



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die Rechnungslegung, Besteuerung und Prüfung der österreichischen Privatstiftung im Lichte der geplanten PSG-Novelle 2017

verfasst von / submitted by

Manfred Mauk, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Science (MSc)

Wien 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft UG 2002

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre eidesstattlich,

1. dass ich die Arbeit selbständig angefertigt, keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel benutzt und alle aus ungedruckten Quellen, gedruckter Literatur oder aus dem Internet im Wortlaut oder im wesentlichen Inhalt übernommenen Formulierungen und Konzepte gemäß den Richtlinien wissenschaftlicher Arbeiten zitiert, durch Fußnoten gekennzeichnet bzw mit genauer Quellenangabe kenntlich gemacht habe,
2. dass diese schriftliche Arbeit noch an keiner anderen Stelle als Prüfungsarbeit vorgelegt wurde.

Datum:

Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	vi
Abkürzungsverzeichnis	vii
1 Einleitung	1
1.1 Historie	1
1.2 Problemstellung	2
1.3 Themenabgrenzung	2
1.4 Aufbau der Arbeit	3
2 Die Rechnungslegung der Privatstiftung	3
2.1 Überblick	3
2.2 Jahresabschluss der Privatstiftung	6
2.2.1 Gliederungsvorschriften	8
2.2.2 Eigenkapitalausweis	9
2.2.3 Bilanzierung von Zuwendungen an Begünstigte	10
2.2.4 Anhang der Privatstiftung	12
2.2.5 Offenlegung des Jahresabschlusses	16
2.3 Lagebericht der Privatstiftung	16
2.3.1 Erfüllung des Stiftungszwecks	18
2.3.2 Weitere Angaben	19
2.4 Konzernabschluss der Privatstiftung	20
2.4.1 Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses der Privatstiftung	20
2.4.2 Die Privatstiftung als Mutterunternehmen	21
2.4.3 Die Privatstiftung als Tochterunternehmen	22
2.4.4 Die Privatstiftung als Gesellschafter einer Personengesellschaft	23
2.4.5 Konzernrechnungslegung der Privatstiftung	24
2.4.5.1 Ausnahme von Liegenschaftsgesellschaften vom Konsolidierungskreis	25
2.4.5.2 Konsolidierung bestimmter Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	28
2.4.5.3 Befreiender Konzernabschluss einer Holdingtochtergesellschaft	29

2.4.6	Offenlegung des Konzernabschlusses und des Beteiligungsspiegels	31
2.4.6.1	Zwangsstrafen zur Offenlegung	34
2.4.6.2	Befreiungswirkung des Konzernabschlusses der Privatstiftung	35
3	Die Prüfung der Privatstiftung	37
3.1	Überblick	37
3.2	Stiftungsprüfer	37
3.2.1	Zur Stiftungsprüfung qualifizierte Personen	37
3.2.2	Bestellung und Funktionsperiode des Stiftungsprüfers	38
3.2.3	Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers	43
3.2.4	Vergütung des Stiftungsprüfers	47
3.2.5	Verschwiegenheit des Stiftungsprüfers	48
3.3	Die Aufgaben des Stiftungsprüfers	49
3.3.1	Gegenstand und Umfang der Stiftungsprüfung	49
3.3.2	Prüfbericht und Bestätigungsvermerk	54
3.3.3	Meinungsverschiedenheiten	56
3.3.4	Meldepflicht des Stiftungsprüfers	58
4	Die Besteuerung der Privatstiftung	60
4.1	Überblick	60
4.2	Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung	60
4.2.1	Stiftungseingangssteuer	60
4.2.2	Grunderwerbsteuer	63
4.3	Die Privatstiftung im Körperschaftsteuerrecht	64
4.3.1	Die Privatstiftung als Steuersubjekt	64
4.3.2	Offenlegungspflicht nach § 13 Abs 6 KStG	65
4.4	Die Besteuerung der Einkünfte der Privatstiftung	66
4.4.1	Körperschaftsteuer - Betriebliche Einkünfte	67
4.4.2	Körperschaftsteuer - Außerbetriebliche Einkünfte	68
4.4.3	Beteiligungserträge	69
4.4.4	Zwischensteuer	70
4.4.4.1	Zwischensteuerpflichtige Einkünfte	72
4.4.4.2	Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen	76

5	Zusammenfassung	78
	Quellenverzeichnis	viii
	Abstract	xiii

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiel Konsolidierungskreis.....	26
---	----

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
BAO	Bundesabgabenordnung
BlgNR	Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats
BMJ	Bundesministerium für Justiz
bzw	beziehungsweise
zB	zum Beispiel
dh	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
FBG	Firmenbuchgesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
IWP	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
iSd	im Sinne des
KFS	Kammerfachsenate
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder (seit 2018: KSW Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
ME	Ministerialentwurf
OGH	Oberster Gerichtshof
PSG	Privatstiftungsgesetz
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
StiftEG	Stiftungseingangssteuergesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
WU	Wirtschaftsuniversität Wien

1 Einleitung

1.1 Historie

Im Jahr 1993 trat das PSG in Kraft, womit das österreichische Gesellschaftsrecht erstmalig die Vermögensveranlagung in Form einer eigennützigen Privatstiftung erlaubte. Bis dahin sah der österreichische Gesetzgeber im Bereich der Stiftungen ausschließlich die Rechtsinstitute der mildtätigen oder gemeinnützigen Bundes- und Landesstiftungen vor.¹ Die in Österreich neu geschaffene Rechtsform der Privatstiftung wurde maßgeblich durch die bereits im Ausland in nationales Recht integrierten Grundlagen zu eben jenem Rechtsinstitut beeinflusst. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des PSG nennen insbesondere die diesbezüglichen Normen in Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein als Vorbilder.² Vor allem Liechtenstein galt als jenes Land, in dem besonders viel ausländisches, auch österreichisches, Vermögen akkumuliert wurde. Um den übermäßigen Abfluss von Kapital ins Ausland einzuschränken, wurden mit dem PSG in Österreich die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für ein konkurrenzfähiges Stiftungsrecht geschaffen.³

In diesem Kontext galt es auch, die notwendigen Regelungen zur Rechnungslegung, Besteuerung und Prüfung von inländischen Privatstiftungen, die als eigentümerlose juristische Personen in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, festzulegen. Umgesetzt wurde dies durch Verweise auf die entsprechenden Normen zur Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften im damaligen Handelsgesetzbuch (heute UGB). Trotz dieser Verweise weist die Rechnungslegung von Privatstiftungen bis heute einige eklatante Unterschiede zu jener von Kapitalgesellschaften auf.⁴ Die (Wirtschafts-)Prüfung der Privatstiftung weicht von jener für Kapitalgesellschaften noch stärker als die Rechnungslegung ab. Dies gründet sich vor allem darauf, dass das PSG das gesonderte Organ des Stiftungsprüfers normiert. Dieser hat, neben einem Gutteil der entsprechenden unternehmensrechtlichen Regelungen

¹ Vgl. *Besser* (2014), S 160.

² Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR 18. GP, Allgemeiner Teil.

³ Vgl. *Kalss* (2014), S 174.

⁴ Vgl. *Schereda* (2015b), S 152.

in diesem Zusammenhang, auch besondere Rechte und Pflichten im Sinne des PSG zu beachten.⁵ Bemerkenswert ist, dass es am Gesetzeswortlaut des PSG zur Rechnungslegung, dem Organ des Stiftungsprüfers und der Prüfung selbst seit dem Inkrafttreten 1993 zu keinen inhaltlichen Änderungen kam.

1.2 Problemstellung

Durch die im Wesentlichen seit 1993 unveränderten Regelungen des PSG lässt sich bereits Reformbedarf erahnen. Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, bereitete das BMJ eine Überarbeitung des PSG vor. Die Umsetzung dessen resultierte im ME zur PSG-Novelle 2017⁶. Zu diesem Anlass soll diese Arbeit einerseits einen Überblick über die bestehenden Regulative betreffend die Rechnungslegung, Prüfung und Besteuerung der Privatstiftung ermöglichen. Andererseits sollen auch die im Zuge der geplanten PSG-Novelle 2017 vorgeschlagenen Änderungen kritisch betrachtet und mittels der zum ME eingegangenen Stellungnahmen untersucht werden. Erwähnt werden soll an dieser Stelle, dass der ME zur vorgeschlagenen PSG-Novelle 2017 bisher nicht im Gesetz umgesetzt wurde, auch zu einer Regierungsvorlage kam es bisher nicht.

1.3 Themenabgrenzung

Die vorliegende Arbeit befasst sich ausschließlich mit der außerbetrieblichen Privatstiftung. Betriebliche Privatstiftungen unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 4d EStG sind in der Praxis nur selten anzutreffen,⁷ weshalb diese keine weitere Erwähnung finden. Zweck dieser Arbeit ist die Behandlung der erwähnten Themenbereiche auf Ebene der Privatstiftung, auf Stifter oder Begünstigte soll bewusst nicht im Speziellen eingegangen werden. Des Weiteren sollen vor allem die jeweiligen Besonderheiten der Privatstiftung gegenüber anderen Rechtsformen ausgearbeitet werden, eine vollumfängliche Behandlung der relevanten Bereiche Rechnungslegung, Prüfung und Besteuerung ist in diesem Zusammenhang nicht sinnvoll und erforderlich. Vielmehr wird im Detail auf die geplante PSG-Novelle 2017 und die mögliche künftige Entwicklung des Privatstiftungsrechts eingegangen.

⁵ Vgl. IWP (2015), S 183.

⁶ Vgl. 323/ME 25. GP.

⁷ Vgl. Marschner (2015), S 159 f.

1.4 Aufbau der Arbeit

Der erste wesentliche Themenkomplex dieser Arbeit betrifft die Rechnungslegung der Privatstiftung. Neben den im Vergleich zu Kapitalgesellschaften stiftungsspezifischen Besonderheiten des Jahresabschlusses, sollen auch die für Privatstiftungen gesonderten Regelungen und deren Umsetzung betreffend den Konzernabschluss herausgearbeitet werden. Darauf folgt eine Erläuterung der Prüfung der Privatstiftung, welche insbesondere hervorzuheben ist, als diese gesondert im PSG geregelt ist und sich daher von jener von Kapitalgesellschaften wesentlich unterscheidet. Zentraler Bestandteil dieser Arbeit ist die Berücksichtigung der sich aus dem vorliegenden ME zur PSG-Novelle 2017 insbesondere im Bereich der Rechnungslegung und Prüfung ergebenden Änderungen und Implikationen, welche unter Zuhilfenahme des diesbezüglichen Schrifttums erläutert sowie kritisch hinterfragt werden. Wo dies sinnvoll erscheint, wird die derzeitige Rechtslage nach dem Gesetzesaufbau gegliedert mit dem geplanten Gesetzeswortlaut aus 2017 verglichen. Abschließend soll auch ein Überblick über die steuerliche Behandlung und die diesbezüglichen Besonderheiten der Privatstiftung gegeben werden.

2 Die Rechnungslegung der Privatstiftung

2.1 Überblick

Das PSG selbst enthält sich bis dato weitergehender Vorschriften zur Rechnungslegung, vielmehr wird in § 18 PSG im Wesentlichen auf die Rechnungslegungsvorschriften von Kapitalgesellschaften im UGB verwiesen:

„Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen; hiebei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs 1, 226 Abs 3 bis 234 und 236 bis 239 HGB, der § 243 HGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 HGB über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden. Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.“

Kritisch an den diesbezüglichen Verweisen des PSG ist, dass das UGB – als Unternehmensgesetzbuch – im Grunde ausschließlich auf Personen mit Unternehmereigenschaft anwendbar ist. Das PSG verbietet jedoch im Allgemeinen das Betreiben einer gewerbsmäßigen Tä-

tigkeit der Privatstiftung (nur bloße Nebentätigkeiten sind dem Gesetzeswortlaut nach erlaubt).⁸ Aufgrund dieses Verbots wird die Unternehmereigenschaft des UGB im Regelfall nicht erfüllt sein, auch wenn Privatstiftungen in bestimmten Fällen (zB Vermietung von mehreren Liegenschaften) als Unternehmer auftreten.⁹ Im bislang gültigen Gesetzestext des § 18 PSG wurde dieser Problematik mit der „sinngemäßen“ Anwendung der unternehmensrechtlichen Vorschriften nur sehr eingeschränkt entsprochen. Die Erläuterungen zum PSG versuchen diese Problematik dahingehend zu lösen, dass die Privatstiftung in diesem Zusammenhang generell als „Kaufmann“ – dem heutigen Unternehmer des UGB entsprechend – anzusehen ist. Das „Handelsgewerbe“ einer Privatstiftung ist die laufende Tätigkeit dieser.¹⁰

Darüber hinaus ist aus den bisherigen Regelungen auch nicht eindeutig ersichtlich, welche bzw wie Besonderheiten der Privatstiftungen im Rahmen der Rechnungslegung berücksichtigt werden sollen. Durch diese recht unspezifische Bezugnahme auf das Unternehmensrecht bleiben zum Teil weite Auslegungsspielräume sowie vielfach Zweifelsfragen offen. Als Auslegungshilfe hierfür wurde vom AFRAC zu diesem Thema die Stellungnahme 25 „Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB)“¹¹ veröffentlicht. Im Schrifttum wurde auch vielfach kritisch hinterfragt, weshalb bei Privatstiftungen die Vorschriften zu den Größenklassen des § 221 UGB nicht anzuwenden sind, sinngemäß sind damit auch die größenabhängigen Erleichterungen der Rechnungslegung nach dem UGB unzulässig.¹²

Die Intention hinter dem ME zur PSG-Novelle 2017 war, die oben genannten Probleme zu lösen und eine wesentlich klarere gesetzliche Grundlage für die laufende Rechnungslegung sowie den Jahresabschluss einer Privatstiftung zu schaffen. Der vorgeschlagene ME setzte hierbei auf eine inhaltlich um einiges umfangreichere Regelung der Rechnungslegung im PSG als bisher. In den Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 wird darauf hingewiesen, dass bisher bestehende Zweifelsfragen durch den formulierten Gesetzesvorschlag geklärt werden sollen.¹³ Neben der Klarstellung, dass die Privatstiftung nicht Unternehmer

⁸ Vgl. § 1 PSG.

⁹ Vgl. Marschner (2015), S 100.

¹⁰ Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP, zu § 18.

¹¹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015).

¹² Vgl. Arnold (2013), § 18, Rz 3.

¹³ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen, Allgemeiner Teil.

sein kann und dass die in § 18 PSG angeführten Verweise auf das UGB unter dieser Prämisse bloß sinngemäß anzuwenden sind, würde der Gesetzesvorschlag das PSG auch in einigen Punkten ergänzen. Zum Teil überschneiden sich diese mit jenen Fragestellungen, die bereits in der Stellungnahme „Rechnungslegung von Privatstiftungen“ des AFRAC behandelt wurden, insbesondere betreffend die Darstellung des Eigenkapitals, der bilanziellen Behandlung von Zuwendungen sowie den Lagebericht der Privatstiftung.¹⁴

Die Anfügung der verpflichtenden Anwendung der GoB scheint nur eine formale Vervollständigung des Gesetzestextes zu sein, da die Anwendung der GoB bereits aus den schon bisher vorhandenen Verweisen auf das UGB hervorging und auch in beschriebener Stellungnahme des AFRAC explizit darauf verwiesen wird.¹⁵

Neben der bereits bisher gegebenen Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses durch die Privatstiftung im Falle der Anwendbarkeit der §§ 244 ff UGB¹⁶ wäre dieser im Sinne der PSG-Novelle 2017 auch beim Firmenbuch offenzulegen. Des Weiteren ist durch die Novelle vorgesehen, weitgehende Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses (zB betreffend Beteiligungen an Gesellschaften, deren ausschließlicher Zweck das Halten bzw Verwalten von Liegenschaften ist) zu implementieren.

Eine bereits bisher in der Literatur kritisch diskutierte Neuerung betrifft die in der PSG-Novelle 2017 geplante Anwendung der Größenklassen des § 221 UGB auf Privatstiftungen. Bereits der erste Begutachtungsentwurf zum RÄG 2014 sah dies vor¹⁷, die entsprechende Regelung wurde jedoch nicht in die schlussendlich beschlossene Fassung aufgenommen.

Neu wäre gemäß der Novelle auch die Obliegenheit, Geschäfte mit dem Vorstand, seien diese marktüblich oder nicht, im Anhang zu erläutern. Im Falle, dass die Privatstiftung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, sieht die Regierungsvorlage vor, dass bei der Privatstiftung vorhandene Beteiligungen nunmehr auch in einem Beteiligungsspiegel

¹⁴ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015).

¹⁵ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 9.

¹⁶ Vgl. § 18 PSG.

¹⁷ Vgl. Besser (2014), S 162; Schereda (2018), S 29.

zu erfassen wären, welcher auch die „...Geschäfte mit ihren Tochterunternehmen und jene der Tochterunternehmen untereinander...“ auszuweisen hätte.¹⁸

Folgend diesem schematischen Überblick über einige Punkte der PSG-Novelle 2017 sollen im weiteren Verlauf dieser Arbeit einzelne für Privatstiftungen spezifische Punkte der Rechnungslegung aus Sicht des Schrifttums sowie im Lichte des ME zur PSG-Novelle 2017 und der zum Gesetzesentwurf eingegangenen Stellungnahmen im Detail behandelt werden.

2.2 Jahresabschluss der Privatstiftung

Dem Jahresabschluss einer Privatstiftung kommt seit jeher ein Sonderstatus zu. Laut den Verweisen auf das UGB in § 18 PSG entspricht die Bilanzierung im Wesentlichen der einer Kapitalgesellschaft.¹⁹ Der Zweck des Jahresabschlusses unterscheidet sich jedoch grundlegend. Der Jahresabschluss des nach den allgemeinen Vorschriften des UGB bilanzierenden Unternehmers dient, neben der Selbstinformation des Unternehmers zur Lage seines Unternehmens, als Rechenschaftsbericht der Anteilseigner sowie als Instrument des Gläubigerschutzes durch die Bedienung des Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit im Zuge der verpflichtenden Offenlegung des Jahresabschlusses.²⁰

Im Gegensatz dazu dient das gemäß § 18 PSG vom Vorstand der Privatstiftung zu führende Rechnungswesen und der aufzustellende Jahresabschluss der Privatstiftung vor allem als internes Informations- und Kontrollinstrument gegenüber den Stiftungsorganen, dem Stifter selbst und auch den Begünstigten, welchen § 30 PSG ein Recht zur Einsichtnahme in die Bücher, den Jahresabschluss sowie den Lagebericht zugesteht.²¹ Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses ergibt sich aus dem Verweis des § 18 PSG auf § 222 Abs 1 UGB. Der Jahresabschluss ist damit vom hierfür gesamtverantwortlichen Stiftungsvorstand innerhalb von fünf Monaten aufzustellen und dem Stiftungsprüfer zu übermitteln.²² Dieser hat den Jahresabschluss sowie den verpflichtend aufzustellenden Lagebericht anschließend innerhalb von 3 Monaten iSd § 169 Abs 1 und 4 UGB zu prüfen, wie § 21 PSG festlegt.

¹⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, § 18.

¹⁹ Vgl. *Marschner* (2015), S 101.

²⁰ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 149.

²¹ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 150 i.V.m. *Marschner* (2015), S 102.

²² Vgl. *Arnold* (2013), § 18, Rz 4.

