1. GmbH	50
4.5.2. Privatstiftung	52
4.6. Offenlegungspflicht	54

4.6.1.	GmbH	54
4.6.2.	Privatstiftung	55
4.7.	Größenabhängige Erleichterungen	55
4.7.1.	GmbH	55
4.7.2.	Privatstiftung	57
4.8.	Fristen hinsichtlich der Rechnungslegung	57
4.8.1.	GmbH	57
4.8.2.	Privatstiftung	58
5.	Rechtsformvergleich aus steuerrechtlicher Sicht	61
5.1.	Besteuerung der Gesellschaft/Stiftung	61
5.1.1.	GmbH	61
5.1.2.	Privatstiftung	63
5.2.	Besteuerung der Gesellschafter/Begünstigten	66
5.2.1.	GmbH	66
5.2.2.	Privatstiftung	67
5.3.	Pflichten hinsichtlich der Steuererklärung und Anzeige	68
5.3.1.	GmbH	68
5.3.2.	Privatstiftung	69
5.4.	Einkunfts- und Gewinnermittlungsart	71
5.4.1.	GmbH	71
5.4.2.	Privatstiftung	71
5.5.	Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten	72
5.5.1.	GmbH	72
5.5.2.	Privatstiftung	73
5.6.	Außenprüfung	74
5.6.1.	GmbH	74
5.6.2.	Privatstiftung	75
6.	Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten Entscheidungskriterien	77

6.1. Gesetzliche Restriktionen	77
6.2. Gründungsaufwand und laufender Aufwand	78
6.3. Steuerbarkeit/Beeinflussbarkeit der Gesellschaft/Stiftung.....	80
6.4. Geplante Laufzeit und Auflösung der Gesellschaft/Stiftung	82
6.5. Haftung der Gründer	84
6.6. Zusammenfassender Vergleich	86
7. Synopsis	89
8. Zusammenfassung.....	97
Literaturverzeichnis	101
Anhang	111
I. Abstract	111
II. Lebenslauf	112

Gender-Klausel

Die weibliche Form ist der männlichen Form in dieser Masterarbeit gleichgestellt; lediglich aus Gründen der Vereinfachung wurde die männliche Form gewählt.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Synopse	89
--------------------------	----

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AG	Aktiengesellschaft
ApG	Apothekengesetz
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Beteiligungsfondsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BörseG	Börsegesetz
BSpG	Bausparkassengesetz
bspw	beispielsweise
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
dRGBI	deutsches Reichsgesetzblatt
ESTG	Einkommensteuergesetz
et al	und andere
etc	und so weiter
f	folgende
ff	die folgenden
FBG	Firmenbuchgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GZ	Geschäftszahl
Hrsg	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
idF	in der Fassung

IFRS.....International Financial Reporting Standards
 IKS.....Internes Kontrollsystem
 inkl.....inklusive
 IO.....Insolvenzordnung
 iVm.....in Verbindung mit
 Jg.....Jahrgang
 KommStG.....Kommunalsteuergesetz
 KöSt.....Körperschaftsteuer
 KStG.....Körperschaftsteuergesetz
 KVG.....Kapitalverkehrsteuergesetz
 KWT.....Kammer der Wirtschaftstreuhänder
 lit.....Buchstabe
 mind.....mindestens
 NO.....Notariatsordnung
 Nr.....Nummer
 OGH.....Oberster Gerichtshof
 PSG.....Privatstiftungsgesetz
 RdW.....Österreichisches Recht der Wirtschaft
 RGBI.....Reichsgesetzblatt
 RWZ.....Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
 Rz.....Randziffer
 S.....Seite
 SPE.....Societas Privata Europaea
 StiftEG.....Stiftungseingangssteuergesetz
 SWK.....Steuer- und Wirtschaftskartei
 ua.....unter anderem
 UFS.....Unabhängiger Finanzsenat
 UmgrStG.....Umgründungssteuergesetz
 USP.....Unique Selling Proposition
 UStG.....Umsatzsteuergesetz
 URG.....Unternehmensreorganisationsgesetz
 vgl.....vergleiche
 VwGH.....Verwaltungsgerichtshof

WKO Wirtschaftskammer Österreich

Z Ziffer

zB zum Beispiel

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Die aktuelle Wirtschaftslage und die wirtschaftlichen Entwicklungen der letzten Jahre im nationalen sowie europäischen Raum veranlassen immer mehr Privatpersonen, sich nach alternativen Anlagemöglichkeiten umzusehen. Hierbei sind sowohl das Bedürfnis nach möglichst vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten als auch nach einer sicheren und krisenresistenten Anlageform ausschlaggebend. Aktuelle Medienberichte zeigen, dass Unternehmen von immer mehr Privatpersonen als Alternative zu originären Anlageformen entdeckt werden.¹ Das Unternehmen stellt hierbei zwar keine Anlageform im eigentlichen Sinne dar, kann aber sehr wohl als Holding von Wertpapieren fungieren und ist damit mit einer Kapitalanlageform vergleichbar.

Sowohl die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (im folgenden GmbH genannt) als auch die Privatstiftung gewinnen im österreichischen Wirtschaftsraum immer mehr an Bedeutung. Die beiden Rechtsformen bieten einerseits Gestaltungsmöglichkeiten durch ihre Zweckoffenheit und andererseits eine Haftungsbeschränkung durch den Charakter der juristischen Person. Zudem sind diese Rechtsformen aufgrund ihrer Eigenschaften und ihrer rechtlichen Grundstruktur besonders dafür geeignet, von einem oder wenigen Gründern zur Erreichung eigennütziger Interessen verwendet zu werden,² worauf in dieser Arbeit im weiteren Verlauf der Fokus gelegt werden soll.

Aufgrund der Natur der Aktiengesellschaft, die prinzipiell nicht darauf ausgelegt ist, von nur einer oder wenigen Privatpersonen gegründet zu werden, wird in dieser Arbeit nicht auf diese Rechtsform eingegangen. Zudem wird für diese Arbeit angenommen, dass diese Rechtsform für einen einzelnen Gründer zu kostenaufwendig ist, da das österreichische Recht bei jeder Aktiengesellschaft z.B. die Einrichtung eines Aufsichtsrats vorsieht. Dies stellt einen zusätzlichen Kostenfaktor dar, der sowohl bei der GmbH als auch bei der Privatstiftung nicht gegeben ist. Zusätzlich wird

¹ Vgl. Sterkl (2012)

² Vgl. Kalss (2000), S. 187 f.

auch auf die Berücksichtigung der *Societas Europaea* und der *Societas Privata Europaea* verzichtet, da sich diese Arbeit nur mit nationalen Rechtsformen auseinandersetzt.

Auch anhand der Gründungszahlen lässt sich erkennen, dass die GmbH wie die Privatstiftung in Österreich an zunehmender Beliebtheit gewinnen. Seit der Schaffung der rechtlichen Grundlage zur Errichtung einer Privatstiftung im Jahr 1993 wurden in Österreich über 3.600 Privatstiftungen gegründet und es gab jedes Jahr einen positiven Zuwachs an Privatstiftungen. In den Jahren 2009 bis 2011 hat sich deren Anzahl in Österreich um 150 Stiftungen erhöht. Mit Ende des abgelaufenen Jahres 2011 waren über 3.300 Privatstiftungen in Österreich eingetragen. Diese Zahlen zeigen, dass die Privatstiftung im Laufe der letzten zwei Jahrzehnte zu einer Rechtsform geworden ist, die mittlerweile vielen Privatpersonen und Unternehmen zur Erreichung ihrer Ziele dient.³

Die Zahlen der Wirtschaftskammer über ihre Kammermitglieder belegen, dass die GmbH mehr denn je die „beliebteste“ Rechtsform mit beschränkter Haftung in Österreich ist. Im Jahr 2011 waren 83.451 GmbHs aktive Mitglieder der Wirtschaftskammer.⁴ Durchschnittlich werden in Österreich über 3.000 GmbHs pro Jahr neu gegründet.⁵

Aufgrund der oben genannten aktuellen Situation soll im Zuge dieser Arbeit die Rechtsform der GmbH mit der Rechtsform der Privatstiftung aus verschiedenen Blickwinkeln vorgestellt und anschließend verglichen werden. Ein besonderes Augenmerk wird hierbei auf die Interessen eines eigennützigen Gründers gelegt.

Das Ziel dieser Arbeit ist es, insbesondere Privatpersonen und mittelständischen Kleinunternehmern, die nach einer alternativen Kapitalanlage suchen, einen detaillierten Überblick über die Privatstiftung und die GmbH als Kapitalanlageform zu geben und sie bei einer möglichen Entscheidungsfindung zu unterstützen. Sie profitieren vor allem vom 6. Kapitel, in welchem die Rechtsformen anhand verschiedener

³ Vgl. *Stiftungsverband* (2012)

⁴ Vgl. *WKO* (2012a)

⁵ Vgl. *WKO* (2012b)

Entscheidungskriterien miteinander verglichen werden. Zudem soll die Arbeit auch dazu dienen, fachinteressierten Personen einen Gesamtüberblick über die verschiedenen Merkmale der beiden Rechtsformen zu bieten.

1.2. Aufbau der Arbeit

Anfangs muss erwähnt werden, dass sich der Verfasser beim Erstellen der Gliederung für diese Arbeit am Inhaltsverzeichnis der Magisterarbeit von Frau Petrak ("Rechtsformen für mittelständische Geschäftstätigkeit in Österreich: GmbH – Limited – SPE, 2011")⁶ orientiert hat. Frau Petrak bietet im Inhaltsverzeichnis Ihrer Magisterarbeit einen schlüssigen sowie ausführlichen Aufbau eines Rechtsformvergleichs, welcher dem Verfasser auch für diese Arbeit in weiten Zügen als passend erschien. Trotzdem wurde das Inhaltsverzeichnis in weiten Teilen aktualisiert und im Hinblick auf die GmbH und die Privatstiftung spezifiziert. Einige Kapitel wurden hierfür entfernt, da sie für den Inhalt dieser Arbeit nicht relevant sind, und neue Kapitel hinzugefügt.

Wie bereits erläutert, sollen im Zuge dieser Arbeit die beiden Rechtsformen der GmbH und der Privatstiftung miteinander verglichen werden. Besonderes Augenmerk wird im Zuge der Arbeit auf die Vorteilhaftigkeit der jeweiligen Rechtsform aus Sicht eines Gründers mit eigennützigen Gründungsinteressen gerichtet. Zu Beginn der Arbeit (Kapitel 2) wird die Frage behandelt, was als „eigennütziges Gründerinteresse“ zu verstehen ist. Anhand dieser Erläuterung werden verschiedene Entscheidungskriterien ausgearbeitet, welche am Ende der Arbeit herangezogen werden, um die beiden Rechtsformen endgültig aus Sicht des eigennützig denkenden Gründers zu vergleichen.

Anschließend werden die GmbH und die Privatstiftung aus gesellschaftsrechtlicher, rechnungslegungsbezogener sowie steuerrechtlicher Sicht in den Kapiteln 3 bis 5 detailliert miteinander verglichen. Diese drei Ebenen beschreiben die jeweilige Rechtsform hinsichtlich verschiedenster Aspekte und werden in dieser Arbeit herangezogen, um einen Gesamtüberblick über die Merkmale und Unterschiede der betrachteten Rechtsformen zu bekommen.

⁶ Vgl. Petrak (2011)

Nachdem die GmbH und die Privatstiftung in einem allgemeinen Rechtsformvergleich gegenübergestellt wurden, wird diese Arbeit den Fokus auf die eigennützigen Gründerinteressen richten. Im Kapitel 6 wird der Verfasser die Rechtsformen endgültig anhand der in Kapitel 2 ausgearbeiteten Interessenszenarien vergleichen. Diese Szenarien werden vorab erörtert und sollen Überlegungen „aus der Praxis“ widerspiegeln. Es sollen für jedes Szenario eine geeignete Rechtsform herausgearbeitet und Probleme aufgezeigt werden.

Um einen abschließenden Überblick über den Vergleich der GmbH mit der Privatstiftung zu bieten, wird die Arbeit mit einer Synopse und einer Zusammenfassung enden. Diese zwei Kapitel am Ende der Arbeit bieten die Möglichkeit, die Eckpunkte des Rechtsformvergleichs sowie die Ergebnisse der Arbeit in komprimierter Form nachzuschlagen.

2. Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleich

2.1. Abgrenzung der eigennützigen Gründerinteressen

Wie bereits im ersten Kapitel dieser Arbeit erwähnt, sollen die Privatstiftung und die GmbH nicht nur allgemein miteinander verglichen werden, sondern vor allem im Hinblick auf die Vorteilhaftigkeit für Gründer mit eigennützigen Interessen. Um auf diesen Fokus im weiteren Verlauf der Arbeit eingehen zu können, ist es unerlässlich, sich vorab mit der Definition und den verschiedenen Arten „eigennütziger Gründerinteressen“ auseinanderzusetzen.

Hierbei ist es wohl am einfachsten, zunächst den „Gründer“ zu definieren. Als „Gründer“ der GmbH fungieren die gründenden Gesellschafter. Die Gründer errichten einen Gesellschaftsvertrag, der die Rechte und Pflichten der Gesellschafter und die Verfassung der Gesellschaft regelt, und melden die GmbH anschließend beim Firmenbuch an.⁷ Bei der Privatstiftung sind die Gründer per definitionem der Stifter bzw. die Mitstifter (bei mehreren Stiftern). Die Gründer errichten eine Stiftungserklärung, die – genauso wie der Gesellschaftsvertrag – die Form eines Notariatsaktes haben muss, und tragen diese Stiftungserklärung beim zuständigen Firmenbuch ein.⁸ Die Gründer sind also zusammenfassend der bzw. die gründende/n Gesellschafter aufseiten der GmbH und der Stifter bzw. die Mitstifter aufseiten der Privatstiftung.

Als zweiten wichtigen Punkt gilt es zudem die „Eigennützigkeit“ zu definieren, um sich anschließend die Interessen der „eigennützigen Gründer“ erarbeiten zu können. Im Folgenden wird der Begriff „Eigennützigkeit“ vor allem im Hinblick auf die Bedeutung bei der Privatstiftung definiert, da auf Ebene der GmbH die „gemeinnützige GmbH“ die Ausnahme im heutigen Wirtschaftsleben darstellt.⁹ Auf Ebene der Privatstiftung dagegen ist der Unterschied zwischen gemein- und eigennützigen Privatstif-

⁷ Vgl. *WKO* (2012c); *Fritz* (2007a), Rz. 241

⁸ Vgl. *WKO* (2012d)

⁹ Ausnahme hierbei sind Non-Profit-Organisationen, bei welchen „gemeinnützige GmbHs“ eine wichtige Alternative zu der Rechtsform des Vereins darstellen.

Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleichen sehr wohl bedeutsam. Im Jahr 2008 waren knapp sieben Prozent an Privatstiftungen gemeinnützigen Zwecken gewidmet.¹⁰

Niklaus Arnold definiert die Eigennützigkeit indirekt, indem er sagt, dass „eigennützige Privatstiftungen zumeist die Förderung bestimmter individualisierbarer Personen verfolgen“.¹¹ „Individualisierbare Personen“ können z.B. Familienangehörige oder Angestellte eines Unternehmens sein.¹² Der Begriff der Eigennützigkeit bedeutet also nicht nur, dass nicht die Allgemeinheit unterstützt wird – wie es üblicherweise bei der Gemeinnützigkeit der Fall ist – sondern vor allem, dass individualisierbare Personen – also eine festgelegte und identifizierbare Anzahl an Personen – unterstützt werden. Hinsichtlich der GmbH bedeutet das, dass eigennützige GmbHs die Ziele individueller Personen (insbesondere der Eigentümer) verfolgen.

Zudem muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass diese Arbeit den Fokus auf die Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen als „Kapitalanlagemöglichkeit“ legt. Dies bedeutet, dass die Rechtsformen nur zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte – wie z.B. Einkünfte aus Beteiligungen und Wertpapieren, Einkünfte aus der Immobilienvermietung, etc. – genutzt werden. Es wird veranschaulicht, welche Rechtsform hinsichtlich der Vermögenssicherung für Privatpersonen geeigneter ist. Die Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen hinsichtlich der Führung eines Gewerbes wird im Zuge dieser Arbeit nicht behandelt und würde bei diesen Rechtsformen auch wenig Sinn machen, da die Privatstiftung gemäß § 1 Abs. 2 PSG keine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben darf.¹³

Nachdem nun die Bedeutung des „eigennützigen Gründerinteresses“ im Zuge dieser Arbeit durch Definitionen ausführlich erläutert wurde, sollen im weiteren Verlauf dieses Kapitels entsprechende Interessen erarbeitet werden. Hierzu muss man vorab die Frage stellen, welche Grundinteressen ein eigennützig denkender Stifter bzw. Gesellschafter bei der Gründung der entsprechenden Rechtsform haben kann.

¹⁰ Vgl. *Schneider/Millner/Meyer* (2010): S. 10

¹¹ *Arnold*, Nikolaus (2011): S. 2

¹² Vgl. *Arnold* (2011): S. 2

¹³ Vgl. § 2 Abs. 1 PSG; ebenso Kapitel 3.3.2.

Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleich

Zuerst wird der Gründer darauf achten, innerhalb der Möglichkeiten der nationalen Gesetze zu agieren. Insofern wird er die gesetzlichen Restriktionen beachten und die Rechtsform nur innerhalb dieser rechtlichen Grenzen ausgestalten.

Natürlich werden die gründenden Personen auch das Interesse haben, den Aufwand hinsichtlich der Gründung und des laufenden Betriebs möglichst gering zu halten bzw. zu minimieren. Hierbei ist unter dem persönlichen Aufwand sowohl zwischen dem organisatorischen Aufwand als auch dem finanziellen Aufwand zu unterscheiden.

Weiters wird der Zweck der Gesellschaft bzw. der Privatstiftung nur bestmöglich im Sinne des Gründers erfüllt werden können, wenn dieser auch im laufenden Betrieb Einfluss auf die Gesellschaft bzw. die Privatstiftung nehmen kann. Insofern ist zur optimalen Erfüllung der eigenen Interessen auch die Steuerbarkeit bzw. Beeinflussbarkeit der GmbH bzw. Privatstiftung für jeden Gründer wichtig.

Zudem sind die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen über die Laufzeit und die Beendigung bzw. Auflösung der Gesellschaft bzw. Stiftung ein wichtiges Entscheidungskriterium für jeden Gründer.

Letztlich kann die Haftung der Gründer – im Zuge der Gründung sowie danach – für die gründende Person vor allem ein finanziell wichtiger Aspekt sein. Der Gründer muss seine Aktivitäten und Maßnahmen daran anpassen, ob beschränkte oder unbeschränkte Haftungsbestimmungen in der jeweiligen Rechtsform vorgesehen sind, um etwaige finanzielle Risiken zu minimieren bzw. zu vermeiden.

Insofern gibt es viele Aspekte, die ein eigennützig handelnder Gründer bei der Durchführung eines Vergleichs der Privatstiftung mit der GmbH beachten muss. Zusammenfassend kann man die eigennützigen Gründerinteressen in die fünf folgenden Kategorien zusammenfassen:

- Gesetzliche Restriktionen,
- Gründungsaufwand und laufender Aufwand,
- Steuerbarkeit/Beeinflussbarkeit der Gesellschaft/Stiftung,

Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleich

- geplante Laufzeit und Auflösung der Gesellschaft/Stiftung,
- Haftung der Gründer.

2.2. Vertiefende Darstellung der Entscheidungskriterien

Gesetzliche Restriktionen

Die Frage, die sich der Gründer im Zuge dieses Entscheidungskriteriums stellen muss, ist, inwiefern gesetzliche Restriktionen eine Rechtsform schon vorab ausschließen könnten. Hierfür muss sich der Gründer bewusst sein, welche Gesetze bei der Gründung einer GmbH bzw. Privatstiftung zu beachten sind und welche Restriktionen hinsichtlich des Zwecks, der Handlungsmöglichkeiten, etc. bestehen.

Eine wesentliche Frage, die im Zuge dieses Entscheidungskriteriums beantwortet werden soll, ist, ob etwaige Restriktionen hinsichtlich der Gewinnverwendung bei den jeweiligen Rechtsformen bestehen, welche den Gründer in seiner Handlungsfreiheit einschränken könnten. Zusätzlich ist außerdem die Frage zu beantworten, ob andere Restriktionen hinsichtlich des laufenden Betriebes bei einer der Rechtsformen bestehen.

Insofern werden im Zuge dieses Entscheidungskriteriums die gesetzlichen Rahmenbedingungen der Rechtsformen erörtert und verglichen, um anschließend die in dieser Hinsicht günstiger ausgestaltete Rechtsform benennen zu können.

Gründungsaufwand und laufender Aufwand

Welche Rechtsform erfordert das geringere Vermögen vonseiten des Gründers? Diese Frage gilt es im Zuge dieses Kriteriums zu beantworten, um sich für eine Rechtsform entscheiden zu können. Hierbei setzt sich das erforderliche Vermögen sowohl aus dem erforderlichen Gründungsvermögen als auch aus dem laufenden Aufwand zusammen. Bei der Erläuterung des notwendigen Gründungsvermögens werden beispielsweise vor allem das Mindestkapital und der sonstige Gründungsaufwand (u.a. Notariatskosten) zu beachten sein. Dem gegenüber werden beim (laufenden) Verwaltungsaufwand vor allem die Kosten für das Fortbestehen der GmbH bzw. der Privatstiftung, etwaige Geschäftsführer- bzw. Vorstandsvergütungsaufwendungen, etc. erörtert werden müssen.

Steuerbarkeit/Beeinflussbarkeit der Gesellschaft/Stiftung

Wie stark kann der Gründer auch nach der Gründung in die GmbH bzw. Privatstiftung eingreifen und die Tätigkeiten beeinflussen? Vor allem die Beantwortung dieser Frage wird für viele Gründer ausschlaggebend bei der Entscheidung für eine der Rechtsformen sein. Eine Rechtsform als Kapitalanlagemöglichkeit macht wenig Sinn, wenn der Gründer nach der Gründung der Rechtsform den Zugriff auf sein Vermögen nicht steuern kann. Aktuelle Medienberichte zeigen, dass gerade bei der Privatstiftung der Eingriff in die Aktivitäten der Privatstiftung vonseiten des Stifters unter gewissen Umständen sehr schwierig sein kann.¹⁴

Eine weitere Frage, die es innerhalb dieses Kriteriums zu klären gilt, ist, ob die gesetzlichen Vertreter der jeweiligen Rechtsform zu jeder Zeit abberufen bzw. neu bestellt werden können. Diese Frage wird beispielsweise wichtig, wenn der nicht-geschäftsführende Gründer einer GmbH mit der Arbeit der Geschäftsführung nicht zufrieden ist und diese durch geeignetere Personen ersetzen will. Vor allem für Gründer der Privatstiftung, die sich als Stifter oft nicht selbst um das operative Geschäft der Rechtsform kümmern dürfen, stellt diese Problematik einen wichtigen Aspekt im Zuge der Entscheidungsfindung dar.¹⁵

Insofern wird hinsichtlich dieses Entscheidungskriteriums am Ende der Arbeit versucht, die Einflussmöglichkeiten des gründenden Gesellschafters bzw. Stifters auf die Rechtsform abzuwägen und sich schlussendlich für die beeinflussbarere Rechtsform zu entscheiden.

Geplante Laufzeit und Auflösung der Gesellschaft/Stiftung

Die Frage, die sich im Zuge dieses Kriteriums stellt, ist, welche Rechtsform für unterschiedliche Laufzeiten geeigneter ist. Ein Gründer kann beispielsweise einen kurzfristigen Zeithorizont haben und die Rechtsform nur fünf bis zehn Jahre nutzen wollen, oder einen mittelfristigen Zeithorizont haben und die Rechtsform gründen, um sich

¹⁴ Vgl. Sterkl (2012)

¹⁵ Stifter dürfen in vielen Fällen nicht am operativen Geschäft der Privatstiftung teilnehmen, da sie oft selbst Begünstigte oder nahe Angehörige von Begünstigten der Privatstiftung sind und daher gemäß § 15 Abs. 2 PSG keine Mitglieder des Stiftungsvorstands werden dürfen. Vgl. hierzu Kapitel 3.8.2.

Leitgedanken zu den Entscheidungskriterien für den durchzuführenden Rechtsformvergleich

bis zu seiner Pension abzusichern. Ein weiteres Beispiel wäre ein langfristig denkender Gründer, der mithilfe der Privatstiftung bzw. GmbH auch weitere Generationen seiner Familie unterstützen will. Hier stellt sich die Frage, ob es möglich ist, die Dauer der Gesellschaft bzw. Stiftung im Vorhinein festzulegen oder nachträglich an den Zeithorizont des Gründers anzupassen.

Zudem wird bei diesem Entscheidungskriterium darauf eingegangen, ob es möglich ist, die Rechtsform auch kurzfristig aufzulösen, um dem Gründer zu ermöglichen, an das eingelegte oder thesaurierte Kapital zu gelangen, und welche Anforderungen an den Gründer mit der Auflösung der Rechtsform einhergehen.

Insofern muss bei der Entscheidungsfindung im Zuge dieses Kriteriums erläutert werden, welche Rechtsform liberalere und günstigere Bestimmungen hinsichtlich der verschiedenen Laufzeitvarianten vorsieht. In Verbindung damit ist es sinnvoll, auch die Bestimmungen hinsichtlich einer möglichen Auflösung bzw. Beendigung der Gesellschaft auf ihre Vorteilhaftigkeit zu überprüfen.

Haftung des Gründers

Ein Gründer kann sowohl risikoavers, risikoneutral oder risikofreudig agieren. Allerdings muss dem Gründer auch bewusst sein, dass jede Risikoeinstellung unterschiedliche finanzielle Risiken mit sich bringt. Ein risikofreudiger Gründer, der mithilfe der Rechtsform in riskante Anlageformen wie Hedgefonds investieren will, hat beispielsweise ein weitaus höheres finanzielles Risiko zu tragen als ein risikoaverser Gründer, der Staatsanleihen als Anlagemöglichkeit bevorzugt.

Der Gründer wird daher eine Rechtsform bevorzugen, die sein persönliches finanzielles Risiko bei gegebenen Renditeerwartungen minimiert und eine möglichst geringe Haftung vonseiten des Gründers vorsieht. Im Zuge dieses letzten Entscheidungskriteriums muss also vor allem auf die Haftungsbestimmungen der Rechtsformen eingegangen werden, um sich abschließend für die Rechtsform entscheiden zu können, welche eine günstigere Haftungsregelung für den Gründer mit sich bringt.

3. Rechtsformvergleich aus gesellschaftsrechtlicher Sicht

3.1. Rechtlicher Status und Haftungsfonds

3.1.1. GmbH

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaft und damit eine juristische Person mit eigenen Rechten und Pflichten. Sie kann sowohl Eigentum erwerben als auch vor Gericht klagen und geklagt werden.¹⁶

Die GmbH haftet aufgrund ihres gesellschaftsrechtlichen Status‘ als juristische Person nur ihren Gläubigern gegenüber unbeschränkt mit dem Gesellschaftsvermögen. Demgegenüber trifft die Gesellschafter einer GmbH eine beschränkte Haftung bis zur Höhe ihrer eingezahlten Einlage.¹⁷ Darüber hinausgehende Haftungsbestimmungen gibt es nur in Ausnahmefällen, welche im Kapitel 3.7.1 genauer erläutert werden. Der Haftungsfonds ist demnach auf die in der GmbH vorhandenen Vermögensgegenstände beschränkt. Diese Bestimmung bewirkt sowohl einen geringen Schutz der Gläubigerinteressen als auch eine Stärkung der Gesellschafterinteressen.

3.1.2. Privatstiftung

Die Privatstiftung ist ein Rechtsträger und eine juristische Person, welcher von einem Stifter Vermögen gewidmet ist, und hat als solcher Rechte und Pflichten zu tragen. Sie hat der Erfüllung eines erlaubten Zwecks zu dienen. Die Erfüllung des Stiftungszwecks kann sowohl durch Nutzung, Verwaltung als auch Verwertung des gewidmeten Vermögens erfolgen. Die Privatstiftung wird oft als „eigentümerloser“ Rechtsträger bezeichnet, da sie weder Eigentümer, Gesellschafter noch Mitglieder hat.¹⁸ Daher kommt es bei Pflichtverletzungen auch zu keiner Durchgriffshaftung.