Mangels Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses ist die Öffentlichkeit von einer Einsichtnahme in den Jahresabschluss der Privatstiftung ausgeschlossen.²³ Auch nach dem ME zur PSG-Novelle 2017 soll dies nicht gesetzlich umgesetzt werden (die oben beschriebene Einführung der Offenlegung betrifft ausschließlich den Konzernabschluss, kritisch hierzu siehe Kapitel 2.4.4.4). Dies ist auch konsistent mit der herrschenden Meinung, dass das Vermögen einer Privatstiftung Privatvermögen gleichzusetzen ist und eine Veröffentlichung des Jahresabschlusses damit nicht Sinn und Zweck des Stiftungsrechnungswesens sein kann.²⁴

Einer der wesentlichen Zwecke eines gemäß dem UGB verpflichtend aufzustellenden Jahresabschlusses ist die unternehmensrechtliche Gewinnermittlung zur Feststellung der Besteuerungsgrundlage im Sinne der Maßgeblichkeit des § 5 Abs 1 EStG.²⁵ Das Besteuerungskonzept der Privatstiftung unterscheidet sich diesbezüglich jedoch grundlegend. Vorgreifend zu Kapitel 4 dieser Arbeit, betreffend die Besteuerung von Privatstiftungen, sei zum besseren Verständnis bereits hier ausgeführt, dass gemäß der Ansicht der Finanzverwaltung der nach den Vorschriften des PSG zu erstellende Jahresabschluss dem Grunde nach nicht zur Ermittlung der Einkünfte heranzuziehen ist. Vielmehr ist für jede betriebliche und außerbetriebliche Einkunftsquelle, welche der Steuerpflicht unterliegt, eine gesonderte Einkünfteermittlung durchzuführen.²⁶

Gesetzlich verankert ist dieses Konzept in § 13 KStG, welcher spezifische Sondervorschriften für Privatstiftungen festlegt. Dort wird normiert, dass § 7 Abs 3 KStG und damit die steuerliche Fiktion, dass grundsätzlich sämtliche Einkünfte von nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtigen Körperschaften den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, nicht anzuwenden ist. Die österreichische Privatstiftung kann daher neben betrieblichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (diese jedoch ohnehin nur eingeschränkt, da per Definition des § 1 PSG eine gewerbliche Tätigkeit der Privatstiftung untersagt ist) auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie außerbetriebliche Einkünfte

²³ Vgl. *Marschner* (2015), S 102.

²⁴ Vgl. *KWT/IWP* (2017), S 3.

²⁵ Vgl. *Renner/Schlager/Schwarz*, (2008), S 144 f.

²⁶ Vgl. *Stiftungsrichtlinien* 2009, Rz 50.

aufweisen, welche nach den jeweiligen Vorschriften zur Einkommensermittlung festzustellen sind.²⁷

2.2.1 Gliederungsvorschriften

Die Gliederung der Bilanz hat grundsätzlich den Vorschriften des UGB zu entsprechen, hierbei muss jedoch bedacht werden, dass die Schemata betreffend die Bilanz (§ 224 UGB) sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 231 UGB) vorwiegend auf Produktionsunternehmen zugeschnitten sind.²⁸ Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass spezifische Besonderheiten von Privatstiftungen berücksichtigt werden müssen, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage iSd § 222 UGB zu ermöglichen.²⁹ Als hierzu dienende Mittel sind beispielsweise das Einfügen neuer Posten, die Erweiterung des Gliederungsschemas bzw der Entfall von Leerposten als auch eine Adaptierung der Postenbezeichnung in Betracht zu ziehen.³⁰ Formulierungen die nicht dem Wesen der Privatstiftung entsprechen, sind zum besseren Verständnis durch passendere Ausdrücke zu ersetzen, so zB „Unternehmer“ durch „Privatstiftung“ oder „Unternehmen“ durch „Tätigkeit der Privatstiftung“.³¹

Die Form der Gewinn- und Verlustrechnung, Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren, ist frei wählbar und liegt demnach im Ermessen des Stiftungsvorstandes, soweit die Stiftungserklärung keine abweichenden Regelungen trifft.³² In der Regel gelangt bei Privatstiftungen jedoch das Gesamtkostenverfahren zur Anwendung, da mangels gewerblicher Tätigkeit kaum Umsatzerlöse vorliegen.³³ Hiervon ausgenommen sind die Erlöse aus einer möglichen Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit, welche in der Gewinn- und Verlustrechnung sehr wohl als Umsatzerlöse zu deklarieren sind.³⁴ Hält eine Privatstiftung zu einem überwiegen-

²⁷ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 158.

²⁸ Vgl. *Schereda* (2015b), S 153.

²⁹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 12.

³⁰ Vgl. *Arnold* (2013), § 18, Rz 5.

³¹ Vgl. *Marschner* (2015), S 112.

³² Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 11.

³³ Vgl. *Reiter*, Regina (2015), S 179.

³⁴ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 154.

den Teil Finanzanlagevermögen, so kann es als notwendig erachtet werden, das Finanzergebnis an die Spitze der Gewinn- und Verlustrechnung zu stellen. Im Sinne der Übersichtlichkeit und Klarheit des Jahresabschlusses nach § 222 UGB kann es auch sinnvoll sein, Zwischenüberschriften für die einzelnen Ertragssparten der Privatstiftung (zB Liegenschaften und Finanzanlagen) einzufügen.³⁵

2.2.2 Eigenkapitalausweis

Ein wesentliches Kriterium, welches das Rechtsinstitut der Privatstiftung von jenen der übrigen Kapitalgesellschaften unterscheidet, ist das Eigenkapital. Bereits bei Inkrafttreten des PSG im Jahre 1993 wurde festgelegt, dass die Bezeichnung „Eigenkapital“ durch „Stiftungsvermögen“ zu ersetzen ist.³⁶ Zu begründen ist dies damit, dass die Privatstiftung, als Eigentümerlose juristische Person, keine den Kapitalgesellschaften entsprechenden Kapitalerhaltungsvorschriften kennt.³⁷ Mit der PSG-Novelle 2017 soll diese Eigenschaft auch gesetzlich kodifiziert werden, wobei in § 18 in der Folge der Novelle der Terminus des „Stiftungskapitals“ festgelegt werden soll, um die Bezeichnung „Nennkapital“ im Sinne des § 224 UGB zu ersetzen. Das AFRAC schlägt in seiner Stellungnahme 25 folgende Gliederung des Eigenkapitals der Privatstiftung vor, welche mangels vorgesehener Abweichungen in diesem Zusammenhang auch im Sinne des ME zur PSG-Novelle ihre Gültigkeit behält³⁸:

Eigenkapital:

1. Stiftungskapital
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
3. Ergebnisvortrag

Der Posten Stiftungskapital soll nach Meinung der Stellungnahme 25 des AFRAC das der Stiftung im Zuge der Gründung sowie im Rahmen von Zu- und Nachstiftungen gewidmete Kapital umfassen.³⁹ Im Schrifttum wird eine derartige Gliederung kritisch betrachtet, da

³⁵ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 13.

³⁶ Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP, zu § 18.

³⁷ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 154.

³⁸ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 15.

³⁹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 16.

auch die Posten Gewinnrücklagen sowie Ergebnisvortrag dem Grunde nach „Stiftungskapital“ darstellen. Demzufolge sollte die Bezeichnung „Stiftungskapital“ durch „gewidmetes Kapital“ ersetzt werden, um dem vom AFRAC in der Stellungnahme 25 erwünschten Charakter des Postens zu entsprechen.⁴⁰

Die Regelung im PSG selbst bleibt (auch bei Berücksichtigung des ME zur PSG-Novelle 2017) minimalistisch und normiert in § 4 ausschließlich, dass der Privatstiftung ein Vermögen von mindestens € 70.000,- zu widmen ist. Dieses ist in der Stiftungsurkunde festzusetzen, kann jedoch bei Errichtung der Privatstiftung um darüber hinausgehende Vermögenswidmungen in der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunden erweitert werden. Sollen nachträglich Vermögenswidmungen durchgeführt werden, so ist dies im Regelfall nur über die Änderung der Stiftungsurkunde bzw die Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde möglich.⁴¹ Im Gegensatz hierzu bedingen Nachstiftungen (durch den in der Stiftungsurkunde genannten Stifter) sowie Zustiftungen (durch Dritte) keine Änderung der Stiftungsurkunde, sondern bewirken ausschließlich eine Änderung des Vermögensstandes der Privatstiftung bzw des Stiftungskapitals.⁴²

2.2.3 Bilanzierung von Zuwendungen an Begünstigte

Mit der PSG-Novelle 2017 war geplant, in § 18 PSG auch die bisher fehlende laufende Behandlung des Stiftungskapitals im Zusammenhang mit Zuwendungen zu kodifizieren. Wie bereits in der AFRAC Stellungnahme 25 ausgeführt, sollten laut der geplanten PSG-Novelle 2017 Zuwendungen an Begünstigte das Eigenkapital der Privatstiftung mindern. Der im ME vorgeschlagene Abs 2 des § 18 PSG führt diesbezüglich weiter aus, dass der Posten Stiftungskapital durch Zuwendungen an Begünstigte gemindert wird, „...sobald Rücklagen und ein Gewinnvortrag aufgebraucht sind“. Dies würde einerseits die bisher in der Literatur vertretene Meinung widerlegen, dass bei Zuwendungen kein bestimmter Posten des Stiftungskapitals zu kürzen ist, sondern diesbezüglich Wahlfreiheit vorliegt.⁴³ Andererseits wird auch eine Erfassung der Zuwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, wie Teile der Lehre

⁴⁰ Vgl. *Lechner* (2017), S 190.

⁴¹ Vgl. *Arnold* (2013), § 1, Rz 6a.

⁴² Vgl. *Arnold* (2013), § 4, Rz 29.

⁴³ Vgl. *Lechner* (2009), S 579 f.

vertreten, hiermit abgelehnt.⁴⁴ Dies könnte damit begründet werden, als die Stellung der Begünstigten einer Privatstiftung nicht mit jener von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Anstatt der Mitgliedschaftsrechte der Gesellschafter bedingen sich Zuwendungen an die Begünstigten der eigentümerlosen Privatstiftungen ausschließlich aus dem Stifterwillen.⁴⁵

Über die vom AFRAC vorgeschlagene Gliederung hinaus sollte in § 18 PSG im Sinne der geplanten PSG-Novelle 2017 normiert werden, dass ein in der Stiftungsurkunde festgelegtes Mindestvermögen gesondert auszuweisen ist, welches vor dem Zugriff durch Zuwendungen geschützt ist. Ein Teil des Schrifttums verweist bisher darauf, ein festgelegtes Mindestvermögen in eine gebundene Rücklage einzustellen, um die darauf anzuwendende Zugriffbeschränkung hervorzuheben⁴⁶. Die herrschende Lehre stellt die Anwendung von Kapitalrücklagen iSd § 229 (2) UGB jedoch in Abrede, da mangels Gesellschafter kein Anwendungsfall dieser unternehmensrechtlichen Regelung gegeben sein kann.⁴⁷ Mit dem § 18 Abs 2 PSG in der Folge der geplanten PSG-Novelle 2017 wurde eine Klarstellung dieser Frage angestrebt.

Neben Geldzuwendungen, deren Bewertung außer Frage steht, können die Begünstigten einer Privatstiftung auch Sach- (zB unentgeltliche Zuwendung von Liegenschaften) oder Nutzungszuwendungen (zB unentgeltliche Nutzung von Liegenschaften) erhalten. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, mit welchen Werten solche in der laufenden Rechnungslegung bzw bei der Bilanzierung zu erfassen sind.

Sachzuwendungen, die sich zB als Verpflichtung aus einem Zuwendungsbeschluss oder der Stiftungsurkunde ergeben, bewirken im Regelfall eine Verringerung des Stiftungskapitals in Höhe des abgegangenen Buchwertes.⁴⁸ Bei Nutzungszuwendungen stellt sich vorab die Frage, welcher Aufwand der Privatstiftung diesbezüglich zuzuordnen ist. Um die Zuordnung des Aufwands aus buchhalterischer Sicht zu erleichtern, sind Nutzungszuwendungen er-

⁴⁴ Vgl. Doralt/Kalss (2001), S 247.

⁴⁵ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Erläuterungen zu Rz 18.

⁴⁶ Vgl. Marschner (2015), S 114.

⁴⁷ Vgl. Reiter, Regina (2015), S 176; Schereda (2015b), S 154.

⁴⁸ Vgl. Schereda (2015b), S 154.

folgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und sind demnach im Ergebnisvortrag enthalten.⁴⁹ Damit kann die Nutzungszuwendung direkt mit dem für die Stiftung aus der Nutzung durch den Begünstigten anfallenden Aufwand, der ohnehin in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst ist, saldiert werden.⁵⁰

2.2.4 Anhang der Privatstiftung

Seit dem Inkrafttreten des PSG war jede Privatstiftung mit dem Verweis auf § 236 HGB bzw. in weiterer Folge § 236 UGB dazu verpflichtet, einen den unternehmensrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften entsprechenden Anhang zu erstellen. Mangels Anwendbarkeit der Größenklassen des § 221 UGB hatte der Anhang einer Privatstiftung auch nach Inkrafttreten des RÄG 2014 bislang jenem einer großen GmbH zu entsprechen.⁵¹ Besonderes Augenmerk ist betreffend den Anhang selbstredend auf die spezifischen Charakteristika der Privatstiftung zu legen. Die in § 238 Abs 1 Z 12 UGB normierte Pflicht, Geschäfte mit nahestehenden Personen, welche wesentlich und marktunüblich sind, im Anhang zu erörtern, ist bei Privatstiftungen vor allem im Hinblick auf Geschäfte mit dem Stiftungsvorstand, dessen Familienangehörigen sowie mit Unternehmen, die von diesem Personenkreis beherrscht oder maßgeblich beeinflusst werden, zu betrachten. Im Zweifel ist auch zu prüfen, ob der Stifter selbst hiervon betroffen ist.⁵² Anhangangaben, welche bei Privatstiftungen systembedingt nicht vorkommen können, dürfen auch weggelassen werden.⁵³ Demgegenüber sind jedoch im Vergleich zu Kapitalgesellschaften zusätzliche Angaben zu machen, beispielsweise die unterschiedlichen Anschaffungskosten für Beteiligungen nach unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften, Angaben über Zuwendungen an Begünstigte der Privatstiftung, die daraus resultierende Kapitalertragsteuer bzw. die Erläuterungen zur Zwischensteuer (hierzu siehe auch Kapitel 4.3.4 dieser Arbeit).⁵⁴

Die mit der PSG-Novelle 2017 vorgesehene Einführung des Verweises auf angesprochenen § 221 UGB hätte insbesondere auf die notwendigen Anhangangaben Auswirkungen. Dies

⁴⁹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Erläuterungen zu Rz 20.

⁵⁰ Vgl. Schereda (2015b), S 155.

⁵¹ Vgl. Marschner (2015), S 138.

⁵² Vgl. Eiselsberg (2009), S 255.

⁵³ Vgl. Marschner (2015), S 139.

⁵⁴ Vgl. Schereda (2016), S 6 f i.V.m. Marschner (2015), S 139.

würde zwar zur Behebung von bisher bestehenden Rechtsunsicherheiten führen, da einige Bestimmungen des UGB, auf welche in § 18 PSG schon bisher verwiesen wurde, wiederum einen Verweis auf § 221 UGB enthalten.⁵⁵ Im Schrifttum wird die Anwendbarkeit der Größenklassen bisher abgelehnt, da auch in der Folge der Umsetzung des RÄG 2014 keine diesbezügliche Änderung des PSG stattfand.⁵⁶ Bei genauerer Betrachtung der Parameter für die Einordnung der Größenklassen ist offensichtlich, dass eine Privatstiftung mangels der Erlaubnis zur Ausführung einer gewerblichen Tätigkeit kaum die Umsatzschwellen des § 221 UGB zu überwinden vermag. Auch, dass eine Privatstiftung eine größere Zahl von Arbeitnehmern beschäftigt, wird im Regelfall nicht zutreffen.

Erwartungsgemäß kritisch wurde die Einführung der Größenklassen in den Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf zur PSG-Novelle 2017 kommentiert. Demnach kann eine sinnvolle Anwendung des § 221 UGB nur dazu führen, dass ausschließlich die Bilanzsumme als Merkmal zur Einordnung herangezogen werden kann, da eine Privatstiftung ansonsten in den allermeisten Fällen als kleine oder Kleinst-Kapitalgesellschaft einzuordnen sein wird. Das Abstellen auf nur ein einziges Merkmal widerspricht jedoch dem Wesen des § 221 UGB, da dort auf das Überschreiten von zwei der drei Merkmale zur Einordnung der Größenklasse abgestellt wird.⁵⁷

Neben der oben beschriebenen unternehmensrechtlichen Pflicht betreffend Geschäften mit nahestehenden Personen ist nun auch kritisch zu sehen, dass, unter Bedachtnahme des expliziten Hinweises im in der Folge der PSG-Novelle 2017 zu erweiternden § 18 PSG Abs 1, (auch marktübliche) Geschäfte mit dem Stiftungsvorstand im Anhang zu erläutern sind. Des Weiteren soll nunmehr auch auf § 242 UGB verwiesen werden. Die sich in § 242 UGB wiederfindende Erleichterung für Kleinstgesellschaften keinen Anhang aufzustellen, ist damit wohl sinngemäß auch auf Privatstiftungen anzuwenden. Es fehlt jedoch ein Hinweis, dass die mit dem Stiftungsvorstand abgeschlossenen Geschäfte in diesem Fall separat zu erläutern sind, falls die Erleichterung zur Nichtaufstellung auch auf Privatstiftungen angewandt werden soll.

⁵⁵ Vgl. *Besser* (2014), S 152.

⁵⁶ Vgl. *Schereda* (2018), S 29.

⁵⁷ Vgl. KWT/IWP (2017), S 7.

Ein weiterer Kritikpunkt ist, sollte die Anwendung der Größenklassen des § 221 UGB tatsächlich umgesetzt werden, dass bisher keine entsprechenden Übergangsvorschriften zur erstmaligen Anwendung bestehen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob bei erstmaliger Anwendung von einer kleinen Privatstiftung auszugehen ist oder die Einstufung der Größe der Privatstiftung nach § 221 UGB (inklusive der möglichen größenabhängigen Befreiungen) bei erstmaliger Bilanzierung die beiden Vorjahre – wie von § 221 UGB originär vorgesehen – heranzuziehen sind.⁵⁸

Im Anhang einer Privatstiftung (wie auch bei oben beschriebenen Gliederungsvorschriften der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) muss auf die rechtsformspezifischen Besonderheiten Rücksicht genommen werden⁵⁹. Ein Teil der Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf der PSG-Novelle 2017 sieht diesbezüglich in dem Verweis auf die §§ 237 bis 240 UGB, aufgrund der nicht vorhandenen Publizitätsvorschriften des Jahresabschlusses der Privatstiftung, eine nicht notwendige Überregulierung. Demnach sollte ein Verweis auf § 236 UGB ausreichen, da, mangels entsprechender Publizitätsvorschriften nicht die gleichen Transparenzmaßstäbe wie an den Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft zu stellen sind. Dieser Meinung folgend wird damit, in Verbindung mit dem Hinweis auf das sinngemäße Ersichtlich machen der stiftungsbezogenen Geschäfte sowie der Lage des Stiftungsvermögens unter Berücksichtigung der GoB, den besonderen Anforderungen des Anhangs der Privatstiftung genüge getan.⁶⁰

Wie bisher sollen auch nach der geplanten PSG-Novelle 2017 die Vorschriften des UGB, welche rechtsformspezifisch ausschließlich auf Aktiengesellschaften anzuwenden sind, nicht für Privatstiftungen gelten.⁶¹ Die in § 242 Abs 2 Z 2 UGB normierte, für alle rechnungslegungspflichtigen Gesellschaften geltende, Vereinfachung betreffend das Unterlassen von Angaben, welche dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen können, kann auf Privatstiftungen keine Anwendung finden. Dies rührt daher, dass mangels Publizität des

⁵⁸ Vgl. WU (2017), S 2.

⁵⁹ Vgl. Marschner (2015), S 139; Marschner weist darauf hin, dass durch die besondere steuerrechtliche Behandlung der Privatstiftung auch diesbezügliche Aspekte im Anhang zu erläutern sind, jedoch andere, nur bei Kapitalgesellschaften vorkommende Punkte, gänzlich weggelassen werden können.

⁶⁰ Vgl. WU (2017), S 2.

⁶¹ Vgl. Arnold/Ludwig (2013), Rz 11/17.

Jahresabschlusses auch kein Nachteil aus der Veröffentlichung von kritischen unternehmensspezifischen Informationen entstehen kann.⁶²

Die darüber hinaus vom vorgeschlagenen Gesetzestext der Novelle zu § 18 Abs 8 PSG beschriebene Angabepflicht der Tochterunternehmen der Privatstiftung iSd § 244 UGB wird in der Meinung der Stellungnahmen bzw des Schrifttums kritisiert.⁶³ Diese hätten gemäß dem Gesetzesentwurf sämtliche Geschäfte, auch wenn sie marktüblich sind, mit der beherrschenden Privatstiftung und anderen nahestehenden Unternehmen nach § 238 Abs 1 Z 12 UGB im Anhang offenzulegen. Dagegen wird eingewandt, dass das Stiftungsrecht keinen Einfluss auf die Rechnungslegung der Tochterunternehmen haben kann, welche demgemäß in Abhängigkeit der Rechtsform ihres Eigentümers Angaben in ihren Jahresabschlüssen zu machen hätten. Aus Gründen des Wettbewerbs ist dies, je nach Branche, auch dazu geeignet, einem Tochterunternehmen einen Nachteil gegenüber seinen Wettbewerbern zuzufügen.⁶⁴

Als diskriminierend einzustufen ist in diesem Sinne auch, dass ausschließlich inländische Tochterunternehmen diese Angaben unabhängig von der Marktüblichkeit der Geschäfte zu machen hätten, während Auslandstöchter davon befreit wären. Als weiterer Kritikpunkt ist außerdem zu sehen, dass inländische Tochterunternehmen diese Angaben auch dann zu machen haben, wenn sie von einer nach ausländischem Recht bestehenden Stiftung beherrscht werden. In diesem Fall ist der damit verbundene administrative Aufwand besonders hoch, der daraus zu gewinnende Nutzen jedoch fraglich. Weiters würde mit genannter Regelung auch in die Rechte von Minderheitsgesellschaftern der Tochtergesellschaften von Privatstiftungen eingegriffen, als diese den damit verbundenen Aufwand bei der Erstellung des Jahresabschlusses und der Prüfung dessen mitzutragen hätten bzw eventuell hervorkommende Wettbewerbsnachteile auch auf diese negative Auswirkungen hätten.⁶⁵

Die einzige Exit-Möglichkeit aus genannter Angabepflicht bestünde darin, dass die Informationen in einem veröffentlichten – daher offengelegten – Dokument der Privatstiftung ersichtlich sind. Laut den Erläuterungen zum ME der PSG-Novelle 2017 ist dies die in § 18

⁶² Vgl. *Arnold/Ludwig* (2013), Rz 11/17.

⁶³ Vgl. *KWT/IWP* (2017), S 7 i.V.m. *Hayden* (2017), S 110.

⁶⁴ Vgl. *KWT/IWP* (2017), S 7 i.V.m. *Hayden* (2017), S 110.

⁶⁵ Vgl. *KWT/IWP* (2017), S 7.

Abs 7 PSG zu normierende Pflicht der Privatstiftung, sämtliche Geschäfte mit ihren Tochterunternehmen und auch jene der Tochterunternehmen untereinander im in Kapitel 2.4.4.4 beschriebenen Beteiligungsspiegel anzugeben.⁶⁶

2.2.5 Offenlegung des Jahresabschlusses

Bisher waren die Regelungen des UGB zur Offenlegung des Jahresabschlusses im PSG ausgenommen. Privatstiftungen waren nach § 18 PSG zur Aufstellung, nicht jedoch zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses verpflichtet.⁶⁷ Das Schrifttum benannte teilweise eine mögliche Offenlegungsobliegenheit für den Konzernabschluss.⁶⁸ Der ME zur PSG-Novelle 2017 sieht ebenso keine Offenlegungspflicht für den Jahresabschluss, sehr wohl jedoch für den Konzernabschluss vor (im Detail siehe Kapitel 2.4.4.4).

2.3 Lagebericht der Privatstiftung

Wie beim Jahresabschluss ist auch im bereits nach der geltenden Rechtslage verpflichtend zu erstellenden Lagebericht auf die Spezifika der Privatstiftung Rücksicht zu nehmen und insbesondere auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.⁶⁹ Durch den Verweis auf § 243 UGB im bisherigen § 18 PSG war jedenfalls ein den jeweils geltenden unternehmensrechtlichen Vorschriften entsprechender Lagebericht mit Bedacht auf die sinngemäße Anwendung der Vorschriften aufzustellen.⁷⁰ Da die Größenklassen des UGB bisher auf Privatstiftungen nicht anzuwenden waren, kam auch eine mögliche Befreiung nach § 243 Abs 4 UGB nicht in Betracht.

Als Adressaten des Lageberichts, der eine verbale Ergänzung des Jahresabschlusses darstellt, kommen bei Privatstiftungen nur der Stiftungsvorstand, welchem der Lagebericht als Selbstinformation dient, sowie ein möglicher Aufsichtsrat in Frage. Jedenfalls ist darauf zu achten, dass die Funktion des Lageberichts dem Grunde nach stiftungsspezifische Motive

⁶⁶ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 7 und 8.

⁶⁷ Vgl. *Torggler* (2016), § 280.

⁶⁸ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 162.

⁶⁹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 24.

⁷⁰ Vgl. *Arnold/Ludwig* (2013), Rz 11/21.

im Sinne des Ziels der Rechnungslegung bzw des Jahresabschlusses sowie der abzubilden-
den Informationen verfolgt.⁷¹

Mit der PSG-Novelle 2017 soll der Lagebericht, in der Novelle auch als Tätigkeitsbericht bezeichnet, im Gesetzestext des § 18 Abs 4 PSG eigens geregelt werden. Bereits in der Stellungnahme zum ME des RÄG 2014 wurde die gesonderte Regelung von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bzw dem Institut der Wirtschaftsprüfer gefordert.⁷² Das BMJ führt diesbezüglich in den Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 aus, dass nicht alle Informationen des § 243 UGB für Privatstiftungen relevant ist. Weiters wird als wesentlicher Inhaltspunkt des Lageberichts die Umschreibung der Erfüllung des Stiftungszwecks genannt. Die vom AFRAC in der Stellungnahme 25 bereits ausgeführten Informationsanforderungen an den Lagebericht der Privatstiftung sollen umgesetzt werden.⁷³ Der Lagebericht hat im Sinne des vorgeschlagenen Gesetzestextes des PSG in der Folge der PSG-Novelle 2017 daher nun folgende Informationen zu beinhalten:

- Ausführungen über die Erfüllung des Stiftungszwecks
- die Entwicklung des Vermögens sowie der Erträge und Aufwendungen sowie die hierfür wesentlichen Ursachen
- die voraussichtliche Entwicklung und Risiken der Stiftung
- falls vorhanden, einen Bericht über Tätigkeiten im Bereich der Forschungs- und Entwicklung

Da in den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf der PSG-Novelle 2017 explizit auf beschriebene AFRAC-Stellungnahme Bezug genommen wird, sind die dort beschriebenen Vorgaben großteils als weiterhin gültig zu erachten.⁷⁴ Kritisch zu betrachten in diesem Zusammenhang sind jedoch die Ausführungen des AFRAC zur Grundstruktur des Lageberichts.⁷⁵ Bisher wurde empfohlen sich an der AFRAC Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß § 243, 243a und 267 UGB“ zu orientieren. Mit der Streichung des Verweises auf §

⁷¹ Vgl. *Reiter*, Robert (2011), S 359.

⁷² Vgl. KWT/IWP (2014), S 26.

⁷³ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 4 i.V.m. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 25.

⁷⁴ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 4.

⁷⁵ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 25.

243 UGB wird dies in der Form nur mehr eingeschränkt anzuwenden sein, wobei bei tatsächlichem Inkrafttreten der Novelle eine entsprechende Anpassung der AFRAC Stellungnahme 25 abzuwarten bliebe.

Hervorzuheben ist des Weiteren, dass in § 18 Abs 1 PSG in der Folge der PSG-Novelle 2017 auch kein Verweis auf § 243a - c UGB geplant ist, womit die dort beschriebenen Berichte von einer Privatstiftung im Zuge der Jahresabschlussaufstellung nicht erstellt werden müssen.⁷⁶

2.3.1 Erfüllung des Stiftungszwecks

Die Angaben über die Erfüllung des Stiftungszwecks sind seit jeher die wichtigsten Inhaltspunkte des Lageberichts einer Privatstiftung, der mit dem Verweis auf § 244 UGB verpflichtend aufzustellen ist. Bereits seit Inkrafttreten des PSG wurde im letzten Satz des § 18 PSG normiert, dass im Lagebericht auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen ist. Weitere Ausführungen, wie oben erläutert mit der PSG-Novelle 2017 vorgesehen, wurden nicht im Gesetz verankert. Teile der Literatur vertraten demgemäß bisher die Meinung, dass der Lagebericht ausschließlich aus einer verbalen Beschreibung des Stiftungszwecks bestehen kann.⁷⁷ Mit der PSG-Novelle 2017 soll dies jedoch unmissverständlich widerlegt werden.

Die Erläuterungen zum PSG führen aus, dass es für Privatstiftungen wesentlich ist, darzustellen wie die Erfüllung des Stiftungszwecks im abgelaufenen Jahr durchgeführt worden war und wie dies in Zukunft beabsichtigt ist. Dementsprechend sah sich der Gesetzgeber auch in der Pflicht hervorzuheben, dass die Angaben über die Erfüllung des Stiftungszweckes höherer Bedeutung zukommen als jenen über einen etwaig erwirtschafteten Gewinn. Des Weiteren ist bei der privatstiftungsspezifischen Ergänzung des Lageberichts nicht allein auf Zahlen, sondern auch auf andere Aspekte der Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen, dies betrifft zB die Art der Leistungen, welche den Begünstigten zuerkannt wurden.⁷⁸

⁷⁶ Vgl. 323/ME 25. GP, § 18 Abs 1.

⁷⁷ Vgl. *Reiter*, Robert (2011), S 360.

⁷⁸ Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP, zu § 18.

Gesamt gesehen bleiben die Ausführungen in der bis dato geltenden Rechtslage auch in den Erläuterungen recht vage und allgemein. Um die Umsetzung in der Praxis zu ermöglichen, wurde, neben der Behandlung des Themas im Schrifttum, der Lagebericht auch in der AFRAC Stellungnahme 25 erörtert. Das AFRAC konkretisiert den Lagebericht von eigennützigen Privatstiftungen damit, dass die tatsächlich im Einzelnen durchgeführten Maßnahmen zur Erfüllung des Stiftungszwecks anzugeben sind. Wird dem Stiftungsvorstand, welcher für die Aufstellung des Lageberichts verantwortlich zeichnet, ein Ermessensspielraum bei den Zuwendungen eingeräumt, so sind diese im Lagebericht ebenso zu erläutern.⁷⁹

Durch die offene Regelung des Lageberichts der Privatstiftung obliegt es dem Stiftungsvorstand die Entwicklungen in und um die Privatstiftungen mit inhaltlich sinnvollen Aussagen darzustellen.⁸⁰

2.3.2 Weitere Angaben

Neben den Angaben über die Erfüllung des Stiftungszwecks erachtete das Schrifttum es schon bisher als angebracht im Lagebericht auf die wirtschaftlichen Belange, dh den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis sowie die Lage der Stiftung, aber auch auf die Tätigkeit der Stiftung und die gegebenen Rahmenbedingungen einzugehen.⁸¹ Mit der geplanten PSG-Novelle 2017 sollte diesem Umstand nunmehr, wie oben erläutert, auch im Gesetz Rechnung getragen werden. Hierbei wurde versucht, auf die stiftungseigenen Gegebenheiten zu achten und insbesondere auf das Stiftungsvermögen und dessen Entwicklung einzugehen. In den Prognose- und Risikoangaben sind neben der voraussichtlichen Entwicklung der Stiftung auch die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten zu beschreiben. Insbesondere trifft dies auch auf die Verwendung von Finanzinstrumenten zu, insofern dies für die Einschätzung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich ist. Neben den Risiken aus der Tätigkeiten der Stiftung selbst ist auch auf rechtliche Risiken einzugehen, wobei hierfür insbesondere Ansprüche gegen den Stifter (zB aus erb- oder familienrechtlichem Gründen) und dem Stifter vorbehaltene Rechte zu nennen sind.⁸² Insoweit der Stiftungszweck Forschungs-

⁷⁹ Vgl. AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz 26.

⁸⁰ Vgl. Marschner (2015), S 140.

⁸¹ Vgl. Arnold/Ludwig (2013), Rz 11/21.

⁸² Vgl. Arnold/Ludwig (2013), Rz 11/21.

und Entwicklungstätigkeiten beinhaltet, sind auch diese zu beschreiben, wie das PSG nach der geplanten Novelle explizit vorsieht.

2.4 Konzernabschluss der Privatstiftung

2.4.1 Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses der Privatstiftung

Bereits seit Einführung des PSG haben Privatstiftungen einen Konzernabschluss aufzustellen, da im § 18 PSG der Verweis auf die sinngemäße Anwendung von § 244 bis 267 UGB von Anfang an bestand und auch im Laufe der Jahre nicht verändert wurde.⁸³ Eine Privatstiftung ist somit dann zur Aufstellungen eines Konzernabschlusses verpflichtet, wenn andere Unternehmen unter ihrer einheitlichen Leitung stehen bzw die Control-Tatbestände des § 244 Abs 2 UGB erfüllt sind. Die von § 244 UGB implizierte Unternehmereigenschaft von Unternehmen im Konzernverbund⁸⁴ könnte durch den Hinweis der für Privatstiftungen sinngemäßen Anwendung des UGB als erfüllt angesehen werden, auch wenn eine Privatstiftung selbst niemals Unternehmer sein kann.⁸⁵ Durch den Verweis auf die entsprechenden Regelungen im UGB sind grundsätzlich auch die größenabhängigen Befreiungen nach § 246 UGB sowie die Befreiungsvorschriften des § 245 UGB anwendbar (hierzu siehe kritisch Kapitel 2.4.3).

Hervorzuheben ist, dass durch die geplante PSG-Novelle 2017 der Verweis auf § 267 UGB gestrichen werden soll. Der Konzernlagebericht wäre demnach ausschließlich nach den Regelungen des PSG auszuführen. Ebenso nicht anzuwenden wären bei Umsetzung des vorliegenden ME die §§ 267 - 267c UGB betreffend die dort normierten konsolidierten Berichte.

⁸⁶

⁸³ Vgl. *Reiter*, Regina (2016), S 257.

⁸⁴ Vgl. *Baumüller* (2015), S 100.

⁸⁵ Vgl. *Schereda* (2015a), S 108.

⁸⁶ 323/ME 25. GP, § 18.

2.4.2 Die Privatstiftung als Mutterunternehmen

Ein Kritikpunkt im Schrifttum sind die sehr vagen Ausführungen des PSG zur Einbeziehung der Privatstiftung in den Konzern – dies vor allem auch mit dem Hintergrund, dass eine gesellschaftsrechtliche Definition (wie in § 15 AktG bzw § 115 GmbHG) im PSG fehlt.⁸⁷ Abgesehen von dem Verweis auf die entsprechenden Regelungen im UGB machen das PSG und auch die entsprechenden Erläuterungen diesbezüglich keine weiteren Angaben. Damit war Thema kontroverser Diskussionen auch, inwiefern eine Privatstiftung überhaupt an der Konzernspitze stehen darf. Ein Verbot bestimmter Tätigkeiten ergibt sich allenfalls aus § 1 Abs 2 PSG. Insbesondere fraglich erschien lange Zeit, ob das Verbot der Ausübung einer gewerbsmäßigen Tätigkeit, die keine bloße Nebentätigkeit darstellt, eine Funktion als Konzernmutter widersagt.⁸⁸

Im Jahr 2005 hat der OGH zu einer grundsätzlichen Einordnung der Möglichkeit einer Privatstiftung als Konzernmutter entschieden.⁸⁹ Demnach kommt es auf die Ausgestaltung der organisatorischen Leitungsstruktur an. Der OGH stellt dies wie folgt dar: „Eine Privatstiftung kann Konzernspitze sein, wenn nicht eine unzulässige, alle wesentlichen Leitungsbe-
reiche umfassende straffe Konzernleitung vorliegt, die dem Verbot des § 1 Abs 2 Z 1 und 2 PSG widerspricht.“⁹⁰ Aus dieser Entscheidung resultierend wurde klargestellt, dass die an der Spitze eines Konzerns stehende Privatstiftung nur dann als solche auftreten darf, als sie nicht über ein gewisses Maß hinaus operative und taktische Entscheidungen trifft, da die effektive Übernahme der Geschäftsführung von Tochterunternehmen mit Hinblick auf § 1 Abs 2 PSG verboten ist.⁹¹ Jedenfalls unproblematisch ist die Funktion der Privatstiftung als Finanzierungsholding an der Konzernspitze. In dieser Funktion hält sie ausschließlich Unternehmensanteile, ohne in die Führung der Tochterunternehmen einzugreifen.⁹²

Mit der vorgeschlagenen PSG-Novelle soll nun auch § 1 Abs 2 PSG neu formuliert werden. War bisher explizit nur die Führung von Handelsgesellschaften untersagt (vgl. hierzu auch

⁸⁷ Vgl. Reiter, Regina (2016), S 258.

⁸⁸ Vgl. Zwick (2009), S 277.

⁸⁹ Vgl. OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p.

⁹⁰ Vgl. OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p, S 28.

⁹¹ Vgl. Schereda (2015a), S 105.

⁹² Vgl. Zwick (2009), S 277.

die Ausführungen betreffend die veraltete Nomenklatur im PSG in Kapitel 2.1), soll nunmehr die Führung eines Unternehmens im Allgemeinen – angepasst an den im modernen UGB üblichen Sprachgebrauch⁹³ – verboten sein. Zur Einbindung der Privatstiftung im Konzern, vor allem im Hinblick auf die oben angeführte OGH Entscheidung, nimmt auch die PSG-Novelle 2017 sowie die zugehörigen Erläuterungen nicht weiter Stellung. Die Behandlung bzw die Berechtigung der Privatstiftung im Konzernverbund dürfte daher analog zur geltenden Rechtslage auszulegen sein.

2.4.3 Die Privatstiftung als Tochterunternehmen

Bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 war die herrschende Meinung der Literatur, dass eine Privatstiftung selbst niemals als Tochterunternehmen im Konzernverbund auftreten kann. Die Kontroll-Tatbestände des § 244 Abs 2 UGB können grundsätzlich niemals erfüllt werden, da eine gesellschaftsrechtliche Mitgliedsposition an der Privatstiftung als eigentümerloses Gebilde nicht möglich ist.⁹⁴ Der Tatbestand der einheitlichen Leitung im Sinne des § 244 Abs 1 UGB bedurfte bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 einer Beteiligung im Sinne des § 228 UGB. Wiederum war die Erfüllung dieses steuerlichen Tatbestands schon dem Grunde nach nicht möglich, da eine Privatstiftung keinen Eigentümer haben kann und damit auch keine Beteiligung an ihr von anderen Gesellschaften gehalten werden können.⁹⁵

Seit Inkrafttreten des RÄG 2014 ist für das Vorliegen einer einheitlichen Leitung nach § 244 UGB eine Beteiligung (nunmehr im Sinne des § 189a UGB) nicht mehr Bedingung. Demnach vertritt das Schrifttum die Meinung, dass eine grundsätzliche Möglichkeit bestünde, eine Privatstiftung als Tochterunternehmen iSd UGB in Betracht zu ziehen. Wie bereits bisher von der Literatur vertreten kann die Privatstiftung bei einem Konzernabschluss nach IFRS Tochterunternehmen sein, insofern sie eine „Special Purpose Entity“ darstellt, an welcher die Muttergesellschaft nicht beteiligt sein muss. Dieses Konzept könnte nunmehr auch auf Konzernabschlüsse nach UGB angewendet werden.⁹⁶

⁹³ Vgl. *Arnold* (2013), § 1, Rz 18.