Da es einer Privatstiftung nicht erlaubt ist, gewerbsmäßige Tätigkeiten, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehen, auszuüben, ist der Gläubigerschutz im Privatstiftungsgesetz nur schwach ausgeprägt. Falls es zu Gläubigeransprüchen gegenüber

¹⁶ Vgl. § 61 Abs. 1 GmbHG

¹⁷ Vgl. § 61 Abs. 2 GmbHG; ebenso *Gellis* (2009): § 1 Rz. 3

¹⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 PSG; ebenso *Arnold* (2010a): Rz. 1/11 f.

der Privatstiftung kommen sollte, haftet die Privatstiftung mit ihrem vorhandenen Stiftungsvermögen.¹⁹

3.2. Gründung – Formale Erfordernisse und Kosten

3.2.1. GmbH

Der Gründer einer GmbH muss zur rechtmäßigen Gründung folgende Erfordernisse erfüllen:

- Abschluss des Gesellschaftsvertrages,
- Bestellung der Geschäftsführer,
- gegebenenfalls die Wahl des Aufsichtsrats und
- die Leistung der im Gesellschaftsvertrag geregelten Einlagen.²⁰

Zur Errichtung der GmbH ist es außerdem erforderlich, die Gesellschaft in das Firmenbuch eintragen zu lassen. Vor Eintragung der GmbH in das Firmenbuch besteht die Gesellschaft als solche nicht. Sowohl der Abschluss des Gesellschaftsvertrages als auch die Bestellung der Geschäftsführer sind Voraussetzung für die Eintragung der GmbH im Firmenbuch.²¹

Zur Eintragung der GmbH in Firmenbuch sind zusätzlich folgende Informationen anzuschließen:

- Der Gesellschaftsvertrag in notarieller Ausfertigung,
- die Urkunden über die Geschäftsführer und des Aufsichtsrats in beglaubigter Form,
- die Firma,
- der Sitz sowie die maßgebliche Geschäftsanschrift der Gesellschaft,
- der Tag des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags,
- die Höhe des Stammkapitals,
- der Name und das Geburtsdatum jedes Gesellschafters,
- der Name und das Geburtsdatum der Geschäftsführer,

¹⁹ Vgl. *Kalss* (2008): Rz 7/76 f.

²⁰ Vgl. § 3 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Gellis* (2009): § 3 Rz. 1

²¹ Vgl. § 2 Abs. 1 GmbHG iVm § 3 Abs 1. GmbHG

- die Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer,
- eine Musterzeichnung der Geschäftsführer in beglaubigter Form,²²
- die Rechtsform und
- die Firmenbuchnummer.²³

Zudem ist eine Erklärung zur Anmeldung abzugeben, welche bestätigt, dass die bar zu leistenden Stammeinlagen eingezahlt sind und besagte Beträge sowie Sacheinlagen sich in der freien Verfügung der Geschäftsführer befinden.²⁴ Weiters haben die Gesellschafter gemäß der Bundesabgabenordnung eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt einzureichen, um zu bestätigen, dass der Eintragung hinsichtlich steuerrechtlicher Bestimmungen nichts entgegensteht.²⁵

Eine GmbH kann allerdings nicht nur durch eine Neugründung, sondern auch durch eine Umgründung entstehen. Hierbei müssen die Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes berücksichtigt werden. Eine GmbH kann durch eine Verschmelzung (Art. 1 UmgrStG), Spaltung (Art. 6 UmgrStG) oder Umwandlung (Art. 2 UmgrStG) gegründet werden. In den meisten Fällen erfolgt die Umgründung unter Buchwertfortführung, was bedeutet, dass die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass das Besteuerungsrecht Österreichs an den stillen Reserven nicht eingeschränkt wird.²⁶

Die Gründungskosten der GmbH setzen sich aus den Notarkosten (mind. EUR 2.000,-), der Eintragungsgebühr beim Firmenbuch (mind. EUR 352,-), der Gesellschaftsteuer (mind. EUR 175,-) und der Veröffentlichung im Amtsblatt der Wiener Zeitung (mind. EUR 70,-) zusammen.²⁷ Zusätzlich ist ein Mindeststammkapital in Höhe von EUR 35.000,- einzubringen, welches aber aufgrund der Möglichkeit der Einlagenrückzahlung keine Kosten darstellt. Insgesamt muss der Gründer demnach mindestens ein Vermögen in der Höhe von EUR 37.597,- zur Verfügung haben. Zudem kann der Gründer EUR 17.500,- des Stammkapitals in Form von Sacheinlagen

²² Vgl. § 9 Abs. 2 GmbHG iVm § 11 GmbHG

²³ Vgl. § 3 FBG

²⁴ Vgl. § 10 Abs. 3 GmbHG

²⁵ Vgl. § 160 Abs. 2 BAO

²⁶ Vgl. z.B. § 3 Abs. 1 UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG

²⁷ WKO (2012e)

leisten.²⁸ Daraus folgt, dass sich das notwendige, bare Vermögen seitens der Gründer auf mindestens EUR 20.097,- reduzieren kann. Dieser Betrag besteht aus dem baren Mindeststammkapital in Höhe von EUR 17.500,- und den Gründungskosten in Höhe von EUR 2.597,-. Dieser Betrag ist aber im Normalfall jedenfalls notwendig, um eine GmbH rechtmäßig zu errichten.

Ausnahmen hierzu sind in § 6a Abs. 2 – 4 GmbHG geregelt. Unter anderem sieht das Gesetz vor, dass die Gründung einer GmbH im Falle einer Unternehmensfortführung oder mithilfe einer Gründungsprüfung²⁹ zulässig ist. In diesen Fällen ist es aufseiten der Gesellschafter nicht erforderlich, die Hälfte des Stammkapitals durch bar zu leistende Stammeinlagen aufzubringen. Da sich die Prüfungskosten für eine Gründungsprüfung im Normalfall auf mindestens EUR 2.000,- belaufen, können sich die baren Gründungskosten durch eine reine Sachgründung auf mindestens EUR 4.597,- verringern. Dieses Vermögen ist bei einer Sachgründung aber jedenfalls notwendig, um die GmbH zu gründen.³⁰

3.2.2. Privatstiftung

Für die Errichtung einer Privatstiftung reicht es, wenn die beurkundete Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde) von einem oder mehreren Stiftern errichtet wird. Es ist kein behördlicher Genehmigungsakt zur Errichtung einer Privatstiftung notwendig.

Bei der Errichtung einer Privatstiftung muss zwischen der Errichtung einer Privatstiftung unter Lebenden und der Errichtung einer Privatstiftung von Todes wegen unterschieden werden. Bei der Privatstiftung unter Lebenden ist für die Stiftungsurkunde die Form eines Notariatsaktes vorgesehen. Bei der Privatstiftung von Todes wegen muss die Stiftungsurkunde zusätzlich noch die Form einer letztwilligen Verfügung haben.³¹

²⁸ § 6a GmbHG

²⁹ Hierbei wird vonseiten eines Gründungsprüfers geprüft, ob die vom Gründer eingelegte Sacheinlage zumindest den Wert des erforderlichen Mindestkapitals erreicht.

³⁰ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 128 – 132

³¹ Vgl. *Arnold* (2007): § 7 Rz. 3 f.; ebenso § 7 PSG

Die Errichtung der Privatstiftung unter Lebenden bewirkt die Entstehung der so genannten Vorstiftung. Diese Vorstiftung ist sowohl parteifähig als auch rechtsfähig, allerdings nicht handlungsfähig. Sowohl die Rechte und Pflichten als auch die Organe der Vorstiftung gehen mit der Entstehung der Privatstiftung automatisch auf die Privatstiftung über.³²

Die Entstehung der Privatstiftung wird durch die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch begründet.³³ Hierfür muss die beurkundete Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde) in beglaubigter Form beim Firmenbuch eingereicht werden. Zusätzlich hat der Stiftungsvorstand folgendes beim Firmenbuch vorzulegen:

- Die öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands, dass sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet,
- die Bestätigung eines Kreditinstituts mit Sitz im Inland, dass das gewidmete Vermögen auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist,
- der Prüfungsbericht des Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist,³⁴ und
- die beglaubigte Musterzeichnung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands.³⁵

Weiters hat das Firmenbuchgericht beispielsweise folgende Informationen ins Firmenbuch einzutragen:

- Die Firmenbuchnummer,
- die Rechtsform,
- die Firma,
- den Namen und das Geburtsdatum der vertretungsberechtigten Personen,
- der Sitz und die maßgebliche Geschäftsanschrift,³⁶
- eine kurze Angabe des Stiftungszwecks,
- das Datum der Stiftungsurkunde und jede Änderung dieser Urkunde

³² Vgl. *Arnold* (2007): § 7 Rz. 18 f.

³³ Vgl. § 7 Abs. 1 PSG

³⁴ Vgl. § 12 PSG

³⁵ Vgl. *Arnold* (2010b): Rz. 2/50

³⁶ Vgl. § 3 FBG

- gegebenenfalls das Datum einer Stiftungszusatzurkunde sowie das Datum einer Änderung und
- gegebenenfalls Name und Geburtsdatum der Mitglieder des Aufsichtsrats.³⁷

Da das Gesellschaftsrecht kein Erfordernis zur Einreichung der Stiftungszusatzurkunde beim Firmenbuch vorsieht, muss diese nicht offengelegt werden.³⁸

Die Gründungskosten der Privatstiftung setzen sich aus den Notarkosten zur Beglaubigung der Stiftungsurkunde (mind. EUR 2.000,-) und der Eintragungsgebühr beim Firmenbuch (mind. EUR 617,-) zusammen.³⁹ Zudem ist ein Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,- einzubringen. Daraus folgt, dass der Gründer der Privatstiftung unter normalen Umständen ein Vermögen von mindestens EUR 72.617,- für die Gründung benötigt. Dieses jedenfalls erforderliche Vermögen setzt sich aus dem Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,- und den Gründungskosten in Höhe von EUR 2.617,- zusammen.

Falls der Gründer die Privatstiftung mit einer Sacheinlage oder Geld in einer fremden Währung mit einem Wert von mindestens EUR 70.000,- gründen will, hat er zusätzlich noch die Kosten einer Gründungsprüfung zu tragen.⁴⁰ Die Gründungsprüfung ist auch dann durchzuführen, wenn das Mindestvermögen teilweise durch eine Bareinlage in inländischer Währung und teilweise durch eine Sacheinlage oder Bareinlage in ausländischer Währung erbracht wird.⁴¹ Die Prüfungskosten belaufen sich im Normalfall auf mindestens EUR 2.000,-. Im Endeffekt bedeutet das, dass der Gründer den baren Gründungsaufwand mithilfe einer Sacheinlage auf mindestens EUR 4.617,- reduzieren kann. Dieses Vermögen ist bei einer Sachgründung aber jedenfalls notwendig, um die GmbH zu gründen.

³⁷ Vgl. § 13 PSG

³⁸ Vgl. *Arnold* (2010d): Rz. 13/15

³⁹ Vgl. § 4 PSG; ebenso *WKO* (2012f)

⁴⁰ Vgl. § 11 PSG; Die Möglichkeit zur Gründung einer Privatstiftung mithilfe einer Sacheinlage oder Geld in einer fremden Währung wird im Kapitel 3.4.2 näher erläutert.

⁴¹ Vgl. *Arnold* (2007): § 11 Rz. 6

3.3. Zulässige Zwecke der Gesellschaft/Stiftung

3.3.1. GmbH

Die GmbH kann gemäß GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden. Hierzu zählen sowohl gewerbliche als auch nicht gewerbliche Zwecke. Diese gesetzliche Bestimmung gewährleistet vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten für den Gründer einer GmbH, welcher nur in wenigen Ausnahmefällen auf die Errichtung einer GmbH verzichten muss.⁴² Unzulässige Tätigkeiten einer GmbH sind unter anderem folgende:

- Der Betrieb von Versicherungsgeschäften,
- die Tätigkeit als politischer Verein,⁴³
- der Betrieb von Apotheken,⁴⁴
- die Tätigkeit als Notar,⁴⁵
- der Betrieb einer Beteiligungsfondsgesellschaft,⁴⁶
- der Betrieb von Bausparkassen,⁴⁷
- die Tätigkeit von Börsengeschäften.⁴⁸

Der Bereich und die Art der Tätigkeit, mit der die GmbH ihren Zweck verfolgt, wird Unternehmensgegenstand genannt. Dieser Unternehmensgegenstand muss im Gesellschaftsvertrag angegeben werden.⁴⁹ Zudem kann der Geschäftszweig bei der Anmeldung zum Firmenbuch nach eigener Angabe und freiwillig angegeben werden. Der Unternehmensgegenstand wird dagegen nicht in das Firmenbuch eingetragen.⁵⁰

3.3.2. Privatstiftung

Der Zweck einer Privatstiftung (im folgenden Stiftungszweck genannt) gehört zum Mindestinhalt der Stiftungserklärung und stellt eines der wichtigsten Merkmale einer

⁴² Vgl. § 1 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴³ Vgl. § 1 Abs. 2 GmbHG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁴ Vgl. § 12 Abs. 2 ApG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁵ Vgl. § 22 NO; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁶ Vgl. § 3 Abs. 2 BFG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁷ Vgl. § 5 Abs. 1 Z 1 BSpG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁸ Vgl. § 3 BörsG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 13

⁴⁹ Vgl. § 4 Abs. 1 Z 2 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 94

⁵⁰ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 5 FBG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 96

Privatstiftung dar. Die Bedeutung des Stiftungszwecks ergibt sich daraus, dass jede Handlung des Vorstands der Erfüllung des Stiftungszwecks dienen soll und dieser de facto eine Richtlinie für den Vorstand darstellt. Sobald der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist, wird die Privatstiftung aufgelöst.⁵¹

Grundsätzlich darf eine Privatstiftung jeden Zweck verfolgen, sofern dieser nicht gegen zwingendes Recht verstößt oder sittenwidrig ist. Der einzige gesetzlich untersagte Zweck einer Privatstiftung ist der reine „Selbstzweck“. Eine Privatstiftung mit reinem „Selbstzweck“ verfolgt nur die eigene Erhaltung und den eigenen Vermögensaufbau. Diese Bestimmung impliziert, dass der Zweck stets nach außen gerichtet sein muss.⁵²

Eine Privatstiftung kann sowohl einen eigen-, gemeinnützigen oder „gemischten“ Zweck verfolgen. Der „gemischte“ Zweck kommt in der Praxis häufig vor und bedeutet, dass die Privatstiftung grundsätzlich eigennützig ausgerichtet ist, aber auch gemeinnützige Ziele verfolgt.⁵³ Ein Beispiel hierfür wäre eine Privatstiftung, die als Holding eines Konzerns fungiert und gleichzeitig gemeinnützige Vereine unterstützt.

Der Gegenstand einer Privatstiftung ist vom Stiftungszweck zu unterscheiden und beschreibt die Tätigkeit der Privatstiftung, durch welche der Stiftungszweck erreicht wird. Hierbei ist grundsätzlich jede Tätigkeit zur Erreichung des Stiftungszwecks erlaubt. Unzulässige Tätigkeiten einer Privatstiftung sind lediglich folgende:

- Eine gewerbsmäßige Tätigkeit, welche über eine bloße Nebenbetätigung hinausgeht,
- die Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft, und
- die Funktion als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft.⁵⁴

Den Begriff der Handelsgesellschaft gibt es seit der Einführung des UGB nicht mehr. Die herrschende Literatur geht jedoch davon aus, dass es Privatstiftungen nicht er-

⁵¹ Vgl. *Arnold* (2010b): Rz. 2/39

⁵² Vgl. *Arnold* (2010b): Rz. 2/39

⁵³ Vgl. *Arnold* (2010a): Rz. 1/15 f.

⁵⁴ Vgl. § 1 Abs. 2 PSG; ebenso *Arnold* (2010b): Rz. 2/42

laubt ist, die Geschäftsführung von Unternehmen, gleich ob jene im Firmenbuch eingetragen oder nicht, zu übernehmen.⁵⁵

3.4. Mindestkapital

3.4.1. GmbH

Das Stammkapital ist die Summe der Stammeinlagen der Gesellschafter. Unter einer Stammeinlage versteht man den Wert, der von Gesellschaftern in Form von Bargeld oder Sachwerten auf das Stammkapital eingebracht wird. Jede einzelne Stammeinlage muss mindestens eine Höhe von EUR 70,- haben.⁵⁶

Gemäß § 6 Abs. 1 GmbHG beläuft sich das Mindeststammkapital bei einer GmbH auf EUR 35.000,-.⁵⁷ Dieses Mindeststammkapital kann von den Gesellschaftern sowohl durch Bareinlagen als auch durch Sacheinlagen erbracht werden. Das GmbH-Gesetz schreibt in diesem Zusammenhang lediglich vor, dass mindestens die Hälfte des Stammkapitals durch bar zu leistende Stammeinlagen aufgebracht werden muss und Sacheinlagen gegebenenfalls sofort in vollem Umfang geleistet werden müssen.⁵⁸ Der Umfang der bar einzuzahlenden Beträge beträgt daher mindestens EUR 17.500,-, die sich entweder auf einen oder mehrere Gesellschafter aufteilen. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass laut GmbHG maximal ebenso EUR 17.500,- des Mindeststammkapitals in Form von Sacheinlagen geleistet werden dürfen.⁵⁹

Zudem schreibt das Gesetz vor, dass auf jede bar zu leistende Stammeinlage mindestens ein Viertel, jedenfalls aber ein Betrag von EUR 70,-, eingezahlt werden muss. Wenn weniger als EUR 70,- auf die Stammeinlage bar zu leisten sind, muss die Bareinlage voll eingezahlt werden. Zusätzlich müssen die Bareinlagen voll einge-

⁵⁵ Vgl. *Arnold* (2007): § 1 Rz. 18

⁵⁶ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 100 f.

⁵⁷ Vgl. § 6 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz.101

⁵⁸ Vgl. § 6a Abs. 1 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 103 f.

⁵⁹ Vgl. § 6a Abs. 1 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 128

zahlt sein, wenn sie gemäß § 6a Abs. 2 – 4 GmbHG insgesamt niedriger als die prinzipiell erforderlichen EUR 17.500,- sind.⁶⁰

3.4.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung gibt es kein Mindestkapital in dem eigentlichen Sinne, sondern eine Stiftungsvermögen, welches der Privatstiftung vom Stifter gewidmet worden ist. Das Privatstiftungsgesetz regelt die Bestimmungen über das Stiftungsvermögen in §§ 4 PSG und 11 PSG.

Gemäß § 4 PSG muss der Privatstiftung mindestens ein Vermögen von EUR 70.000,- gewidmet werden. Der Zweck der Höhe dieses Mindestvermögens lässt sich weniger durch den Gläubigerschutz als durch die Eintritts- bzw. Einstiegschwelle erklären.⁶¹ Die Gläubigerinteressen sind aufgrund des § 17 Abs. 2 PSG geschützt. Diese Regelung bestimmt, dass die Privatstiftung keine Zuwendungen an Begünstigte ausschütten darf, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern geschmälert werden.⁶²

Das Privatstiftungsgesetz sieht zudem vor, dass in allen Fällen, in denen das Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,- nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht wird, eine Gründungsprüfung zu erfolgen hat. Bei solchen Sachwidmungen und Widmungen in ausländischer Währung ist durch eine Gründungsprüfung grundsätzlich zu prüfen, ob der Wert der Sachwidmung dem erforderlichen Mindestwert des Stiftungsvermögens in Höhe von EUR 70.000,- entspricht. Sowohl körperliche Gegenstände (wie Grundstücke, Immobilien, etc.) als auch unkörperliche Gegenstände (wie Gebrauchsüberlassungen, Fruchtgenussrechte, etc.), die einen Vermögenswert darstellen, sind widmungsfähig.⁶³

⁶⁰ Vgl. § 10 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 105

⁶¹ Vgl. § 4 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 4 Rz. 2

⁶² Vgl. § 17 Abs. 2 PSG

⁶³ Vgl. § 11 PSG; ebenso *Arnold* (2008): § 4 Rz. 13 f.

3.5. Sitz der Gesellschaft/Stiftung und Ort der Geschäftsleitung

3.5.1. GmbH

Der Sitz einer GmbH begründet das Personalstatut, die Firmenbuchgerichtszuständigkeit, den Gerichtsstand und die örtliche Behördenzuständigkeit. Zusätzlich ist er noch für den Tagungsort der Generalversammlung und für den Firmenausschließlichkeitsbereich⁶⁴ maßgeblich.⁶⁵ Der Sitz der GmbH muss sich zudem im Inland befinden.⁶⁶ Ein Beschluss über eine Verlegung des Sitzes ins Ausland ist nichtig.⁶⁷

Der Ort der Geschäftsleitung, welcher vor allem im Hinblick auf die mögliche Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft relevant ist, darf demgegenüber laut herrschender Meinung ins Ausland verlegt werden, solange der Satzungssitz im Inland beibehalten wird. Hierbei sind auch Drittstaaten als Ort der Geschäftsleitung möglich.⁶⁸ Daraus folgt, dass der Ort der Geschäftsleitung vonseiten der GmbH grundsätzlich wählbar ist.

Prinzipiell bestimmt das GmbHG, dass als Sitz der Gesellschaft der Ort zu bestimmen ist, an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder an dem die Verwaltung geführt wird. Allerdings darf von dieser Vorschrift aus wichtigem Grund abgewichen werden.⁶⁹

Ein wichtiger Grund kann vorliegen, wenn der Gesellschaft nicht zugemutet werden kann, den Ort des Betriebes, der Geschäftsleitung oder der Verwaltung als Sitz zu wählen. Dies kann beispielsweise vorkommen, wenn die Gesellschaft aus plausiblen, wichtigen Gründen an ihrem Sitzort festhalten möchte oder die Voraussetzungen für die ursprüngliche Sitzwahl nachträglich weggefallen sind.⁷⁰

⁶⁴ D.h. jede Firma muss sich von anderen Firmen unterscheiden, die sich in demselben Ort befinden und bereits eingetragen sind.

⁶⁵ Vgl. *Umfahrer* (2008) Rz. 93; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 289

⁶⁶ Vgl. *Fritz* (2007a): Rz. 289; ebenso *Fritz* (2007b): Rz. 266; *Gellis* (2009): § 4 Rz. 6

⁶⁷ Vgl. *Gellis* (2009): § 4 Rz. 7

⁶⁸ Vgl. *Fantur* (2004): S. 56 – 59

⁶⁹ Vgl. § 5 Abs. 2 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 89

⁷⁰ Vgl. *Ratka* (2008): § 5 Rz. 76

Die steuerrechtlichen Bestimmungen über den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung werden in Kapitel 5.1.1. näher erläutert.

3.5.2. Privatstiftung

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist der Sitz einer Privatstiftung im § 1 Abs. 1 PSG geregelt. Das Privatstiftungsgesetz bestimmt, dass eine Privatstiftung ihren Sitz im Inland haben muss.⁷¹ Falls die Privatstiftung ihren Sitz ins Ausland verlegen sollte, ist sie vom Firmenbuchgericht von Amts wegen umgehend zu löschen.⁷²

Der Sitz der Privatstiftung muss allerdings nicht mit dem Ort, von dem aus die Haupttätigkeiten der Privatstiftung geführt werden, ident sein. Daraus folgt, dass der Ort, von dem aus die Haupttätigkeiten der Privatstiftung geführt werden, sich nicht im Inland befinden muss. Grundsätzlich ist der Ort, von dem aus die Haupttätigkeiten der Privatstiftung geführt werden, gleichzeitig der Ort, an dem die leitenden Entscheidungen getroffen werden.⁷³ Dieser Ort entspricht also im Wesentlichen dem Ort der Geschäftsleitung bei der GmbH.

Die steuerrechtlichen Bestimmungen über den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung werden in Kapitel 5.1.2. näher erläutert.

3.6. Bestimmungen über die Satzung/Stiftungserklärung

3.6.1. GmbH

Das GmbHG sieht vor, dass der Gesellschaftsvertrag (d.h. die Satzung der GmbH) der Beurkundung durch einen Notariatsakt bedarf. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass der Gesellschaftsvertrag eine schriftliche Form besitzen muss.⁷⁴

Der Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags besteht aus folgenden Punkten:

- Die Firma und der Sitz der Gesellschaft,
- der Gegenstand des Unternehmens,

⁷¹ Vgl. § 1 Abs. 1 PSG; ebenso *Arnold* (2010a): Rz. 1/12

⁷² Vgl. § 10 Abs. 2 FBG; ebenso *Arnold* (2010a): Rz. 1/12; *Arnold* (2007): § 1 Rz. 23

⁷³ Vgl. *Arnold* (2010a): Rz. 1/12

⁷⁴ Vgl. § 4 Abs. 3 GmbHG; ebenso *Bader et al.* (2011): S. 24

- die Höhe des Stammkapitals,
- der Betrag, der von jedem Gesellschafter auf das Stammkapital zu leisten ist.⁷⁵

Zusätzlich erlaubt der Grundsatz der Vertragsfreiheit im GmbH-Recht, dass die Gesellschafter diverse weitere Regelungen innerhalb des Gesellschaftsvertrags bestimmen können. Dazu zählen unter anderem Bestimmungen über die Geschäftsführung (bspw. unterschiedliche Verantwortungsbereiche der Geschäftsführer), das Stimmrecht, die Übertragung der Geschäftsanteile, die Dauer der Gesellschaft und das Geschäftsjahr. Die Gesellschafter haben zusätzlich das Recht im Gesellschaftsvertrag Bestimmungen über die Errichtung zusätzlicher Organe zu treffen.⁷⁶ Das GmbH-Gesetz schreibt lediglich vor, dass keine Bestimmungen getroffen werden dürfen, die den Vorschriften des GmbH-Gesetzes widersprechen.⁷⁷

3.6.2. Privatstiftung

Die Stiftungserklärung stellt die rechtliche Grundlage der Privatstiftung dar und ist somit mit dem Gesellschaftsvertrag der GmbH vergleichbar. Um die Stiftungserklärung beim Firmenbuch einreichen zu können, muss diese beurkundet werden (Stiftungsurkunde) und notariell beglaubigt werden. Insofern muss die Stiftungserklärung das Formerfordernis der Schriftlichkeit erfüllen.⁷⁸

Die Stiftungserklärung hat gemäß § 9 Abs. 1 PSG jedenfalls folgendes zu enthalten:

- Die Widmung des Vermögens,
- den Stiftungszweck,
- die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, welche den Begünstigten festzustellen hat,
- den Namen und den Sitz der Privatstiftung,
- den Namen sowie die für Zustellungen maßgebliche Anschrift des Stifters (inkl. das Geburtsdatum bei natürlichen Personen bzw. die Firmenbuchnummer bei juristischen Personen),

⁷⁵ Vgl. § 4 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Fritz* (2007a): Rz. 246

⁷⁶ Vgl. *Fritz* (2007a): Rz. 247 f.

⁷⁷ Vgl. § 4 Abs. 2 GmbHG

⁷⁸ Vgl. *Arnold* (2007): § 9 Rz. 1 f.

- eine Angabe über die Dauer der Privatstiftung.⁷⁹

Zusätzlich kann die Stiftungserklärung gemäß § 9 Abs. 2 PSG unter anderem noch folgendes regeln:

- Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsvorstands und Stiftungsprüfers,
- Regelungen über die Bestimmung des Gründungsprüfers,
- Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung,
- die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann,
- den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung,
- nähere Bestimmungen zu den Begünstigten oder eines Letztbegünstigten und
- die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf.⁸⁰

Dem Stifter ist es zudem erlaubt, im Rahmen der Privatautonomie weitere Regelungen, die im § 9 PSG nicht ausdrücklich genannt werden, in die Stiftungserklärung aufzunehmen. Gemäß § 9 Abs. 2 PSG hat der Stifter zusätzlich das Recht, Regelungen über die Errichtung eines Aufsichtsrats und zusätzlicher Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks, zu treffen. Die einzige Beschränkung hierbei ist, dass die Stiftungserklärung nicht gegen zwingende gesetzliche Regelungen verstoßen darf.⁸¹ Es dürfen beispielsweise keine Begünstigten als Vorstandsmitglieder bestimmt werden.⁸²

Insbesondere die Möglichkeiten zur Änderung der Stiftungserklärung und zum Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung stellen für den Stifter zwei wichtige Zusatzregelungen im Hinblick auf seine Rechte und in weiterer Folge Gestaltungsmöglichkeiten dar.⁸³

⁷⁹ Vgl. § 9 Abs. 1 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 9 Rz. 3 – 14

⁸⁰ Vgl. § 9 Abs. 2 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 9 Rz. 15 – 29

⁸¹ Vgl. *Arnold* (2007): § 9 Rz. 30

⁸² Vgl. Kapitel 3.8.2.

⁸³ Siehe dazu Kapitel 3.7.2.