⁹⁴ Vgl. *Ratka/Rauter/Straube* (2011), § 244, Rz 49.

⁹⁵ Vgl. *Schereda* (2015a), S 108; *Arnold* (2013), § 18, Rz 12.

⁹⁶ Vgl. *Marschner* (2015), S 142.

In diesem Zusammenhang muss jedoch kritisch erwähnt werden, dass auch die Meinung vertreten wird, dass eine Privatstiftung schon aus Gründen der Konzernrechnungslegung iSd UGB nicht als Tochterunternehmen in Frage kommen könne, als kein zur Kapitalkonsolidierung notwendiger Kapitalanteil gehalten werden kann.⁹⁷

2.4.4 Die Privatstiftung als Gesellschafter einer Personengesellschaft

Seit Inkrafttreten des PSG im Jahr 1993 war es der Privatstiftung nach § 1 Abs 2 PSG verboten, als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts aufzutreten. Ohne den Inhalt dieses Passus zu ändern, wurde die Terminologie im Stichtag 1.1.2007 auf das Verbot der unbeschränkt haftenden Gesellschafterstellung von eingetragenen Personengesellschaften modernisiert. Unabhängig vom Entstehungsdatum der Personengesellschaft (somit auch nach derzeitigem Recht nicht mehr gründbare, zB die Offene Erwerbsgesellschaft), ist die Privatstiftung von der Stellung als unbeschränkt haftender Gesellschaft ausgeschlossen.⁹⁸

Ein bislang umstrittenes Thema in der Literatur ist der Zusammenhang dieser Regelung zum Verbot der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft. *Schauer* argumentiert schlüssig, dass das Verbot der Stellung als unbeschränkt haftender Gesellschafter nicht nur dann zum Tragen kommen kann, wenn damit die Führung der Gesellschaft einhergeht. Begründet wird dies damit, als die Geschäftsführung einer gewerblich tätigen Gesellschaft ohnehin verboten ist, eine spezielle Erwähnung von Personengesellschaften wäre damit redundant. Als Conclusio ergibt sich daraus, dass das Verbot als Schutznorm vor unbeschränkten Haftungsrisiken aus der Teilhabe an einer aktiv am Markt agierenden Gesellschaft zu verstehen ist.⁹⁹ Im Falle einer Kommanditgesellschaft beispielsweise ist damit die Stellung als Komplementär ausgeschlossen, als Kommanditist jedoch durchaus, unter Bedachtnahme auf genannte Einschränkung (Geschäftsführung), möglich.¹⁰⁰

⁹⁷ Vgl. *Arnold* (2013), § 18, Rz 12.

⁹⁸ Vgl. *Arnold* (2013), § 1, Rz 19.

⁹⁹ Vgl. *Kalss/Nowotny/Schauer* (2017), Rz 2/296.

¹⁰⁰ Vgl. *Kalss/Nowotny/Schauer* (2017), Rz 2/876.

2.4.5 Konzernrechnungslegung der Privatstiftung

Privatstiftungen sind oftmals innerhalb einer Konzernstruktur – zumeist an der Konzernspitze als Finanzierungsholding – angesiedelt. Wie oben erläutert ist das Halten von Beteiligungen, ohne aktiv in das Geschäftsgeschehen der Tochterunternehmen einzugreifen, ein jedenfalls dem Wesen der Privatstiftung nach dem PSG entsprechender Zweck. Umgesetzt wird dies meistens dadurch, dass natürliche Personen die von ihnen gehaltenen Anteile an einer Gesellschaft (die selbstredend auch Konzernmutter sein kann) an eine Privatstiftung übertragen. Meistens ist der Stifter auch Begünstigter der Privatstiftung.¹⁰¹

Mit der vorgesehenen PSG-Novelle 2017 will das BMJ nunmehr auf diese in der Praxis häufige Funktion der Privatstiftung verstärkt eingehen. Dem wird in ME insbesondere dadurch Rechnung getragen, als eigene Regelungen für die Befreiung von der Aufstellung, der Konsolidierung und insbesondere auch der Offenlegung des Konzernabschlusses in das PSG aufgenommen werden sollen.¹⁰²

Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war im Speziellen die Erhöhung der Transparenz bei im Konzernverbund angesiedelten Privatstiftungen.¹⁰³ Dafür soll in § 18 PSG eine gesonderte Regelung der Offenlegungspflicht für von Privatstiftungen aufgestellte Konzernabschlüsse eingefügt werden, auf einen Verweis auf die entsprechenden Regelungen des § 280 UGB wird verzichtet.

Im Schrifttum wird schon seit geraumer Zeit darauf hingewiesen, dass Privatstiftungen, obwohl dazu verpflichtet, einen Konzernabschluss nicht aufstellen, da ohnehin keine Pflicht zur Offenlegung (und damit einhergehend auch kein Verhängen von Zwangsstrafen) besteht.¹⁰⁴ Ein erster Anlauf betreffend die Offenlegung wurde bereits im Ministerialentwurf zum RÄG 2014 gestartet, der diesbezügliche Passus wurde jedoch wie bereits in Kapitel 2.2 erwähnt in der anschließend in Kraft getretenen RV gestrichen. Dies geschah vor allem auf-

¹⁰¹ Vgl. Vavrosky (2008), S 208.

¹⁰² Vgl. 323/ME 25. GP, § 18.

¹⁰³ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen Allgemeiner Teil.

¹⁰⁴ Vgl. Schereda (2015a), S 107.

grund der Differenzen zu den zum damaligen Zeitpunkt verfassten Stellungnahmen zum Gesetzesentwurf.¹⁰⁵ Bei Betrachtung des ME zum RÄG 2014 ist im Vergleich zum ME zur PSG-Novelle 2017 zu erkennen, dass zum damaligen Zeitpunkt nur ein einfacher Verweis auf die „sinngemäße“ Anwendung der §§ 280-285 UGB enthalten war, auch die Erläuterungen lieferten hierzu keine weiteren Details.¹⁰⁶ Mit der PSG-Novelle verfolgt das BMJ zu diesem Thema einen nunmehr spezifischeren Ansatz, die Offenlegung des Konzernabschlusses von Privatstiftungen soll spezifisch ausschließlich im PSG geregelt werden.

Im Folgenden soll nunmehr, anhand der im ME zur PSG-Novelle 2017 vorgeschlagenen Neuerungen im Gesetzestext des PSG, im Detail kritisch auf die Konzernrechnungslegung eingegangen werden:

2.4.5.1 Ausnahme von Liegenschaftsgesellschaften vom Konsolidierungskreis

„Unternehmen, an denen die Privatstiftung unmittelbar beteiligt ist und deren Geschäftszweck sich auf die Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens beschränkt, müssen nicht in den Konzernabschluss der Privatstiftung einbezogen werden.“¹⁰⁷

Eine der grundsätzlichen Intentionen des Gesetzgebers bei der Erstellung der PSG-Novelle 2017 liegt in der Erhöhung der Transparenz für das unternehmerische Vermögen der Privatstiftung.¹⁰⁸ Das Vermögen einer Privatstiftung ist jedoch grundsätzlich wie Privatvermögen einzustufen.¹⁰⁹ Die Differenzierung von unternehmerischem Vermögen kann, da einer Privatstiftung das Führen der Geschäfte eines Unternehmens versagt ist, nur so verstanden werden, als damit Beteiligungen an anderen Unternehmen erfasst sein sollen. Gemäß den Erläuterungen zur PSG-Novelle 2017 soll sonstiges Vermögen vom unternehmerischen abgegrenzt werden, welches der Stiftung zu anderen Zwecken gewidmet wurde.¹¹⁰

Hierzu soll nunmehr oben genannte Gesetzesstelle in das PSG eingefügt werden, wobei besonders darauf Acht zu geben ist, dass die Beteiligung unmittelbar vorzuliegen hat. Daraus

¹⁰⁵ Vgl. *Reiter*, Regina, (2016), S 257.

¹⁰⁶ Vgl. 59/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18.

¹⁰⁷ 323/ME 25. GP, § 18 Abs 3 Satz 1.

¹⁰⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 3.

¹⁰⁹ Vgl. KWT/IWP (2017), S 3.

¹¹⁰ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 3.

folgend ergibt sich eine für die Praxis kritische Norm, welche insbesondere mit Hinblick auf die Grunderwerbsteuer kritisch erscheint.¹¹¹

Exkurs Grunderwerbsteuergesetz: Werden Anteile an einer Gesellschaft, welche im Besitz eines inländischen Grundstückes ist, erworben, so wird Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst, wenn mehr als 95% der Anteile erworben werden (Anteilsvereinigung). Dies trifft auch dann zu, wenn beim Erwerb der Anteile kein schuldrechtliches Geschäft vorliegt.¹¹²

Wird an eine Stiftung nunmehr eine Liegenschaftsverwaltungsgesellschaft zugewendet, so fällt bei Übertragung von 100% der Anteile Grunderwerbsteuer an. In der Praxis wird bei jeglichen Gesellschaftsformen, wie auch bei Privatstiftungen, zur Vermeidung dessen 5% der Anteile an eine zwischengeschaltete Gesellschaft übertragen, welche ausschließlich zu diesem Zweck gegründet wird.¹¹³ Bei einer dergestalt ausgeführten Struktur wäre die zwischengeschaltete Gesellschaft jedenfalls in den Konzernabschluss einzubeziehen, trotz, dass ihr einziger Zweck darin besteht, Anteile an der Liegenschaftsverwaltungsgesellschaft zu halten. Im Sinne eines möglichst pragmatischen und praxisorientierten Konsolidierungsvorganges stellt sich diese Vereinfachung demgemäß nur eingeschränkt sinnvoll dar.

Ein derartiger Aufbau könnte beispielsweise wie folgt aussehen:

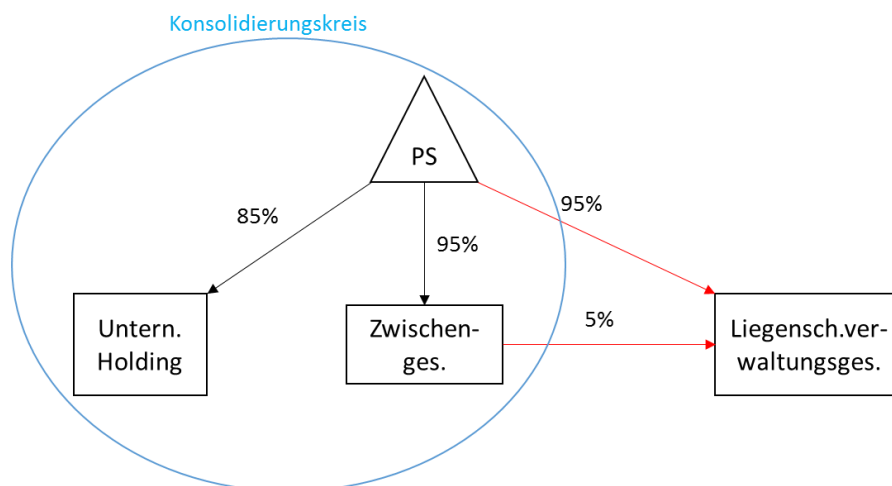


Abbildung 1

Quelle: Eigene Darstellung

¹¹¹ Vgl. KWT/IWP (2017), S 4.

¹¹² Vgl. § 1 Abs 3 GrEStG 1987.

¹¹³ Vgl. KWT/IWP (2017), S 4.

Der Konsolidierungskreis umfasst im Falle der skizzierten Struktur in Abbildung 1 neben der als unternehmerisches Vermögen definierten Holding, an welcher die Privatstiftung 85% der Anteile hält (hierzu siehe Ausführungen zu § 18 Abs 3 S 3 PSG unten), auch die zur Grunderwerbsteuervermeidung gegründete Zwischengesellschaft, deren Zweck niemals nur die unmittelbare Verwaltung von Liegenschaften sein kann.

Im Sinne einer konsistenten, nicht willkürlichen Gesetzgebung wird auch vorgeschlagen, dass auch andere nicht operative Tochtergesellschaften, beispielsweise Lizenzgesellschaften, von der Konsolidierung ausgenommen werden sollten.¹¹⁴ Hierzu kann jedoch eingeworfen werden, dass Anteile an genannten Lizenzgesellschaften potenziell als unternehmerisches Vermögen und nicht als sonstiges (Privat-)Vermögen einzustufen sind. Demnach wäre der Hintergrundgedanke der Erhöhung der Transparenz von eben jenem unternehmerischen Vermögen im Eigentum der Privatstiftung unterlaufen.

Diese in § 18 PSG in der Folge der PSG-Novelle 2017 geplante Ausnahme ist jedoch auch aus Sicht der GoB kritisch zu betrachten. Eine so normierte Abweichung von der Konsolidierung durchbricht im Falle einer Vollkonsolidierung das Vollständigkeitsgebot nach § 253 UGB, auf welches in § 18 PSG verwiesen wird.¹¹⁵

In den Stellungnahmen wird des Weiteren die Beeinträchtigung eines „true and fair view“ durch diese Regelung angeprangert, als die Konzernrechnungslegung nach UGB grundsätzlich den zu konsolidierenden Unternehmenskreis als Einheitsunternehmen fingiert. Durch das Ausnehmen von Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften aus dem Konsolidierungskreis kann es damit dazu kommen, dass Vermögensteile und Rechtsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen getrennt werden. In weiterer Folge entstehen hieraus wesentliche Unklarheiten bei der Darstellung der wahren Verhältnisse im Konzernabschluss. Als Beispiel genannt wird ein Tochterunternehmen der Privatstiftung, welches nach § 18 Abs 3 PSG in der Folge der geplanten PSG-Novelle 2017 nicht in den Konzernabschluss einzubeziehen wäre, jedoch Forderungen gegenüber einem der Vollkonsolidierung nach § 253 UGB unterliegenden Tochterunternehmen der Privatstiftung hat. Durch die Nichteinbeziehung der Lie-

¹¹⁴ Vgl. KWT/IWP (2017), S 4.

¹¹⁵ Vgl. WU (2017), S 4.

gesellschaftsverwaltungsgesellschaft kommt es damit dazu, dass die Forderung im Konzernabschluss auszuweisen wäre, die demgegenüber stehende Verbindlichkeit, die im Sinne eines einheitlichen Unternehmens jedenfalls auch darzustellen wäre, jedoch nicht. Eine getreue Darstellung der Vermögens- und Ertragslage ist somit nicht umsetzbar.¹¹⁶

2.4.5.2 Konsolidierung bestimmter Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

„Abweichend von § 253 UGB brauchen nur die von der Privatstiftung gehaltenen Beteiligungen an den einbezogenen Tochterunternehmen und damit unmittelbar im Zusammenhang stehende Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen konsolidiert werden.“¹¹⁷

Dem vorgeschlagenen Gesetzestext des ME folgend soll hier eine Unterscheidung des Vermögens der von den in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen durchgeführt werden. Dieser Passus in der vorgeschlagenen Fassung ist jedoch sehr unspezifisch formuliert, woraus ein großer Ermessensspielraum entsteht, auch die Erläuterungen zur PSG-Novelle 2017 nehmen zu diesem Thema nicht näher Stellung. Die Grundintention bleibt wie bei der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht von Liegenschaftsgesellschaften die gleiche; sonstiges Vermögen, sohin als Privatvermögen eingestuft, soll von der Konsolidierungspflicht befreit werden.¹¹⁸

Unklar bleibt, mit welcher Methodik die Qualifikation der einzelnen Vermögensgegenstände durchzuführen ist. Durch die faktisch fließende Unterscheidung von unternehmerischem und privatem Vermögen von Privatstiftungen wird versucht, dem Privatvermögensanteil von der auch mittelbaren Offenlegung durch den Konzernabschluss zu befreien.¹¹⁹ Eine klarere Formulierung würde dies erleichtern. So könnte normiert werden, dass jenes Vermögen der Tochterunternehmen nicht zu konsolidieren ist, welche die Privatstiftung auch unmittelbar, unter Beachtung der Verbote des § 1 Abs 2 Z 2 und Z3 PSG, halten könnte. Demnach wären reine Vermögensveranlagungen ebenfalls nicht zu konsolidieren.¹²⁰

¹¹⁶ Vgl. WU (2017), S 4; KWT/IWP (2017), S 4.

¹¹⁷ 323/ME 25. GP, § 18 Abs 3.

¹¹⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 3.

¹¹⁹ Vgl. WU (2017), S 4.

¹²⁰ Vgl. KWT/IWP (2017), S 4.

Auch hier ist Kritik an der vom Gesetzgeber an dieser Stelle explizit ausgeführten Durchbrechung des Vollständigkeitsgebots nach § 253 UGB zu üben. Insbesondere durch dieses partielle Weglassen von Vermögensteilen der Tochterunternehmen kann ein getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage in einer konsistenten Art nur schwierig hergestellt werden. Auch eine Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen unterschiedlicher Privatstiftungen kann hier, mangels genauer Definition welches Vermögen von der Konsolidierung auszunehmen ist, kaum gewährleistet werden.

2.4.5.3 Befreiender Konzernabschluss einer Holdingtochtergesellschaft

„Die Privatstiftung ist von der Aufstellung des Konzernabschlusses befreit, wenn eine Kapitalgesellschaft, an der die Privatstiftung zumindest zu 90 Prozent beteiligt ist, einen Konzernabschluss aufgestellt und veröffentlicht hat, der alle einzubeziehenden Tochterunternehmen der Privatstiftung umfasst.“¹²¹

Eine in der Praxis oftmals vorkommende Konstellation ist, dass die Anteile an den operativen Gesellschaften innerhalb eines Konzerns in einer einzigen Holdinggesellschaft gebündelt sind. Die Anteile an dieser wiederum werden ausschließlich von einer Privatstiftung gehalten, womit die Aufrechterhaltung der Struktur dem Willen des Stifters sichergestellt werden kann. Wie oben erläutert ist das Halten von Anteilen an nicht operativ tätigen Gesellschaften ein jedenfalls erlaubter Stiftungszweck. Mit der im ME zur PSG-Novelle 2017 vorgesehen Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses bei ausschließlicher Vorliegen einer solchen Beteiligung (anderes Vermögen kann selbstredend auch im Stiftungsvermögen gehalten werden) soll dies auch gesetzlich untermauert werden.

In den Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 wird vom Gesetzgeber noch einmal hervorgehoben, dass durch die Aufstellung des Konzernabschlusses durch eine einzige Holdinggesellschaft auch der Fiktion eines einheitlichen Unternehmens durch die Konsolidierung Rechnung getragen wird. Hiermit wird wohl darauf hingewiesen, dass der eigentliche Zweck der Konzernrechnungslegung damit erfüllt ist. Eine zweite Konsolidierungsstufe auf Höhe der Privatstiftung würde keinen weiteren Informationsgewinn mit sich bringen.¹²²

¹²¹ 323/ME 25. GP, § 18 Abs 3.

¹²² Vgl. Schereda (2015a), S 105 f.

Von Seiten der eingegangenen Stellungnahmen wird die Einschränkung der Befreiung auf eine einzige Holdinggesellschaft jedoch kritisiert. Privatstiftungen die bisher mehrere Tochterunternehmen (auf die keine andere Befreiung anzuwenden ist) hielten, würden dazu genötigt diese auf eine einzige Holdinggesellschaft zu übertragen (beispielsweise im Wege von Umgründungen). Das gleich gilt auch für die Mindestbeteiligung von 90%, welche oftmals aus strategischen Gründen nicht erreicht wird, womit eine Befreiung vom Konzernabschluss unmöglich wird (siehe auch Abbildung 1). Aus dieser ausschließlich aus Gründen der Rechnungslegung entstehenden Notwendigkeit resultieren unter Umständen jedoch weitere, sonst vermeidbare, Belastungen, wie etwa der Anfall von Grunderwerbsteuer.¹²³ Um dies zu vermeiden wird vorgeschlagen, die Schwelle von 90% zu streichen und stattdessen ausschließlich auf das Vorliegen eines Tochterunternehmens nach § 244 Abs 2 UGB abzustellen.¹²⁴

Diese Argumente scheinen jedoch bei genauerer Betrachtung nicht voll stichhaltig. Der Grundgedanke des einheitlichen Unternehmens beim Konzernabschluss kann bei einer Befreiung von der Aufstellung bei Vorhandensein von mehreren Tochterunternehmen (auch wenn diese selbst alle einen Konzernabschluss aufstellen), ohne einer Konsolidierung dieser durch den Konzernabschluss einer zwischengeschalteten, bündelnden Holding, nicht erfüllt sein. Insofern kann die Intention des Gesetzgebers, die Befreiung auf eine Holdinggesellschaft zu begrenzen, durchaus als schlüssig erachtet werden.

Ins Treffen wird auch gebracht, dass es faktisch oftmals nicht möglich oder nur wenig sinnvoll ist, mehrere Unternehmensbeteiligungen aus verschiedenen Branchen, die von Grund auf unterschiedlichem wirtschaftlichen Ursprungs sind, in einer Holdinggesellschaft zusammenzufassen. Ein Konzernabschluss einer solchen Holdinggesellschaft hätte demnach auch wenig Aussagekraft, wenn die Konsolidierung solcher unterschiedlicher Beteiligungen, welche potentiell auch mit unterschiedlichem Ausmaß am Kapital vorliegen, vorgenommen wird.¹²⁵ Dem gegenüberzustellen ist jedoch, dass in der bisherigen Konzernrechnungslegung jedenfalls eine Konsolidierung auf Höhe der Privatstiftung stattzufinden hatte, welche einen

¹²³ Vgl. WU (2017), S 5.

¹²⁴ Vgl. KWT/IWP (2017), S 5.

¹²⁵ Vgl. KWT/IWP (2017), S 6.

Konzernabschluss mit derselben Aussagekraft zur Folge hat. Die neueinzuführende Regelung kann damit auch in der jetzt vorliegenden Form ausschließlich zu einer Erleichterung führen, welche auch schon bisher im Schrifttum gefordert wurde.¹²⁶

Ein formaler Kritikpunkt ist, dass zwar die Befreiung von der Aufstellung zum Konzernabschluss genannt wird, nicht jedoch von dem davon nicht erfassten Konzernlagebericht.¹²⁷ In einer überarbeiteten Fassung des ME bzw einer auf den ME folgende RV könnte dies vor Inkrafttreten der PSG-Novelle 2017 bereinigt werden. Wohl aber wird ohnehin auch eine Befreiung vom Konzernlagebericht gemeint sein.

Die Erläuterungen merken zusätzlich noch an, dass das Halten von Beteiligungen an in § 18 Abs 3 S 1 PSG schon von der Einbeziehung in einen Konzernabschluss ausgenommenen Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften für diese Befreiung nicht schädlich ist.¹²⁸

2.4.6 Offenlegung des Konzernabschlusses und des Beteiligungsspiegels

Seit jeher war die nicht vorhandene Pflicht zur Offenlegung des Konzernabschlusses einer Privatstiftung – und damit zusammenhängend die Befreiungswirkung von diesem – ein in der Literatur kontrovers diskutiertes Thema.¹²⁹ Im Schrifttum wird als Argument für die Nichtoffenlegung angeführt, dass Privatstiftungen schon aus gesellschaftsrechtlichen Gründen durch das Verbot der Ausübung einer gewerblichen Haupttätigkeit nur sehr eingeschränkt am Geschäftsleben teilhaben dürfen. Dritte Personen können daher nicht dasselbe Interesse an der wirtschaftlichen Lage der Privatstiftung haben, wie an jener von gewerblich tätigen Kapitalgesellschaften.¹³⁰

¹²⁶ Vgl. Schereda (2015a), S 106.

¹²⁷ Vgl. KWT/IWP (2017), S 5.

¹²⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 3.

¹²⁹ Vgl. Torggler (2016), § 280, Rz 2; Ratka/Rauter/ Straube (2012), § 280 Rz 18; Fida/Rechberger, (2006), S 321; Marschner (2015), S 142 f; Schereda (2015a), S 108.

¹³⁰ Vgl. Schereda (2015a), S 107.

Wie oben beschrieben war die Pflicht zur Offenlegung bereits im ME zum RÄG 2014 vorgesehen, in der schlussendlich beschlossenen Fassung wurde diese jedoch nicht umgesetzt.¹³¹ Die, gemäß den Erläuterungen, nunmehr zur Erhöhung der Transparenz der Gebahrung von Privatstiftungen vorgeschlagene gesonderte Regelung in § 18 Abs 5 PSG in der Folge der PSG-Novelle 2017 stellt sich wie folgt dar:

„Sofern nicht ein nach Abs 3 letzter Satz befreiender Konzernabschluss der Tochtergesellschaft veröffentlicht wird, hat der Stiftungsvorstand spätestens neun Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres beim Firmenbuchgericht den Konzernabschluss samt Konzernlagebericht elektronisch einzureichen. Sofern kein Konzernabschluss der Privatstiftung oder der Tochtergesellschaft offengelegt werden muss, hat der Stiftungsvorstand spätestens neun Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres eine Aufstellung elektronisch beim Firmenbuchgericht einzureichen, die Name und Sitz von Unternehmen enthält, an denen die Privatstiftung zum Abschlusstichtag eine Beteiligung (§ 189a Z 2 UGB) gehalten hat (Beteiligungsspiegel). Diese Unterlagen können auch durch den Stiftungsprüfer gemeinsam mit dem Bericht nach § 21 Abs 4 eingereicht werden. Sind keine Beteiligungen vorhanden, ist darauf hinzuweisen.“

Bewusst wurde auch im vorgeschlagenen Gesetzestext auf einen Verweis auf die §§ 280ff UGB verzichtet. Wohl wurde die Offenlegung für Privatstiftungen gesondert geregelt, um etwaige Zweifelsfragen über die Anwendbarkeit der UGB Bestimmungen auf Privatstiftungen zu vermeiden. Im Vergleich zu § 280 UGB wird deutlich, dass sich die zeitliche Abfolge der Offenlegung des Konzernabschlusses, dieser ist ebenso neun Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres beim Firmenbuch einzureichen, nicht unterscheidet, wohl jedoch der Umfang der offenzulegenden Dokumente.¹³² Wie oben beschrieben sind von Privatstiftungen keine über den Jahresabschluss und Lagebericht hinausgehenden Berichte (Corporate-Governance Bericht, nichtfinanzieller Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen) zu erstellen und dementsprechend auch nicht offenzulegen.

Darüber hinaus ist die im UGB normierte Pflicht zur Offenlegung des Bestätigungsvermerkes über die Jahresabschlussprüfung in der vorgeschlagenen Fassung des PSG nicht inkludiert. Vielmehr wird im letzten Satz des § 18 Abs 5 PSG des ME zur PSG-Novelle 2017 darauf verwiesen, dass genannte Unterlagen, dh der Konzernabschluss und Konzernlagebericht, auch vom Stiftungsprüfer mit dem Bericht nach dem vorgeschlagenen § 21 Abs 4 PSG

¹³¹ Vgl. *Besser* (2014), S 164.

¹³² Vgl. § 280 UGB i.V.m. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 5.

einzureichen sind. In genannter Gesetzesstelle wird jedoch nicht auf den Bestätigungsvermerk verwiesen (welcher auch für die Prüfung der Privatstiftung zu erstellen ist, mehr dazu in Kapitel 3), sondern nur auf die schriftliche Mitteilungspflicht des Stiftungsprüfers an das Firmenbuchgericht, dass er den Prüfungsbericht samt Bestätigungsvermerk dem Vorstand der Privatstiftung vorgelegt hat. Resultierend daraus ist in der vorliegenden Fassung der PSG-Novelle 2017 keine Pflicht zur Veröffentlichung über das Ergebnis der Stiftungsprüfung enthalten.

Die Erläuterungen führen zur Offenlegung konsequenterweise aus, dass eine solche nur dann in Frage kommt, insofern nicht eine nach § 18 Abs 3 PSG vorliegende Befreiung die Aufstellung eines Konzernabschlusses abwendet. Auch weist der Gesetzesgeber nochmals ausdrücklich auf die Aufstellung und Offenlegung eines entsprechenden Beteiligungsspiegels hin, insofern die Privatstiftung Unternehmensbeteiligungen nach § 189a UGB hält, jedoch nicht verpflichtet ist einen Konzernabschluss nach § 244 UGB aufzustellen (zB aufgrund größenabhängiger Befreiungen nach § 246 UGB).¹³³

In genanntem Beteiligungsspiegel sind neben dem Namen und dem Sitz der Unternehmen an denen die Privatstiftung eine Beteiligung im Sinne des § 189a Z 2 UGB hält auch die Geschäfte mit ihren Tochterunternehmen und dieser untereinander darzustellen. Die Erläuterungen weisen explizit darauf hin, dass im Gesetzestext, im Gegensatz zu den Informationspflichten betreffenden Geschäften mit nahestehenden Unternehmen für Kapitalgesellschaften des § 238 Abs 2 Z 12 UGB, absichtlich keine Ausnahme für marktübliche Geschäfte implementiert wurde, als auch diese zu erläutern sind.¹³⁴ Einzige Exit-Möglichkeit aus der Pflicht zur Erläuterung der konzerninternen Geschäfte ist die als kritisch einzustufende Erläuterung dieser im Anhang der Tochtergesellschaften selbst (siehe Kapitel 2.3.4).

Eine Meinung der Stellungnahmen zum Gesetzesentwurf der PSG-Novelle 2017 besagt, dass die besondere Erwähnung im PSG und vor allem Offenlegung eines Beteiligungsspiegels keine Notwendigkeit ist. Das UGB regelt demgemäß die Behandlung von vorhandenen Beteiligungen bereits ausreichend, die Offenlegung ist insbesondere mit Hinblick darauf, dass das Stiftungsvermögen Privatvermögen darstellt, nicht erforderlich.¹³⁵

¹³³ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 5.

¹³⁴ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 7.

¹³⁵ Vgl. KWT/IWP (2017), S 7 f.

Klarzustellen wäre des Weiteren, in welchem Verhältnis der Beteiligungsspiegel zum Jahresabschluss steht. Mangels gesetzlicher Regelungen ist er offenbar nicht Teil von diesem, womit auch die Pflicht, den Beteiligungsspiegel im Rahmen der Stiftungsprüfung einzubeziehen, wohl nicht gegeben ist.¹³⁶ Anzudenken wäre den Beteiligungsspiegel im Gesetzestext des PSG als Teil des Anhangs des Jahresabschluss der Privatstiftung zu definieren. Dies ist jedoch kritisch zu sehen, als nur der Beteiligungsspiegel offenzulegen wäre, der Jahresabschluss als Ganzes jedoch nicht. Demgemäß scheint es zielführender, den Beteiligungsspiegel als gesondertes Dokument zu belassen, die Prüfung dessen jedoch auf eine konkrete Rechtsgrundlage zu stellen.

2.4.6.1 Zwangsstrafen zur Offenlegung

In der Praxis führt die nicht notwendige Offenlegung oft dazu, dass ein Konzernabschluss von Privatstiftungen, trotz der Pflicht hierzu, gar nicht erst aufgestellt wird. Insbesondere aufgrund der nicht vorhandenen Zwangsstrafen hat dies im Regelfall auch keine weiteren Konsequenzen, da das zuständige Firmenbuchgericht ohnehin nicht über die Konzernabschlusstätigkeiten von Privatstiftungen zu informieren ist.¹³⁷

Um dem entgegen zu wirken sollen nunmehr, dem Grunde nach entsprechend den Vorgaben des § 283 UGB, eigens Vorgaben und Zwangsstrafen zur Veröffentlichung der notwendigen Dokumente beim Firmenbuch vorgesehen werden:

„Die Unterlagen nach Abs 5 Satz 1 und 2 sind in die Urkundensammlung des Firmenbuchs aufzunehmen und öffentlich zugänglich zu machen. Der Stiftungsvorstand ist zur zeitgerechten Befolgung des Abs 5 vom Gericht durch Zwangsstrafen von 700 Euro bis 3.600 Euro anzuhalten. § 24 Abs 2 bis 5 FBG und § 285 UGB sind anzuwenden.“¹³⁸

Nunmehr soll auch der Stiftungsvorstand mittels Androhung von Zwangsstrafen zur Offenlegung angehalten werden. Das Zwangsstrafverfahren ist nach § 24 FBG durchzuführen. Die Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 weisen noch einmal ausdrücklich darauf

¹³⁶ Vgl. KWT/IWP (2017), S 7 f.

¹³⁷ Vgl. Schereda (2015a), S 107.

¹³⁸ 323/ME 25. GP, § 18 Abs 6.

hin, dass auch Milderungsbestimmungen (Innehaltung bei Insolvenz, Stundung und Nachlass im Härtefall) nach § 285 UGB anzuwenden sind. Des Weiteren weist das BMJ in den Erläuterungen darauf hin, dass nur die in § 18 Abs 6 PSG gemäß der PSG-Novelle 2017 genannten Dokumente in die öffentlich zugängliche Urkundensammlung aufzunehmen sind. Die bereits kurz beschriebene Mitteilung des Stiftungsprüfers an das Firmenbuchgericht betreffend die Vorlage des Prüfungsberichts und Bestätigungsvermerkes an den Stiftungsvorstand ist nicht davon umfasst.¹³⁹ Dies folgt aus der Norm des § 12 FBG, wonach die Urkundensammlung nur solche Dokumente umfasst, „aufgrund deren eine Eintragung im Hauptbuch vorgenommen wird oder für die die Aufbewahrung bei Gericht angeordnet ist“¹⁴⁰.

2.4.6.2 Befreiungswirkung des Konzernabschlusses der Privatstiftung

Einhergehend mit der bisher nicht verpflichtenden Offenlegung des Konzernabschlusses wurde in der Literatur bisher kritisch diskutiert, inwiefern ein von einer Privatstiftung aufgestellter Konzernabschluss den Anforderungen eines befreienden Konzernabschlusses nach § 245 UGB entsprechen kann.

Bei inländischen Konzernabschlüssen war es, dem Gesetzeswortlaut des § 245 UGB vor RÄG 2014 folgend, zur Erfüllung der Anforderungen an die befreiende Wirkung nicht erforderlich, dass dieser offengelegt wird (im Gegensatz hierzu waren ausländische Konzernabschlüsse jedenfalls offenzulegen, wie in § 280 Abs 2 UGB normiert).¹⁴¹ Diese Gesetzeslücke beruht historisch wohl auch darauf, als bei Umsetzung des Rechnungslegungsgesetzes 1990 das PSG nicht bekannt war und demnach vom Gesetzgeber auch nicht berücksichtigt werden konnte.¹⁴²

Stand bei der bisherigen Rechtslage nun eine Privatstiftung an der Konzernspitze, so konnte die Offenlegung der Rechnungslegungsdaten des Konzerns vollständig vermieden werden. Das Schrifttum ist der Meinung, dass diese Konstellation vom Gesetzgeber schlichtweg im

¹³⁹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 18 Abs 6.

¹⁴⁰ Vgl. § 12 Abs 1 FBG.

¹⁴¹ Vgl. Schereda (2015a), S 108.

¹⁴² Vgl. Fida/Rechberger (2006), S 321 f.

Laufe der Rechtsentwicklung übersehen wurde und damit keinesfalls eine bewusste Nichtoffenlegung erwünscht war. In der Literatur wurde dieses Problem durch teleologische Reduktion des § 245 UGB vor RÄG 2014 gelöst: Die im Gesetz entstandene Negativlücke ist durch eine hinzugedachte Voraussetzung, der Offenlegung des übergeordneten Konzernabschlusses, zu schließen.¹⁴³ Somit kam einem Konzernabschluss einer Privatstiftung nur dann befreiende Wirkung zu, wenn dieser auch (freiwillig) offengelegt wurde.¹⁴⁴

Mit Einführung des RÄG 2014 wurde dieser Mangel im Gesetz zum Teil behoben. Wie bereits im Schrifttum verlangt ist nunmehr auch gesetzlich in § 245 Abs 2 Z 5 UGB geregelt, dass ein Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nur mehr dann Befreiungswirkung entfalten kann, wenn dieser auch offengelegt wurde.¹⁴⁵ Der im Regelfall nicht offengelegte Konzernabschluss einer Privatstiftung genügt nunmehr jedenfalls nicht mehr den Anforderungen nach § 245 UGB.

Offen ist jedoch auch nach Inkrafttreten des RÄG 2014 immer noch, wie eine Offenlegung konkret durchzuführen wäre. Das Schrifttum verneint z.T. die Möglichkeit der freiwilligen Offenlegung des Abschlusses durch die Privatstiftung, da dies nicht vorgesehen ist. Die Firmenbuchgerichte könnten im Zweifel die Offenlegung ablehnen. Praktikabler erscheint die Einreichung des konsolidierten Abschluss der Privatstiftung durch das zu befreiende Tochterunternehmen durchführen zu lassen.¹⁴⁶

An den bisherigen Ausführungen zur Befreiungswirkung lässt sich leicht erkennen, dass es unwiderlegbaren Reformbedarf in diesem Zusammenhang gibt. Mit der PSG-Novelle 2017 und der damit geplanten verpflichtenden Offenlegung der Konzernrechnungslegung sollten die Unklarheiten beseitigt werden, da einer Anwendung des § 245 UGB, auf welchen in § 18 PSG wie bisher verwiesen wird, auch formal und bei strikter Auslegung des Gesetztextes, nichts im Wege steht. Auch die nach Einführung des RÄG 2014 bestehende Kontroverse,

¹⁴³ Vgl. *Ratka/Rauter/Straube* (2012), § 280, Rz 18; *Torggler* (2016), § 280, Rz 2.

¹⁴⁴ Vgl. OGH 1.12.2005, 6 Ob 254/05d.

¹⁴⁵ Vgl. *Arnold* (2013), § 18, Rz 12a; *Schereda* (2015a), S 108.

¹⁴⁶ Vgl. *Arnold* (2013), § 18, Rz 12a.

welche Einheit innerhalb der Konzernstruktur den Konzernabschluss der Privatstiftung offenzulegen hat, wurde nun gelöst, als die Privatstiftung selbst, oder der Stiftungsprüfer, zur Einreichung der Unterlagen an das Firmenbuchgericht angehalten ist.

3 Die Prüfung der Privatstiftung

3.1 Überblick

Auch der Jahresabschluss einer Privatstiftung ist durch einen Wirtschaftsprüfer zu prüfen. Im Falle der Privatstiftung kommt diesem wiederum ein Sonderstatus zu, da das PSG in § 20 das Organ des Stiftungsprüfers bzw in § 21 den Vorgang der Stiftungsprüfung gesondert definiert. Die unternehmensrechtlichen Vorschriften über die Abschlussprüfung nach den §§ 268 - 276 UGB sind auf die Privatstiftung nicht bzw nur eingeschränkt anwendbar.¹⁴⁷ Der die ihm als Stiftungsprüfer übertragenen Prüfungsaufgaben ausführende Wirtschaftsprüfer hat sich für seine Tätigkeiten sohin primär an den Regelungen des PSG und den dort vereinzt ausgeführten Verweisen zum UGB zu orientieren.¹⁴⁸

Mit der PSG-Novelle 2017 sollen die Regelungen zur Stiftungsprüfung aktualisiert werden. Dies betrifft nicht nur die zur Stiftungsprüfung berechtigten Personen, sondern unter anderem auch die Dauer der Bestellungsperiode sowie die die Unabhängigkeit bzw Ausgeschlossenheit des Stiftungsprüfers. Insbesondere in diesem Bereich erfuhren die entsprechenden Normen des UGB seit Einführung des PSG bereits umfangreiche Neuerungen.