3.7. Gesellschafter/Stifter – Rechte, Pflichten, Haftung

3.7.1. GmbH

Die Anteilseigner der GmbH werden Gesellschafter genannt und haben sowohl gesetzlich geregelte Rechte als auch Pflichten. Das wohl ausschlaggebendste Recht ist die Möglichkeit zur Beschlussfassung innerhalb der Generalversammlung. Die Generalversammlung ist die Versammlung der Gesellschafter und hat am Sitz der Gesellschaft stattzufinden.⁸⁴

Grundsätzlich ist es die Pflicht der Geschäftsführer, die Generalversammlung einzuberufen.⁸⁵ Trotzdem erlaubt das Gesetz auch die indirekte Einberufung einer Generalversammlung durch Gesellschafter, die mehr als 10% der Stammeinlagen oder einen im Gesellschaftsvertrag geregelten geringeren Betrag halten. Diese Einberufung muss schriftlich und unter Angabe des Zweckes an die Geschäftsführer ergehen.⁸⁶ Falls die Geschäftsführer die Generalversammlung nicht innerhalb von 14 Tagen nach Aufforderung einberufen, können auch die berechtigten Gesellschafter die Versammlung einberufen.

Die Häufigkeit der Einberufung einer Generalversammlung regelt § 36 Abs. 2 GmbHG dahingehend, dass mindestens einmal jährlich eine Generalversammlung einzuberufen ist oder wenn es das Interesse der Gesellschaft erfordert. Dies ist gemäß GmbHG insbesondere dann der Fall, wenn die Hälfte des Stammkapitals verloren gegangen ist.⁸⁷

Die Generalversammlung ist beschlussfähig, wenn mindestens 10% des Stammkapitals vertreten ist. Grundsätzlich reicht eine einfache Mehrheit der anwesenden Gesellschafter für die Beschlussfassung.⁸⁸ Ausnahmen hiervon sind Beschlüsse über die Änderung des Gesellschaftsvertrages, die eine 75%-Mehrheit benötigen, und die

⁸⁴ Vgl. § 36 GmbHG

⁸⁵ Vgl. § 36 Abs. 1 GmbHG

⁸⁶ Vgl. § 37 GmbHG

⁸⁷ Vgl. § 36 Abs. 2 GmbHG

⁸⁸ Vgl. § 38 Abs. 6 GmbHG iVm § 39 Abs. 1 GmbHG

Änderung des Unternehmensgegenstands, welche einstimmig beschlossen werden muss, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht.⁸⁹

Die Generalversammlung hat unter anderem Beschlüsse zu folgenden Gegenständen zu fassen:

- Die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses,
- die Verteilung des Bilanzgewinns,
- die Rückzahlung von Nachschüssen,
- die Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführer und
- der Abschluss von Verträgen, durch welche Vermögensgegenstände mit einem Wert von mehr als 20% des Stammkapitals erworben werden.⁹⁰

Zu den Pflichten der Gesellschafter einer GmbH zählen vor allem folgende Punkte:

- Die Leistung der übernommenen Einlage: Dies bedeutet, dass jeder Gesellschafter dazu verpflichtet ist, die von ihm übernommene Stammeinlage in voller Höhe einzuzahlen.⁹¹
- Die Nachschusspflicht: Ein Gesellschafter hat der GmbH Nachschüsse zu zahlen, sofern dies im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist.⁹²
- Die Treuepflicht: Aufgrund der – durch den Gesellschaftsvertrag begründeten – engen Verbundenheit der Gesellschafter untereinander, besteht eine strenge Treuepflicht, die auf den Grundlagen des redlichen Verkehrs und auf Treu und Glauben beruht.⁹³

Unter bestimmten Bedingungen trifft die Gesellschafter auch eine Durchgriffshaftung. Das bedeutet, dass die Gesellschafter mit ihrem persönlichen Vermögen für Schulden der Gesellschaft haften. Das Gesetz sieht eine solche Durchgriffshaftung der Gesellschafter in folgenden Fällen vor:

⁸⁹ Vgl. § 50 Abs. 1 GmbHG iVm § 50 Abs. 3 GmbHG

⁹⁰ Vgl. § 35 Abs. 1 GmbHG

⁹¹ Vgl. § 63 Abs. 1 GmbHG

⁹² Vgl. § 72 GmbHG

⁹³ Vgl. *Fantur* (2008)

- Konkursverschleppung: Wenn der Gesellschafter die Geschäftsführung dazu verleitet, keinen Konkursantrag einzubringen, haftet der Gesellschafter.⁹⁴
- Haftung nach § 25 URG: Dieser Tatbestand tritt ein, wenn die Geschäftsführung die Einleitung eines Reorganisationsverfahrens vorgeschlagen hat und die Gesellschafter dieser Einleitung nicht zustimmen. In diesem Fall haften jene Gesellschafter, die gegen die Einleitung des Verfahrens gestimmt haben.⁹⁵
- Missbrauch der Organisationsfreiheit: Die Gesellschafter haften, wenn es zu einer künstlichen Aufspaltung und zu einer Auslagerung riskanter Geschäfte in die GmbH kommt.⁹⁶
- Qualifizierte Unterkapitalisierung: Das bedeutet, dass die GmbH über unzureichende Eigenkapitalausstattung verfügt und dadurch ein Misserfolg, der zu Lasten der Gläubiger geht, mit einem das gewöhnliche Geschäftsrisiko übersteigenden Risiko eintritt.⁹⁷
- Vermischung der Sphären: Wenn das Vermögen der Gesellschaft nicht mehr vom Vermögen der Gesellschafter unterschieden werden kann, haftet der Gesellschafter.⁹⁸
- Verletzung der Leitungsmacht: Wenn ein Gesellschafter einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft nimmt und dadurch Gläubiger geschädigt werden, haftet der Gesellschafter.⁹⁹

Zudem haften die Gesellschafter, solange sich die GmbH im Stadium der Vorgesellschaft befindet. Dies bedeutet, dass die Gesellschafter persönlich zur ungeteilten Hand haften, bis die GmbH in das Firmenbuch eingetragen ist.¹⁰⁰

3.7.2. Privatstiftung

Im folgenden Kapitel wird nur die Rolle des Stifters einer Privatstiftung unter Lebenden dargestellt. Bei einer Privatstiftung von Todes wegen widmet der Stifter der Privatstiftung das Stiftungsvermögen durch eine letztwillige Verfügung. Insofern gibt es

⁹⁴ Vgl. *Huemer/Rieder* (2009): S. 176

⁹⁵ Vgl. *Huemer/Rieder* (2009): S. 176; ebenso *Bollenberger-Klemm* (2000) S. 58

⁹⁶ Vgl. *Fantur* (2005): S. 19

⁹⁷ Vgl. *Bollenberger-Klemm* (2000): S. 58; ebenso *Gellis* (2009) § 61 Rz. 8

⁹⁸ Vgl. *Fantur* (2005): S. 19

⁹⁹ Vgl. *Fantur* (2005): S. 19

¹⁰⁰ Vgl. § 2 Abs. 1 GmbHG

bei der Privatstiftung von Todes wegen ab Errichtung der Stiftung die Position des Stifters nicht.¹⁰¹

Prinzipiell kann eine Privatstiftung einen oder mehrere Stifter haben. Wenn die Privatstiftung mehrere Stifter hat, können die den Stiftern vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden. Eine Ausnahme hierfür besteht, wenn die Stiftungsurkunde etwas anderes vorsieht.¹⁰²

Der Stifter als Widmer des Vermögens einer Privatstiftung hat im Vergleich zu dem Gesellschafter einer GmbH weitaus weniger Möglichkeiten, aktiv in die Tätigkeiten der Privatstiftung einzugreifen. Die wohl ausschlaggebendste Möglichkeit, in den laufenden Betrieb der Privatstiftung einzugreifen, hat der Stifter im Zuge der Erstellung der Stiftungserklärung. Hier hat der Stifter unter anderem das Recht, den Stiftungszweck, die Begünstigten und den Stiftungsvorstand zu bestimmen. Zudem kann er die Dauer der Privatstiftung festlegen und sich mögliche Änderungen der Privatstiftung oder den Widerruf vorbehalten.¹⁰³

Sowohl der Vorbehalt auf mögliche Änderungen der Privatstiftung als auch der Vorbehalt auf den Widerruf der Privatstiftung stellen für den Stifter zwei sehr wichtige Regelungen dar. Aktuelle Medienberichte zeigen, dass Stifter, welche diese Vorbehalte nicht in der Stiftungserklärung festgelegt haben, nur sehr schwer in die weiteren Tätigkeiten der Privatstiftung eingreifen können.¹⁰⁴

Die einzige Pflicht des Stifters ist es, dass er das gewidmete Mindestvermögen in Höhe von zumindest EUR 70.000,- aufbringt.¹⁰⁵

Da der Stifter wenige Möglichkeiten hat, in die Tätigkeiten der Privatstiftung einzugreifen, ist seine Haftung auch sehr beschränkt. Der Stifter haftet grundsätzlich nur im Falle der Differenzhaftung. Dies bedeutet, dass der Stifter dafür haftet, dass das

¹⁰¹ Vgl. § 3 Abs. 1 PSG iVm § 8 PSG

¹⁰² Vgl. § 3 Abs. 1 PSG iVm § 3 Abs. 2 PSG

¹⁰³ Vgl. § 9 PSG

¹⁰⁴ Vgl. Sterkl (2012)

¹⁰⁵ Vgl. Arnold (2007): § 4 Rz. 40

von ihm gewidmete Stiftungsvermögen den Wert des Mindestvermögens nach § 4 PSG erreicht. Bei mehreren Stiftern haften die Stifter solidarisch. Für das über das Mindestvermögen hinausgehende gewidmete Vermögen haftet der Stifter bei Schlecht- oder Nichterfüllung nur, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat.¹⁰⁶ Dies kann beispielsweise eintreten, wenn der Stifter wissentlich grobe Mängel des gewidmeten Vermögensgegenstandes verschwiegen hat und der Privatstiftung daher im späteren Verlauf Schäden entstehen.

3.8. Geschäftsführer/Vorstand – Rechte, Pflichten, Haftung

3.8.1. GmbH

Die GmbH kann einen oder mehrere Geschäftsführer haben. Prinzipiell darf jede Person zum Geschäftsführer bestellt werden, sofern sie physisch und handlungsfähig ist. Die Stellung als Gesellschafter ist kein Hindernis, um Geschäftsführer zu werden.¹⁰⁷

Die Geschäftsführer einer GmbH sind die gerichtlichen und außergerichtlichen Vertreter der Gesellschaft und damit das leitende Organ der GmbH.¹⁰⁸ Ihre Rechte bestehen darin, die Gesellschaft vor Dritten zu vertreten und das Unternehmen im Rahmen der Geschäftsführung zu leiten.¹⁰⁹ Grundsätzlich ist es möglich, den Umfang der Befugnis der Geschäftsführer einzuschränken. Die Einschränkung der Befugnis kann im Gesellschaftsvertrag geregelt sein, durch einen Beschluss der Gesellschafter oder durch Anordnung des Aufsichtsrats festgelegt werden. Zusätzlich ist es ebenfalls möglich, einzelne Geschäftsführer mit bestimmten Befugnissen auszustatten.¹¹⁰

Zu den Pflichten der Geschäftsführer zählen unter anderem Folgendes:

¹⁰⁶ Vgl. *Arnold* (2007): § 4 Rz. 40 ff.

¹⁰⁷ Vgl. § 15 Abs. 1 GmbHG

¹⁰⁸ Vgl. § 18 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 219

¹⁰⁹ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 219

¹¹⁰ Vgl. § 20 Abs. 1 GmbHG iVm § 28 Abs. 1 GmbHG

- Buchführungspflicht: Der Unternehmer ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen die Lage des Gesellschaftsvermögens nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung ersichtlich zu machen.¹¹¹
- Einrichtung des IKS: Die Geschäftsführer müssen dafür sorgen, dass ein Internes Kontrollsystem geführt wird, welches den Unternehmensanforderungen entspricht.¹¹²
- Antrag auf Eröffnung der Insolvenz: Die Geschäftsführer haben im Falle der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der GmbH unverzüglich einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen. Diese Pflicht hat jeder Geschäftsführer selbständig und unabhängig auszuführen.¹¹³
- Aktualisierung des Gesellschafterstandes: Die Geschäftsführer sind verpflichtet, Veränderungen im Bereich der Gesellschafter dem Firmenbuch bekannt zu geben.¹¹⁴
- Anmeldungen zum Firmenbuch: Die Geschäftsführer haben die notwendigen Firmenbuchanmeldungen (bspw. bei Verschmelzung, Umwandlung, Erteilung von Prokura, etc.) für die GmbH unverzüglich vorzunehmen.
- Einhaltung des Konkurrenzverbots: § 24 Abs. 1 GmbHG sagt hierzu: „Die Geschäftsführer dürfen ohne Einwilligung der Gesellschaft weder Geschäfte in deren Geschäftszweige für eigene oder fremde Rechnung machen, noch bei einer Gesellschaft des gleichen Geschäftszweiges als persönlich haftende Gesellschafter sich beteiligen oder eine Stelle im Vorstände oder Aufsichtsrate oder als Geschäftsführer bekleiden.“¹¹⁵
- Pflicht zur Wahrnehmung von Geschäftschancen: Die Geschäftsführer haben mögliche Chancen wahrzunehmen, welche der Gesellschaft von Nutzen sein können.¹¹⁶
- Vertretung der Gesellschaft im Geschäftsverkehr: Die Geschäftsführer vertreten die Gesellschaft im Außenverhältnis.¹¹⁷

¹¹¹ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 242

¹¹² Vgl. § 22 Abs. 1 GmbHG

¹¹³ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 249

¹¹⁴ Vgl. *Umfahrer* (2008): Rz. 254

¹¹⁵ § 24 Abs. 1 GmbHG

¹¹⁶ Vgl. *Fritz* (2007a): Rz. 516

¹¹⁷ Vgl. *Fritz* (2007a): Rz. 516

Die Haftung der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft ist im § 25 Abs. 1 GmbHG geregelt. Dieser besagt, dass die Geschäftsführer die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden haben. Geschäftsführer, die dies nicht tun und ihre Obliegenheiten verletzen, haften der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden.¹¹⁸ Daraus folgt, dass die Geschäftsführer grundsätzlich nur der Gesellschaft und nicht den einzelnen Gesellschaftern gegenüber haften.¹¹⁹

Geschäftsführer sind gemäß § 25 GmbHG insbesondere in folgenden Fällen zum Ersatz des Schadens verpflichtet:

- Wenn gegen die Vorschriften des Gesetzes oder Gesellschaftsvertrages Gesellschaftsvermögen verteilt wird.
- Wenn Zahlungen nach dem Zeitpunkt, an dem die Konkurseröffnung zu beantragen gewesen wäre, geleistet werden.
- Wenn der Geschäftsführer ein In-Sich-Geschäft abschließt, ohne davor die Zustimmung des Aufsichtsrates oder der anderen Geschäftsführer eingeholt zu haben.¹²⁰

In gewissen Fällen kann es auch zur Außenhaftung der Geschäftsführer gegenüber Gesellschaftsgläubigern kommen. Dies ist insbesondere möglich, wenn gesetzliche Haftungsbestimmungen oder Schutzgesetze gemäß § 1311 ABGB verletzt werden. Unter anderem kommt es in folgenden Fällen zu einer Außenhaftung:

- Die Nichterfüllung der Insolvenzantragspflicht,¹²¹
- die Verletzung der Einhaltung von Verwaltungsvorschriften,¹²²
- die Unterlassung der Anmeldung von eingeforderten Stammeinlagen beim Firmenbuch¹²³ und
- wenn Abgaben nicht eingebracht werden können und dies auf eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist.¹²⁴

¹¹⁸ Vgl. § 25 Abs. 1 GmbHG iVm § 25 Abs. 2 GmbHG

¹¹⁹ Vgl. *Umfahrer* (2007a): Rz. 261

¹²⁰ Vgl. § 25 GmbHG; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 261

¹²¹ Vgl. § 69 IO

¹²² Vgl. § 9 Abs. 1 VStG

¹²³ Vgl. § 64 Abs. 2 GmbHG

¹²⁴ Vgl. § 9 Abs. 1 BAO

3.8.2. Privatstiftung

Der Vorstand der Privatstiftung (im folgenden Stiftungsvorstand) hat aus zumindest drei Mitgliedern zu bestehen.¹²⁵ Die Privatstiftung wird von den Mitgliedern des Stiftungsvorstands gemeinschaftlich vertreten.¹²⁶ Das Gesetz sieht zudem vor, dass ein Begünstigter, ein naher Verwandter eines Begünstigten oder eine juristische Person kein Mitglied des Stiftungsvorstands sein darf.¹²⁷ Falls eine juristische Person ein Begünstigter sein sollte, gelten für daran beteiligte natürliche Personen im Sinn des § 244 Abs. 2 UGB die gleichen Ausschlussgründe wie für natürliche Personen.¹²⁸

Zu den wichtigsten Aufgabenbereichen des Stiftungsvorstands gehören die Verwaltung und Vertretung der Privatstiftung. Er führt die Geschäfte der Privatstiftung und vertritt die Privatstiftung im Außenverhältnis gegenüber Dritten. Der Stiftungsvorstand muss seine Handlungen stets so wählen, dass sie zur Erfüllung des Stiftungszwecks beitragen. Zudem sind die Regelungen der Stiftungserklärung zu beachten.¹²⁹

Zu den Aufgaben des Stiftungsvorstandes gehören unter anderem Folgendes:

- Buchführungspflicht: Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen.
- Errichtung eines IKS: Der Stiftungsvorstand hat ein angemessenes IKS zu führen.¹³⁰
- Die Erhaltung des Mindestvermögensstandes: Das gegebenenfalls in der Stiftungserklärung festgesetzte Mindestvermögen darf durch Ausschüttungen nie unterschritten werden.¹³¹
- Der Vollzug der in der Stiftungserklärung festgehaltenen Begünstigtenregelung: Der Stiftungsvorstand darf durch seine Handlungen nur die in der Stiftungserklärung festgesetzten Begünstigten begünstigen.¹³²

¹²⁵ Vgl. § 15 Abs. 1 PSG

¹²⁶ Vgl. *Fritz* (2008): Rz. 209

¹²⁷ Vgl. § 15 Abs. 2 PSG

¹²⁸ Vgl. § 15 Abs. 3 PSG

¹²⁹ Vgl. § 17 Abs. 1 PSG; ebenso *Fritz* (2008): Rz. 593 f.; *KWT* (2010): Rz. 9

¹³⁰ Vgl. § 18 PSG; ebenso *Fritz* (2008): Rz. 595; *Arnold* (2010c): Rz. 7/71

¹³¹ Vgl. § 9 Abs. 2 Z 11 PSG; ebenso *Fritz* (2008): Rz. 596; *Arnold* (2010c): Rz. 7/72

¹³² Vgl. § 17 Abs. 2 PSG; ebenso *Fritz* (2008): Rz. 596; *Arnold* (2010c): Rz. 7/73

- Die Bestellung eines Stiftungsprüfers und Stiftungskurators: Der Stiftungsvorstand hat sowohl einen Stiftungsprüfer als auch einen Stiftungskurator¹³³ zu bestellen.¹³⁴
- Die Durchführung der Anmeldungen zum Firmenbuch: Jegliche Änderungen müssen vom Stiftungsvorstand beim Firmenbuch angemeldet werden.¹³⁵
- Antrag auf Eröffnung der Insolvenz: Der Stiftungsvorstand hat im Falle der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Privatstiftung unverzüglich einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen.¹³⁶
- Die Pflicht zur Verschwiegenheit: Der Stiftungsvorstand muss verschwiegen sein und darf keine stiftungsinternen Informationen an Dritte weitergeben.¹³⁷
- Die Einhaltung des Konkurrenz- und Wettbewerbsverbots: Die Vorstände dürfen bei keinen Unternehmen, die im gleichen Bereich wie die Privatstiftung arbeiten, tätig werden.¹³⁸

Die Haftung des Stiftungsvorstandes regelt § 29 PSG insofern, als es sagt, dass „jedes Mitglied eines Stiftungsorgans für den aus seiner schuldhaften Pflichtverletzung entstandenen Schaden“ haftet. Gläubigerin eines Haftungsanspruchs ist in den meisten Fällen die Privatstiftung, welche durch den Stiftungsvorstand vertreten wird. Daher hat das Gericht die Mitglieder des Stiftungsvorstands gegebenenfalls auf Antrag oder von Amts wegen abzurufen. Erst durch die Abberufung kann die ordnungsgemäße Durchsetzung der Haftungsansprüche vonseiten der Privatstiftung gewährleistet werden.¹³⁹

Dritte – insbesondere die Begünstigten oder Stifter der Privatstiftung – können die Mitglieder des Stiftungsvorstands prinzipiell nur in folgenden Fällen zur Haftung heranziehen:

- Der Stiftungsvorstand verletzt spezielle Schutzgesetze,

¹³³ Der Stiftungskurator hat vordergründig die Aufgabe das Vermögen der Stiftung vorläufig zu verwalten und die Stiftung vorläufig zu vertreten, bis die Stiftungsorgane bestellt wurden.

¹³⁴ Vgl. *Fritz* (2008): Rz. 596; ebenso *Arnold* (2010c): Rz. 7/75 – 7/78

¹³⁵ Vgl. *Arnold* (2010c): Rz. 7/76

¹³⁶ Vgl. § 69 Abs. 3 IO

¹³⁷ Vgl. *Arnold* (2010c): Rz. 7/85

¹³⁸ Vgl. *Arnold* (2010c): Rz. 7/86

¹³⁹ Vgl. *Fritz* (2008): Rz. 1139; ebenso *Arnold* (2010c): Rz. 7/90

- der Stiftungsvorstand verletzt absolut geschützte Rechtsgüter, oder
- der Stiftungsvorstand schädigt die Begünstigten oder Stifter durch sittenwidriges Verhalten.¹⁴⁰

3.9. Möglichkeiten zur Gewinnverteilung

3.9.1. GmbH

Prinzipiell hat die GmbH die Möglichkeit, den erwirtschafteten Gewinn zu thesaurieren oder an die Anteilseigner auszuschütten. Die Gesellschafter haben innerhalb der Generalversammlung im Zuge eines Gewinnverteilungsbeschlusses darüber zu entscheiden, wie der Bilanzgewinn verteilt wird, sofern das im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist. Ansonsten haben die Geschäftsführer darüber zu entscheiden.¹⁴¹

Der Bilanzgewinn setzt sich aus dem erwirtschafteten Bilanzgewinn, dem etwaigen Gewinnvortrag bzw. einem möglichen Verlustvortrag aus früheren Jahren zusammen.¹⁴² Zusätzlich besteht die Möglichkeit, willkürlich Rücklagen zu bilden. Dafür bedarf es allerdings einer Regelung im Gesellschaftsvertrag, welche im Umkehrschluss die Notwendigkeit eines Gewinnverteilungsbeschlusses impliziert.¹⁴³

Grundsätzlich sind nicht gebundene Rücklagen wie Kapital- und Gewinnrücklagen jederzeit auflösbar und ausschüttbar. Das Gesetz sieht bei großen GmbHs lediglich zwingend die Bildung einer gesetzlichen Rücklage gemäß § 229 Abs. 6 UGB vor. Dieser besagt, dass 5% des Jahresüberschusses in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist, bis die Rücklage mindestens 10% des Nennkapitals erreicht.¹⁴⁴

Ausschüttungen sind maximal bis zur Höhe des Bilanzgewinns nach Bildung und Auflösung von Rücklagen gestattet. Hierbei ist der UGB-Abschluss maßgeblich für die Höhe der Ausschüttung.¹⁴⁵ Sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist, erfolgt die Ausschüttung der GmbH im Verhältnis der eingezahlten

¹⁴⁰ Vgl. *Fritz* (2008): Rz. 1140; ebenso *Arnold* (2010c): Rz. 7/91

¹⁴¹ Vgl. § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG; ebenso *Gellis* (2009): § 35 Rz. 3

¹⁴² Vgl. *Gellis* (2009): § 35 Rz. 4

¹⁴³ Vgl. *Nowotny* (2008): Rz. 4/391

¹⁴⁴ Vgl. § 229 Abs. 6 UGB

¹⁴⁵ Vgl. § 82 Abs. 1 GmbHG iVm § 231 UGB

Stammeinlagen.¹⁴⁶ Eine zusätzliche Ausschüttungssperre besteht, wenn das Stammkapital nicht mehr vom Gesellschaftsvermögen gedeckt ist.¹⁴⁷

3.9.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung gibt es im Gegensatz zur GmbH weniger gesetzliche Bestimmungen hinsichtlich der Gewinnverteilung. Der Stifter hat mithilfe der Stiftungserklärung eine starke Gestaltungsfreiheit bezüglich der Ausgestaltung des Stiftungszwecks. Je präziser der Stiftungszweck ausformuliert ist, desto einfacher ist es für den Stiftungsvorstand, über mögliche Ausschüttungen an den Begünstigten zu entscheiden.¹⁴⁸

Prinzipiell gibt es bei der Privatstiftung keine Ausschüttungen im gleichen Sinne wie bei der GmbH. Eine Ausschüttung im Sinne des PSG kann vorgenommen werden, um den Begünstigten zu begünstigen und damit für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu sorgen. Ausschüttungen bei Privatstiftungen erfolgen also nicht – wie bei der GmbH – wegen einer Gesellschaftsbeteiligung, sondern wegen der Stellung als Begünstigter in der Stiftungserklärung. Zudem sind Ausschüttungen an die Gründer (d.h. Stifter) gesetzlich nicht vorgesehen, sofern der Gründer nicht gleichzeitig der Begünstigte der Privatstiftung ist.¹⁴⁹

Da der Zweck der Privatstiftung immer nach Außen gerichtet sein muss und Selbstzweck-Stiftungen verboten sind, ist es jedenfalls vorgesehen, dass das Vermögen der Privatstiftung im Sinne des Stiftungszwecks verwendet und auch ausgeschüttet wird. Eine fortwährende Thesaurierung erwirtschafteter Bilanzgewinne ist daher nach herrschender Meinung nicht zulässig.¹⁵⁰

Prinzipiell gibt es bei der Privatstiftung keine Obergrenzen hinsichtlich der möglichen Ausschüttungen. Eine natürliche Ausschüttungssperre besteht grundsätzlich in der Höhe des Stiftungsvermögens, da die Privatstiftung keine Beträge, die das Stiftungs-

¹⁴⁶ Vgl. § 82 Abs. 2 GmbHG

¹⁴⁷ Vgl. *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler* (2011): S. 208 f.

¹⁴⁸ Vgl. § 9 PSG

¹⁴⁹ Vgl. § 5 PSG

¹⁵⁰ Vgl. Kapitel 3.3.2.

vermögen übersteigen, ausschütten kann. Zusätzlich besteht eine Ausschüttungssperre gegebenenfalls dann, wenn der Stifter in der Stiftungserklärung einen Mindestvermögensstand vorgesehen hat. Der Stiftungsvorstand muss in solchen Fällen gewährleisten, dass das Stiftungsvermögen den Mindestvermögensstand zu jedem Zeitpunkt nicht unterschreitet.¹⁵¹ § 17 Abs. 2 PSG bestimmt außerdem, dass die Privatstiftung keine Zuwendungen an Begünstigte ausschütten darf, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern geschmälert werden.¹⁵²

3.10. Beendigung der Gesellschaft/Stiftung

3.10.1. GmbH

Sofern im Gesellschaftsvertrag keine anderen Auflösungsgründe festgesetzt sind, wird die GmbH in folgenden Fällen aufgelöst:

- Die im Gesellschaftsvertrag bestimmte Dauer des Bestehens der Gesellschaft ist abgelaufen,
- die Gesellschafter beschließen in einem notariellen Akt die Auflösung,
- die GmbH fusioniert mit einer AG oder anderen GmbH,
- das Konkursverfahren wird eröffnet,
- die Verwaltungsbehörden beschließen die Auflösung oder
- das Handelsgericht beschließt die Auflösung der GmbH.¹⁵³

Bei der Auflösung der GmbH ist grundsätzlich zwischen der Liquidation und der Insolvenz zu unterscheiden. Die Liquidation stellt eine freiwillige Beendigung dar. Wenn nichts anderes bestimmt ist, wird diese von den Geschäftsführern durchgeführt.¹⁵⁴ Die Geschäftsführer als Liquidatoren haben die laufenden Geschäfte zu beenden, die Forderungen einzuziehen, das übrige Vermögen in Geld umzusetzen und die Gläubiger zu befriedigen. Zusätzlich haben sie den Gesellschaftern die Gegenstände, die der Gesellschaft zur Benutzung überlassen wurden, zurückzugeben.¹⁵⁵ Das danach überbleibende Gesellschaftsvermögen hat im Verhältnis der eingezahl-

¹⁵¹ Vgl. § 9 Abs. 2 Z 11 PSG

¹⁵² Vgl. § 17 Abs. 2 PSG

¹⁵³ Vgl. § 84 GmbHG

¹⁵⁴ Vgl. § 89 Abs. 2 GmbHG

¹⁵⁵ Vgl. § 149 UGB

ten Stammeinlagen an die Gesellschafter der GmbH aufgeteilt zu werden.¹⁵⁶ Zualler-
letzt müssen die Liquidatoren um die Löschung der Gesellschaft beim Handelsgericht
ansuchen.¹⁵⁷

Eine Insolvenzeröffnung kommt für die GmbH nur in Betracht, wenn ein Insolvenz-
grund vorliegt. Dies kann sowohl die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als auch
die Überschuldung der Gesellschaft sein.¹⁵⁸ Zusätzlich ist es gemäß Insolvenzord-
nung notwendig, dass ein kostendeckendes Vermögen vorliegt. Kostendeckendes
Vermögen liegt vor, wenn zumindest so viel Vermögen vorhanden ist, dass die An-
laufkosten des Insolvenzverfahrens gedeckt werden können.¹⁵⁹ Die Insolvenz kann
durch die Gesellschaft oder deren Gläubigern eröffnet werden.¹⁶⁰

Innerhalb der Insolvenz ist es zuerst notwendig, dass die Eröffnung des Verfahrens
in der Ediktsdatei veröffentlicht wird.¹⁶¹ Anschließend haben die Gläubiger ihre For-
derungen beim Insolvenzgericht anzumelden, welche im Weiteren bei einer Prü-
fungstagsatzung geprüft werden.¹⁶² Zeitgleich mit dieser Prüfungstagsatzung wird im
Normalfall eine Berichtstagsatzung abgehalten. In dieser Berichtstagsatzung wird
über die mögliche Fortführung des Unternehmens entschieden.¹⁶³ Nach der Prü-
fungstagsatzung kann der Insolvenzverwalter damit beginnen, das Massevermögen
an die Insolvenzgläubiger zu verteilen.¹⁶⁴ Erst danach ist das Insolvenzverfahren vom
Insolvenzgericht zu schließen.¹⁶⁵

3.10.2. Privatstiftung

Die Privatstiftung wird gemäß PSG in folgenden Fällen aufgelöst:

- Die vorgesehene Dauer des Bestehens der Privatstiftung ist abgelaufen,
- ein Insolvenzverfahren ist über das Stiftungsvermögen eröffnet worden,

¹⁵⁶ Vgl. § 91 Abs. 3 GmbHG

¹⁵⁷ Vgl. § 93 Abs. 1 GmbHG

¹⁵⁸ Vgl. § 67 IO

¹⁵⁹ Vgl. § 71 IO

¹⁶⁰ Vgl. § 69 IO iVm § 70 IO

¹⁶¹ Vgl. § 74 Abs. 1 IO

¹⁶² Vgl. § 105 Abs. 2 IO iVm § 104 Abs. 1 IO iVm § 102 IO

¹⁶³ Vgl. § 91a IO

¹⁶⁴ Vgl. § 128 IO

¹⁶⁵ Vgl. § 139 IO

- ein Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens aufgrund des Fehlen eines kostendeckenden Vermögens ist ergangen,
- der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst oder
- das Gericht hat die Auflösung beschlossen.¹⁶⁶

Der Stiftungsvorstand ist in folgenden Fällen dazu verpflichtet, einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen:

- Dem Vorstand ist ein zulässiger Widerruf des Stifters ergangen,
- der Stiftungszweck ist erreicht oder kann nicht mehr erreicht werden,
- eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren Zweck die Versorgung natürlicher Personen ist, besteht seit 100 Jahren¹⁶⁷ oder
- andere in der Stiftungserklärung festgelegten Gründe treten ein.¹⁶⁸

Prinzipiell sind keine anderen Gründe für einen Auflösungsbeschluss im PSG vorgesehen. Sollte der Stiftungsvorstand ohne Vorliegen eines oben genannten Grundes die Auflösung beschließen, kann die Aufhebung der Auflösung insbesondere von Begünstigten, Letztbegünstigten und Stiftern angefochten werden.¹⁶⁹

Im Fall der Auflösung muss der Stiftungsvorstand zuerst alle Gläubiger auffordern, dass diese ihre Ansprüche anmelden. Diese Aufforderung muss unverzüglich im Amtsblatt zur Wiener Zeitung veröffentlicht werden.¹⁷⁰

Nach Befriedigung der Gläubiger wird das verbleibende Vermögen dem oder den Letztbegünstigten übertragen.¹⁷¹ Sofern es keinen Letztbegünstigten mehr gibt oder dieser sich weigert, das Restvermögen anzunehmen, fällt das Restvermögen in den Besitz der Republik Österreich.¹⁷² Im Falle eines Widerrufs vonseiten des Stifters ist

¹⁶⁶ Vgl. § 35 Abs. 1 PSG

¹⁶⁷ Eine Ausnahme hierbei besteht, wenn alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, dass die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum fortgesetzt wird.

¹⁶⁸ Vgl. § 35 Abs. 2 PSG

¹⁶⁹ Vgl. § 35 Abs. 4 PSG iVm § 35 Abs. 3 PSG

¹⁷⁰ Vgl. § 36 Abs. 1 PSG

¹⁷¹ Vgl. § 36 Abs. 2 PSG

¹⁷² Vgl. § 36 Abs. 3 PSG

das Vermögen an den Stifter zu retournieren, sofern die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht.¹⁷³

Zuallerletzt muss der Stiftungsvorstand die Löschung noch beim Firmenbuch anzeigen.¹⁷⁴

Da sich der Ablauf des Insolvenzverfahrens bei der GmbH und der Privatstiftung ident gestaltet, darf hinsichtlich des Insolvenzverfahrens auf den letzten Absatz des Kapitels 3.10.1. verwiesen werden.

¹⁷³ Vgl. § 36 Abs. 4 PSG

¹⁷⁴ Vgl. § 37 Abs. 1 PSG

4. Rechtsformvergleich aus rechnungslegungsbezogener Sicht

4.1. Anzuwendende Vorschriften für die Rechnungslegung

4.1.1. GmbH

Hinsichtlich der Rechnungslegung einer GmbH ist insbesondere das dritte Buch (§§ 189 – 283 UGB) des UGB relevant, welches von allen Kapitalgesellschaften anzuwenden ist. Das dritte Buch des UGB setzt sich aus den Abschnitten „Allgemeine Vorschriften“, „Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften“, „Konzernabschluss und Konzernlagebericht“ und „Vorschriften über Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen“ zusammen.¹⁷⁵ Zusätzlich sind bei der GmbH hinsichtlich des Konzernabschlusses unter Umständen ebenfalls die Bestimmungen der IFRS relevant.

4.1.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung regelt § 18 PSG die Bestimmungen über die anzuwendenden Vorschriften für die Rechnungslegung. Prinzipiell sind die Bestimmungen des dritten Buches des UGB (§§ 183 – 283 UGB) anzuwenden. Es gibt allerdings gemäß § 18 PSG folgende UGB-Bestimmungen, die für die Privatstiftung keine Anwendung finden:

- Die Bestimmung über die Größenklassen von Kapitalgesellschaften (§ 221 UGB),
- die Bestimmung über die Ausschüttungssperre für Zuschreibungen (§ 235 UGB),
- die Bestimmung über die (Anhang-)Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften (§ 240 UGB),
- die Bestimmung über die Unterlassung von Angaben (§ 241 UGB),
- die Bestimmung über größenabhängige Erleichterungen (§ 242 UGB),

¹⁷⁵ Vgl. §§ 189 – 283 UGB

- die Bestimmungen über den Lagebericht bei börsennotierten Aktiengesellschaften (§ 243a UGB) und den Corporate Governance Bericht (§ 243b UGB),
- die Bestimmungen über die Abschlussprüfung (§ 268 bis 276 UGB), sofern im § 21 und § 22 PSG nicht auf diese Bestimmungen verwiesen wird, und
- die Bestimmungen über die Offenlegung, da im § 18 PSG nicht auf die entsprechenden Regelungen zur Offenlegung und den damit verbundenen Zwangsstrafen (§§ 277 – 283 UGB) verwiesen wird.¹⁷⁶

Hinsichtlich der Regelungen über die Abschlussprüfung wird im § 21 und § 22 PSG auf folgende Bestimmungen des UGB sinngemäß verwiesen:

- Die Bestimmung über die Vergütung des Abschlussprüfers (§ 270 Abs. 5 UGB),
- die Bestimmung über Gegenstand und Umfang der Prüfung (§ 269 Abs. 1 UGB),
- die Bestimmung über das Auskunftsrecht (§ 272 UGB),
- die Bestimmung über die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers (§ 275 UGB),
- die Bestimmungen über den Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (§ 273 und § 274 UGB).¹⁷⁷

Zusätzlich sind bei der Privatstiftung hinsichtlich des Konzernabschlusses mitunter ebenfalls die Bestimmungen der IFRS relevant.

4.2. Pflichten hinsichtlich Rechnungslegung und Buchführung

4.2.1. GmbH

Die GmbH zählt zu den Kapitalgesellschaften und ist daher gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtig.¹⁷⁸ Insofern gelten für die GmbH sowohl die allgemeinen Best-

¹⁷⁶ Vgl. § 18 PSG iVm §§ 189 – 283 UGB; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 2; § 18 PSG besagt zusätzlich, dass § 226 Abs. 2 UGB keine Anwendung für die Privatstiftung findet. Diese Regelung des UGB hat sich mit dem BGBl I 2009/140 grundlegend geändert und ist seither nicht mehr beachtlich für die Privatstiftung, weswegen sie nicht in der obigen Aufzählung erwähnt wird.

¹⁷⁷ Vgl. § 21 f. PSG

¹⁷⁸ Vgl. § 189 Abs. 1 UGB

immungen des UGB als auch die spezifischen Bestimmungen für Kapitalgesellschaften. Die Bücher sind von den Geschäftsführern der GmbH zu führen, da die Geschäftsführer für die Einrichtung eines entsprechenden Rechnungswesens zu sorgen haben. Zudem trifft sie laut GmbHG die Pflicht, ein IKS zu errichten, welches – ebenso wie das Rechnungswesen – den Anforderungen des Unternehmens zu entsprechen hat.¹⁷⁹ Die Bücher, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte,¹⁸⁰ Aufzeichnungen und Belege¹⁸¹ sind prinzipiell sieben Jahre lang aufzubewahren.

4.2.2. Privatstiftung

Privatstiftungen sind gemäß § 18 PSG rechnungslegungs- und buchführungspflichtig. Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet die Bücher der Privatstiftung zu führen.¹⁸² Damit einher geht auch die Pflicht des Stiftungsvorstands ein der Privatstiftung angemessenes IKS zu führen.¹⁸³ Die Bücher, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte,¹⁸⁴ Aufzeichnungen und Belege¹⁸⁵ sind prinzipiell sieben Jahre lang aufzubewahren.

4.3. Bestandteile des Jahres- und Konzernabschlusses

4.3.1. GmbH

Prinzipielle Aufgabe des Jahresabschlusses ist es, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.¹⁸⁶

Die grundlegenden Bestandteile des Jahresabschlusses sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung.¹⁸⁷ Die Bilanz stellt das Eigenkapital, die un versteuerten Rücklagen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten, die Rechnungsabgrenzungsposten sowie das Anlage- und Umlaufvermögen dar.¹⁸⁸ In der Gewinn- und Verlustrechnung dagegen werden die Erträge und Aufwendungen der GmbH gegenüberge-

¹⁷⁹ Vgl. § 22 Abs. 1 GmbHG; ebenso *Borns* (2006): S. 55

¹⁸⁰ Vgl. § 212 Abs. 1 UGB

¹⁸¹ Vgl. § 132 BAO

¹⁸² Vgl. § 18 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 1

¹⁸³ Vgl. § 17 Abs. 2 PSG; ebenso *KWT* (2010): Rz. 9

¹⁸⁴ Vgl. § 212 Abs. 1 UGB

¹⁸⁵ Vgl. § 132 BAO

¹⁸⁶ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB

¹⁸⁷ Vgl. § 193 Abs. 4 UGB

¹⁸⁸ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB iVm § 224 UGB

stellt. Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag und der Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust sind gesondert auszuweisen.¹⁸⁹ Die verpflichtenden Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften sind für die Bilanz in § 224 UGB und für die Gewinn- und Verlustrechnung in § 231 UGB geregelt.¹⁹⁰

Ein weiterer Bestandteil des Jahresabschlusses ist der Anhang.¹⁹¹ In diesem sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die entsprechenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden genauer zu erläutern.¹⁹² Zusätzlich ist ein Lagebericht an den Jahresabschluss anzuhängen, welcher allerdings nicht zum Jahresabschluss gehört.¹⁹³ Gemäß § 243 Abs. 1 UGB sind im Lagebericht der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird.¹⁹⁴

Zusätzlich besteht für Gesellschaften, die Tochterunternehmen haben, die Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen. Voraussetzung für die Aufstellungspflicht ist, dass die Tochterunternehmen unter der einheitlichen Leitung der Muttergesellschaft stehen und ihren Sitz im Inland haben.¹⁹⁵ Zudem besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts, wenn:

- Das Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter des Tochterunternehmens zusteht, oder
- dem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen und es gleichzeitig Gesellschafter ist, oder
- das Mutterunternehmen einen herrschenden Einfluss auf das Tochterunternehmen ausüben kann, oder

¹⁸⁹ Vgl. § 200 UGB iVm § 231 UGB

¹⁹⁰ Vgl. § 224 UGB iVm § 231 UGB

¹⁹¹ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB

¹⁹² Vgl. § 236 UGB

¹⁹³ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB

¹⁹⁴ Vgl. § 243 Abs. 1 UGB

¹⁹⁵ Vgl. § 244 Abs. 1 UGB

- das Mutterunternehmen aufgrund einer vertraglichen Regelung die Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter des Tochterunternehmens hat.¹⁹⁶

Der Konzernabschluss gemäß UGB besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Konzernkapitalflussrechnung und einer Darstellung der Eigenkapital-Komponenten mitsamt ihrer Entwicklung. Die Aufgabe des Konzernabschlusses ist es, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln.¹⁹⁷

Die Bestimmungen über die Bestandteile des Konzernabschlusses sind gemäß UGB weitestgehend ident mit den Bestimmungen hinsichtlich des Jahresabschlusses. Der Konzernabschluss kann freiwillig um einen Segmentbericht erweitert werden.¹⁹⁸ Der Konzernlagebericht stellt wiederum einen vom Konzernabschluss gesonderten Teil dar. Die Bestimmungen über die Bestandteile des Konzernlageberichts sind weitestgehend ident mit den Bestimmungen hinsichtlich des Lageberichts. Ein wichtiger Unterschied besteht beispielsweise darin, dass im Konzernlagebericht stets nichtfinanzielle Leistungsindikatoren analysiert werden müssen.¹⁹⁹

Gemäß § 245a Abs. 2 UGB haben Kapitalgesellschaften zusätzlich freiwillig die Möglichkeit, den Konzernabschluss und Konzernlagebericht nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften aufzustellen. Gemäß § 245a Abs. 1 UGB ist die Bilanzierung nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften für kapitalmarktorientierte Muttergesellschaften zwingend vorgeschrieben.²⁰⁰ Hierbei sind die International Financial Reporting Standards (im folgenden IFRS) maßgeblich.²⁰¹

Die geforderten Bestandteile des Jahresabschluss gemäß IAS 1 (International Accounting Standards) sind folgende:

- Eine Bilanz zum Abschlussstichtag,

¹⁹⁶ Vgl. § 244 Abs. 2 UGB

¹⁹⁷ Vgl. § 250 UGB

¹⁹⁸ Vgl. § 250 Abs. 1 UGB

¹⁹⁹ Vgl. § 267 Abs. 1 UGB

²⁰⁰ Vgl. § 245 UGB; ebenso Bertl/Egger/Samer (2009): S. 8 f.

²⁰¹ Vgl. Bertl/Egger/Samer (2009): S. 243 f.

- eine Gesamtergebnisrechnung der Periode,
- eine Eigenkapitalveränderungsrechnung der Periode,
- eine Kapitalflussrechnung der Periode,
- der Anhang und
- eine Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode.²⁰²

Ein Konzernlagebericht – wie im UGB gefordert – ist gemäß IFRS nicht erforderlich. Jedoch fordern die IAS 1.13 und IAS 1.14, dass das Unternehmen einen Bericht über die Unternehmenslage und die Unternehmensleitung veröffentlicht. Diese Informationen werden zu einem großen Teil im Anhang erläutert und sind damit ein Bestandteil des Jahresabschlusses.²⁰³ Trotzdem hat das Unternehmen gemäß §245a UGB einen Lagebericht nach UGB-Bestimmungen aufzustellen.²⁰⁴

4.3.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung hat der Jahresabschluss gemäß § 18 PSG dieselben Bestandteile zu enthalten, wie bei der GmbH.²⁰⁵ Daraus folgt, dass die Bestandteile des Jahresabschlusses sich aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zusammensetzen. Zudem ist jedenfalls ein Lagebericht anzuhängen, welcher nicht zum Jahresabschluss gehört.²⁰⁶

Prinzipielle Aufgabe des Jahresabschlusses ist es, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.²⁰⁷ Hinsichtlich der Bestandteile der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, des Anhangs und des Lageberichts kann auf das Kapitel 4.3.1. verwiesen werden.

Hinsichtlich der Bestimmungen über den Konzernabschluss verweist das PSG ausdrücklich auf die Regelungen im Unternehmensgesetzbuches (§§ 244 – 267

²⁰² Vgl. Bertl/Egger/Samer (2009): S. 253

²⁰³ Vgl. Bertl/Egger/Samer (2009): S. 253

²⁰⁴ Vgl. § 245a UGB

²⁰⁵ Vgl. § 18 PSG iVm § 193 Abs. 4 UGB

²⁰⁶ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB

²⁰⁷ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB

UGB).²⁰⁸ Daher wird bezüglich der allgemeinen Bestimmungen an dieser Stelle auf das Kapitel 4.3.1. verwiesen.

Die Privatstiftung wird bei einem Konzernabschluss gemäß UGB nur als Konzernmuttergesellschaft auftreten, da für die Stellung als Tochtergesellschaft gemäß § 244 Abs. 1 UGB eine Beteiligung der Muttergesellschaft gemäß § 228 UGB vorausgesetzt ist und auch die einheitliche Leitung gemäß § 244 Abs. 1 UGB nicht mit dem grundsätzlichen Organisationsrecht der Privatstiftung im Einklang steht.²⁰⁹ Gemäß § 244 Abs. 2 UGB müsste die Muttergesellschaft nach herrschender Lehre eine gesellschaftsrechtliche Mitgliedschaftsposition an der Privatstiftung vermitteln, damit die Privatstiftung als Tochterunternehmen in den Konzern aufgenommen werden kann. Da eine Privatstiftung keine Anteilseigner besitzt und daher weder Beteiligungen ausgibt noch Gesellschafter hat, kann sie demnach nicht als Tochterunternehmen auftreten.²¹⁰

Im Falle eines Konzernabschlusses gemäß IFRS kann die Privatstiftung auch als Tochtergesellschaft auftreten, da hier keine Beteiligung notwendig ist. Es besteht nur die Notwendigkeit, dass die Privatstiftung von ihrem Mutterunternehmen beherrscht wird. Die Beherrschung des Mutterunternehmens über die Privatstiftung ist durch entsprechende Bestimmungen (beispielsweise über die Bestellung und Absetzung des Stiftungsvorstands) in der Stiftungserklärung möglich und bestimmt, dass das Mutterunternehmen die Finanz- und Geschäftspolitik der Privatstiftung bestimmen kann.²¹¹

4.4. Bestimmungen hinsichtlich des (Konzern-) Lageberichts

4.4.1. GmbH

Im Lagebericht einer GmbH sind gemäß § 243 Abs. 1 UGB der Geschäftsverlauf, inklusive des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens darzustellen.

²⁰⁸ Vgl. § 18 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 12

²⁰⁹ Vgl. *Nowotny* (2011b): Rz. 49

²¹⁰ Vgl. *Nowotny* (2011b): Rz. 49

²¹¹ Vgl. *Berti/Egger/Samer* (2009): S. 390

Zudem sind die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten des Unternehmens zu erläutern.²¹²

Die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens muss der Komplexität und dem Umfang der Geschäftstätigkeit in angemessener Weise entsprechen. Zudem hat die Analyse auf die wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie genauer zu erläutern.²¹³

Weiters hat der Lagebericht auf folgende Punkte einzugehen:

- Vorgänge, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und von besonderer Bedeutung sind,
- den Bereich der Forschung und Entwicklung,
- bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft,
- die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens und
- die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Lage des Unternehmens von Bedeutung ist.²¹⁴

Große Kapitalgesellschaften haben zudem auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, inklusive Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, im Lagebericht zu analysieren.²¹⁵

Bei einem Konzernlagebericht gemäß UGB ist zusätzlich zu den oben genannten Punkten stets auch auf die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzugehen.²¹⁶ Ein Konzernlagebericht ist in den Bestimmungen der IFRS nicht vorgesehen. Jedoch haben viele Unternehmen nach IAS 1.13 einen Bericht über die Unternehmenslage zu veröffentlichen, der die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens beschreiben soll. Zusätzlich haben viele Unternehmen ebenso einen Umweltbericht und Wertschöpfungsketten zu veröffentlichen.²¹⁷ Zudem haben Unternehmen, die ihren Konzernabschluss gemäß § 245a Abs. 1 UGB nach den internationalen Rech-

²¹² Vgl. § 243 Abs. 1 UGB; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 340

²¹³ Vgl. § 243 Abs. 2 UGB; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 340

²¹⁴ Vgl. § 243 Abs. 3 UGB; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 340

²¹⁵ Vgl. § 243 Abs. 5 UGB; ebenso *Umfahrer* (2008): Rz. 340

²¹⁶ Vgl. § 267 Abs. 2 UGB

²¹⁷ Vgl. *Bertl/Egger/Samer* (2009): S. 291 f.

nungslegungsstandards aufstellen, einen Lagebericht gemäß § 267 UGB aufzustellen.²¹⁸

Hinsichtlich weiterer Bestimmungen kann an dieser Stelle auf die AFRAC-Stellungnahme bezüglich der „Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 267 UGB“ verwiesen werden.²¹⁹ Die größenabhängigen Erleichterungen bezüglich des Lageberichts werden im Kapitel 4.7.1. behandelt.

4.4.2. Privatstiftung

Die Privatstiftung hat den Lagebericht gemäß § 18 PSG prinzipiell nach den Bestimmungen des § 243 UGB und den Konzernlagebericht nach den Bestimmungen des § 267 UGB aufzustellen.²²⁰ Insofern kann hinsichtlich der allgemeinen Bestimmungen auf das Kapitel 4.4.1. verwiesen werden.

Gemäß § 18 PSG ist zusätzlich zu den allgemeinen Bestimmungen des UGB im (Konzern-) Lagebericht auf die Erfüllung des Stiftungszweck einzugehen.²²¹ Der Stiftungsvorstand hat im Lagebericht darauf einzugehen, wie der Stiftungszweck im abgelaufenen Geschäftsjahr erfüllt worden ist und gegebenenfalls auch wie der Stiftungszweck in Zukunft erfüllt werden soll. Aufgrund dieser Regelung hat der Lagebericht bei Privatstiftungen eine größere Bedeutung als bei Kapitalgesellschaften.²²²

Der Lagebericht stellt eine wichtige Informationsgrundlage für die Begünstigten dar. Falls die Bestimmungen über Zuwendungen in der Stiftungserklärung nicht ausreichend definiert wurden und diese daher im Ermessen des Stiftungsvorstands stehen, ist auf die Beweggründe des Stiftungsvorstands für die Ermessensentscheidung einzugehen.²²³

²¹⁸ Vgl. § 245a Abs. 1 UGB iVm § 267 UGB; ebenso *Bertl/Egger/Samer* (2009): S. 292

²¹⁹ AFRAC (2009)

²²⁰ Vgl. § 18 PSG iVm § 243 UGB; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 11

²²¹ Vgl. § 18 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 11; *Ludwig* (2010b): Rz. 11/3

²²² Vgl. *Ludwig* (2010b): Rz. 11/3; ebenso *Arnold* (2008): § 18 Rz. 11

²²³ Vgl. *Marschner* (2011): S. 110; ebenso *Ludwig* (2010b): Rz. 11/3

Hinsichtlich der rechtlichen Risiken muss der Stiftungsvorstand auf die vorbehaltenen Stifterrechte und Ansprüche gegen den Stifter, insbesondere erb- und familienrechtliche Ansprüche, eingehen.²²⁴

Weiters ist anzumerken, dass es keine gesetzliche Pflicht zur Übermittlung des Lageberichts an die Begünstigten gibt. Eine solche Verpflichtung kann gegebenenfalls in der Stiftungserklärung angeordnet werden. Zusätzlich kann der Begünstigte im Zuge seines Auskunfts- und Einsichtsrechts gemäß § 30 PSG jedenfalls Einblick verlangen.²²⁵

Hinsichtlich der Bestimmungen über den Lagebericht bei Konzernabschlüssen gemäß UGB und den IFRS kann an dieser Stelle auf das Kapitel 4.4.1. verwiesen werden. Die größenabhängigen Erleichterungen bezüglich des Lageberichts werden im Kapitel 4.7.2. behandelt.