3.2 Stiftungsprüfer

3.2.1 Zur Stiftungsprüfung qualifizierte Personen

Da das PSG seit seiner Einführung im Jahr 1993 nur unwesentlich Überarbeitet wurde, ist auch die Nomenklatur entsprechend veraltet. Die berufsrechtlichen Vorschriften für Wirtschaftstreuhänder hingegen erfuhren über die Jahre wesentliche Neuerungen. Dem geltenden Gesetzestext des PSG zufolge sind als Stiftungsprüfer neben beeideten Wirtschaftsprüfern

¹⁴⁷ Vgl. *Arnold/Ginhör* (2006), S 98.

¹⁴⁸ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), S 3.

auch beeidete Steuerberater sowie beeideter Buchprüfer und Steuerberater (bzw jeweils anerkannte Gesellschaften) zur Stiftungsprüfung qualifiziert. Das Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 unterscheidet mittlerweile nur mehr zwischen Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern. Demgemäß ist das Schrifttum bereits bisher der Meinung, dass die in der Formulierung des § 20 Abs 2 PSG genannte Berufsstände nunmehr ausschließlich durch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ersetzt werden müssen.¹⁴⁹

In geplanten Formulierung der PSG-Novelle 2017 soll dieser Mangel nun ausgeräumt werden, als in der geplanten Neufassung des § 20 Abs 2 PSG ausschließlich Wirtschaftsprüfer bzw Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als berechtigt bezeichnet werden.¹⁵⁰ Die Erläuterungen weisen darauf hin, dass es sich hierbei bloß um eine terminologische Änderung, nicht jedoch eine inhaltliche handelt.¹⁵¹

3.2.2 Bestellung und Funktionsperiode des Stiftungsprüfers

Neben dem Stiftungsvorstand ist der Stiftungsprüfer das zweite zwingend zu bestellende Organ jeder Privatstiftung.¹⁵² Die Bestellung ist grundsätzlich dem Gericht vorbehalten. Nur in den Fällen eines vorhandenen Aufsichtsrates ist dieser befugt, den Stiftungsprüfer zu bestellen.¹⁵³ Ist ein Aufsichtsrat vorhanden, so steht diesem jedenfalls alleinig das Recht zur Bestellung zu, unabhängig davon, ob es sich um ein freiwillig oder verpflichtend nach § 22 PSG eingerichtetes Organ handelt.¹⁵⁴

Alle Mitglieder sämtlicher Stiftungsorgane sind befugt einen Antrag zu Bestellung eines Stiftungsprüfers zu stellen.¹⁵⁵ Hingegen dürfen Begünstigte oder der Stifter der Privatstiftung allerhöchstens unverbindliche Anregungen bzw unverbindliche Vorschläge zur Bestellung eines Stiftungsprüfers abgeben.¹⁵⁶

¹⁴⁹ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 3.

¹⁵⁰ Vgl. 323/ME 25. GP, § 20 Abs 2.

¹⁵¹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 2.

¹⁵² Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 1.

¹⁵³ Vgl. § 20, PSG.

¹⁵⁴ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 19.

¹⁵⁵ Vgl. *Briem* (2012), S 52.

¹⁵⁶ Vgl. *Briem* (2012), S 52 i.V.m. *Arnold* (2013), § 20, Rz 21.

In der bis Dato geltenden Fassung des PSG findet sich keine Regelung im Zusammenhang mit der Begrenzung der Dauer der Bestellung des Stiftungsprüfers. Insofern keine abweichenden Regelungen in der Stiftungsurkunde getroffen werden, gilt dieser grundsätzlich als auf unbestimmte Zeit bestellt. Im Zuge der Bestellung kann die Funktionsperiode jedoch auch ohne entsprechender Regelung in der Stiftungsurkunde vom Aufsichtsrat oder dem zuständigen Gericht begrenzt werden.¹⁵⁷ Um eine gleichbleibende Kontrolle zu ermöglichen erscheint dies durchaus vorteilhaft, bisher gibt es jedoch keine entsprechende Verpflichtung zur Prüferrotation, wie sie etwa das UGB normiert.

In der Literatur kritisch gesehen wird nicht nur die Dauer, sondern auch der Zeitpunkt der Bestellung und das Ende der Funktionsperiode, insofern diese befristet ist. Klargestellt werden muss, wenn zB eine Bestellung für 3 Jahre vorgesehen ist, dass diese nicht am 31.12. des letzten Jahres der Bestellung enden kann. Zu diesem Zeitpunkt wird der Jahresabschluss der Privatstiftung, dessen Prüfung der wesentlichste Bestandteil der Aufgaben des Stiftungsprüfers ist, noch nicht finalisiert sein. Eine Bestellung für die Durchführung der Prüfungstätigkeiten für bestimmte Geschäftsjahre (etwa 2016-2018), die auch die Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt, ist demnach zielführender.¹⁵⁸

Mit der geplanten PSG-Novelle 2017 versucht das BMJ nunmehr bestehende Unklarheiten auszuräumen und den Gesetzestext des § 20 Abs 1 PSG an das aktuelle Umfeld der Wirtschaftsprüfung anzupassen:

„Der Stiftungsprüfer ist, wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, vom Aufsichtsorgan und wenn kein Aufsichtsorgan besteht, vom Gericht zur Prüfung von zwei bis höchstens fünf aufeinander folgenden Jahresabschlüssen unverzüglich nach Eintragung der Privatstiftung und in der Folge vor Ende des ersten der zu prüfenden Geschäftsjahre zu bestellen. Seine Funktionsdauer endet mit Ablauf des auf das letzte der zu prüfenden Geschäftsjahre folgenden Geschäftsjahres. Vor der Bestellung ist eine schriftliche Erklärung im Sinn des § 270 Abs 1a UGB vorzulegen. Die Bestellung des Stiftungsprüfers ist vom Stiftungsvorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden; erfolgt seine Bestellung durch das Gericht, ist er von Amts wegen einzutragen.“

¹⁵⁷ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 24.

¹⁵⁸ Vgl. *Briem* (2012), S 57.

Zu Beginn der vorgeschlagenen Formulierung erfolgt eine Klarstellung betreffend die zur Bestellung des Stiftungsprüfers berechtigten Personen. Das Aufsichtsorgan soll nun primär die Bestellung des Stiftungsprüfers übernehmen. Das Gericht soll nur mehr subsidiär, bei Nichtvorhandensein bzw bei Untätigkeit des Aufsichtsorgans, die Bestellung durchführen. Normiert werden soll weiters, dass die Stiftungserklärung abweichende Regelungen treffen kann, wer die Bestellung des Stiftungsprüfers vornimmt. Die Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle gehen nicht darauf ein, wie weit sich dieses Recht erstreckt.¹⁵⁹ Fraglich bleibt hierbei ob die Bestellung zB auch vom Stiftungsvorstand wahrgenommen werden kann. Jedenfalls wird es möglich sein unabhängig vom Vorhandensein eines Aufsichtsorgans das Gericht zur Bestellung des Stiftungsprüfers nach § 27 PSG zu beauftragen.

Die bereits oben angesprochene, in der Praxis oftmals angewandte, Befristung der Funktionsdauer des Stiftungsprüfers soll mit der PSG-Novelle 2017 nunmehr gesetzlich fixiert werden. Laut den Erläuterungen soll dadurch jedoch nicht die Wiederbestellung eines Prüfers vermieden werden, vielmehr soll eine laufende Evaluierung der Tätigkeit des Stiftungsprüfers stattfinden, womit wohl auch ein aktives Wiederbestellen des Prüfers gemeint ist.¹⁶⁰ Die gesetzlich normierte Verpflichtung wirft jedoch den Kritikpunkt auf, dass dem Stiftungsprüfer als Organ der Stiftung grundsätzlich eine durchgängige Funktionsperiode zusteht.¹⁶¹ Hiergegen kann jedoch eingewendet werden, dass es sich dabei wohl bloß um einen formalen Missstand handelt, der für die Praxis kaum weitere Auswirkungen haben dürfte bzw mit einer präziseren Formulierung leicht zu beheben wäre.

Jedenfalls kritisch zu betrachten ist der Übergang zwischen aufeinander folgenden Stiftungsprüfern. In der vorgeschlagenen Fassung der PSG-Novelle 2017 soll die Funktionsperiode mit Ablauf des auf das letzte zu prüfende Geschäftsjahr folgenden Geschäftsjahrs enden. Der nachfolgende Abschlussprüfer ist zwar bereits vor Ablauf des letzten zu prüfenden Geschäftsjahrs zu bestellen, jedoch beginnt seine Funktionsperiode erst mit Beginn des auf dieses folgende Geschäftsjahr. Als Konsequenz daraus ist er auch erst zu diesem Zeitpunkt berechtigt seine Prüfungstätigkeiten auszuführen.

¹⁵⁹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 1.

¹⁶⁰ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 1.

¹⁶¹ Vgl. KWT/IWP (2014) S 9.

Die Stellungnahme des IWP bzw der KWT weist darauf hin, dass eventuell notwendige Vorprüfungsarbeiten damit nicht möglich sind. Als Lösungsweg wird vorgeschlagen, die Funktionsperiode mit 9 Monate nach dem letzten zu prüfenden Geschäftsjahr zu beenden und die des neuen Stiftungsprüfers mit dem darauf folgenden Tag beginnen zu lassen, um eine entsprechende Übergangsphase herzustellen.¹⁶² Im Sinne einer praxisorientierten gesetzlichen Vorgabe erscheint dies jedenfalls als empfehlenswert, da der vorhergehende Abschlussprüfer, insbesondere wenn er um das Ende seiner Funktionsperiode weiß, nach Prüfung des letzten Jahresabschlusses ohnehin keine aktiven Prüfungstätigkeiten mehr durchführen wird. Dies muss vor allem auch mit dem Hintergrund gesehen werden, als ein Stiftungsprüfer von sich aus nicht „investigativ“ tätig werden muss, sondern viel mehr nur auf Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder gesetzeswidriges Verhalten achten muss.¹⁶³ Wird ein Prüfer beispielsweise mit 1.10. (Geschäftsjahresende 31.12.) neu bestellt, so wird er sich im Rahmen von Vorprüfungstätigkeiten intensiver mit der laufenden Gebarung der Privatstiftung auseinandersetzen, womit eine höhere Kontrolldichte anzunehmen ist. Das Schrifttum weist bereits seit längerem aber auch darauf hin, dass im Zweifel auch eine Überschneidung der Funktionsperioden im Sinne der Kontrolleffizienz hinzunehmen ist.¹⁶⁴ Könnte der nachfolgende Stiftungsprüfer daher bereits mit 1.10. (Wiederum bei einem Geschäftsjahresende am 31.12.) bestellt werden, obwohl die Regelung betreffend das Auslaufen der Funktionsperiode im Sinne der PSG-Novelle 2017 gleich bleiben würde, ergäben sich hiermit jedenfalls keine Nachteile.

Wie sich aus den bisherigen Ausführungen bereits schließen lässt, fehlt es dem vorgeschlagenen ME im Hinblick auf die Bestellung des Stiftungsprüfers noch an einer präziseren Ausführung. Als Beispiel hierfür kann auch ins Treffen geführt werden, dass bei präziser Befolgung des vorgeschlagenen Gesetzeswortlautes eine (erlaubte) Wiederbestellung des Abschlussprüfers bereits mit Ablauf des ersten der zu prüfenden Geschäftsjahres einer bereits begonnenen, zB fünfjährigen, Prüfungsperiode durchzuführen wäre.¹⁶⁵ Die Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 lassen den Schluss zu, dass dieser Ablauf nicht gewünscht war, da dort „...eine Wiederbestellung des Stiftungsprüfers bzw eine Unterzeichnung des

¹⁶² Vgl. KWT/IWP (2014) S 9.

¹⁶³ Vgl. Briem (2012), S 57.

¹⁶⁴ Vgl. Arnold (2013), § 20, Rz 24a.

¹⁶⁵ Vgl. KWT/IWP (2017), S 10.

Bestätigungsvermerks durch denselben Wirtschaftsprüfer für weitere zwei Jahre nach einer bereits fünfjährigen Prüfungstätigkeit...“ angeführt wird.

Ein Schritt der Annäherung des PSG an das Unternehmensrecht erfolgte auch dadurch, als dem Aufsichtsrat bzw dem Gericht nunmehr ebenfalls eine Erklärung nach § 271 Abs 1a UGB schriftlich vorzulegen hat. Im Zuge dieser Erklärung hat der Prüfer auch zu bestätigen, dass er entsprechend dem Abschlussprüfungs-Aufsichtsgesetz (APAG) eingerichtete Qualitätssicherungsmaßnahmen getroffen hat. In der vorgeschlagenen Fassung des § 20 Abs 3 PSG (siehe im Detail Kapitel 3.1.2) wird auf § 271 UGB verwiesen, woraus sich auch für den Stiftungsprüfer die Pflicht zur Registrierung gemäß § 52 APAG ergibt. Dies ist insofern von Interesse, als das APAG selbst in § 2 Z 1 die Prüfung des Jahresabschlusses von Privatstiftungen von seinem Anwendungsbereich ausnimmt. Das Schrifttum bestätigt die Ansicht des Gesetzgebers, als die Anforderungen des Stiftungsprüfers von jenem des Abschlussprüfers divergieren.¹⁶⁶ Die Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 lassen jedoch keinen Zweifel daran, dass das BMJ die Absicht hegt die Anforderungen des APAG, insbesondere die Registrierung nach § 52 APAG, nun auch auf Privatstiftungen anzuwenden.¹⁶⁷ Somit erscheint bei Inkrafttreten der PSG-Novelle 2017 eine entsprechende Änderung des Gesetzestextes des APAG unumgänglich.

Mit dem ME zur PSG-Novelle 2017 wird seitens des Gesetzgebers weiters vorgeschlagen, dass die Bestellung des Stiftungsprüfers durch den Stiftungsvorstand beim Firmenbuch anzumelden (bzw im Falle der gerichtlichen Bestellung amtswegig einzutragen ist). Die Meinung einer Stellungnahme zum ME, dass dies eine überschießende, das Rechtssubjekt der Privatstiftung gegenüber beschränkt haftbaren Kapitalgesellschaften diskriminierende, Regelung sei, ist durchaus nachvollziehbar.¹⁶⁸ Als Argument für die Veröffentlichung des Stiftungsprüfers erscheint bloß dessen Organstellung (die er im Falle einer Kapitalgesellschaft nicht innehat), wobei der für externe Adressaten dadurch resultierende Informationsgewinn unwesentlich erscheint.

¹⁶⁶ Vgl. Kalss (2016), S 302.

¹⁶⁷ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 3.

¹⁶⁸ Vgl. KWT/IWP (2017), S 10.

3.2.3 Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers

Um die Unabhängigkeit der Stiftungsprüfer zu gewährleisten, wurde in § 20 Abs 3 PSG von Beginn an eine Unabhängigkeits- bzw Unvereinbarkeitsbestimmung normiert. Das BMJ entschloss sich im vorgeschlagenen ME dazu, die Unabhängigkeit für die Prüfer der Privatstiftungen gesondert zu normieren, ein Verweis auf die entsprechenden Regelungen des UGB fehlt. Demnach sind auch die dort zu findenden Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht auf den Stiftungsprüfer anzuwenden.¹⁶⁹ Wiewohl die Formulierung des § 20 Abs 3 PSG in eingeschränkter Form jenen des § 271 UGB entspricht, fehlen dem PSG doch gänzlich die insbesondere im Laufe der letzten Jahren erfolgten Aktualisierungen des Unternehmensrecht im Bereich des Regelwerkes zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.¹⁷⁰ Bisher von der Annahme eines Stiftungsprüfermandats ausgeschlossen waren Personen, welche in den letzten 3 Jahren vor einem möglichen Bestellungsbeginn folgende Stellungen innehatten:

- Begünstigte sowie Mitglieder eines Stiftungsorgans: Dies umfasst auch potenzielle Begünstigte und Letztbegünstigte sowie die Mitglieder eines fakultativ gebildeten Organs (freiwilliger Aufsichtsrat), da hier von einer möglichen eingeschränkten Unabhängigkeit bzw einer Unvereinbarkeit mit den Aufgaben des Stiftungsprüfers vorliegt.¹⁷¹
- Arbeitnehmer der Stiftung oder Beschäftigte eines Unternehmens, auf das die Privatstiftung einen maßgeblichen Einfluss ausüben kann: Arbeitnehmer sind gegenüber ihrem Arbeitgeber weisungsbefugt, die Unabhängigkeit dieser zwei Parteien ist damit aufgrund des wirtschaftlichen und sozialen Drucks bereits dem Grunde nach beschränkt. Für Beschäftigte eines Unternehmens auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss ausüben kann ist jedoch kein Arbeitnehmerverhältnis erforderlich. Das PSG stellt in diesem Fall explizit auf „Beschäftigte“ ab, beispielsweise ist damit auch ein Geschäftsführer bzw Vorstand eines entsprechend beeinflussten Unternehmens

¹⁶⁹ Vgl. *Arnold/Ludwig* (2013), Rz 11/26a.

¹⁷⁰ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Rz 15.

¹⁷¹ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 9, 10.

erfasst.¹⁷² Der Begriff des maßgeblichen Einflusses ist im PSG selbst nicht definiert. Die Literatur weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die in § 271 UGB normierte Beteiligung von 20% noch nicht zu einem maßgeblichen Einfluss führen kann, sondern eine weitergehende Verbindung der Privatstiftung zu dem Unternehmen notwendig sein wird.¹⁷³

- **Gemeinsame Berufsausübung mit ausgeschlossener Person:** Die Sozietätsklausel ist wiederum jener des § 271 Abs 3 UGB nachgebildet. Für die Erfüllung dieses Tatbestandes ist bereits die Gleichrichtung der wirtschaftlichen Interessen ausreichend.¹⁷⁴ Im Regelfall ist dies bereits anzunehmen, wenn eine vollständige oder teilweise Poolung der Ausgaben erfolgt.¹⁷⁵ Im Unterschied zum UGB wurde im PSG bislang darauf verzichtet, eine Differenzierung zwischen natürlichen Personen und Gesellschaften vorzunehmen, eine dem § 271a Abs 4 UGB gleichwertige Regelung existiert nicht. Im Schrifttum wird daher die Meinung vertreten, dass die PSG angesprochene Person nicht nur das Zusammenarbeiten natürliche Personen, sondern auch beispielsweise Gesellschafter der (Stiftungs-)Prüfungsgesellschaften umfasst.¹⁷⁶
- **Nahe Angehörige:** Die letzte nach § 20 Abs 3 PSG ausgeschlossene Personengruppe sind die nahen Angehörigen einer ausgeschlossenen Person. Nahe Angehörige sind in § 15 Abs 2 PSG als Ehegatten, Verwandte gerader Linie oder bis zum 3. Grad in der Seitenlinie definiert.

Im Vergleich mit den Regelungen zur Unbefangenheit und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im UGB sind jene des PSG äußerst knapp gehalten und erscheinen nicht mehr zeitgemäß. Infolgedessen soll mit der PSG-Novelle 2017 die gesetzliche Grundlage für den Stiftungsprüfer nun aktualisiert werden:

¹⁷² Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 11.

¹⁷³ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 12.

¹⁷⁴ Vgl. *Torggler* (2016), § 271, Rz 23.

¹⁷⁵ Vgl. *Straube/Ratka/Rauter* (2011), § 271, Rz 64.

¹⁷⁶ Vgl. *Arnold* (2013), § 20, Rz 14.