4.5. Abschlussprüfungspflicht

4.5.1. GmbH

Gemäß den Bestimmungen in § 268 UGB ist prinzipiell jede Kapitalgesellschaft abschlussprüfungspflichtig. Hinsichtlich der größenabhängigen Erleichterungen wird an dieser Stelle auf das Kapitel 4.7.1 verwiesen.²²⁶

Der Jahresabschluss und Konzernabschluss sind von einem (Konzern-) Abschlussprüfer darauf zu prüfen, ob die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags eingehalten sind. Demgegenüber ist der (Konzern-) Lagebericht darauf zu überprüfen, ob er mit dem Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss im Einklang steht und ein möglichst getreues Bild der Lage des Unternehmens bzw. Konzerns vermittelt wird.²²⁷ Falls das Konzernmutterunternehmen den Konzernab-

²²⁴ Vgl. *Ludwig* (2010b): Rz. 11/21

²²⁵ Vgl. *Arnold* (2007): § 18 Rz. 11

²²⁶ Vgl. § 268 UGB

²²⁷ Vgl. § 269 Abs. 1 UGB

schluss gemäß IFRS aufgestellt hat, wird die Prüfung der Einzelabschlüsse und der Reporting-Packages üblicherweise gemeinsam durchgeführt.²²⁸

Der Konzernabschlussprüfer hat zusätzlich zu den allgemeinen Bestimmungen auch noch die volle Verantwortung für die Korrektheit des Konzernabschlusses. Er muss insbesondere die Abschlussprüfer der einzelnen Unternehmen überwachen und die Richtigkeit ihrer Arbeit kontrollieren.²²⁹

Gemäß § 268 Abs. 2 UGB ist zudem jeder Konzernabschluss und jeder Konzernlagebericht von einem Abschlussprüfer zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat der Muttergesellschaft vorgelegt werden kann.²³⁰ (Konzern-) Abschlussprüfer kann entweder ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein; dieser wird von den Gesellschaftern der GmbH bzw. der Konzernabschlussprüfer von den Gesellschaftern des Mutterunternehmens gewählt.²³¹

Ein Wirtschaftsprüfer ist von der (Konzern-) Abschlussprüfung unter anderem ausgeschlossen, wenn er Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft besitzt oder ein gesetzlicher Vertreter bzw. ein Mitglied des Aufsichtsrats bzw. Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft ist.²³² Die weiteren Ausschlussgründe sind im § 271 UGB geregelt. Demgegenüber kann ein (Konzern-) Abschlussprüfer zusätzlich befangen sein und aufgrund dessen von der (Konzern-) Abschlussprüfung ausgeschlossen werden. Der (Konzern-) Abschlussprüfer gilt als befangen, wenn Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art mit dem zu prüfenden Unternehmen vorliegen.²³³

Am Ende der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer einen Bericht über das Ergebnis der Prüfung zu verfassen. Dieser Bericht hat darüber Auskunft zu geben, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht oder der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Zusätzlich hat der Bericht zu erläutern, ob die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft die

²²⁸ Vgl. *Fröhlich* (2011): S. 1230

²²⁹ Vgl. § 269 Abs. 2 UGB

²³⁰ Vgl. § 268 Abs. 2 UGB

²³¹ Vgl. § 268 UGB iVm § 270 UGB

²³² Vgl. § 271 Abs. 2 UGB

²³³ Vgl. § 271 Abs. 1 UGB iVm § 271 Abs. 4 UGB

verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Der Konzernabschlussprüfer hat zusätzlich darüber zu berichten, ob die Vorschriften hinsichtlich der Konsolidierung beachtet worden sind. Dieser Bericht ist muss vom Abschlussprüfer unterzeichnet werden und den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsrat vorgelegt werden.²³⁴

Falls der Abschlussprüfer während der Prüfung feststellt, dass der Bestand oder die Entwicklung des Unternehmens gefährdet ist oder Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer gegen das Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorliegen, hat der Abschlussprüfer darüber unverzüglich zu berichten. Zusätzlich hat er unverzüglich über Schwächen des IKS oder bei der Vermutung eines Reorganisationsbedarfs des Unternehmens zu berichten.²³⁵

4.5.2. Privatstiftung

Gemäß § 21 PSG hat eine jede Privatstiftung von einem Stiftungsprüfer geprüft zu werden. Der Stiftungsprüfer muss sowohl den Jahresabschluss als auch die Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage prüfen.²³⁶

Im speziellem sind vom Stiftungsprüfer beispielsweise folgende Punkte zu prüfen:

- Die Vollständigkeit, Bewertung und der Ausweis des Stiftungsvermögens,
- ob im Anhang die Angaben zur Zwischenkörperschaftsteuer enthalten sind,
- ob im Lagebericht auf die Erfüllung des Stiftungszwecks eingegangen wird,
- ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks im Einklang steht und
- die Einhaltung der Stiftungserklärung.²³⁷

Weitere Bestimmungen finden sich im „Fachgutachten zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung von Privatstiftungen“ der Kammer für Wirtschaftstreuhänder.²³⁸

²³⁴ Vgl. § 273 Abs. 1 UGB

²³⁵ Vgl. § 273 Abs. 2 f. UGB

²³⁶ Vgl. § 21 Abs. 1 PSG; ebenso *Ludwig* (2010b): Rz. 11/24

²³⁷ Vgl. *KWT* (2010)

²³⁸ *KWT* (2010)

Im Gegensatz zur GmbH gehört der Stiftungsprüfer bei der Privatstiftung zu den Stiftungsorganen und hat damit erweiterte Kompetenzen. Den Stiftungsprüfer trifft gegenüber den anderen Stiftungsorganen beispielsweise keine Verschwiegenheitspflicht.²³⁹

Grundsätzlich dürfen Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften zum Stiftungsprüfer bestellt zu werden. Für die Bestellung ist grundsätzlich das Gericht zuständig. Falls die Privatstiftung über einen Aufsichtsrat verfügen sollte, ist dieser für die Bestellung des Stiftungsprüfers zuständig. Von einer Bestellung sind unter anderem Begünstigte, Mitglieder eines anderen Stiftungsorgans, Arbeitnehmer der Privatstiftung und Personen, die mit einer ausgeschlossenen Person ihren Beruf ausüben, ausgeschlossen.²⁴⁰

Am Ende der Stiftungsprüfung hat der Stiftungsprüfer einen Bericht über das Ergebnis der Prüfung zu verfassen. Dieser Bericht hat darüber Auskunft zu geben, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht oder der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Der Prüfungsbericht muss den übrigen Organen der Privatstiftung vorgelegt werden.²⁴¹

Ein möglicher Konzernabschluss ist jedenfalls vom Stiftungsprüfer verpflichtend zu prüfen.²⁴² Im Hinblick auf die Konzernabschlussprüfung bei der Privatstiftung ist jedenfalls relevant, dass § 21 Abs. 1 PSG explizit nicht auf § 269 Abs. 2 UGB zur Verantwortung des Konzernabschlussprüfers verweist.²⁴³ Daraus kann man schließen, dass der Stiftungsprüfer bei der Prüfung eines Konzernabschlusses keine Verantwortung für die Richtigkeit der Abschlussprüfungen der zusammengefassten Jahresabschlüsse trägt. Die Literatur und der OGH gehen aber teilweise davon aus, dass es sich hierbei um eine planwidrige Regelungslücke handelt und die Anwendung des § 269 Abs. 2 UGB nicht von der Anwendung des § 269 Abs. 1 UGB getrennt werden

²³⁹ Vgl. § 14 Abs. 1 PSG iVm § 21 Abs. 2 PSG; ebenso *Gassauer-Fleissner/Grave* (2008): S. 45

²⁴⁰ Vgl. § 20 PSG

²⁴¹ Vgl. § 21 Abs. 2 PSG iVm § 273 UGB

²⁴² Vgl. *Ludwig* (2010b): Rz. 11/25

²⁴³ Vgl. § 21 Abs. 1 PSG

kann. Insofern würde auch § 269 Abs. 2 UGB bei Anwendung von § 269 Abs. 1 UGB für Privatstiftungen gelten.²⁴⁴

Hinsichtlich weiterer Bestimmungen der Konzernabschlussprüfung kann an dieser Stelle auf das Kapitel 4.5.1. verwiesen werden.

4.6. Offenlegungspflicht

4.6.1. GmbH

Die Geschäftsführer der GmbH haben den Jahresabschluss und Lagebericht mit dem Bestätigungsvermerk bzw. dem Vermerk über die Versagung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuchgericht des Sitzes der GmbH einzureichen. Falls der Jahresabschluss bei einer nachträglichen Prüfung oder Feststellung geändert wird, ist auch diese Änderung beim Firmenbuchgericht einzureichen.²⁴⁵

Zusätzlich sind gegebenenfalls auch der Bericht des Aufsichtsrats, der Vorschlag über die Verwendung des Bilanzgewinnes und der Beschluss über dessen Verwendung einzureichen. Falls diese Unterlagen zum Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses und des Lageberichts noch nicht verfügbar sind, sind die Unterlagen nach der Erteilung unverzüglich einzureichen.²⁴⁶

Falls die Offenlegung innerhalb der Frist versäumt wird, ist eine Zwangsstrafe in der Höhe von mindestens EUR 700,- zu verhängen. Diese Regelung wurde erst kürzlich durch das Budgetbegleitgesetz 2011 verschärft und darf aufgrund dieser Änderung auch ohne vorherige Vorwarnung verhängt werden. Die Strafe kann bis zu einer Höhe von EUR 3.600,- erfolgen und ist nach Ablauf der Offenlegungsfrist zu verhängen.²⁴⁷

²⁴⁴ Vgl. *Gruber* (1995): § 21 Rz. 4; ebenso *OGH* (16.4.2009)

²⁴⁵ Vgl. § 277 Abs. 1 UGB

²⁴⁶ Vgl. § 277 Abs. 1 UGB

²⁴⁷ Vgl. § 283 UGB; ebenso *WKO* (2010a); *Werdnik* (2011): W 1

4.6.2. Privatstiftung

Da im § 18 PSG ausdrücklich nicht auf die Bestimmungen der Offenlegung (§§ 277 – 283 UGB) verwiesen wird, sind diese für die Privatstiftung nicht anzuwenden. Es besteht daher keine Offenlegungspflicht für Privatstiftungen.²⁴⁸ Begünstigte können allerdings im Rahmen ihres Auskunfts- und Einsichtsrecht nach § 30 PSG Einblick in den (Konzern-) Jahresabschluss, den (Konzern-) Lagebericht und den Prüfungsbericht erlangen.²⁴⁹

Im Falle eines Konzernabschlusses entfaltet das Fehlen der Offenlegungspflicht bei der Muttergesellschaft (d.h. der Privatstiftung) keine befreiende Wirkung für die konsolidierten Tochtergesellschaften.²⁵⁰ Sollte die Privatstiftung den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht freiwillig offenlegen, gilt die Befreiungswirkung gemäß § 245 Abs. 1 UGB auch für die Tochtergesellschaften.²⁵¹

4.7. Größenabhängige Erleichterungen

4.7.1. GmbH

Gemäß § 221 UGB ist eine kleine Kapitalgesellschaft eine solche, die zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschreitet: 4,84 Millionen Euro Bilanzsumme, 9,68 Millionen Euro Umsatzerlöse und 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.²⁵² Eine mittelgroße GmbH muss zwei der drei Merkmale einer kleinen GmbH überschreiten und darf zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschreiten: 19,25 Millionen Euro Bilanzsumme, 38,5 Millionen Euro Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.²⁵³ Große Kapitalgesellschaften überschreiten mindestens zwei der drei Merkmale, die eine mittelgroße GmbH nicht überschreiten darf.²⁵⁴

Eine kleine GmbH, die keinen Aufsichtsrat haben muss, ist nicht abschlussprüfungspflichtig. Demgegenüber ist eine kleine GmbH, die einen Aufsichtsrat gemäß § 29

²⁴⁸ Vgl. § 18 PSG

²⁴⁹ Vgl. § 30 Abs. 1 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 15

²⁵⁰ Vgl. *OGH* (1.12.2005); ebenso *Ludwig* (2010b): Rz. 11/5

²⁵¹ Vgl. *OGH* (1.12.2005); ebenso *Fida/Rechberger* (2006)

²⁵² Vgl. § 221 Abs. 1 UGB

²⁵³ Vgl. § 221 Abs. 2 UGB

²⁵⁴ Vgl. § 221 Abs. 3 UGB

GmbHG haben muss, abschlussprüfungspflichtig.²⁵⁵ Hinsichtlich der Offenlegungspflicht muss nur die Bilanz und der Anhang mit weniger Daten als bei mittelgroßen und großen GmbHs beim Firmenbuchgericht eingereicht werden. Falls die kleine GmbH aufgrund des Erfordernisses eines Aufsichtsrats abschlussprüfungspflichtig ist, muss zusätzlich der Bestätigungsvermerk bzw. der Vermerk über dessen Versagung oder Einschränkung eingereicht werden.²⁵⁶ Zudem muss eine kleine GmbH keinen Lagebericht aufstellen.²⁵⁷ Bei einer mittelgroßen GmbH muss ebenfalls nur eine Bilanz und ein Anhang mit weniger Angaben als bei einer großen GmbH eingereicht werden.²⁵⁸

Hinsichtlich der Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts bestehen für die Mutterunternehmen folgende größenabhängige Befreiungen:

- Am Jahresabschlussstichtag des Mutterunternehmens und am vorhergehenden Jahresabschlussstichtag treffen mindestens zwei der drei Merkmale zu:
 - Die Bilanzsummen des Konzerns übersteigen insgesamt 21 Millionen Euro nicht,
 - die Umsatzerlöse des Konzerns übersteigen 42 Millionen Euro nicht, und
 - der Konzern hat nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt.
- Am Abschlussstichtag des Konzernabschlusses und am vorhergehenden Konzernabschluss-Stichtag treffen mindestens zwei der drei Merkmale zu:
 - Die Bilanzsumme übersteigt 17,5 Millionen Euro nicht,
 - die Umsatzerlöse übersteigen 35 Millionen Euro nicht, und
 - der Konzern hat nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt.²⁵⁹

Hinsichtlich der Befreiung bei der Aufstellung bestimmt § 246 Abs. 2 folgendes: „Die Rechtsfolgen der Merkmale [...] treten, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zutreffen, ab dem folgenden

²⁵⁵ Vgl. § 268 Abs. 1 UGB

²⁵⁶ Vgl. § 278 Abs. 1 UGB

²⁵⁷ Vgl. § 243 Abs. 4 UGB

²⁵⁸ Vgl. § 279 UGB

²⁵⁹ Vgl. § 246 Abs. 1 UGB

Geschäftsjahr ein.“²⁶⁰ Laut herrschender Meinung bedeutet das, dass auf die Aufstellung des Konzernabschlusses bereits im zweiten Jahr verzichtet werden kann.²⁶¹ Die IFRS bieten demgegenüber keine entsprechenden größenabhängigen Erleichterungen für die Konzernabschlussprüfung.

4.7.2. Privatstiftung

Da das Privatstiftungsgesetz die Bestimmungen im UGB zu den Größenklassen und größenabhängigen Erleichterungen prinzipiell ausschließt, kann die Privatstiftung keine größenabhängigen Erleichterungen in Anspruch nehmen.²⁶² Daraus folgt, dass alle Privatstiftungen – im Gegensatz zu den Bestimmungen bei der GmbH – einen Lagebericht inklusive der Analyse nichtfinanzieller Leistungsindikatoren aufzustellen haben.²⁶³

Da § 18 PSG ausdrücklich auf die größenabhängigen Befreiungen bei Konzernabschlüssen verweist, gelten diese Regelungen für die Privatstiftung sinngemäß.²⁶⁴ Hinsichtlich der Erläuterungen zu den größenabhängigen Befreiungen bei Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten kann an dieser Stelle auf das Kapitel 4.7.1. verwiesen werden.

4.8. Fristen hinsichtlich der Rechnungslegung

4.8.1. GmbH

Gemäß § 222 UGB haben die Geschäftsführer einer GmbH den Jahresabschluss, den Anhang und den Lagebericht bzw. den Konzernabschluss und Konzernlagebericht in den ersten fünf Monaten im neuen Geschäftsjahr aufstellen.²⁶⁵

Der Jahresabschluss gilt bereits als aufgestellt, wenn die Geschäftsführer über den dem Aufsichtsrat oder der Gesellschafterversammlung vorzulegenden Jahresab-

²⁶⁰ § 246 Abs. 2 UGB

²⁶¹ Vgl. *Schmidtsberger/Leb* (2010)

²⁶² Vgl. § 18 PSG; ebenso *Arnold* (2007): § 18 Rz. 3

²⁶³ Vgl. § 18 PSG iVm § 243 Abs. 5 UGB

²⁶⁴ Vgl. § 18 PSG; ebenso *Ludwig* (2010b): Rz. 11/4

²⁶⁵ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB iVm § 251 Abs. 1 UGB

schluss und Lagebericht entscheiden. Eine Unterzeichnung vonseiten der Geschäftsführer ist hierfür nicht notwendig.²⁶⁶

Nach der Aufstellung muss der Jahresabschluss und der Lagebericht von einem Abschlussprüfer geprüft werden, sofern die Kapitalgesellschaft abschlussprüfungspflichtig ist. Die Abschlussprüfung hat vor der Feststellung in der Generalversammlung der Gesellschafter zu erfolgen.²⁶⁷ Der Abschlussprüfer hat hinsichtlich der Abschlussprüfung keine gesetzlichen Fristen zu beachten.

Die Feststellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts vonseiten der Gesellschafter in der Generalversammlung hat jedenfalls innerhalb der Offenlegungsfrist zu erfolgen. Diese Frist beträgt neun Monate ab dem Bilanzstichtag.²⁶⁸ Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht müssen gleichzeitig mit dem Einzelabschluss des Mutterunternehmens beim Firmenbuch eingereicht werden. Die Frist beträgt hierfür ebenso neun Monate ab dem Bilanzstichtag.²⁶⁹

4.8.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung ist der § 222 UGB gemäß § 18 PSG sinngemäß anzuwenden. Das bedeutet, dass der Jahresabschluss, der Anhang und der Lagebericht ebenfalls in den ersten fünf Monaten im neuen Geschäftsjahr vom Stiftungsvorstand aufzustellen sind.²⁷⁰

Da die Bestimmungen des UGB hinsichtlich der Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts nur teilweise anzuwenden sind, gelten hier vordergründig die Bestimmungen des PSG. Gemäß § 21 Abs. 1 PSG hat der Stiftungsprüfer den Jahresabschluss, die Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Danach ist der Prüfungsbericht den anderen Stiftungsorganen vorzulegen.²⁷¹

²⁶⁶ Vgl. *Nowotny* (2011): Rz. 3

²⁶⁷ Vgl. § 268 UGB

²⁶⁸ Vgl. § 35 Abs. 1 GmbHG iVm § 277 Abs. 1 UGB; ebenso *USP* (2012)

²⁶⁹ Vgl. § 280 Abs. 1 UGB iVm § 277 Abs. 1 UGB

²⁷⁰ Vgl. § 18 PSG iVm § 222 Abs. 1 UGB

²⁷¹ Vgl. § 21 Abs. 1 ff. PSG

Hinsichtlich der Offenlegung ist für den (Konzern-) Jahresabschluss keine Frist zu beachten, da gemäß § 18 PSG keine Offenlegungspflicht für Privatstiftungen vorgesehen ist und eine Offenlegung daher nicht verlangt wird.²⁷²

²⁷² Vgl. § 18 PSG

5. Rechtsformvergleich aus steuerrechtlicher Sicht

5.1. Besteuerung der Gesellschaft/Stiftung

5.1.1. GmbH

Eine GmbH unterliegt als juristische Person des privaten Rechts der Körperschaftsteuer, wenn sie ihren Ort der Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat.²⁷³ Das österreichische Steuerrecht bestimmt den Sitz und den Ort einer Geschäftsleitung einer GmbH im § 27 BAO folgendermaßen: „Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.“²⁷⁴ Der Abs. 2 besagt, dass als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen ist, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.²⁷⁵

Die Körperschaftsteuerpflicht der GmbH beginnt mit der Errichtung des Gesellschaftsvertrags und der In-Erscheinung-Treten nach außen.²⁷⁶ Die Körperschaftsteuerpflicht endet, wenn das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist oder die Rechtspersönlichkeit der GmbH untergeht.²⁷⁷ Das Jahreseinkommen, welches sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammensetzt,²⁷⁸ der Gesellschaft wird mit dem Körperschaftsteuersatz von 25% besteuert.²⁷⁹ Hierbei sind Beteiligungserträge und Erträge aus einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerbefreit.²⁸⁰ Zusätzlich schreibt das Körperschaftsteuergesetz vor, dass jede GmbH eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von EUR 1.750,- jährlich zu entrichten hat. Demgegenüber beträgt die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG im ersten Jahr der unbeschränkten Steuerpflicht nur EUR 1.092,-. Die entrichtete

²⁷³ Vgl. § 1 KStG

²⁷⁴ § 27 Abs. 1 BAO

²⁷⁵ Vgl. § 27 Abs. 2 BAO

²⁷⁶ Vgl. § 4 Abs. 1 KStG

²⁷⁷ Vgl. § 4 Abs. 2 KStG

²⁷⁸ Vgl. weiterführend Kapitel 5.4.1.

²⁷⁹ Vgl. § 22 KStG

²⁸⁰ Vgl. § 10 Abs. 1 KStG

Mindestkörperschaftsteuer kann in den Folgejahren als Deckung für Körperschaftsteuernachzahlungen herangezogen werden und ist daher eigentlich eine Steuervorauszahlung. Die Möglichkeit der Deckung von Steuernachzahlungen besteht allerdings nur insofern, als die Mindestkörperschaftsteuer die tatsächlich angefallene Steuer, die aufgrund des Einkommens berechnet wird, nicht übersteigt.²⁸¹ Zusätzlich zu den genannten Pflichten hat die GmbH auch Körperschaftsteuervorauszahlungen zu entrichten, welche vierteljährlich an das Finanzamt zu leisten sind. Diese Vorauszahlungen sind ebenfalls bei der Mindestkörperschaftsteuer möglich.²⁸²

Da die GmbH gemäß § 2 Abs. 1 UStG Unternehmer ist, werden ihr alle Umsätze, sie im Zuge ihrer gewerblichen Tätigkeit getätigt hat, direkt zugerechnet.²⁸³ Daraus folgt, dass die GmbH für jegliche Umsätze Umsatzsteuer entrichten muss. Hierbei ist sowohl der normale Steuersatz in Höhe von 20% als auch der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 10% des Umsatzes maßgeblich. Zusätzlich sind vereinzelt auch andere Steuersätze in Höhe von 12% oder 19% zu beachten.²⁸⁴ Die Steuerpflicht der GmbH hat zudem noch zur Folge, dass sie Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben hat.²⁸⁵

Weiters zu beachten sind die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung gemäß § 27 Abs. 6 EStG. Diese Regelung bestimmt, dass die stillen Reserven eines Wirtschaftsguts, welches ins Ausland gebracht wird, in Österreich zu versteuern sind. Grund hierfür ist, dass Österreich das Besteuerungsrecht an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven verliert und die Übertragung des Wirtschaftsguts daher als Veräußerung ansieht. Das Gesetz sieht vor, dass zum Zeitpunkt des Wegzugs ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. Die GmbH hat allerdings die Möglichkeit einen Steuerzuschub zu beantragen, wenn der Wegzug in EU-Staaten oder Staaten, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, passiert.²⁸⁶

²⁸¹ Vgl. *WKO* (2010b)

²⁸² Vgl. *KStR* 2001: Rz. 1494 – 1497

²⁸³ Vgl. § 2 Abs. 1 UStG

²⁸⁴ Vgl. § 10 UStG

²⁸⁵ Vgl. *Birnbaumer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006): S. 218

²⁸⁶ Vgl. § 27 Abs. 6 Z 1 EStG

Ebenfalls zu beachten ist die Gesellschaftsteuer, die nach den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes berechnet wird. Der Gesellschaftsteuer unterliegen unter anderem der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, freiwillige Zuschüsse und verpflichtete Nachschüsse. Der Gesellschaftsteuersatz ist 1% und wird von der Höhe des Werts der Gegenleistung der ausgegebenen Gesellschaftsrechte berechnet.²⁸⁷

Grunderwerbsteuer wird ausgelöst, wenn die GmbH Grundstücke erwirbt. Die Steuer entsteht, wenn ein Kaufvertrag oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Eigentumsanspruch auslösen, abgeschlossen werden. Der Steuersatz der Grunderwerbsteuer ist 3,5%. Die Steuer wird vom Wert der Gegenleistung oder dem Wert des Grundstücks berechnet, wenn keine Gegenleistung vorhanden ist.²⁸⁸

Zusätzlich ist von der GmbH auch die Kommunalsteuer zu entrichten, deren Höhe von dem Jahresgehalt der Arbeitnehmer abhängt.²⁸⁹ Dienstnehmer im Sinne des Kommunalsteuergesetzes sind sowohl Gesellschafter-Geschäftsführer als auch Personen mit einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG.²⁹⁰ Ebenfalls relevant hinsichtlich der Geschäftsführer- und Mitarbeiterentlohnung sind der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, die auch von der GmbH zu entrichten sind.²⁹¹

Für Sparanlagen, die von Banken gehalten werden, hat die Gesellschaft zudem Kapitalertragsteuer zu entrichten, welche in weiterer Folge endbesteuert sind.²⁹²

5.1.2. Privatstiftung

Bei der Privatstiftung muss hinsichtlich der Besteuerung zwischen der Eingangsbesteuerung und der laufenden Besteuerung unterschieden werden. Die Zuwendungen von Vermögen an die Privatstiftung werden mit einer Stiftungseingangssteuer in Hö-

²⁸⁷ Vgl. § 2 KVG

²⁸⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 GrEStG iVm § 4 GrEStG iVm § 7 GrEStG

²⁸⁹ Vgl. § 1 KommStG

²⁹⁰ Vgl. § 2 KommStG

²⁹¹ Vgl. *Birnbaumer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006): S. 215 f.

²⁹² Vgl. § 93 Abs. 1, 2 EStG iVm § 97 Abs. 1 EStG

he von 2,5% vom Wert der Zuwendung besteuert.²⁹³ Der Steuersatz erhöht sich auf 25%, wenn zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer nicht sämtliche erforderliche Dokumente dem entsprechenden Finanzamt offengelegt worden sind.²⁹⁴ Zu diesen erforderlichen Dokumenten zählen insbesondere die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und damit vergleichbare Unterlagen.²⁹⁵

Eine Privatstiftung unterliegt als juristische Person des privaten Rechts der Körperschaftsteuer. Da jede Privatstiftung ihren Sitz im Inland haben muss, ist sie unbeschränkt steuerpflichtig.²⁹⁶ Steuerrechtlich sind der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung der Privatstiftung – ebenso wie bei der GmbH – im § 27 BAO geregelt.²⁹⁷

Die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung beginnt mit der Errichtung der Stiftungsurkunde und der In-Erscheinung-Treten nach außen.²⁹⁸ Die Körperschaftsteuerpflicht endet, nachdem das gesamte Vermögen an die Begünstigten verteilt wurde.²⁹⁹ Das Einkommen stellt die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer dar. Anders als bei der GmbH ist das Einkommen der Privatstiftung der Gesamtbetrag der Einkünfte nach den sieben Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten und Abzug von Sonderausgaben.³⁰⁰ Der Körperschaftsteuersatz beträgt 25%. Die Körperschaftsteuer umfasst die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte.³⁰¹ Beteiligungserträge (Dividenden) und Erträge aus einer internationalen Schachtelbeteiligung sind – ebenso wie bei der GmbH – steuerbefreit.³⁰² Eine Mindestkörperschaftsteuer sieht das KStG für Privatstiftungen nicht vor.³⁰³

Von der „normalen Körperschaftsteuer“ ist die Zwischenbesteuerung zu unterscheiden. Die Zwischensteuer, die seit Veranlagung 2011 25% beträgt, hat den Zweck,

²⁹³ Vgl. Ludwig (2010a): Rz. 4/3; ebenso Burgstaller/Huemer (2011): S. 32

²⁹⁴ Vgl. WKO (2012g)

²⁹⁵ Vgl. § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG

²⁹⁶ Vgl. Ludwig (2010c): Rz. 12/1

²⁹⁷ Vgl. § 27 Abs. 2 BAO

²⁹⁸ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009): Rz. II/259

²⁹⁹ Vgl. Ludwig (2010c): Rz. 12/4

³⁰⁰ Vgl. Ludwig (2010c): Rz. 12/6; Vgl. weiterführend Kapitel 5.4.2.

³⁰¹ Vgl. WKO (2012g)

³⁰² Vgl. § 10 Abs. 1 KStG

³⁰³ Vgl. § 24 Abs. 4 KStG

den Steuerstundungseffekt bei Thesaurierung gewisser Einkünfte zu vermindern.³⁰⁴ Unter die Zwischenbesteuerung fallen gemäß § 13 Abs. 3 KStG die Einkünfte aus Kapitalvermögen (wie u.a. Zinsen aus Bankguthaben, Einkünfte aus Derivaten, Zinserträge aus Anleihen) sowie die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.³⁰⁵ Diese Zwischensteuer, die auf einem Evidenzkonto zu erfassen ist, wird bei Zuwendungen an Begünstigte wieder gut geschrieben und stellt daher eine Vorwegbesteuerung dar.³⁰⁶ Hinsichtlich der Besteuerung auf Ebene der Begünstigten kann an dieser Stelle auf das Kapitel 5.2.2. verwiesen werden.

Da die Privatstiftung gemäß § 2 Abs. 1 UStG Unternehmer ist, werden ihr alle Umsätze, die sie im Zuge ihrer gewerblichen Tätigkeit tätigt, direkt zugerechnet.³⁰⁷ Daraus folgt, dass die Privatstiftung für jegliche Umsätze Umsatzsteuer entrichten muss und vorsteuerabzugsberechtigt ist. Allerdings muss beachtet werden, dass gemäß § 1 PSG gewerbliche Tätigkeiten, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehen, für Privatstiftungen verboten sind. Hinsichtlich der Steuersätze und weiteren Folgen der Umsatzsteuerpflicht kann auf das Kapitel 5.1.1. verwiesen werden.

Gemäß § 4 Abs. 1 KVG gibt es keine Gesellschaftsteuer für die Privatstiftung.³⁰⁸ Dies ist auch dadurch zu begründen, dass es bei der Privatstiftung keinen Erwerb von Gesellschafterrechten gibt und die Zuwendungen an die Privatstiftung bereits mit der Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5% besteuert werden.

Grunderwerbsteuer wird ausgelöst, wenn die Privatstiftung Grundstücke erwirbt. Die Steuer entsteht, wenn ein Kaufvertrag oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Eigentumsanspruch auslösen, abgeschlossen werden. Der Steuersatz der Grunderwerbsteuer ist für Privatstiftungen in den meisten Fällen 6%. Dieser Steuersatz ist erhöht, da Zuwendungen von Grundstücken gemäß § 1 Abs. 6 Z 5 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer ausgenommen sind und das GrEStG daher ein Stiftungseingangssteueräquivalent in Höhe von 2,5% zusätzlich zu den „üblichen“ 3,5%

³⁰⁴ Vgl. § 13 Abs. 3 KStG iVm § 22 Abs. 2 KStG; ebenso *WKO* (2012g); *Ludwig* (2010c): Rz. 12/7

³⁰⁵ Vgl. § 13 Abs. 3 KStG; ebenso *WKO* (2012g)

³⁰⁶ Vgl. *WKO* (2012g); ebenso *Ludwig* (2010a): Rz. 4/11

³⁰⁷ Vgl. *UFS* (10.03.2009)

³⁰⁸ Vgl. § 4 Abs. 1 KVG

Grunderwerbsteuersatz vorsieht.³⁰⁹ Die Steuer wird vom Wert der Gegenleistung oder dem Wert des Grundstücks berechnet, wenn keine Gegenleistung vorhanden ist.³¹⁰

Hinsichtlich der Kommunalsteuer, des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag kann auf das Kapitel 5.1.1. verwiesen werden.