„Der Stiftungsprüfer muss unabhängig und unbefangen sein. Er darf nicht Begünstigter, Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, Arbeitnehmer der Privatstiftung oder Beschäftigter eines Unternehmens sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann. Der Stiftungsprüfer darf keine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben oder zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben oder ein naher Angehöriger (§ 15 Abs 2) einer ausgeschlossenen Person sein. Auf den Stiftungsprüfer sind auch die §§ 271, 271a, 271b und 271c UGB sinngemäß anzuwenden. § 221 UGB ist dabei mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass eine Stiftung als fünffach groß gilt, wenn eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale des Abs 2 um das Fünffache überschritten wird.“¹⁷⁷

Vorab soll, gemäß den Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017, klargestellt werden, dass ein Stiftungsprüfer unabhängig und unbefangen zu sein hat. Weitere Ausführungen hierzu macht das BMJ nicht, womit dies als sprachliche Klarstellung zu werten ist. Die Kernaussage des § 20 Abs 3 PSG bleibt auch formal gleich, wurde jedoch, um eine Annäherung an das UGB zu ermöglichen, umfangreich ergänzt. Das BMJ merkt diesbezüglich an, dass die Vorschriften zur Unabhängigkeit im UGB stetig aktualisiert wurden und kein Grund besteht, dass Stiftungsprüfer, welchen die Verwaltung fremden Vermögens obliegt, weniger strenge Voraussetzungen zu erfüllen haben.¹⁷⁸

Die §§ 271-271c UGB sollen gemäß den neu aufzunehmenden Verweisen des § 20 Abs 3 PSG nunmehr anzuwenden sein. Die Anwendungskriterien der besonderen Ausschlussgründe des § 271c UGB sollen jedoch für Privatstiftungen differenziert werden. Den Vorschriften des UGB zufolge sind die besonderen Ausschlussgründe des § 271a UGB für jene großen Gesellschaften anzuwenden, welche eines der in § 221 Abs 2 UGB normierten in Euro ausgedrückten Größenmerkmale um das Fünffache überschreiten. Im Zuge der geplanten PSG-Novelle 2017 sollen für Privatstiftungen nunmehr besonders strenge Maßstäbe betreffend die Größenmerkmale angelegt werden. So wird im Vergleich zu Kapitalgesellschaften nicht verlangt, dass die Merkmale einer großen Gesellschaft nach § 221 Abs 3 UGB vorliegen müssen. Vielmehr reicht schon aus, dass unabhängig von der generellen Einstufung der Privatstiftung nach § 221 UGB, eines der in Euro ausgedrückter Grenzwerte des § 221 Abs 2 UGB überschritten wird. Bei der Privatstiftung wird dies mangels erlaubter gewerblicher Tätigkeit im Regelfall die Bilanzsumme sein. Die Erläuterungen führen den expliziten Wunsch des Gesetzgebers an, die Anwendungskriterien des § 271a UGB mit seinen

¹⁷⁷ 323/ME 25. GP, § 20 Abs 3.

¹⁷⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 3.

Folgen (Einnahmengrenzen, interne Rotationspflicht, cooling-off Phase, etc) bei Privatstiftungen einfacher zur Anwendungen gelangen zu lassen.¹⁷⁹

Berechtigterweise wird in den Stellungnahmen zum ME der PSG-Novelle 2017 angeprangert, dass hier eine offensichtliche Diskriminierung der Privatstiftung gegenüber kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften vorliegt. Auch im Vergleich zu anderen nach § 271a UGB fünffach großen Gesellschaften wird die Privatstiftung diskriminiert, als bereits das Überschreiten eines Schwellenwertes des § 221 Abs 2 UGB alleine (ohne Vorliegen der Kriterien für eine große Gesellschaft) zu einer Anwendung der besonderen Ausschlussgründe führt.¹⁸⁰ Das BMJ begründet die Anwendungskriterien damit, dass es zu einer „sinngemäßen“ Anwendung des § 221 UGB kommen soll – Privatstiftungen erreichen in der Regel nicht den Schwellenwert der Umsatzerlöse einer großen Gesellschaft, eine Anwendbarkeit des § 271a UGB ist jedoch trotzdem erwünscht.¹⁸¹ Dieser Einwand mag dem Grunde nach gerechtfertigt sein, dennoch stellt sich die Frage, ob dies auch als Rechtfertigung für genannte Benachteiligungen gelten kann bzw ob die „sinngemäße“ Anwendung des § 221 UGB hier systematisch korrekt umgesetzt wurde.

Fraglich ist auch ob die im ME vorgeschlagene Formulierung nicht dazu führt, dass bei wortgleicher Anwendung der sechsfache Wert der in § 221 Abs 2 UGB normierten Grenzwerte erreicht werden muss.¹⁸² Sollte dies vom Gesetzgeber nicht erwünscht sein (die Erläuterungen lassen keine diesbezüglichen Rückschlüsse zu), so sollte in der Beschlussfassung eine andere bzw präzisere Formulierung gewählt werden.

Des Weiteren sollen neben der Ausgeschlossenheit im Netzwerk nach § 271b UGB auch die Regelungen des § 271c UGB zur Anwendung gelangen. Das IWP bzw die KWT drücken in der Stellungnahme zur PSG-Novelle aus, dass dieser Verweis überschießend sei.¹⁸³ Die Anwendung der cooling-off Phase bis zur Annahme einer Organstellung bei der Privatstiftung

¹⁷⁹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 3.

¹⁸⁰ Vgl. KWT/IWP (2017), S 11.

¹⁸¹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 3.

¹⁸² Vgl. KWT/IWP (2014), S 11.

¹⁸³ Vgl. KWT/IWP (2014), S 11.

erscheint insoweit als zu weit führend, als zB die operativen Tätigkeiten des Stiftungsvorstandes als Leitungsorgan nicht im selben Ausmaß durch die frühere Tätigkeit als Stiftungsprüfer beeinflusst werden können wie jene des Vorstandes einer Kapitalgesellschaft.

3.2.4 Vergütung des Stiftungsprüfers

Die Vergütung des Stiftungsprüfers hat sich nach den einschlägigen Vorschriften des § 270 Abs 5 UGB zu richten, auch durch die geplante PSG-Novelle 2017 soll hier nichts anderes verfügt werden (die vorgeschlagene Veränderung betrifft ausschließlich die Aktualisierung des Verweises auf § 270 Abs 5 UGB anstatt HGB).

„Für die Vergütung des Stiftungsprüfers gilt § 270 Abs 5 UGB sinngemäß.“¹⁸⁴

Der Stiftungsprüfer hat somit nach wie vor, analog einem vom Gericht bestelltem Abschlussprüfer, Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen sowie eine angemessene Entlohnung.

Die KWT bzw das IWP merken in ihrer Stellungnahme zur geplanten PSG-Novelle 2017 diesbezüglich an, dass es sinnvoll wäre, auch andere Bestimmungen des § 270 UGB über die Bestellung und Abberufung des Stiftungsprüfers anzuwenden. Dies vor allem mit dem Hintergrund, dass der Stiftungsprüfer, neben der gerichtlichen Bestellung, nun auch vom Aufsichtsorgan der Privatstiftung bestellt werden kann. Im Allgemeinen wäre jedoch eine Ausdehnung auf weitere Regelungen des § 270 UGB anzudenken, um Rechtssicherheit betreffend des Zurücklegens der Organfunktion des Stiftungsprüfers aber auch für die Enthebung dessen von seiner Organstellung durch das Gericht zu schaffen.¹⁸⁵

Die Literatur hat bereits in der Vergangenheit das Problem der diesbezüglich mangelnden Regelungen des PSG aufgegriffen. Strittig ist beispielsweise, ob die analoge Anwendung des § 270 Abs 6 UGB über die Kündigung des Abschlussprüfers aus wichtigem Grund auch auf Stiftungsprüfer anzuwenden ist. Das Schrifttum vertritt zum Teil die Meinung, dass § 270 Abs 6 UGB dann anzuwenden sei, wenn der Stiftungsprüfer auf eine bestimmte Zeit bestellt ist. Ist dieser auf unbestimmte Zeit bestellt, so wird eine Funktionsniederlegung aus

¹⁸⁴ 323/ME 25. GP, § 20 Abs 4.

¹⁸⁵ Vgl. KWT/IWP (2014), S 12.

wichtigem Grund jedenfalls möglich sein, da eine unendliche Pflichtenbindung ohne Möglichkeit der einseitigen Auflösung des Schuldverhältnisses nicht zumutbar sei.¹⁸⁶

3.2.5 Verschwiegenheit des Stiftungsprüfers

In der geltenden Rechtsfassung des § 21 Abs 2 PSG (welcher in der Folge der PSG-Novelle 2017 nur marginal geändert in § 20 Abs 5 PSG in Erscheinung treten soll) gilt, dass den Stiftungsprüfer keine Verschwiegenheitspflicht gegenüber anderen Stiftungsorganen (obligatorische sowie fakultative) sowie in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen trifft. Vorausgesetzt wird daher offensichtlich, dass dem Grunde nach eine Verschwiegenheitspflicht vorliegt. Da in weiterer Folge auf § 275 UGB verwiesen wird, geht das Schrifttum in diesem Zusammenhang von einer planwidrigen Lücke des Gesetzes aus. Die Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers fußt in § 275 UGB auf der Verschwiegenheit. Der Verweis würde demnach ins Leere führen, ginge man nicht von einer allgemeinen Verschwiegenheitspflicht des Stiftungsprüfers aus.¹⁸⁷

Bereits bisher ging das Schrifttum davon aus, dass die in § 275 UGB normierten Haftungsgrenzen gestaffelt nach den Größenklassen des § 221 UGB auch auf Privatstiftungen anzuwenden seien, da andernfalls keine generellen betragsmäßigen Grenzen für die Haftung des Abschlussprüfers vorhanden wären.¹⁸⁸ Mit der geplanten PSG-Novelle wird diese Problematik nicht ausgeräumt, wiewohl nunmehr auf die sinngemäße Anwendung des kompletten § 275 UGB verwiesen wird, ohne diesen auf die Regelungen zur Verantwortlichkeit zu beschränken:

„Den Stiftungsprüfer trifft keine Verschwiegenheitspflicht gegenüber anderen Stiftungsorganen und gegenüber den in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen. § 275 UGB gilt sinngemäß.“¹⁸⁹

Die Erläuterungen zur geplanten PSG-Novelle 2017 weisen darauf hin, dass insbesondere die in § 275 Abs 1 UGB letzter Satz normierte Pflicht zur Weitergabe von Informationen an

¹⁸⁶ Vgl. *Briem* (2012), S 59 f.

¹⁸⁷ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 24.

¹⁸⁸ Vgl. *Hirschler* (2010), S 1108.

¹⁸⁹ 323/ME 25. GP, § 20 Abs 4.

den nachfolgenden Prüfer umfasst sein sollen.¹⁹⁰ Dem Grunde nach handelt es sich hierbei jedoch nur um eine formale Anpassung, wie auch in den Stellungnahmen zur PSG-Novelle 2017 erkannt wird. Dort wird auch vorgeschlagen, die sinnngemäße Anwendung des § 221 UGB hinsichtlich des § 275 Abs 2 UGB umzusetzen, sowohl für die Prüfung des Jahres- als auch des Konzernabschlusses.¹⁹¹ Wiederum ergäbe sich hier, wie bereits an mehreren Stellen in dieser Arbeit genannt, Erläuterungsbedarf wie eine „sinnngemäße“ Anwendung des § 221 UGB durchzuführen wäre. Jedenfalls müsste sichergestellt werden, dass ein Stiftungsprüfer gegenüber einem Jahresabschlussprüfer nach dem UGB nicht schlechter gestellt werden würde.

3.3 Die Aufgaben des Stiftungsprüfers

3.3.1 Gegenstand und Umfang der Stiftungsprüfung

Gemäß § 21 Abs 1 PSG ist die Prüfung des Jahresabschluss innerhalb 3 Monaten ab Vorlage an den Stiftungsprüfer durchzuführen. Da die diesbezügliche gesetzliche Regelung keine größenbedingten Ausnahmen kennt, sind sämtliche Privatstiftungen der Prüfungspflicht unterworfen.¹⁹² Bereits das PSG normiert, dass die Prüfung den Jahresabschluss, die Buchführung und den Lagebericht zu umfassen hat. Zusätzlich wird jedoch auch auf die sinnngemäße Anwendung des § 269 Abs 1 HGB verwiesen. Damit wird festgelegt, dass bei der Prüfung auch auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und jenen des Gesellschaftsvertrages bzw der Satzung Rücksicht zu nehmen ist. Als sinnngemäßes Anwenden ist in diesem Zusammenhang zu verstehen, dass nicht die Regelungen des Gesellschaftsvertrages bzw der Satzung sondern vielmehr jene der Stiftungserklärung zu prüfen sind.¹⁹³

Das PSG lässt betreffend spezifischer Prüfungshandlungen einen weiten Spielraum, da darin keine besonderen Prüfungsaufgaben normiert sind. Die Erläuterungen zum PSG legen allerdings einen Mindestumfang fest, welcher über die anzuwendenden Regelungen des UGB

¹⁹⁰ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 20 Abs 5.

¹⁹¹ Vgl. KWT/IWP (2017), S 13.

¹⁹² Vgl. Arnold (2013), § 21, Rz 1 ff.

¹⁹³ Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP, zu § 21.

hinausgehen. Demnach ist insbesondere die Erfüllung des Stiftungszwecks und deren Beschreibung, die Teil des Lageberichts ist, zu prüfen. Auch soll kontrolliert werden, ob der Jahresabschluss mit dem Lagebericht bzw der darin enthaltenen Beschreibung zur Erfüllung des Stiftungszwecks im Einklang steht. Durch diese Plausibilitätsprüfung soll sichergestellt werden, dass der Lagebericht nicht „eine falsche Vorstellung von der Lage der Privatstiftung erweckt“.¹⁹⁴

Mit dem Fachgutachten „Zu ausgewählten Fragen bei der Tätigkeit als Stiftungsprüfer“ (KFS/PE 21) wurde vom Fachsenat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder genauer spezifiziert, welche Prüfungshandlungen im Rahmen der Stiftungsprüfung durchzuführen sind, eine Auswahl der wichtigsten Punkte lautet wie folgt:

Buchführung und Jahresabschluss, steuerliche Aspekte:¹⁹⁵

Privatstiftungen ermitteln die steuerlichen Einkünfte meist nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip. Hier ist daher insbesondere zu prüfen, ob die Buchführung den unternehmensrechtlichen Ansprüchen genügt. Ein wesentlicher Punkt ist auch die Prüfung des rechnungslegungsbezogenen IKS, welches der Größe der Stiftung und der Komplexität des Vermögens angemessen zu sein hat. Im Allgemeinen sind auch die GoB zu prüfen, wobei besonders auf die Vollständigkeit und die Bewertung des Stiftungsvermögens und der Zuwendungen zu achten ist.

Der durch die Privatstiftung aufgestellte Anhang ist nach den besonderen Vorschriften des § 18 PSG sowie auf Vollständigkeit, Richtigkeit und die Erfüllung der Generalnorm des § 222 Abs 2 UGB zu prüfen.

Auch die Behandlung der Zwischenkörperschaftsteuer ist ein zentraler Punkt der Stiftungsprüfung. Diesbezüglich hat eine Plausibilitätskontrolle der Bemessungsgrundlage zu erfolgen. Des Weiteren ist auch das nach § 24 Abs 5 Z 5 KStG zu führende Evidenzkonto der Zwischenkörperschaftsteuer zu prüfen. Auch die richtige und zeitgerechte Abfuhr der Kapi-

¹⁹⁴ ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP, zu § 21.

¹⁹⁵ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Kapitel 3.1.

talertragsteuer sowie Stiftungseingangssteuer und auch die Offenlegung der Stiftungsurkunde (bzw Zusatzurkunde) gegenüber dem Finanzamt ist durch den Stiftungsprüfer zu kontrollieren.

Lagebericht:¹⁹⁶

Der wesentliche stiftungsspezifische Punkt des Lageberichts ist die Beschreibung der Erfüllung des Stiftungszwecks. Ergänzend zu den Erläuterungen, wie oben beschrieben, beschreibt der Fachsenat die Prüfungshandlungen präziser. Demnach erstreckt sich die Prüfung des Lageberichts auf die Ausführungen wie der Stiftungszweck im abgelaufenen Wirtschaftsjahr erfüllt worden ist und wie seine Erfüllung in Zukunft vorgesehen ist. Wie oben bereits ausgeführt, ist eine Einklangsprüfung zwischen den Angaben im Lagebericht, insbesondere zur Erfüllung des Stiftungszwecks, und dem Jahresabschluss vorgesehen.

Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und der Stiftungserklärung¹⁹⁷

Ein wesentlicher Teilbereich bei der Stiftungsprüfung ist, ob die Zuwendungen Ihrer Art und Höhe mit der Stiftungserklärung im Einklang stehen sowie ob die Empfänger der Zuwendungen auch die in der Stiftungserklärung als Begünstigte ausgewiesenen Personen sind. Der Stiftungsprüfer ist nicht verpflichtet, die wirtschaftliche, zweckmäßige und sparsame Verwaltung des Vermögens zu prüfen. Vielmehr wird er nur dann in die Pflicht genommen, wenn er grobe Pflichtverletzungen feststellt. In diesem Fall ist er verpflichtet den Stiftungsvorstand zu unterrichten und diesen anzuhalten, den Mangel abzustellen. Tut der Stiftungsvorstand dies nicht, ist der Stiftungsprüfer dazu verpflichtet, bei Gericht eine Sonderprüfung (§ 31 Abs 1 PSG) zu beantragen.

Der Prüfung unterliegt auch die Zuwendungssperre des § 17 Abs 2 PSG. Demnach dürfen nur dann Zuwendungen an begünstigte erfolgen, als dadurch die Ansprüche von Gläubigern nicht geschmälert werden. Allen voran betrifft dies aufzehrende Stiftungen, deren Vermögen laufend geschmälert wird, jedoch keine Zu-/Nachstiftungen erfolgen.

Auch die Kontrolle der Einhaltung der Anforderungen an die Insihgeschäfte nach § 17 Abs 5 PSG unterliegt der Stiftungsprüfung. Wesentlich ist die Ergänzung des Fachgutachtens,

¹⁹⁶ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Kapitel 3.2.

¹⁹⁷ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Kapitel 3.3.

dass, falls vorhanden, der Aufsichtsrat die Stiftung gegenüber den Stiftungsvorständen vertritt. Diesem sind auch sämtliche Rechtsgeschäfte mit dem Stiftungsvorstand offenzulegen. Ist kein Aufsichtsrat eingerichtet, so müssen sämtliche anderen Mitglieder des Stiftungsvorstandes zustimmen. Im Anschluss muss das angepeilte Rechtsgeschäft auch dem Gericht vorgelegt werden, welches ebenfalls seine Zustimmung ausdrücken muss.

Dem Stiftungsprüfer obliegt es des Weiteren festzustellen, ob die Vergütung des Stiftungsvorstandes den Anforderungen des § 19 PSG genügt. Insoweit die Vergütung in der Stiftungserklärung entsprechend konkret festgelegt ist, bedarf es bei Übereinstimmung keiner weiterführenden Prüfung. Sollte sich in der Stiftungsurkunde keine entsprechende Regelung finden, so gleichen die Prüfungshandlungen jenen betreffend den Insichgeschäften. Die Vergütung des Stiftungsvorstandes ist vom Aufsichtsrat, im Falle des nichtvorhandenseins dessen, auf Antrag eines Stiftungsorgans (bzw. eines Organmitglieds) vom Gericht festzusetzen. Die Einhaltung dieser Vorgangsweise ist vom Stiftungsprüfer entsprechend zu kontrollieren. Da missbräuchliche Gestaltungen der Höhe der Vergütung durch die Festsetzung dieser in der Stiftungserklärung bzw. durch den Aufsichtsrat oder das Gericht äußerst unwahrscheinlich sind, ist eine Prüfung der Angemessenheit der Vergütung nach Ansicht des Fachsenats im Allgemeinen nicht notwendig. Nur falls die Stiftungsurkunde festlegt, dass im Rahmen der Stiftungsprüfung auch die Höhe der Vergütungen zu kontrollieren ist, so ist diese auf ihre Angemessenheit hinsichtlich dem Umfang und der Komplexität der Aufgaben des Stiftungsvorstandes zu beurteilen.

In der Stiftungserklärung sind oftmals Richtlinien betreffend die Vermögensveranlagung, der Gewährung von Zuwendungen, Rücklagenbildung etc. verankert. Dem Stiftungsprüfer obliegt es, die Einhaltung dieser zu überprüfen. Auch das Vorlegen des geprüften Jahresabschlusses zur Feststellung an ein Stiftungsorgan kann in der Stiftungserklärung festgelegt sein. Dies trifft auch auf die Prüfung über die allgemeinen Punkte hinausgehende Sachverhalte zu, zB Wohlverhalten der Begünstigten.