Da die Privatstiftung ihren Sitz stets im Inland haben muss und keinen Betrieb führen darf, sind die Regelungen für die Wegzugsbesteuerung bei der Privatstiftung nicht relevant.³¹¹

5.2. Besteuerung der Gesellschafter/Begünstigten

5.2.1. GmbH

Die Dividenden der GmbH an ihre Gesellschaftern unterliegen einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25%, sofern nicht auf Antrag die Regelbesteuerung angewandt wird.³¹² Wenn der Schuldner der Kapitalerträge seinen Wohnsitz, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, wird die Steuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).³¹³ Der Gesellschafter ist in diesem Fall der Schuldner der Kapitalerträge und die Gesellschaft der Schuldner der Steuer. Insofern hat die Gesellschaft die entsprechende Steuer an das Finanzamt abzuführen.³¹⁴

Sofern der Regelbesteuerungsantrag nicht angewandt wird, tritt durch die Abfuhr der Kapitalertragsteuer die Endbesteuerung ein und die Einkünfte müssen nicht mehr in die Einkommensteuererklärung des Gesellschafters aufgenommen werden.³¹⁵ Im

³⁰⁹ Vgl. § 1 Abs. 6 Z 5 StiftEG iVm § 7 Abs. 2 GrEStG; ebenso *Wilplinger* (2012)

³¹⁰ Vgl. § 4 GrEStG

³¹¹ Vgl. § 1 PSG

³¹² Vgl. § 27 Abs. 2 Z 1 EStG iVm § 27a Abs. 1 EStG

³¹³ Vgl. § 93 Abs. 1 EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG

³¹⁴ Vgl. § 95 Abs. 1 EStG iVm § 95 Abs. 2 Z 1 EStG

³¹⁵ Vgl. § 97 Abs. 1 EStG

Falle des Antrags auf Regelbesteuerung werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem Progressionssatz besteuert und in die Steuererklärung aufgenommen.³¹⁶

Die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der GmbH werden in die Steuererklärung aufgenommen und dort mit einem besonderen Steuersatz von 25% besteuert.³¹⁷ Der Kapitalertragsteuerabzug und die Endbesteuerung werden verhindert, wenn die Gewinnrealisierung nicht durch eine inländische depotführende Stelle abgewickelt wird.³¹⁸

Falls ein Gesellschafter auch gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist, wird entweder Einkommensteuer oder Lohnsteuer verrechnet. Je nachdem, ob die Beteiligung größer oder kleiner als 25% ist, fällt Lohn- bzw. Einkommensteuer an. Falls die Beteiligung an der GmbH kleiner gleich 25% ist, hat die GmbH Lohnsteuer abzuführen. Falls die Beteiligung größer als 25% ist, hat der Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit und muss hierfür Einkommensteuer abführen.³¹⁹

5.2.2. Privatstiftung

Die Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre Begünstigten sind stets Einkünfte aus Kapitalvermögen und werden im Normalfall mit einer Kapitalertragsteuer von 25% besteuert.³²⁰ Die Zuwendungen sind damit – ebenso wie die Dividenden einer GmbH – endbesteuert und müssen von den Begünstigten nicht in die Steuererklärung aufgenommen werden.³²¹

Gemäß § 27a Abs. 5 EStG hat der Begünstigte einer Privatstiftung ebenfalls die Möglichkeit, die Zuwendungen per Antrag in die Regelbesteuerung aufzunehmen. Im Falle des Antrags auf Regelbesteuerung werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem Progressionssatz besteuert und in die Steuererklärung aufgenommen.³²²

³¹⁶ Vgl. § 27a Abs. 5 EStG

³¹⁷ Vgl. § 97 Abs. 1 EStG

³¹⁸ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 2 EStG

³¹⁹ Vgl. § 22 Z 2 EStG iVm § 25 Abs. 1 Z 1 EStG

³²⁰ Vgl. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG

³²¹ Vgl. § 97 Abs. 1 EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG; ebenso *WKO* (2012g)

³²² Vgl. § 27a Abs. 5 EStG

Falls die Privatstiftung Zuwendungen an Kapitalgesellschaften ausschüttet, liegt eine körperschaftsteuerpflichtige Betriebseinnahme vor. Da die Zuwendungen bei der Ausschüttung an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zu einer Kapitalertragsteuerbelastung führen, kann es hier zu einer steuerlichen Mehrfachbelastung kommen.³²³

Eine zusätzliche Folge von Zuwendungen an Begünstigte ist, dass die Steuer, die im Zuge der Zwischenbesteuerung vorweg für die Einkünfte aus Kapitalvermögen oder der Veräußerung von privaten Grundstücken abgeführt wurde, der Privatstiftung zum Zeitpunkt der Zuwendung an den Begünstigten rückerstattet wird. Dies setzt voraus, dass die Zuwendungen mit den oben genannten Einkünften in Verbindung stehen.³²⁴

5.3. Pflichten hinsichtlich der Steuererklärung und Anzeige

5.3.1. GmbH

Gemäß § 134 BAO müssen die Abgabenerklärungen der Körperschaft- und Umsatzsteuer bis zum 30. April des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres abgegeben werden. Wenn die Erklärungen elektronisch eingereicht werden, verlängert sich die Frist bis 30. Juni. Die Abgabenbehörde ist zudem dazu befugt, die Frist zu verlängern, wenn der Steuerschuldner einen Antrag mit entsprechender Begründung einbringt.³²⁵ Falls die GmbH einen Steuerberater hat, verlängert sich die Frist zur Abgabe entsprechend der Quotenregelung um bis zu ein Jahr.³²⁶

Die Abgabenerklärungen müssen bei dem örtlich zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Gemäß BAO ist das Finanzamt zuständig, bei dem die GmbH ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat oder hatte.³²⁷ Das bedeutet, dass das Betriebsfinanzamt für die Einhebung der Körperschaftsteuer (inkl. Körperschaftsteuervoraus-

³²³ Vgl. § 4 Abs. 11 Z 2 lit. a EStG; ebenso *Ludwig* (2010a): Rz. 4/12 f.

³²⁴ Vgl. *WKO* (2012g)

³²⁵ Vgl. § 134 BAO

³²⁶ Vgl. *BMF* (2012a)

³²⁷ Vgl. § 21 Abs. 1 AVOG 2010

zahlungen, Umsatzsteuer (inkl. Umsatzsteuervoranmeldungen), Dienstgeberbeiträge, Kammerumlage und Abzugsteuern zuständig ist.³²⁸

Daneben ist ebenfalls die sachliche Zuständigkeit für die GmbH relevant. Die sachliche Zuständigkeit entscheidet darüber, an welches Finanzamt sich die Gesellschaft bei verschiedenen Abgabeangelegenheiten wenden kann.³²⁹ Die sachliche Zuständigkeit obliegt bei kleinen und mittleren GmbHs den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis gemäß § 13 Abs. 1 AVOG 2010.³³⁰ Die Zuständigkeit von GmbHs, die Merkmale einer großen Kapitalgesellschaft gemäß § 221 UGB erfüllen, obliegt dagegen den KöSt-Finanzämtern. Die KöSt-Finanzämter haben einen erweiterten Aufgabenbereich. Zu ihnen gehören das Finanzamt Wien 1/23 für Wien, Niederösterreich und Burgenland, das Finanzamt Linz, das Finanzamt Salzburg-Stadt, das Finanzamt Graz-Stadt, das Finanzamt Klagenfurt, das Finanzamt Innsbruck und das Finanzamt Feldkirch.³³¹

Gemäß § 120 BAO besteht für die GmbH die Pflicht, alle Umstände, die hinsichtlich der Begründung, Änderung oder Beendigung der Steuerpflicht relevant sein können, dem Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen.³³²

5.3.2. Privatstiftung

Bei Privatstiftungen sind die Abgabenerklärungen hinsichtlich der Körperschaft- und Umsatzsteuer – ebenso wie bei der GmbH – bis zum 30. April des Folgejahres abzugeben.³³³ Hinsichtlich weiterer Regelungen bezüglich der Abgabefrist kann auf das Kapitel 5.3.1. verwiesen werden.

Ebenso wie bei der GmbH müssen die Abgabenerklärungen bei dem örtlich zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Gemäß BAO ist das Finanzamt zuständig, bei dem die Privatstiftung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat oder hatte.³³⁴ Hin-

³²⁸ Vgl. § 21 Abs. 2 Z 1 – 5 AVOG 2010

³²⁹ Vgl. § 1 Abs. 1 AVOG

³³⁰ Vgl. § 13 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010

³³¹ Vgl. § 15 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010

³³² Vgl. § 120 Abs. 1 BAO iVm § 121 BAO

³³³ Vgl. § 134 BAO

³³⁴ Vgl. § 21 Abs. 1 AVOG 2010

sichtlich der sachlichen Zuständigkeit ist für Privatstiftungen stets eines der KöSt-Finanzämtern zuständig.³³⁵

Zusätzlich zu den genannten Pflichten muss die Privatstiftung auch Körperschaftsteuervorauszahlungen entrichten, welche vierteljährlich an das Finanzamt zu leisten sind.³³⁶ Weiters sind monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, sofern Umsätze vonseiten der Privatstiftung getätigt werden.³³⁷ Hierfür ist – wie bei der GmbH – das örtlich zuständige Betriebsfinanzamt maßgeblich.³³⁸

Hinsichtlich der allgemeinen Anzeigepflicht gibt es bei der Privatstiftung dahingehend eine Erleichterung, dass Zuwendungen, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen, dem Finanzamt nicht angezeigt werden müssen.³³⁹ Allerdings ist die Stiftungseingangssteuer bis zum 15. Tag des darauffolgenden Monats mithilfe einer Steuererklärung an das Finanzamt zu entrichten, was einer Anzeigepflicht beim Finanzamt gleichkommt. Steuerschuldner ist hierbei im Regelfall die Privatstiftung. Falls die Privatstiftung weder ihren Sitz noch ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, ist der Stifter Steuerschuldner.³⁴⁰ Alle anderen Umstände, die die Begründung, Änderung oder Beendigung der Steuerpflicht bewirken,³⁴¹ und insbesondere die Begünstigten der Privatstiftung sind dem Finanzamt anzuzeigen. Die Meldung der Begünstigten muss hierbei elektronisch über FinanzOnline erfolgen.³⁴² Zur Vermeidung eines erhöhten Stiftungseingangssteuersatzes ist es ebenfalls erforderlich, dem Finanzamt die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde offenzulegen.³⁴³

³³⁵ Vgl. § 15 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010

³³⁶ Vgl. KStR 2001: Rz. 1494 – 1497

³³⁷ Vgl. § 21 Abs. 1 UStG; ebenso *BMF* (2012b)

³³⁸ Vgl. § 21 Abs. 1 AVOG 2010

³³⁹ Vgl. § 121 Abs. 2 lit. d BAO

³⁴⁰ Vgl. § 1 Abs. 3 StiftEG iVm § 3 StiftEG

³⁴¹ Vgl. § 120 Abs. 1 BAO

³⁴² Vgl. § 5 PSG

³⁴³ Vgl. § 2 Abs. 1 lit. b StiftEG; ebenso *Arnold* (2010d): Rz. 13/15

5.4. Einkunfts- und Gewinnermittlungsart

5.4.1. GmbH

Hinsichtlich der Einkunftsart sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG alle Einkünfte von Steuerpflichtigen, die aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig sind, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zu zählen.³⁴⁴

Da die GmbH nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig ist und Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, ermittelt sie ihren Gewinn stets nach § 5 Abs. 1 EStG. Diese Verpflichtung entsteht aufgrund der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 EStG, die bei der GmbH stets erfüllt sind.³⁴⁵

5.4.2. Privatstiftung

Die Privatstiftung kann grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 2 KStG sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkunftsarten haben. Auf betrieblicher Ebene können sowohl Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb anfallen. Einzige Ausnahme hierbei stellt die Einkunftsart der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, da die Privatstiftung kein Dienstverhältnis eingehen kann. Auf außerbetrieblicher Ebene können sowohl Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte anfallen.³⁴⁶

Hinsichtlich der Gewinnermittlung muss man bei der Privatstiftung differenzieren. Aufseiten der betrieblichen Einkünfte hat aufgrund der Bilanzierungspflicht nach § 18 PSG stets ein Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen. Die Ermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG scheidet aufgrund der Buchführungspflicht für Privatstiftungen aus. Gemäß § 13 KStG ist der Gewinn bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.³⁴⁷ Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb muss der Gewinn demgegenüber nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt werden.³⁴⁸

³⁴⁴ Vgl. § 7 Abs. 2 KStG

³⁴⁵ Vgl. § 189 UGB iVm § 5 Abs. 1 EStG

³⁴⁶ Vgl. StfR 2009: Rz. 33 – 37

³⁴⁷ Vgl. StfR 2009: Rz. 51 – 57; ebenso *Ludwig* (2010c): Rz. 12/25

³⁴⁸ Vgl. StfR 2009: Rz. 51 – 57; ebenso *Ludwig* (2010c): Rz. 12/26

Hinsichtlich der außerbetrieblichen Einkünfte bestimmen die Stiftungsrichtlinien: „Für die außerbetrieblichen Einkunftsarten ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 und § 16 EStG 1988 zu ermitteln. Es gilt das Zufluss-/ Abflussprinzip des § 19 EStG 1988.“³⁴⁹

5.5. Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten

5.5.1. GmbH

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG sind alle Einkünfte einer GmbH den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zuzurechnen. Dadurch, dass die Einkünfte einer GmbH stets den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ist ein horizontaler oder vertikaler Verlustausgleich nicht möglich.³⁵⁰

Die GmbH hat jedoch die Möglichkeit, die in vorangegangenen Jahren entstandenen Verluste unter den Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 6 EStG abzuziehen. Der Verlustvortrag stellt hierbei eine periodenübergreifende Ergänzung zur Gewinnermittlung dar und keine „Ausgabe“ im eigentlichen Sinne. Diese Möglichkeit besteht allerdings nur für die betrieblichen Einkunftsarten und sofern der Verlust nicht bereits im Jahr der Entstehung verrechnet wurde. Zudem muss der Verlust durch eine ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sein.³⁵¹

Grundsätzlich ist derjenige Verlust zuerst abzuziehen, der in den früheren Jahren entstanden ist. Die Verluste sind im größtmöglichen Umfang in dem Jahr abzuziehen, in dem ein ausgleichsfähiger Gewinn erwirtschaftet wurde. Der Verlustvortrag kann nur berücksichtigt werden, wenn eine Veranlagung durchgeführt wurde. Dabei sind zuerst alle Sonderausgaben vom Gewinn abzuziehen. Erst danach darf der Verlustvortrag von Amts wegen berücksichtigt werden.³⁵²

³⁴⁹ StfR 2001: Rz. 55; vgl. *Ludwig* (2010c): Rz. 12/28

³⁵⁰ Vgl. KStR 2001: Rz. 344

³⁵¹ Vgl. *WKO* (2012h)

³⁵² Vgl. *WKO* (2012h)

5.5.2. Privatstiftung

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG setzt sich das Einkommen einer Privatstiftung aus der Summe der Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben zusammen. Das bedeutet, dass ein vertikaler – also einkunftsartüberschreitender – Verlustausgleich bei der Privatstiftung grundsätzlich möglich ist.³⁵³

Im betrieblichen Bereich ist ein horizontaler – also einkunftsartinterner – Verlustausgleich zwischen mehreren Teilbetrieben einer Privatstiftung nicht möglich, da die Privatstiftung hierin mit einer Körperschaft, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG ermittelt, gleichgestellt wird. Das bedeutet, dass bei der Privatstiftung stets nur eine einzige gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Betätigung vorliegt und nicht zwischen mehreren ausgleichsfähigen Betrieben unterschieden wird.³⁵⁴ Daraus folgt, dass das Problem des horizontalen Verlustausgleiches in der Praxis nicht relevant ist. Außerbetriebliche Einkünfte müssen ebenfalls untereinander getrennt ermittelt werden. Ein horizontaler Verlustausgleich ist demnach nur innerhalb der Einkunftsart möglich.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften muss allerdings streng zwischen vollbesteuerten und zwischenbesteuerten bzw. steuerbefreiten Einkünften unterschieden werden.³⁵⁵ Verluste aus zwischenbesteuerten und steuerbefreiten Einkünften dürfen grundsätzlich weder horizontal noch vertikal mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Da die zwischenbesteuerten Einkünfte einer Bruttoerfassung unterliegen, darf auch zwischen den einzelnen Schemata gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 kein Ausgleich durchgeführt werden.³⁵⁶

Ein Verlustvortrag als Sonderausgabenabzug gemäß § 8 Abs. 4 KStG ist für den betrieblichen Bereich einer Privatstiftung stets und grundsätzlich möglich, wohingegen ein Verlustvortrag für den außerbetrieblichen Bereich einer Privatstiftung nicht mög-

³⁵³ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009): Rz. II/322

³⁵⁴ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009): Rz. II/322

³⁵⁵ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009): Rz. II/323

³⁵⁶ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009): Rz. II/323

lich ist.³⁵⁷ Hinsichtlich der allgemeinen Bestimmungen zu einem Verlustvortrag kann auf das Kapitel 5.5.1. verwiesen werden.

5.6. Außenprüfung

5.6.1. GmbH

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO ist es vonseiten der Abgabenbehörden zulässig, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse einer GmbH für die Erhebung von Abgaben zu prüfen.³⁵⁸ Hierbei fällt die GmbH entweder in die Zuständigkeit des örtlichen Finanzamts oder der Großbetriebsprüfung, was vordergründig von der Größe des Betriebs abhängig ist. In manchen Fällen ist auch die Branchenzugehörigkeit maßgeblich für die Prüfungszuständigkeit.³⁵⁹

Ein Betrieb kann unter anderem aufgrund folgender Punkte für eine Außenprüfung (vormals Betriebsprüfung) ausgewählt werden:

- Zufallsauswahl durch EDV (dies erfolgt oft bei Klein- und Mittelbetrieben),
- Auswahl durch einen mit dem Betrieb befassten Mitarbeiter,
- Filterung von Risikofaktoren (oftmals bei Umsatzsteuersonderprüfungen),³⁶⁰
- Auffälligkeiten oder
- Zeitablauf.³⁶¹

Gemäß § 148 Abs. 5 BAO sind Außenprüfungen dem Abgabepflichtigen oder seinem gesetzlichen Vertreter mindestens eine Woche davor anzukündigen. Die Prüfung umfasst zumeist unter anderem die Saldenlisten, Anlagenverzeichnisse, wichtige Verträge, Sach- und Personalkonten sowie das Journal.³⁶²

³⁵⁷ Vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer* (2009): Rz. II/326

³⁵⁸ Vgl. § 147 Abs. 1 BAO

³⁵⁹ Vgl. *Wagner* (2010): S. 136

³⁶⁰ Vgl. *Folger/Gaedke/Hübner* (2004): S. 23

³⁶¹ Vgl. *WKO* (2012i)

³⁶² Vgl. *Folger/Gaedke/Hübner* (2004): S. 29

Nach Beendigung der Außenprüfung muss die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen einen schriftlichen Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung zukommen lassen. Zudem hat die Abgabenbehörde eine Schlussbesprechung mit dem Abgabepflichtigen abzuhalten und darüber eine Niederschrift zu verfassen.³⁶³ Der Schlussbericht der Außenprüfung soll Aufschluss darüber geben, ob eine geänderte Steuerfestsetzung nötig ist oder es keine Einwände bei der Steuerfestsetzung aufgrund der Prüfung gibt.³⁶⁴ Im Falle eines festgestellten finanzstrafrechtlichen Tatbestandes wird das Finanzamt zudem ein Finanzstraßverfahren einleiten.³⁶⁵

5.6.2. Privatstiftung

Da jede Privatstiftung gemäß § 18 PSG Bücher zu führen hat und zudem zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann auch eine Privatstiftung jederzeit für eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO von den Finanzbehörden herangezogen werden.³⁶⁶

Für die Privatstiftung gelten – ebenso wie für die GmbH – die Bestimmungen der §§ 147 – 153 BAO. Hinsichtlich der allgemeinen Bestimmungen der Außenprüfung kann daher auf das Kapitel 5.6.1. verwiesen werden.

³⁶³ Vgl. § 150 BAO iVm § 149 Abs. 1 BAO

³⁶⁴ Vgl. *Buck/Klopfer* (2011): S. 132

³⁶⁵ Vgl. *WKO* (2012i)

³⁶⁶ Vgl. § 18 PSG iVm § 147 BAO

6. Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten Entscheidungskriterien

6.1. Gesetzliche Restriktionen

Bei der GmbH bestehen grundsätzlich keine gesetzlichen Bestimmungen, welche die Nutzung der GmbH als Kapitalanlagemöglichkeit verbieten oder einschränken würden. Sowohl das GmbHG als auch das UGB bieten der GmbH eine weite gesellschaftsrechtliche wie rechnungslegungsbezogene Gestaltungsfreiheit. Die einzige gesetzliche Beschränkung, die für den Gründer in weiterer Hinsicht relevant ist, ist die Ausschüttungsgrenze. Dividenden einer GmbH dürfen nur maximal bis zur Höhe des Bilanzgewinns nach Auflösung und Bildung von Rücklagen ausgeschüttet werden.³⁶⁷ Demgegenüber gibt es bei der Privatstiftung – ebenso wie bei der GmbH – Grenzen hinsichtlich möglicher Ausschüttungen an Begünstigte. Diese Ausschüttungen dürfen nur maximal bis zur Höhe des Stiftungsvermögens oder gegebenenfalls bis zu einem in der Stiftungserklärung festgelegten Mindestvermögensstand erfolgen.³⁶⁸

Eine wichtige gesetzliche Restriktion bei der Privatstiftung besteht darin, dass eine Privatstiftung gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PSG keine gewerbliche Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben darf. Zudem darf der Zweck einer Privatstiftung nicht rein auf die Selbsterhaltung der Privatstiftung ausgerichtet sein.³⁶⁹ Hinsichtlich eines eigennützigen Gründers, der die Rechtsform primär zur Kapitalanlage verwenden will und diese daher hauptsächlich außerbetriebliche Einkünfte lukrieren wird, stellen diese Restriktionen aber kein entscheidendes Problem dar. Zu beachten ist aber jedenfalls, dass die Privatstiftung – aufgrund des Verbots der gewerblichen Tätigkeit – das Stiftungsvermögen im Wesentlichen durch Beteiligungen und Vermietungen aufbauen kann. Ein Vorteil aufseiten der Privatstiftung ist zusätzlich, dass die Stiftungszusatzurkunde nicht beim Firmenbuch eingereicht werden muss und die Privatstiftung daher eine geringe Publizität erfordert.

³⁶⁷ Vgl. Kapitel 3.9.1.

³⁶⁸ Vgl. Kapitel 3.9.2.

³⁶⁹ Vgl. Kapitel 3.3.2.

Hinsichtlich des laufenden Betriebs bestehen bei der GmbH und der Privatstiftung ansonsten keine weiteren Restriktionen.

Zusammenfassend gibt es demnach weder bei der Privatstiftung noch bei der GmbH gesetzliche Restriktionen, welche die Nutzung der jeweiligen Rechtsform als Kapitalanlagemöglichkeit vorab ausschließen. Trotzdem sind vor allem die gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei der GmbH (vor allem bezüglich der erlaubten Zwecke) weitaus breiter ausgestaltet. Diese gesetzlichen Bestimmungen erlauben es der GmbH Einkünfte innerhalb diverser Tätigkeitsbereiche zu erzielen, was bei der Privatstiftung nur sehr eingeschränkt möglich ist. Es ist daher empfehlenswert, sich für die GmbH zu entscheiden, wenn man seine Entscheidung hinsichtlich der gesetzlichen Möglichkeiten trifft.

6.2. Gründungsaufwand und laufender Aufwand

Bei der GmbH ist normalerweise ein Vermögen von mindestens EUR 37.597,- notwendig, um eine GmbH zu gründen. Dabei entfallen EUR 35.000,- auf das rückzahlungsfähige Mindeststammkapital und EUR 2.597,- auf Notariats-, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten. In Ausnahmefällen ist es mithilfe von Sacheinlagen möglich die baren Gründungskosten auf EUR 4.597,- zu verringern.³⁷⁰

Etwaige Kosten für Geschäftsführungsvergütungen kann der Gründer umgehen, indem er als Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäfte selbst führt.³⁷¹ Dies erspart Kosten und erleichtert die Beeinflussbarkeit der GmbH.³⁷² Zudem reicht es gemäß GmbHG aus, wenn ein Geschäftsführer die Geschäfte der GmbH leitet. Es ist nicht erforderlich, mehrere Geschäftsführer anzustellen. Die Kosten der Geschäftsführer hat grundsätzlich die GmbH zu tragen und sind daher kein direkter Aufwand des Gesellschafters. Sofern die GmbH abschlussprüfungspflichtig ist, sind zudem die Kosten der jährlichen Abschlussprüfung von der GmbH und damit indirekt vom Gesellschaf-

³⁷⁰ Vgl. Kapitel 3.2.1.

³⁷¹ Vgl. Kapitel 3.8.1.

³⁷² Vgl. Kapitel 6.3.

ter zu tragen.³⁷³ Allerdings ist bei jeglichen von der Gesellschaft zu tragenden Kosten zu beachten, dass diese den möglichen Ausschüttungsbetrag verringern und sich damit auch auf das Vermögen der Gesellschafter auswirken.

Zusätzlich haben vor allem kleine GmbHs aufgrund der größenabhängigen Erleichterungen die Möglichkeit, ihren laufenden Aufwand zu verringern. Eine kleine GmbH, die keinen Aufsichtsrat haben muss, ist beispielsweise nicht abschlussprüfungspflichtig, hat erleichterte Offenlegungspflichten und muss keinen Lagebericht aufstellen.³⁷⁴

Um eine Privatstiftung zu gründen, ist im Normalfall ein Vermögen von mindestens EUR 72.617,- notwendig. Dieses Vermögen setzt sich aus dem erforderlichen Mindestvermögen in Höhe von EUR 70.000,- zusammen sowie EUR 2.617,- Eintrags- und Notarkosten. In Ausnahmefällen kann das erforderliche bare Vermögen mithilfe von einer Sacheinlage auf EUR 4.617,- reduziert werden.³⁷⁵

Im Gegensatz zur GmbH hat der eigennützige Stifter bei der Privatstiftung keine Möglichkeit, ein Mitglied des Stiftungsvorstands zu werden, um den Aufwand hierfür zu senken. Dies resultiert aus der Regelung, dass kein Begünstigter oder naher Verwandter eines Begünstigten zum Mitglied des Stiftungsvorstands werden darf und ein eigennütziger Gründer immer in gewisser Weise auch Begünstigter der Privatstiftung sein wird.³⁷⁶ Zudem muss die Privatstiftung mindestens drei Vorstandsmitglieder haben, die alle entsprechend zu vergüten sind. Hinsichtlich der Vorstandsvergütungen hat der Stifter keine direkten, laufenden Kosten zu tragen, da die Vorstandsvergütungen vom Stiftungsvermögen entnommen werden. Diese Vergütungen werden entweder in der Stiftungserklärung oder vom Gericht bestimmt.³⁷⁷

Die Privatstiftung ist verpflichtet, jedes Jahr von einem Stiftungsprüfer geprüft zu werden. Da die Entlohnung hierfür auch aus dem Stiftungsvermögen entnommen

³⁷³ Vgl. Kapitel 4.5.1.

³⁷⁴ Vgl. Kapitel 4.6.1.

³⁷⁵ Vgl. Kapitel 3.2.2.

³⁷⁶ Vgl. § 15 Abs. 2 PSG

³⁷⁷ Vgl. § 19 PSG

wird, hat der Stifter auch hier keine direkten, laufenden Kosten zu tragen.³⁷⁸ Zusätzlich besteht bei der Privatstiftung keine Verpflichtung zur Offenlegung, was wiederum ein Vorteil hinsichtlich des laufenden Aufwands ist. Bei der GmbH bestehen demgegenüber größenabhängige Erleichterungen. Beispielsweise muss eine kleine GmbH ohne Aufsichtsratspflicht nicht geprüft werden.³⁷⁹

Hinsichtlich des erforderlichen Gründungsvermögens ist die GmbH eindeutig vor der Privatstiftung zu präferieren, da für die Gründung einer Privatstiftung circa EUR 35.000,- mehr notwendig sind als für die Gründung einer GmbH. Bei den laufenden Aufwendungen hat sowohl der Gesellschafter einer GmbH als auch der Stifter einer Privatstiftung keine direkten Kosten zu tragen, da die Vergütungen und andere Kosten prinzipiell aus dem Vermögen der Gesellschaft bzw. Stiftung entnommen werden. Trotzdem ist auch hier ein Vorteil aufseiten der GmbH zu erkennen, da diese im Gegensatz zur Privatstiftung nur einen Geschäftsführer vergüten muss und nicht zumindest drei Vorstandsmitglieder. Zudem hat der Gründer der GmbH die Möglichkeit, selbst als Geschäftsführer aufzutreten und dadurch laufende Kosten einzusparen, sowie seinen Aufwand aufgrund der größenabhängigen Erleichterungen zu reduzieren. Diese Möglichkeit gibt es bei der Privatstiftung mit einem eigennützig denkenden Stifter de facto nicht. Demgegenüber hat die Privatstiftung den Vorteil, dass sie sich Aufwendungen durch die fehlende Offenlegungspflicht erspart.

Insgesamt gibt es auch hinsichtlich der Gründungs- und laufenden Kosten eine Empfehlung für die GmbH. Gründer, die ihre Entscheidung anhand dieses Entscheidungskriteriums treffen, sollten daher eher zu der Gründung einer GmbH als zur Gründung einer Privatstiftung tendieren.

6.3. Steuerbarkeit/Beeinflussbarkeit der Gesellschaft/Stiftung

Bei der GmbH hat der Gesellschafter innerhalb der Generalversammlung die Möglichkeit, aktiv in die Tätigkeit der GmbH einzugreifen. Der Gründer kann beispielsweise selbst Beschlüsse über die Ausschüttung des Bilanzgewinns treffen, die Bestellung oder Abberufung der Geschäftsführer regeln und hat selbst die Entscheidung

³⁷⁸ Vgl. Kapitel 4.5.2.

³⁷⁹ Vgl. Kapitel 4.7.1.

Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten
Entscheidungskriterien

über Verträge, durch welche Vermögensgegenstände mit einem Wert von mehr als 20% des Stammkapitals erworben werden, zu treffen.³⁸⁰ Der Gründer als reiner Gesellschafter hat insofern eine breite Einflussmöglichkeit über Beschlüsse in der Generalversammlung.

Sollte sich der Gesellschafter dazu entscheiden die Rolle des Gesellschafter-Geschäftsführers zu übernehmen, hat er zusätzlich auch noch Einfluss auf den operativen Betrieb der GmbH. In der Rolle als Gesellschafter-Geschäftsführer kann er die GmbH in allen Belangen steuern und jede Geschäftsentscheidung eigenständig treffen. Natürlich hat er als Gesellschafter-Geschäftsführer demgegenüber auch weitaus mehr Pflichten und Verantwortung, die er als reiner Gesellschafter nicht hat.³⁸¹

Der Gründer einer Privatstiftung hat gegenüber dem Gründer einer GmbH weitaus weniger Möglichkeiten, in die aktiven Tätigkeiten der Privatstiftung einzugreifen. Die wichtigste Möglichkeit des Stifters liegt darin, die Stiftungserklärung zu gestalten. Innerhalb der Stiftungserklärung kann der Stifter Regelungen hinsichtlich des Zwecks und der Begünstigten der Privatstiftung festlegen. Insofern können auch mögliche Regelungen über Zuwendungen an die Begünstigten in der Stiftungserklärung getroffen werden.³⁸²

Zudem kann sich der Stifter in der Stiftungserklärung die Möglichkeit zur Änderung der Stiftungserklärung sichern. Dadurch hat er auch im späteren Betrieb die Möglichkeit, Regelungen in der Stiftungserklärung bezüglich des Zwecks, der Bestellung des Vorstands, etc. ändern zu lassen.³⁸³

Hinsichtlich der Steuerbarkeit und Beeinflussbarkeit der jeweiligen Rechtsform kann einem eigennützigen Gründer wiederum die GmbH vor der Privatstiftung empfohlen werden. Die GmbH bietet grundsätzlich mehr Einflussmöglichkeiten für einen reinen Gesellschafter als die Privatstiftung einem Stifter. Zusätzlich ist es als Gesellschafter-

³⁸⁰ Vgl. Kapitel 3.7.1.

³⁸¹ Vgl. Kapitel 3.8.1.

³⁸² Vgl. Kapitel 3.7.2.

³⁸³ Vgl. Kapitel 3.7.2.

Geschäftsführer möglich, die volle Kontrolle der Tätigkeiten der GmbH zu erlangen. Bei der Privatstiftung hingegen ist es dem Stifter möglich, die Stiftungserklärung bei Errichtung der Privatstiftung zu verfassen und weitergehend zu ändern, wenn er sich das Recht auf mögliche Änderungen in der Stiftungserklärung vorab absichern lässt. Falls er dies nicht tut, ist es sehr schwierig, Einfluss auf die Aktivitäten der Privatstiftung zu nehmen. Insofern sollte ein eigennütziger Gründer, für den die Beeinflussbarkeit der Rechtsform ein wichtiges Entscheidungskriterium ist, die Gründung einer GmbH anstreben.

6.4. Geplante Laufzeit und Auflösung der Gesellschaft/Stiftung

Hinsichtlich der Laufzeit ist es bei der GmbH möglich, eine bestimmte Dauer im Gesellschaftsvertrag der GmbH festzusetzen. Nach Ablauf dieser Dauer des Bestehens der GmbH kommt die GmbH in das Stadium der Liquidation und wird in weiterer Folge aufgelöst.³⁸⁴

Zusätzlich ist es auch möglich, die GmbH per Gesellschafterbeschluss aufzulösen. Dafür reicht es, einen entsprechenden Beschluss in der Generalversammlung zu fassen. Der Gründer hat dadurch jederzeit Einfluss darauf, wann die GmbH aufgelöst werden soll. Auch in diesem Fall kommt die GmbH in das Stadium der Liquidation und wird in weiterer Folge aufgelöst. In der Liquidation werden die laufende Geschäfte beendet, die Gläubiger befriedigt und das verbleibende Vermögen im Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen an die Gesellschafter aufgeteilt.³⁸⁵

Die Liquidation wird zudem eingeleitet, wenn die Verwaltungsbehörden oder das Handelsgericht die Auflösung beschließen oder wenn die GmbH mit einer AG oder anderen GmbH fusioniert. Das Insolvenzverfahren wird eingeleitet, sobald das Konkursverfahren eröffnet wird.³⁸⁶

Das PSG bietet – ebenso wie das GmbHG – die Möglichkeit, eine bestimmte Dauer des Bestehens der Privatstiftung in der Stiftungserklärung festzusetzen. Nach dem

³⁸⁴ Vgl. Kapitel 3.10.1.

³⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.10.1.

³⁸⁶ Vgl. Kapitel 3.10.1.

Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten
Entscheidungskriterien

Erreichen dieser Dauer wird die Privatstiftung aufgelöst. Das bedeutet, dass zuerst die Stiftungsgläubiger befriedigt werden und das verbleibende Stiftungsvermögen danach an den Letztbegünstigten ausbezahlt wird. Der Stifter hat somit die Möglichkeit, sicherzustellen, dass die Privatstiftung auch bei seinem Ableben bestehen bleibt und weitere Generationen begünstigt.³⁸⁷

Der Gründer der Stiftung kann in der Stiftungserklärung zudem die Möglichkeit zum Widerruf der Privatstiftung festlegen. Dies bedeutet, dass der Gründer als Stifter der Privatstiftung die Auflösung der Privatstiftung jederzeit beschließen kann. Der Stiftungsvorstand hat dann die Privatstiftung aufzulösen und das verbleibende Restvermögen an den Stifter zu retournieren, sofern die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht.³⁸⁸

Zusätzlich ist eine Stiftung aufzulösen, wenn das Insolvenzverfahren über die Privatstiftung eröffnet wird, ein Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens aufgrund des Fehlens eines kostendeckenden Vermögens ergangen ist oder der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat. Dieser Auflösungsbeschluss ist – neben dem oben genannten Fall des Widerrufs vonseiten des Stifters – zu fassen, wenn der in der Stiftungserklärung festgesetzte Stiftungszweck erreicht ist oder nicht mehr erreicht werden kann, eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren Zweck die Versorgung natürlicher Personen ist, seit 100 Jahren besteht oder andere in der Stiftungserklärung festgelegte Gründe eintreten. Prinzipiell sind keine anderen Gründe für einen Auflösungsbeschluss im PSG vorgesehen. Sollte der Stiftungsvorstand ohne Vorliegen eines oben genannten Grundes die Auflösung beschließen, kann die Aufhebung der Auflösung insbesondere von Begünstigten, Letztbegünstigten und Stiftern angefochten werden.³⁸⁹

Insgesamt ist es auch hinsichtlich der geplanten Laufzeit und Auflösung der Rechtsform empfehlenswerter, sich für die Gründung einer GmbH zu entscheiden. Bei der GmbH ist es für den Gründer sowohl möglich, eine festgesetzte Dauer des Beste-

³⁸⁷ Vgl. Kapitel 3.10.2.

³⁸⁸ Vgl. Kapitel 3.10.2.

³⁸⁹ Vgl. Kapitel 3.10.2.

hens zu bestimmen, als auch die GmbH per Gesellschafterbeschluss zu einem beliebigen Zeitpunkt aufzulösen. Demgegenüber ist es bei der Privatstiftung ebenfalls möglich, eine festgesetzte Dauer in der Stiftungserklärung zu bestimmen. Allerdings ist es für den Gründer als Stifter sehr schwer, die Privatstiftung zu einem beliebigen Zeitpunkt aufzulösen, wenn er sich nicht die Möglichkeit zum Widerruf der Privatstiftung in der Stiftungserklärung gesichert hat. Falls er dies nicht getan hat und keine bestimmte Dauer festgesetzt ist, wird die Privatstiftung im Normalfall erst aufgelöst, wenn der Stiftungszweck erreicht ist oder nicht mehr erreicht werden kann. Wann dieser Auflösungsgrund eintritt, liegt dabei im Ermessen des Stiftungsvorstands, wenn die Stiftungserklärung keine spezifischen Regelungen enthält. Ein großer Vorteil aufseiten der Privatstiftung ist es jedoch, dass der Gründer einer Privatstiftung sicherstellen kann, dass die Privatstiftung auch nach seinem Ableben bestehen bleibt. Demgegenüber ist es beim Ableben eines Gründers einer GmbH relativ einfach möglich, die GmbH mit einem Gesellschafterbeschluss der „beerbten“ Gesellschafter aufzulösen.

6.5. Haftung der Gründer

Bei der GmbH kann es aufgrund der Durchgriffshaftung zu einer Haftung des GmbH-Gründers kommen. Diese Durchgriffshaftung trifft die Gesellschafter der GmbH und kann beispielsweise im Fall einer Konkursverschleppung, qualifizierten Unterkapitalisierung, Missbrauch der Organisationsfreiheit oder Verletzung der Leitungsmacht vorliegen. Die Gesellschafter haften bei der Durchgriffshaftung mit ihrem Privatvermögen und haben jeglichen entstandenen Schaden zu ersetzen.³⁹⁰

Zudem haften die Gesellschafter auch im Stadium der Vorgesellschaft einer GmbH. Das heißt, dass die Gesellschafter einer GmbH persönlich und zur ungeteilten Hand haften, bis die GmbH in das Firmenbuch eingetragen ist.³⁹¹

Gesellschafter sind ebenfalls haftbar, wenn sie zusätzlich die Rolle des Geschäftsführers der GmbH ausüben. Gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG haften Gesellschafter-Geschäftsführer, sobald sie die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nicht

³⁹⁰ Vgl. Kapitel 3.7.1.

³⁹¹ Vgl. Kapitel 3.7.1.

Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten
Entscheidungskriterien

anwenden oder ihre Obliegenheiten verletzen und daraus ein Schaden entsteht. Zudem haften sie der Gesellschaft gegenüber, wenn sie gegen die Vorschriften des Gesetzes oder des Gesellschaftsvertrages Gesellschaftsvermögen verteilen oder Zahlungen nach dem Zeitpunkt, an dem die Konkursöffnung zu beantragen gewesen wäre, tätigen.³⁹²

Im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann es auch zu einer Außenhaftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern kommen. Dies kann beispielsweise eintreten, wenn die Insolvenzantragspflicht nicht erfüllt wird oder Abgaben nicht eingebracht werden können und dies auf eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist.³⁹³

Aufseiten der Privatstiftung haftet der Gründer als Stifter der Privatstiftung nur bis zur rechtsgültigen Entstehung der Privatstiftung. Vor der Entstehung der Privatstiftung haftet der Gründer dafür, dass das gewidmete Stiftungsvermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht. Zudem haftet er für das über das Mindestvermögen hinausgehende gewidmete Vermögen bei Schlecht- oder Nichterfüllung bloß, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat.³⁹⁴

Da der eigennützige Gründer – wie bereits in Kapitel 6.2. behandelt – in der Praxis selten ein Mitglied des Stiftungsvorstands sein wird, wird auf die Haftung des Stiftungsvorstands im Weiteren nicht näher eingegangen.³⁹⁵

Hinsichtlich der Haftungsbestimmungen für die zwei Rechtsformen ist eindeutig die Privatstiftung vor der GmbH zu präferieren. Dies resultiert daraus, dass der Gründer einer Privatstiftung nur sehr beschränkt zur Haftung herangezogen werden kann, wohingegen der Gesellschafter einer GmbH sehr wohl in einigen Fällen mit seinem Privatvermögen haften muss. Vor allem im Hinblick auf einen möglichen Gesellschafter-Geschäftsführer bei der GmbH erhöht sich das Haftungsrisiko bei der GmbH stark im Vergleich zur Privatstiftung. Ein eigennütziger Gründer, welchem die Haftung bei

³⁹² Vgl. Kapitel 3.8.1

³⁹³ Vgl. Kapitel 3.8.1.

³⁹⁴ Vgl. Kapitel 3.7.2.

³⁹⁵ Vgl. Kapitel 6.2.

der Gründungsentscheidung am wichtigsten ist, sollte daher die Gründung einer Privatstiftung erwägen.

6.6. Zusammenfassender Vergleich

Zusammenfassend ist eindeutig ersichtlich, dass ein eigennütziger Gründer die GmbH einer Privatstiftung im Normalfall vorziehen wird. Die GmbH überzeugt in fast allen Entscheidungskriterien und bietet dem Gründer diverse Vorteile, die im Zuge einer Privatstiftung nicht gegeben sind. Unter anderem ist für die Gründung einer GmbH weniger Vermögen erforderlich und sie bietet dem Gründer weitaus bessere Einflussmöglichkeiten im laufenden Betrieb. Zudem kann die GmbH zu jederzeit problemlos vonseiten des Gründers aufgelöst werden, was bedeutet, dass der Gründer auch kurzfristig sein eingelegtes Vermögen zurückerhalten kann.

Trotzdem gibt es Fälle, in denen die Gründung einer Privatstiftung zumindest genauso vorteilhaft ist, wie die Gründung einer GmbH. Als Beispiele seien folgende Punkte genannt:

- Der Gründer legt ein besonderes Augenmerk auf die haftungsrechtlichen Bestimmungen,
- der Gründer will sein Vermögen langfristig widmen und braucht keinen kurzfristigen Zugriff auf das gewidmete Vermögen,
- der Gründer will, dass die Privatstiftung auch nach seinem Ableben bestehen bleibt und nicht einfach aufgelöst werden kann,
- der Gründer plant die Privatstiftung für Investitionszwecke oder als Beteiligungsholding einzurichten und formuliert den Zweck der Privatstiftung in der Stiftungserklärung dementsprechend aus, oder
- für den Gründer stellt die fehlende Offenlegungspflicht ein wichtiges Kriterium dar (beispielsweise aufgrund der vertraulichen Holdingstruktur).

Falls eine oder mehrere der oben genannten Fälle im Hinblick auf den Gründer vorliegen, kann die Privatstiftung jedenfalls eine gute Alternative zur GmbH oder gegebenenfalls auch vorteilhafter sein.

Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten
Entscheidungskriterien

Früher war die Privatstiftung ebenfalls empfehlenswert, falls man als Gründer eine intransparente Rechtsform bevorzugt hat. Da es vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 nicht notwendig war, die Begünstigten dem Finanzamt bekanntzugeben, konnten diese weitestgehend anonym bleiben. Im Jahr 2011 ist dieser steuerliche Vorteil abgeschafft worden und aktuell ist es gemäß § 5 PSG notwendig, die Begünstigten dem Finanzamt elektronisch anzuzeigen. Der einzig verbleibende Vorteil gegenüber der GmbH ist es weiterhin, dass die Stiftungszusatzurkunde nicht beim Firmenbuch eingereicht werden muss und die Publizität der Privatstiftung gegenüber der Öffentlichkeit daher gering ist.

Endgültige Durchführung des Rechtsformvergleichs anhand der dargestellten
Entscheidungskriterien

7. Synopse

<u>GmbH</u>	<u>Privatstiftung</u>
Gesellschaftsrechtlicher Vergleich	
<i>Rechtlicher Status und Haftungsfonds</i>	
• Kapitalgesellschaft, • juristische Person mit eigenen Rechten und Pflichten, • Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt.	• Juristische Person mit eigenen Rechten und Pflichten, • „eigentümerloser“ Rechtsträger ohne Eigentümer, Gesellschafter oder Mitglieder, • Haftung auf das vorhandene Stiftungsvermögen beschränkt.
<i>Gründung</i>	
• Erfordernisse zur Gründung: Abschluss eines Gesellschaftsvertrages, Bestellung der Geschäftsführer, Leistung der Einlagen, • Erfordernisse zur Errichtung: Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch, • Beim Firmenbuch beizulegende Dokumente: Unbedenklichkeitsbescheinigung, Bestätigung über Einzahlung der Einlagen, • Gründung kann auch durch Umgründung entstehen, • Erforderliches Vermögen zur Gründung beträgt in der Regel EUR 37.597,-.	• Erfordernisse der Entstehung: Errichtung und Beurkundung der Stiftungserklärung, Eintragung der Privatstiftung ins Firmenbuch, • Beim Firmenbuch beizulegende Dokumente: Beglaubigte Erklärung des Stiftungsvorstand über die Verfügbarkeit des Stiftungsvermögens, Bankbestätigung über Widmung des Vermögens an ein entsprechendes Konto, • Erforderliches Vermögen zur Gründung beträgt in der Regel EUR 72.617,-.
<i>Zulässige Zwecke</i>	
• Jeder gesetzlich zulässige, gewerbliche wie nicht gewerbliche Zweck ist erlaubt, • unzulässige Tätigkeiten in spezifischen Gesetzen geregelt.	• Jeder gesetzlich zulässige, eigenützige wie gemeinnützige Zweck ist erlaubt, • der reine „Selbstzweck ist nicht erlaubt, • Unternehmensgegenstand: gewerbliche Tätigkeit der Privatstiftung ist grundsätzlich verboten, sofern sie über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht.
<i>Mindestkapital</i>	
• Mindestkapital: EUR 35.000,-	• Mindestkapital: EUR 70.000,-

<i>Sitz und Ort der Geschäftsleitung</i>	
• Sitz der GmbH muss sich im Inland befinden, • Sitz der GmbH muss mit der Tätigkeit des Unternehmens in Verbindung stehen, • Ort der Geschäftsleitung darf ins Ausland verlegt werden.	• Sitz der Privatstiftung muss sich im Inland befinden, • Ort der Haupttätigkeiten der Privatstiftung kann im Ausland sein.
<i>Satzung/Stiftungserklärung</i>	
• Mindestinhalt der Satzung: die Firma und der Sitz der GmbH, der Gegenstand des Unternehmens, die Höhe des Stammkapitals, der Betrag, der von jedem Gesellschafter auf die Stammeinlage eingezahlt ist, • Satzung bedarf eines Notariatsaktes.	• Mindestinhalt der Stiftungserklärung: die Widmung des Vermögens, der Stiftungszweck, die Bezeichnung der Begünstigten, der Name und der Sitz der Privatstiftung, der Name und die Anschrift des Stifters, eine Angabe über die Dauer der Privatstiftung, • Stiftungserklärung bedarf einer Notariatsbeurkundung.
<i>Gesellschafter/Stifter</i>	
• Einberufung der Generalversammlung prinzipiell durch Geschäftsführer, • Generalversammlung ist mindestens einmal jährlich und in besonderen Fällen einzuberufen, • beschlussfähig ab Anwesenheit von 10% des Stammkapitals, • Beschlussfassung ab einfacher Mehrheit und in Ausnahmefällen 75%-Mehrheit, • Pflichten der Gesellschafter: Leistung der Einlage, Nachschusspflicht, Treuepflicht, • Haftung der Gesellschafter: Konkursverschleppung, Haftung nach URG, Missbrauch der Organisationsfreiheit, Qualifizierte Unterkapitalisierung, Vermischung der Sphären, Verletzung der Leitungsmacht, GmbH befindet sich im Stadium der Vorgesellschaft.	• Rechte des Stifters: Erstellung der Stiftungserklärung, Änderung der Stiftungserklärung oder Widerruf der Privatstiftung (sofern in Stiftungserklärung vorbehalten), • Pflicht des Stifters: Aufbringung des Mindestvermögens, • Haftung des Stifters: Das gewidmete Vermögen muss den Wert des Mindestvermögens erreichen.
<i>Geschäftsführer/Vorstand</i>	
• GmbH kann eine oder mehrere Geschäftsführer haben, • Rechte der Geschäftsführer: Vertretung der GmbH vor Dritten, Lei-	• Privatstiftung muss mindestens drei Vorstandsmitglieder haben, • Rechte des Stiftungsvorstands: Führung der Geschäfte, Vertre-

tung der GmbH, • Pflichten der Geschäftsführer: Buchführungspflicht, Einrichtung des IKS, Antrag auf Eröffnung des Konkurses, Aktualisierung des Gesellschafterstandes, Anmeldungen zum Firmenbuch, Einhaltung des Konkurrenzverbots, Wahrnehmung von Geschäftschancen, Vertretung der Gesellschaft, Verschwiegenheitspflicht, • Innenhaftung der Geschäftsführer: Verletzung ihrer Obliegenheiten und Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, Haftung für den entstandenen Schaden, • Außenhaftung der Geschäftsführer: Nichterfüllung der Insolvenzantragspflicht, Verletzung der Verwaltungsvorschriften, Unterlassung von Anmeldungen beim Firmenbuch, Nicht-Einbringung von Abgaben aufgrund einer Pflichtverletzung.	tung der Privatstiftung, • Pflichten des Stiftungsvorstands: Erfüllung des Stiftungszwecks, Buchführungspflicht, Errichtung des IKS, Erhaltung des Mindestvermögensstandes, Vollzug der Begünstigtenregelung, Anmeldungen zum Firmenbuch, Verschwiegenheitspflicht, Einhaltung des Konkurrenz- und Wettbewerbsverbots, • Innenhaftung des Stiftungsvorstands: Schuldhaftes Pflichtverletzung, Haftung für den entstandenen Schaden, • Außenhaftung des Stiftungsvorstands: Bei deliktischem Verhalten gegenüber Dritten, sittenwidrige Schädigung.
<i>Gewinnverteilung</i>	
• Thesaurierung oder Ausschüttung des Gewinns, • UGB-Abschluss maßgeblich, • Bilanzgewinn kann ausgeschüttet werden, • nicht gebundene Rücklagen sind ausschüttbar, • grundsätzlich obliegt den Geschäftsführern die Entscheidung über die Ausschüttung.	• Bestimmungen der Ausschüttung über die Festsetzung des Stiftungszwecks, • die Begünstigten erhalten die Ausschüttungen der Privatstiftung, • fortwährende Thesaurierung der Bilanzgewinne aufgrund Selbstzweck-Verbot nicht vorgesehen, • Ausschüttungen bis zum Mindestvermögensstand möglich.
<i>Beendigung</i>	
• Auflösungsgründe: Bestimmte Dauer abgelaufen, Beschluss der Gesellschafter, Eröffnung des Konkursverfahrens, Auflösungsbeschluss, Fusion der GmbH mit Kapitalgesellschaft, Eröffnung der Liquidation oder Insolvenz, • Gründe für Auflösungsbeschluss: Beschluss durch Verwaltungsbehörden, Beschluss durch Handelsgericht	• Auflösungsgründe: Bestimmte Dauer abgelaufen, Eröffnung des Insolvenzverfahrens, Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstands, Auflösungsbeschluss des Gerichts, • Gründe für Auflösungsbeschluss: Widerruf des Stifters, Erreichung oder Nicht-Erreichung des Stiftungszwecks, andere in der Erklärung festgelegte Gründe treten

Liquidation: Befriedigung der Verbindlichkeiten, Einzug der Forderungen und Verteilung des verbleibenden Vermögens an Gesellschafter.	ein, Auflösung: Befriedigung der Gläubiger, Übertragung des Vermögens an Letztbegünstigten.
Rechnungslegungsbezogener Vergleich	
<i>Anzuwendende Vorschriften</i>	
Drittes Buch des UGB (§§ 183 – 283 UGB)	§ 18 PSG
<i>Pflichten hinsichtlich Rechnungslegung und Buchführung</i>	
- Gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtig, - Bücher sind von Geschäftsführern zu führen, - entsprechendes Rechnungswesen und IKS ist von Geschäftsführern zu errichten, - Belege sind sieben Jahre aufzubewahren.	- Gemäß § 18 PSG iVm § 189 UGB rechnungslegungspflichtig, - Bücher sind von Stiftungsvorstand zu führen, - entsprechendes Rechnungswesen und IKS ist von Stiftungsvorstand zu errichten, - Belege sind sieben Jahre aufzubewahren.
<i>Bestandteile des Jahres- und Konzernabschlusses</i>	
- Jahresabschluss: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang - zusätzlich ist ein Lagebericht anzuhängen, - Konzernabschluss nach UGB: Konzernbilanz, Konzerngewinn- und -verlustrechnung, Konzernanhang, Konzernkapitalflussrechnung, Darstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung, - zusätzlich ist ein Konzernlagebericht anzuhängen, - Konzernabschluss nach IFRS: Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung, Anhang, Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode.	- Jahresabschluss: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang - zusätzlich ist ein Lagebericht anzuhängen, - Konzernabschluss nach UGB: Konzernbilanz, Konzerngewinn- und -verlustrechnung, Konzernanhang, Konzernkapitalflussrechnung, Darstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung, - zusätzlich ist ein Konzernlagebericht anzuhängen, - Konzernabschluss nach IFRS: Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung, Anhang, Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode.
<i>Bestimmungen hinsichtlich des Lageberichts</i>	
- Grundsätzlicher Inhalt: Darstellung des Geschäftsverlaufs, Geschäftsergebnisse, Lage, Risiken und Ungewissheiten des Unternehmens, - Weiterer Inhalt: Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjah-	- Grundsätzlicher Inhalt: Erfüllung des Stiftungszwecks, Darstellung des Geschäftsverlaufs, Geschäftsergebnisse, Lage, Risiken und Ungewissheiten des Unternehmens, - Weiterer Inhalt: Vorgänge nach

res, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen der GmbH, Entwicklung des Unternehmens, Verwendung von Finanzinstrumenten, Konzernlagebericht: Zusätzlich muss auf die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren eingegangen werden.	dem Schluss des Geschäftsjahres, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen der GmbH, Entwicklung des Unternehmens, Verwendung von Finanzinstrumenten, Konzernlagebericht: Zusätzlich muss auf die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren eingegangen werden.
<i>Abschlussprüfungspflicht</i>	
- Abschlussprüfungspflicht gemäß § 268 UGB, - Bestellung des Prüfers durch die Gesellschafter, - Ausgeschlossenheit von Prüfern: Besitz von Anteilen der zu prüfenden GmbH, Wirtschaftsprüfer ist Mitglied der Geschäftsführung, des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der GmbH, - am Ende der Prüfung hat der Prüfer einen Bericht über das Ergebnis zu verfassen.	- Stiftungsprüfungspflicht gemäß § 21 PSG; - Bestellung des Stiftungsprüfers durch das Gericht oder den Aufsichtsrat, - Ausgeschlossenheit von Prüfern: Prüfer ist Begünstigter, Mitglied eines anderen Stiftungsorgans oder Arbeitnehmer, - Stiftungsprüfer ist Stiftungsorgan und hat erweiterte Kompetenzen (u.a. Wegfall der Verschwiegenheitspflicht).
<i>Offenlegungspflicht</i>	
- Verpflichtung zur Einreichung des Jahresabschlusses, Lageberichts und Bestätigungsvermerks bzw. Einschränkung oder Versagung beim Firmenbuchgericht, - zusätzlich sind Bericht des Aufsichtsrats, Vorschlag über die Verwendung des Bilanzgewinns, Beschluss über dessen Verwendung einzureichen, - Strafe in Höhe von mindestens EUR 700,- bei Nicht-Einreichung.	- Keine Offenlegungspflicht, - Auskunfts- und Einsichtsrecht für Begünstigte gemäß § 30 PSG.
<i>Größenabhängige Erleichterungen</i>	
- Eine kleine GmbH ohne Aufsichtsratspflicht ist nicht abschlussprüfungspflichtig und muss nur Bilanz und Anhang offenlegen, - zusätzlich muss eine kleine GmbH keinen Lagebericht aufstellen, - eine kleine GmbH mit Aufsichtsratspflicht muss nur Bilanz, Anhang und Bestätigungsvermerk	- Prinzipiell keine größenabhängigen Erleichterungen gemäß § 18 PSG, - Konzernabschluss: Größenabhängige Erleichterungen zur Aufstellungspflicht gelten für die Privatstiftung sinngemäß.

bzw. Versagung oder Einschränkung offenlegen, • bei einer mittelgroßen GmbH müssen Bilanz und Anhang bei der Offenlegung weniger Angaben enthalten sein.	
<i>Fristen hinsichtlich der Rechnungslegung</i>	
• Aufstellung des (Konzern-) Jahresabschlusses, Anhangs und (Konzern-) Lageberichts: Fünf Monate nach Bilanzstichtag, • Feststellung des (Konzern-) Jahresabschlusses und (Konzern-) Lageberichts jedenfalls innerhalb der Offenlegungsfrist, • Offenlegung des (Konzern-) Jahresabschlusses, Anhangs und (Konzern-) Lageberichts: Neun Monate nach Bilanzstichtag.	• Aufstellung des (Konzern-) Jahresabschlusses, Anhangs und (Konzern-) Lageberichts: Fünf Monate nach Bilanzstichtag, • Stiftungsprüfung: Innerhalb von drei Monaten ab Vorlage.
Steuerrechtlicher Vergleich	
<i>Besteuerung der Gesellschaft/Stiftung</i>	
• Besteuerung des Jahreseinkommens: (Mindest-) Körperschaftsteuer, Steuersatz: 25%, • Beteiligungserträge und Erträge aus internationaler Schachtelbeteiligung sind steuerfrei, • Besteuerung der Umsätze: Umsatzsteuer, Steuersatz: normalerweise 20%, • Besteuerung bei Wegzug: Wegzugsbesteuerung, • Besteuerung bei Erwerb von Gesellschaftsrechten: Gesellschaftsteuer, Steuersatz: 1%, • Besteuerung bei Grunderwerb: Grunderwerbsteuer, Steuersatz: 3,5%, • Besteuerung von Spareinlagen: Kapitalertragsteuer, Steuersatz: 25%, • zusätzlich Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.	• Besteuerung von Zuwendungen an die Privatstiftung: Stiftungseinkangssteuer, Steuersatz: normalerweise 2,5%, • Beteiligungserträge und Erträge aus internationaler Schachtelbeteiligung sind steuerfrei, • Besteuerung des Jahreseinkommens: Körperschaftsteuer, Steuersatz: 25%, • Vorbesteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen und privaten Grundstücksveräußerungen: Zwischenbesteuerung, Steuersatz: 25%, • Besteuerung der Umsätze: Umsatzsteuer, Steuersatz: normalerweise 20%, • Besteuerung von Grunderwerb: Grunderwerbsteuer, Steuersatz: 6%. • zusätzlich Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.
<i>Besteuerung der Gesellschafter/Begünstigten</i>	
• Besteuerung von Dividenden:	• Besteuerung von Zuwendungen

Endbesteuerung durch Kapitalertragsteuer, Steuersatz: 25%, • zusätzlich Möglichkeit zur Regelbesteuerung, • Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen: Besonderer Steuersatz von 25%, • Je nach Höhe der Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers: Lohnsteuer oder Einkommensteuer.	an Begünstigte: Endbesteuerung durch Kapitalertragsteuer, Steuersatz: 25%.
<i>Pflichten hinsichtlich der Steuererklärung und Anzeige</i>	
• Abgabenerklärungen der Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung prinzipiell bis 30. April des Folgejahres abzugeben, • örtliche Zuständigkeit: Betriebsfinanzamt, • sachliche Zuständigkeit: Finanzamt mit allgemeinen Aufgabenkreis oder KöSt-Finanzamt, • zusätzlich Pflicht zur Abgabe von Körperschaftsteuervorauszahlungen, Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteuer.	• Abgabenerklärungen der Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung prinzipiell bis 30. April des Folgejahres abzugeben, • örtliche Zuständigkeit: Finanzamt bei Sitz der Privatstiftung, • sachliche Zuständigkeit: KöSt-Finanzamt, • zusätzlich Pflicht zur Abgabe von Körperschaftsteuervorauszahlungen und Umsatzsteuervoranmeldungen.
<i>Gewinnermittlungs- und Einkunftsart</i>	
• Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG, • Gewinnermittlung stets nach § 5 Abs. 1 EStG.	• Sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkunftsarten, • Betriebliche Einkunftsarten: alle außer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, • Außerbetriebliche Einkunftsarten: alle Einkunftsarten, • Gewinnermittlung bei betrieblichen Arten gemäß § 5 Abs. 1 EStG bei Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. § 4 Abs. 1 EStG bei anderen Einkunftsarten, • Gewinnermittlung bei außerbetrieblichen Arten gemäß § 15 und § 16 EStG.
<i>Verlustberücksichtigung</i>	
• Möglichkeit des Verlustvortrags, • Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich nicht möglich.	• Vertikaler Verlustausgleich prinzipiell möglich, • Betriebliche Einkünfte: Horizontaler Verlustausgleich nicht möglich, • Außerbetriebliche Einkünfte: Hori-

Synopsis

	zontaler Verlustausgleich hat nur interne Wirkung, • Verlust aus zwischenbesteuerten oder steuerbefreiten Einkünften nicht möglich, • Verlustvortrag für den betrieblichen Bereich möglich.
<i>Außenprüfung</i>	
• Außenprüfung möglich, • Außenprüfung muss mindestens eine Woche vor dem Beginn bekannt gegeben werden, • Prüfung umfasst Saldenlisten, Anlageverzeichnisse, Verträge, Sach- und Personalkonten, • Schlussbesprechung muss durchgeführt werden, • schriftlicher Bericht mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung muss dem Abgabepflichtigen zugesandt werden.	• Außenprüfung möglich, • Außenprüfung muss mindestens eine Woche vor dem Beginn bekannt gegeben werden, • Prüfung umfasst Saldenlisten, Anlageverzeichnisse, Verträge, Sach- und Personalkonten, • Schlussbesprechung muss durchgeführt werden, • schriftlicher Bericht mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung muss dem Abgabepflichtigen zugesandt werden.

8. Zusammenfassung

Im Zuge dieser Arbeit hat sich herausgestellt, dass die GmbH der Privatstiftung für einen eigennützigen Gründer prinzipiell vorzuziehen ist. Dies ergibt sich vor allem aufgrund der breiteren gesellschaftsrechtlichen Handlungsmöglichkeiten. Die GmbH ist aus Gründersicht im laufenden Betrieb leichter zu steuern, eine kurzfristige Auflösung ist leichter möglich und die allgemeinen Aufwendungen sind von geringerem Ausmaß als bei der Privatstiftung.

Bei der Privatstiftung hingegen besteht vor allem für „Rechtsformlaien“ die Gefahr, dass sie diese zu voreilig gründen und sich davor nicht genügend über etwaige Gestaltungsmöglichkeiten informieren. Es kann passieren, dass man aufgrund fehlender Bestimmungen in der Stiftungserklärung die Kontrolle über das zugewendete Vermögen gänzlich dem Stiftungsvorstand überlässt und auch im weiteren Verlauf der Privatstiftung keinen Einfluss mehr auf die Tätigkeiten der Privatstiftung nehmen kann.

Eine der USPs (Unique Selling Propositions) der Privatstiftung war bis dato das steuerrechtliche Regime in Österreich. Dieses Regime war sehr anlegerfreundlich ausgestaltet und hat viele Privatpersonen dazu erwogen, eine Privatstiftung zu gründen. In den letzten Jahren ist durch diverse Gesetzesänderungen (u.a. Erhöhung des Zwischenbesteuerung-Steuersatzes, etc.) allerdings auch dieser klare Vorteil der eigennützig ausgerichteten Privatstiftung immer weiter verloren gegangen. Mittlerweile sind die steuerrechtlichen Bedingungen einer eigennützigen Privatstiftung mit der einer GmbH durchaus vergleichbar. Vor allem das Stiftungseingangssteuergesetz, das seit 1. Jänner 2009 in Österreich gilt und alle Zuwendungen an Privatstiftungen mit einem Steuersatz von 2,5% vom Wert der Zuwendungen besteuert, bildet im Vergleich zur GmbH einen steuerlichen Nachteil.

Ebenfalls hinsichtlich der Transparenz musste die Privatstiftung einen wichtigen Vorteil ihrerseits mit den Gesetzesänderungen im Jahr 2011 aufgeben. Seit dem Budgetbegleitgesetz 2011 ist der Stiftungsvorstand dazu verpflichtet, die Begünstigten der Privatstiftung dem Finanzamt bekanntzugeben. Diese Pflicht bestand davor nicht, weshalb es vielen Begünstigten möglich war, weitestgehend anonym zu bleiben. Die

heutige Rechtslage erlaubt es nur noch, die Stiftungszusatzurkunde vor der Öffentlichkeit geheim zu halten, da diese nicht beim Firmenbuch eingereicht werden muss. Ansonsten sind die Transparenzbestimmungen der Privatstiftung denen einer GmbH ähnlich.

Trotzdem gibt es auch Gründerprofile, bei welchen eine Privatstiftung eine durchaus gleichwertige Alternative zur GmbH darstellen kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Gründer einen besonderen Wert auf die Offenlegungspflicht (insbesondere hinsichtlich des Konzernabschlusses) und die haftungsrechtlichen Bestimmungen legt und ihm die Gebundenheit des gewidmeten Vermögens kein Problem darstellt. Ein anderes Beispiel wäre ein vermögender Gründer, der mithilfe der Privatstiftung Investitionen tätigen oder Beteiligungen halten will und dafür bereits bei Errichtung der Privatstiftung eine bestimmte Dauer festsetzen will.

In der Zukunft wird es vonseiten der Gesetzgebung notwendig sein, die Bestimmungen über die Privatstiftung wieder anlegerfreundlicher auszugestalten und von weiteren Verschärfungen der aktuellen Rechtslage abzulassen. Ansonsten besteht die Möglichkeit, dass die Rechtsform der Privatstiftung markant an Bedeutung verlieren und zukünftig keine maßgebliche Rolle in der österreichischen Wirtschaftsdemographie mehr spielen wird.

Die GmbH demgegenüber wird voraussichtlich weiterhin die bedeutendste Kapitalgesellschaft am österreichischen Markt bleiben. Sie bietet dem eigennützigen Gründer sowohl gesellschaftsrechtliche als auch steuerrechtliche Möglichkeiten. Das UGB hat vor allem für Klein- und Mittelunternehmer zahlreiche rechnungslegungsbezogene Erleichterungen vorgesehen, die den Verwaltungsaufwand aufseiten der Gesellschaft deutlich verringern. Der Gründer hat nicht nur hinsichtlich der Laufzeit, sondern auch der Beeinflussbarkeit einen großen Handlungsspielraum. Auch das zur Gründung erforderliche Vermögen sollte für vermögende Privatpersonen keine allzu hohe Eintrittsschwelle darstellen.

Zusammenfassung

Insgesamt kann Privatpersonen daher prinzipiell zur Gründung einer GmbH geraten werden. Unter besonderen Umständen stellt aber auch die Privatstiftung eine empfehlenswerte Option dar.

Literaturverzeichnis

Fachliteratur

Arnold, Nikolaus (2007): *Privatstiftungsgesetz – Kommentar*, Manz Verlag, 2. Auflage, Wien 2007

Arnold, Nikolaus (2010a): 1. Allgemeines zur Privatstiftung, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): *Stiftungshandbuch*, Linde Verlag, Wien 2010

Arnold, Nikolaus (2010b): 2. Grundlagen der Privatstiftung, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): *Stiftungshandbuch*, Linde Verlag, Wien 2010

Arnold, Nikolaus (2010c): 7. Stiftungsvorstand, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): *Stiftungshandbuch*, Linde Verlag, Wien 2010

Arnold, Nikolaus (2010d): 13. Begünstigte einer Privatstiftung und Zuwendungen an diese, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): *Stiftungshandbuch*, Linde Verlag, Wien 2010

Arnold, Nikolaus / Stangl, Christian / Tanzer, Michael (Hrsg.) (2009): *Privatstiftungs-Steuerrecht*, LexisNexis Verlag, 2. Auflage, Wien 2009

Bader, Dieter / Mathis, Christoph / Pichler, Hans-Joachim / Polzer, Melanie / Steinwider, Michaela / Stockinger, Alexander / Wolf, Robin (2011): *Leitfaden für Gründerinnen und Gründer*, Wirtschaftskammer Österreich, 16. Auflage, Wien 2011

Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus (2011): *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*, LexisNexis Verlag, 7. Auflage, Wien 2011

Bertl, Romuald / Egger, Anton / Samer, Helmut (2009): *Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 2*, Linde Verlag, 6. Auflage, Wien 2009

Birnbauer, Wilhelm / Sigmund-Akhavan Aghdam, Jutta (2006): Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl – Grundlagen und Praxisbeispiele, dbv Verlag, Wien 2006

Bollenberger-Klemm, Margit (2000): Geschäftsführerhaftung, Orac Verlag, Wien 2000

Borns, Werner (2006): GmbH-Recht, Verlag Österreich, Wien 2006

Buck, Rainer / Klopfer, Marcus (2011): Die Betriebsprüfung – Grundlagen, Ablauf, Prüfungsverlauf, Gabler Verlag, Wiesbaden 2011

Burgstaller, Eva / Huemer, Edgar (2011): Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), in: *Cerha, Günter / Haunold, Peter / Huemer, Edgar / Schuch, Josef / Wiedermann, Klaus* (Hrsg.): Stiftungsbesteuerung, Linde Verlag, 2. Auflage, Wien 2011, S. 29 – 60

Fantur, Lukas (2004): Umzug von Gesellschaften in Europa, insbesondere Wegzug österreichischer Gesellschaften ins Ausland, in: *Gesellschaftsrecht aktuell* 2/2004, S. 56 – 59

Fantur, Lukas (2005): Die Durchgriffshaftung bei der GmbH, in: *Gesellschaftsrecht aktuell* 1/2005, S. 19 – 22

Fida, Stefan / Rechberger, Clemens (2006): Privatstiftung: Konzernabschluss ohne Befreiungswirkung, in: *RWZ* 11/2006, S. 323

Folger, Andreas / Gaedke, Gerhard / Hübner, Klaus (2004): Leitfaden Betriebsprüfung, dbv Verlag, Graz 2004

Fritz, Christian (2007a): Die GmbH in der Praxis, SWK Spezial, Linde Verlag, 2. Auflage, Wien 2007

Fritz, Christian (2007b): Wie gründe ich eine GmbH richtig?, Linde Verlag, Wien 2007

Fritz, Christian (2008): Der GmbH-Geschäftsführer und andere Leitungsfunktionen von Kapitalgesellschaften, SWK Spezial, Linde Verlag, 2. Auflage, Wien 2008

Fröhlich, Christoph (2011): Praxis der Konzernrechnungslegung, Linde Verlag, 3. Auflage, Wien 2011

Gassauer-Fleissner, Christian / Grave, Christian (2008): Stiftungsrecht, Manz Verlag, 2. Auflage, Wien 2008

Gellis, Max (2009): Kommentar zum GmbH-Gesetz, Linde Verlag, 7. Auflage, Wien 2009

Gruber, Elisabeth (1995): § 21, in: Doralt, Peter / Nowotny, Christian / Kalss, Susanne (Hrsg.): Kommentar zum Privatstiftungsgesetz, Linde Verlag, Wien 1995

Huemer, Daniela / Rieder, Bernhard (2009): Gesellschaftsrecht, Facultas Verlag, Wien 2009

Kalss, Susanne (2000): Die GmbH – eine Gestaltungsalternative der Privatstiftung?, in: Gassner, Wolfgang / Göth, Philip / Gröhs, Bernhard / Lang, Michael (Hrsg.): Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien 2000, S. 187 – 209

Kalss, Susanne (2008): Privatstiftung, in: Kalss, Susanne / Nowotny, Christian / Schauer, Martin (Hrsg.): Österreichisches Gesellschaftsrecht, Manz Verlag, Wien 2008

Ludwig, Christian (2010a): 4. Abgabenrechtliche Grundlagen zur Privatstiftung, in Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian (Hrsg.) (2010): Stiftungshandbuch, Linde Verlag, Wien 2010

Ludwig, Christian (2010b): 11. Rechnungslegung und Umfang der Stiftungsprüfung, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): Stiftungshandbuch, Linde Verlag, Wien 2010

Ludwig, Christian (2010c): 12. Laufende Besteuerung der Privatstiftung, in *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (Hrsg.) (2010): Stiftungshandbuch, Linde Verlag, Wien 2010

Marschner, Ernst (2011): Die Optimierung der Familienstiftung, Linde Verlag, 2. Auflage, Wien 2011

Nowotny, Christian (2008): Gesellschaft mit beschränkter Haftung, in: *Kalss, Susanne / Nowotny, Christian / Schauer, Martin* (Hrsg.): Österreichisches Gesellschaftsrecht, Manz Verlag, Wien 2008

Nowotny, Christian (2011a): § 222, in: *Straube, Manfred* (Hrsg.): UGB (I&II) online – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Manz Verlag, Wien 2011

Nowotny, Christian (2011b): § 244, in: *Straube, Manfred* (Hrsg.): UGB (I&II) online – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Manz Verlag, Wien 2011

Petrak, Angela (2011): Rechtsformen für mittelständische Geschäftstätigkeit in Österreich: GmbH – Limited – SPE, Magisterarbeit, Universität Wien, Wien 2011

Ratka, Thomas (2008): § 5, in *Straube, Manfred* (Hrsg.): GmbHG online – Wiener Kommentar zum GmbH-Gesetz, Manz Verlag, Wien 2008

Schmidsberger, Gerald / Leb, Birgit (2010): Ausnahmen von der Verpflichtung zur Offenlegung von Konzernabschlüssen, in: RdW 8/2010, Heft 8, S. 502 – 503

Umfahrer, Michael (2008): Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Manz Verlag, 6. Auflage, Wien 2008

Wagner, Alexander (2010): Steuer- und sonstige Prüfungen der Finanzverwaltung, in: *Endfellner, Clemens / Puchinger, Martin* (Hrsg.): Bundesabgabenordnung – Von der Steuererklärung bis zur VwGH-Beschwerde, dbv Verlag, Wien 2010, S. 134 – 154

Werdnik, Rainer (2011): Verschärfte Regelungen bei Missachtung der Offenlegungspflichten gemäß § 277 ff. UGB, SWK 10/2011, W 1 – 2

Gesetzesmaterialien

Apothekengesetz: RGBL. Nr. 5/1907, idF BGBl. I Nr. 70/2012 (ApG)

Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz: BGBl. I Nr. 9/2010, idF BGBl. I Nr. 111/2010 (AVOG 2010)

Bausparkassengesetz: BGBl. Nr. 532/1993, idF BGBl. I Nr. 35/2012 (BSpG)

Beteiligungsfondsgesetz: BGBl. Nr. 111/1982, idF BGBl. I Nr. 97/2001 (BFG)

Börsegesetz: BGBl. Nr. 555/1989, idF BGBl. I Nr. 35/2012 (BörseG)

Bundesabgabenordnung: BGBl. Nr. 194/1961, idF BGBl. I Nr. 22/2012 (BAO)

Einkommensteuergesetz: BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 22/2012 (EStG)

Firmenbuchgesetz: BGBl. Nr. 10/1991, idF BGBl. I Nr. 53/2011 (FBG)

GmbH-Gesetz: RGBL. Nr. 58/190, idF BGBl. I Nr. 53/2011 (GmbHG)

Grunderwerbsteuergesetz: BGBl. Nr. 309/1987, idF BGBl. I Nr. 22/2012 (GrEStG)

Insolvenzordnung: RGBL. Nr. 337/1914, idF BGBl. I Nr. 111/2010 (IO)

Kommunalsteuergesetz: BGBl. Nr. 819/1993, idF BGBl. I Nr. 76/2011 (KommStG)

Körperschaftsteuergesetz: BGBl. Nr. 401/1988, idF BGBl. I Nr. 22/2012 (KStG)

Körperschaftsteuerrichtlinien: Bundesministerium für Finanzen, 22. Februar 2005, 06 5004/11-IV/6/01 (KStR 2001)

Kapitalverkehrsteuergesetz: dRGBL. I S 1058/1934, idF BGBl. I Nr. 111/2010 (KVG)

Notariatsordnung: RGBL. Nr. 75/1871, idF BGBl. I Nr. 104/2011 (NO)

Privatstiftungsgesetz: BGBl. Nr. 694/1993, idF BGBl. I Nr. 111/2010 (PSG)

Stiftungsrichtlinien: Bundesministerium für Finanzen, 12. Jänner 2004, 06 5004/12-IV/6/01 (StiftR 2009)

Umgründungssteuergesetz: BGBl. Nr. 699/1991, idF BGBl. I Nr. 112/2011 (UmgrStG)

Umsatzsteuergesetz: BGBl. Nr. 663/1994, idF BGBl. I Nr. 53/2012 (UStG)

Unternehmensgesetzbuch: dRGBL. S 219/1897, idF BGBl. I Nr. 35/2012 (UGB)

Unternehmensreorganisationsgesetz: BGBl. I Nr. 114/1997, idF BGBl. I Nr. 58/2010 (URG)

Verwaltungsstrafgesetz: BGBl. Nr. 52/1991, idF BGBl. I Nr. 50/2012 (VStG)

Jurisdiktion

OGH (1.12.2005), GZ 6 Ob 254/05d

OGH (16.4.2009), GZ 6 Ob 239/08b

UFS (10.03.2009), GZ RV/3792-W/08

Online-Medien

AFRAC (2009): Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“, online, [17.09.2012] abgerufen unter: http://www.afrac.at/download/AFRAC_Lagebericht%20Stellungnahme_Juni09.pdf

Arnold, Nikolaus (2011): Die Privatstiftung, online, [28.07.2012] abgerufen unter: <http://www.factbook.at/cgi-bin/images/pdf/ZTP/780.pdf>

BMF (2012a): Die Körperschaftsteuer, online, [12.08.2012] abgerufen unter: http://www.bmf.gv.at/steuern/tippsfrunternehmeru_7722/krperschaftsteuer/krperschaftsteuer.htm

BMF (2012b): Umsatzsteuervoranmeldung und Fälligkeit der Umsatzsteuer, online, [12.08.2012] abgerufen unter: http://www.bmf.gv.at/steuern/brgerinformation/vermieten/vermietungvongrunds_5191/umsatzsteuer/umsatzsteuervoranme_5909/_start.htm

Fantur, Lukas (2008): Strafanzeige zwischen GmbH-Gesellschafter – Treuepflicht im Liquidationsstadium, online, [07.08.2012] abgerufen unter: <http://www.gmbhrecht.at/gmbh/strafanzeige-gmbh-gesellschafter-treuepflicht-liquidationstadium>

KWT (2010): Fachgutachten zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung von Privatstiftungen, online, [13.08.2012] abgerufen unter: <http://www.kwt.or.at/en/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS-PE21.pdf>

Schneider, Hanna / *Millner*, Reinhard / *Meyer*, Michael (2010): Die Rolle der Gemeinnützigkeit in Österreichischen Stiftungen, online, [24.06.2012] abgerufen unter: http://www.iogv.at/images/doku/wp_stiftungen.pdf

Sterkl, Maria (2012): Gertrud Meschar: „Graf hat mich überrumpelt“, online, [19.06.2012] abgerufen unter: <http://derstandard.at/1336698291411/Stiftungsaffaere-Gertrud-Meschar-Graf-hat-mich-ueberrumpelt>

Stiftungsverband (2012): Entwicklung Privatstiftungen in Österreich, online, [19.06.2012] abgerufen unter: <http://www.stiftungsverband.at/uploads/media/PrivatstiftungenGrafikAnzahl.pdf>

Unternehmensserviceportal (2012): Rechnungslegung und Offenlegung der Bilanz, online, [10.08.2012] abgerufen unter: https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/betriebliches_rechnungswesen/finanzbuchfuehrung/50502.html#Fristen

Wilplinger, Christian (2012): Neuerungen für Privatstiftungen ab 2012, online, [12.08.2012] abgerufen unter: <http://www.deloittetax.at/2012/01/13/kein-vorsteuerabzug-bei-zu-gunstiger-vermietung-einer-wohnmobilie-durch-privatstiftungen-2/>

WKO (2010a): Nichteinreichung kann Wettbewerbsverstoß sein, online, [10.08.2012], abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=543606&DstID=686&titel=Jahresabschluss,-,Offenlegungspflichten,gem%C3%A4%C3%9F,%C2%A7,277,UGB

WKO (2010b): Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gibt es einige Besonderheiten. Eine davon ist die Mindest-KöSt, online, [12.08.2012], abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=562988&DstID=

WKO (2012a): Kammermitglieder nach Rechtsformen 2011, online, [19.06.2012] abgerufen unter: <http://wko.at/statistik/jahrbuch/mg-rf.pdf>

WKO (2012b): Unternehmensgründungen nach Rechtsformen 2011, online, [19.06.2012] abgerufen unter: <http://wko.at/statistik/jahrbuch/ng-rf.pdf>

WKO (2012c): Die Schritte einer GmbH Gründung – 3. Gesellschaftsvertrag, online, [23.06.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?stid=653784&dstid=714&angid=1

WKO (2012d): Überblick über die Gründungsschritte und wesentlichen Inhalte der Stiftungserklärung, online, [23.06.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=447465&dstid=0&titel=Checkliste%2Cf%C3%BCr%2CPrivatstiftungen

WKO (2012e): Gründungskosten sind von der Rechtsform abhängig, online, [30.07.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=270839&DstID=0&BrID=534

WKO (2012f): Welche Kosten verursacht eine Privatstiftung?, online, [01.08.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/hilfecenter_detail.wk?hcsid=465&chid=7&thid=0&sbid=0&dstid=678

WKO (2012g): Die drei Ebenen der Besteuerung, online, [12.08.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=456742&dstid=0&titel=Die%2CBesteuerung%2Cvon%2CPrivatstiftungen

WKO (2012h): Der Verlustvortrag stellt eine periodenübergreifende Ergänzung der Gewinnermittlung dar, online, [15.08.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=458282&DstID=0

WKO (2012i): Die Außenprüfung und ihre möglichen Konsequenzen, online, [15.08.2012] abgerufen unter: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=671221&dstid=1386&cbtyp=1&titel=Wenn%2Cder%2CBetriebspr%C3%BCfer%2Czweimal%2Cklingelt

Anhang

I. Abstract

Diese theoretische Arbeit hat zum Ziel die Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Privatstiftung zu vergleichen. Besonderes Augenmerk wird im Zuge der Arbeit auf die Vorteilhaftigkeit der jeweiligen Rechtsform aus Sicht eines Gründers mit eigennützigen Gründungsinteressen gerichtet. Hierfür wird der Begriff des eigennützigen Gründerinteresses zu Beginn der Arbeit definiert. Anschließend werden verschiedene Entscheidungskriterien herausgearbeitet, anhand derer am Ende der Arbeit versucht wird, eine Entscheidung hinsichtlich der GmbH oder der Privatstiftung zu treffen.

Danach findet der allgemeine Vergleich in den Bereichen des Gesellschaftsrechts, Steuerrechts und der Rechnungslegung statt. Innerhalb dieser Kapitel wird auf verschiedene Teilpunkte der jeweiligen Bereiche eingegangen, um dem Leser eine allgemeine Übersicht über die rechtlichen Bestimmungen der jeweiligen Rechtsform zu geben. Anschließend werden die Privatstiftung und die GmbH in den ausgearbeiteten Entscheidungskriterien miteinander verglichen.

Am Ende der Arbeit wird herausgearbeitet und begründet, warum die GmbH für einen eigennützigen Gründer insgesamt vorteilhafter ist. Der Gründer hat nicht nur hinsichtlich der Laufzeit, sondern auch der Beeinflussbarkeit einen großen Handlungsspielraum und damit einen maßgeblichen Vorteil gegenüber der Privatstiftung. Zusätzlich ist das zur Gründung einer GmbH erforderliche Vermögen geringer als bei einer Privatstiftung und sollte für Privatpersonen keine hohe Eintrittsschwelle darstellen. Die Privatstiftung ist demgegenüber nur hinsichtlich der haftungsrechtlichen Bestimmungen und der fehlenden Offenlegungspflicht empfehlenswerter.

II. Lebenslauf

Angaben zur Person

Name: Florian Ecker
Geburtsdatum: 20. September 1989
Geburtsort: Wien, Österreich
Familienstand: ledig

Ausbildung

seit Okt. 2010: Magisterstudium Betriebswirtschaftslehre am Betriebswirtschaftlichen Zentrum, Universität Wien, Brünnerstraße 72, 1210 Wien
Schwerpunkte: Controlling sowie Revision, Steuern und Treuhand

Okt. 2007 – Jun. 2010: Bakkalaureatsstudium Betriebswirtschaftslehre am Betriebswirtschaftlichen Zentrum, Universität Wien, Brünnerstraße 72, 1210 Wien
Abschluss: Bakkalaureus der Betriebswirtschaft (Bakk. rer. soc. oec.)
Bakkalaureatsarbeiten: „Wie wirkt sich die Wirtschaftskrise auf pharmazeutische Unternehmen aus?“, „Unternehmensanalyse der Bene AG“

Sept. 1999 – Jun. 2007: Goethe-Gymnasium, Astgasse 3, 1140 Wien
Abschluss: Matura im naturwissenschaftlichen Zweig