Prüfung des Konzernabschlusses¹⁹⁸

Die Beurteilung ob ein Konzernabschluss dem Grunde nach aufzustellen ist, obliegt dem Stiftungsvorstand. Der Stiftungsprüfer hat diese Beurteilung auf Plausibilität hin zu prüfen. Ein aufgestellter Konzernabschluss und Konzernlagebericht sind anschließend ebenfalls einer Prüfung zu unterziehen. Wiewohl das PSG die Prüfung des Konzernabschlusses im Gesetzestext nicht anordnet, so wird die Meinung des Fachgutachtens, dass der Konzernabschluss der Privatstiftung der Prüfpflicht unterliegt, auch durch die Literatur gestützt.¹⁹⁹ Durch die mit der geplanten PSG-Novelle 2017 einzuführende Offenlegungspflicht des Konzernabschlusses würden potentielle Defizite, wie beispielsweise die mangelnde Beglaubigungsfunktion des Stiftungsprüfers betreffend die Konzernrechnungslegung gegenüber der Öffentlichkeit abgestellt werden.

Wie an den beschriebenen Prüfungshandlungen zu erkennen ist, hat der Stiftungsprüfer in vielen Bereichen ein wesentlich weiter gefasstes Prüffeld als bei Kapitalgesellschaften. Trotzdem wurde in der ursprünglichen, noch geltenden, Fassung des PSG nur wenig diesbezüglich normiert. Auch mit der PSG-Novelle 2017 sollen nur wenig umfangreiche Ergänzungen betreffend dem Umfang der Prüfung nach § 21 Abs 1 PSG durchgeführt werden:

„Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Zum Gegenstand und Umfang der Prüfung sind § 269 Abs 1 und Abs 4 UGB, zum Auskunftsrecht § 272 UGB sinngemäß anzuwenden. Die Prüfung hat auch die Einhaltung des Stiftungszwecks zu umfassen.

Als klarstellende Ergänzung ist die Verpflichtung zur Prüfung der Einhaltung des Stiftungszwecks zu sehen. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine formale Erweiterung der Pflichten des Stiftungsprüfers, da dies ohnehin bereits vom Schrifttum²⁰⁰ sowie dem oben erläuterten Fachgutachten gefordert wurde. In den Erläuterungen legt das BMJ unter Verweis auf höchstgerichtliche Rechtsprechung auch dar, dass dies bereits bisher zu geschehen hatte und die Bestimmung demnach dem Grunde nach unverändert bleiben würde.²⁰¹ Als inhaltliche Ergänzung ist ausschließlich der Verweis auf die Nachtragsprüfung nach § 269 Abs 4 UGB zu sehen. Im Schrifttum wurde bereits angeprangert, dass ein entsprechender Verweis

¹⁹⁸ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Kapitel 3.5.

¹⁹⁹ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 8.

²⁰⁰ Vgl. *Mittelbach-Hörmanseder* (2015), S 57.

²⁰¹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 21.

fehlt, die Anwendbarkeit der entsprechenden Bestimmung auch auf Privatstiftungen ist gemäß dem Fachgutachten KFS/PE21 jedoch geboten.²⁰²

In der Stellungnahme der KWT und des IWP zur geplanten PSG-Novelle 2017 wird kritisiert, dass es bei der Überarbeitung der Stellungnahme verabsäumt wurde einen Verweis auf § 268 UGB einzufügen. Damit wäre unmissverständlich geklärt worden, dass auch ein etwaig aufzustellender Konzernabschluss der Prüfungspflicht unterliegt, wie es ohnehin bereits in der Praxis gefordert wird. Die Kritik in genannter Stellungnahme betreffend die Nichtaufnahme eines Verweises auf § 269 Abs 5 UGB scheint auf den ersten Blick gerechtfertigt – es ist grundsätzlich nicht Aufgabe des Stiftungsprüfers, eine Fortbestandprognose abzugeben oder die Wirtschaftlichkeit des Stiftungsvorstandes zu überprüfen.²⁰³ In diesem Zusammenhang kann jedoch eingewandt werden, dass der Stiftungsprüfer in der Stiftungserklärung dazu angehalten sein kann, dies zu tun. Ein Verzicht auf diesen Verweis erscheint damit rechtfertigbar.

3.3.2 Prüfbericht und Bestätigungsvermerk

Da die Regelungen zur Verschwiegenheit des Stiftungsprüfers zu § 20 PSG verschoben werden sollen (siehe hierzu Kapitel 3.1), sollen sich in § 21 Abs 2 (anstatt Abs 3) PSG nunmehr die Regelungen betreffend den Prüfbericht und den Bestätigungsvermerk wiederfinden.

Das PSG normierte bereits bisher, dass für den Stiftungsprüfer die Regelungen des § 273 sowie § 274 UGB sinngemäß auf Privatstiftungen anzuwenden sind. Der Prüfbericht hat dementsprechend auch jene Anforderungen zu erfüllen, wie ein solcher einer Kapitalgesellschaft. Entsprechend untermauert wird dies durch den im bereits oben beschriebenen Fachgutachten KFS/PE 21 befindlichen Verweis, dass das Fachgutachten KFS/PG 2, welches die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen festlegt, unmittelbar anzuwenden ist. Der Prüfbericht ist daher in Schriftform zu erstellen und hat den Grundsätzen der Unparteilichkeit, der Wahrheit, der Vollständigkeit und der Klarheit zu ent-

²⁰² Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 23a.

²⁰³ Vgl. KWT/IWP (2017), S 13.

sprechen. Weiters gilt auch das Fachgutachten KFS/PG3, betreffend die Rahmenbedingungen für die Erteilung von Bestätigungsvermerken, für Privatstiftungen, dies jedoch nur unter der Prämisse der sinngemäßen Anwendung.²⁰⁴

Auch für den Prüfbericht sowie den Bestätigungsvermerk gibt es jedoch selbstredend für Privatstiftungen spezifische Anforderungen. So wird in § 21 Abs 1 PSG normiert, dass dem Stiftungsprüfer für die Durchführung der Prüfung ein Zeitraum von 3 Monaten ab Vorlage der Unterlagen zur Verfügung steht. Dementsprechend muss besonderes auf Ereignisse zwischen dem Datum der Unterzeichnung des Jahresabschlusses der Privatstiftung durch den Stiftungsvorstand und dem Datum des Bestätigungsvermerks geachtet werden.²⁰⁵ Der Prüfbericht hat des Weiteren im Rahmen der Einklangsprüfung zwischen Jahresabschluss und Lagebericht besonders auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen. Auch in der Stiftungserklärung geforderte gesonderte Berichte sind entsprechend zu verfassen.²⁰⁶

Die Redepflicht des § 273 Abs 2 UGB trifft auch den Stiftungsprüfer. Damit hat er bei Feststellen von Tatsachen, die den Bestand oder die Entwicklung der Stiftung gefährden, Verstöße gegen das Gesetz sowie insbesondere gegen die Stiftungserklärung darstellen, unverzüglich zu berichten. Insbesondere trifft dies auf Tatbestände zu, die die Erfüllung des Stiftungszwecks beeinträchtigen oder gefährden.²⁰⁷ Da im PSG auf den gesamten § 273 UGB verwiesen wird, ist auch die Regelung des § 273 Abs 3 UGB zur Redepflicht bei Vermutung eines Reorganisationsbedarfs nach dem URG auf die Privatstiftung anwendbar. Diese Regelung des UGB setzt dem Grunde nach Voraus, dass ein Unternehmen vorliegt. Laut dem Fachgutachten KFS/PE 21 ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Privatstiftung unternehmerisch tätig ist. Dementsprechend sind anschließend die Kennzahlen des URG sowie ein möglicher Reorganisationsbedarf zu ermitteln.²⁰⁸ Dem entgegen stellt sich die Literatur, als es für nicht zumutbar gehalten wird, die Prüfung der Unternehmereigenschaft für jedes Jahr gesondert vorzunehmen. Da genanntes Fachgutachten bei Zweifel am Vorliegen einer unternehmeri-

²⁰⁴ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Rz 27 ff.

²⁰⁵ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Rz 29.

²⁰⁶ Mittelbach-Hörmanseder (2015), S 58.

²⁰⁷ Mittelbach-Hörmanseder (2015), S 58.

²⁰⁸ Vgl. KFS/PE 21 (September 2014), Rz 39.

schen Tätigkeit jedoch die Prüfung nach dem URG vorsieht, wird eine generelle Anwendbarkeit des § 273 Abs 3 UGB vertreten.²⁰⁹ Der Verzicht auf eine Ermittlung der URG Kennzahlen erscheint somit nur dann als möglich, wenn von vornherein eindeutig klar ist, dass die Privatstiftung keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet, wie dies zB bei ausschließlich vermögensverwaltender Tätigkeit der Fall ist.²¹⁰

Wurde der Prüfbericht fertiggestellt, so ist dieser dem Gesetzeswortlaut zufolge den übrigen Organen der Privatstiftung vorzulegen. Davon umfasst sind neben den obligatorischen Organen, daher dem Stiftungsvorstand und einem möglichen Aufsichtsrat, auch fakultative Organe nach § 14 Abs 2 PSG. Dem Stifter sowie den Begünstigten der Privatstiftung ist der Prüfbericht nicht vorzulegen. Begünstigte können jedoch durch das Auskunftsrecht nach § 30 Abs 1 PSG Zugriff darauf erhalten. Um dies auch dem Stifter zu erlauben, kann in der Stiftungserklärung eine entsprechende Regelung vorgesehen werden²¹¹.

Die geplante PSG-Novelle 2017 sieht betreffend dem Prüfbericht und dem Bestätigungsvermerk klarstellende Änderungen vor:

„Auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk sind die §§ 273 und 274 UGB sinngemäß anzuwenden. Der Prüfungsbericht ist den übrigen Organen der Privatstiftung und den in der Stiftungserklärung genannten Personen vorzulegen.“²¹²

Bisher wurde bereits die Ansicht vertreten, dass in der Stiftungserklärung weitere Personen genannt werden können, welchen der Prüfbericht zugänglich gemacht werden muss.²¹³ Die geplanten inhaltlichen Änderungen des § 21 Abs 2 PSG beschränken sich auf die Einführung einer entsprechenden Regelung in das PSG.

3.3.3 Meinungsverschiedenheiten

Für den Fall, dass es im Zuge der Stiftungsprüfung zu Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Organen der Privatstiftung kommt, sieht das PSG in § 21

²⁰⁹ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 19.

²¹⁰ *Mittelbach-Hörmanseder* (2015), S 58.

²¹¹ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 17.

²¹² 323/ME 25. GP, § 21 Abs 2.

²¹³ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 17.

Abs 3 die Möglichkeit vor, dass ein Stiftungsorgan bei Gericht eine diesbezügliche Entscheidung beantragen kann:

„Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Stiftungsorganen über die Auslegung und Anwendung gesetzlicher Vorschriften sowie der Stiftungserklärung entscheidet auf Antrag eines Stiftungsorgans das Gericht.“

Wesentlich hierbei ist, dass das Gericht nicht nur über die Auslegung gesetzlicher Vorschriften im Zuge der Rechnungslegung bzw Jahresabschlusserstellung zu entscheiden hat, sondern auch über Bestimmungen der Stiftungserklärung. Insbesondere die Auslegung des Stiftungszwecks kann Thematik eines solchen Antrags sein, womit § 21 Abs 3 PSG über den eigentlichen Regelungsbereich des § 21 PSG – die Jahresabschlussprüfung – hinausgeht.²¹⁴ Antragsbefugt sind dem Gesetzeswortlaut nach, der mit der PSG-Novelle 2017 inhaltsgleich übernommen werden soll, sämtliche nach § 14 PSG obligatorische als auch fakultative Stiftungsorgane, damit auch der Stiftungsprüfer selbst.

Die Erläuterungen zum PSG führen aus, dass das in § 40 PSG bezeichnete Gericht im außerstreitigen Verfahren für die Entscheidung über den Antrag zuständig ist.²¹⁵ Das Schrifttum weist weiters darauf hin, dass es sich, analog zu § 276 UGB, um einen konkreten Sachverhalt handeln muss. Eine bloß theoretisch bestehende Meinungsverschiedenheit, oder eine, die den Verlauf und das Ergebnis der Prüfung nicht beeinflusst, legitimiert die Antragstellung nicht. Die Entscheidung des Gerichts kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn im Anschluss eine Sonderprüfung nach § 31 PSG oder die Abberufung eines Organs nach § 27 Abs 2 folgen soll. In diesem Fall dient die Entscheidung über die Meinungsverschiedenheit als Vorabentscheidung des Gerichts, ob weitere Maßnahmen getroffen werden müssen bzw können.²¹⁶

²¹⁴ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 30.

²¹⁵ Vgl. ErläutRV, 1132 BlgNR, 18. GP zu § 21.

²¹⁶ Vgl. *Arnold* (2013), § 21, Rz 30, 31.

3.3.4 Meldepflicht des Stiftungsprüfers

Der mit der PSG-Novelle 2017 geplante § 21 Abs 4 PSG normiert die bisher nicht vorgesehene Pflicht des Stiftungsprüfers dem zuständigen Gericht mitzuteilen, dass er den Prüfungsbericht samt Bestätigungsvermerk über das vergangene Geschäftsjahr dem Stiftungsvorstand vorgelegt hat. Dies hat innerhalb von neun Monaten nach Ende des jeweiligen Geschäftsjahres zu erfolgen, andernfalls ist die Verspätung durch den Stiftungsprüfer zu erklären:

„Der Stiftungsprüfer hat alljährlich dem Gericht spätestens neun Monate nach Ende des zu prüfenden Geschäftsjahres schriftlich mitzuteilen, dass er den Prüfungsbericht über das vergangene Geschäftsjahr samt Bestätigungsvermerk dem Stiftungsvorstand vorgelegt hat. Ist diese Vorlage nicht fristgerecht erfolgt, so hat der Stiftungsprüfer die Gründe für die Verspätung zu erklären.“²¹⁷

Mit der PSG-Novelle 2017 wurde auf die Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses (im Gegensatz zum Konzernabschluss) der Privatstiftung verzichtet – mittels dieser Bestimmung zur Meldung der durchgeführten Stiftungsprüfung soll jedoch zumindest eine formale Bestätigung der Aufstellung des Jahresabschlusses sowie der Prüfung dessen vorgesehen werden. Die Erläuterungen zur PSG-Novelle 2017 betonen insbesondere, dass der Stiftungsprüfer das einzige zwingende Kontrollorgan der Privatstiftung ist. Mit der Verpflichtung zur Meldepflicht soll dessen Tätigwerden überprüfbar werden. Die Meldepflicht erstreckt sich jedoch nicht auf inhaltliche Vorkommnisse der Pflichten, wohl aber über die Einhaltung der Rechte und Pflichten des Stiftungsprüfers, insbesondere die Einhaltung des § 27 Abs 2 PSG zur Beantragung der Bestellung der Stiftungsorgane sowie § 31 Abs 1 PSG zur Beantragung einer Sonderprüfung bei Gericht. In weiterer Folge sieht der vorgeschlagene ME vor, dass das Gericht das Einlangen der Mitteilung zu überprüfen hat, wie auch § 282 Abs 1 UGB normiert. Hierbei bedarf es wie im Unternehmensrecht keiner inhaltlichen Prüfung, ausschließlich das Einlangen der Meldung ist festzustellen.²¹⁸

In weiter Folge sollen nunmehr in § 21 Abs 4 PSG gemäß der geplanten PSG-Novelle 2017 auch Strafmaßnahmen, in Anlehnung an jene zur Offenlegung des Jahres- bzw Konzernabschlusses des § 283 UGB, angedroht werden:

²¹⁷ 323/ME 25. GP, § 21 Abs 4.

²¹⁸ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 21.

„Der Stiftungsprüfer ist zur zeitgerechten Befolgung des Abs 4 erster und zweiter Satz vom Gericht durch Zwangsstrafe von 700 Euro bis 3.600 Euro anzuhalten. Die Zwangsstrafe ist zwei Monate nach Ablauf der Frist gemäß Abs 1 erster Satz zu verhängen. Sie ist wiederholt zu verhängen, wenn der Stiftungsprüfer seinen Pflichten nach je weiteren zwei Monaten noch nicht nachgekommen ist.“

Durch die Strafandrohung soll die Wesentlichkeit der Stiftungsprüfung hervorgehoben werden. Die Androhung der Zwangsstrafe richtet sich gegen das Organ des Stiftungsprüfers und nicht gegen den Stiftungsvorstand (im Gegensatz zu § 283 UGB, in welchem die gesetzlichen Vertreter sowie die Gesellschaft selbst von der Strafe bedroht sind), da dieser die Meldung an das Gericht durchzuführen hat. Der Stiftungsprüfer kann sich nur von seiner Pflicht zur Meldung bzw der Verhängung von Zwangsstrafen entziehen (vgl. letzter Satz § 21 Abs 4 PSG in der Folge der geplanten PSG-Novelle 2017), wenn der Stiftungsvorstand seine Pflichten nicht erfüllt, zB der Jahresabschluss nicht fristgerecht aufgestellt wurde.²¹⁹

In der Stellungnahme der KWT bzw des IWP zur PSG-Novelle 2017 wird bemängelt, dass die Frist zur Meldung zu kurz sei, da insbesondere die Anpassung an die neue Rechtslage mehr Zeit benötige. Dies sei vor allem dann der Fall, wenn die mit der PSG-Novelle 2017 geforderte interne Rotationspflicht des Stiftungsprüfers von kleinen Prüfungsgesellschaften nicht umgesetzt werden kann und somit ein Wechsel des Prüfers notwendig werden würde.²²⁰ Die in der Stellungnahme diesbezüglich hervorgebrachte Kritik muss jedoch insoweit hinterfragt werden, als der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft innerhalb von ebenfalls neun Monaten in geprüfter Form beim Firmenbuch einzureichen ist. Eine Bevorzugung der Privatstiftung betreffend des beschriebenen Berichts über die Durchführung der Stiftungsprüfung scheint somit ungerechtfertigt. Die ins Treffen geführte interne Rotationspflicht wird, auch wenn ein Wechsel der Prüfungsgesellschaft notwendig ist, aufgrund ihrer Vorhersehbarkeit, nur ein schwaches Argument sein. Um die Anpassung an die neue Rechtslage zu erleichtern wird eine entsprechend im Voraus kommunizierte Frist zum Inkrafttreten der neuen Regelungen der PSG-Novelle 2017 sinnvoll sein.

²¹⁹ Vgl. 323/ME 25. GP, Erläuterungen zu § 21.

²²⁰ Vgl. KWT/IWP (2017), S 14.

4 Die Besteuerung der Privatstiftung

4.1 Überblick

Wiewohl das Hauptaugenmerk dieser Arbeit auf die geplanten Neuerungen im Bereich der Rechnungslegung und Prüfung der Privatstiftung liegt, erscheint es jedoch insbesondere bei dem Rechtsinstitut der Privatstiftung geboten, auch den Themenkomplex der Besteuerung zu behandeln. Dies gründet sich vor allem darauf, als das Besteuerungsregime der Privatstiftung sich wesentlich von anderen Gesellschaftsformen unterscheidet und sich daraus auch Auswirkungen auf die laufende Rechnungslegung ergeben. Neben der Besteuerung laufender Erträge ist bei Privatstiftungen insbesondere die Besteuerung der Übertragung von Vermögen auf diese rechtsformspezifisch.

4.2 Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung

4.2.1 Stiftungseingangssteuer

Werden an die Privatstiftung Vermögenswerte unentgeltlich übertragen, so unterliegen diese Transaktionen im Regelfall der Stiftungseingangssteuer. Der Begriff der Zuwendung bleibt im StiftEG undefiniert. Der Ansicht des BMF folgend sind davon jegliche Vermögensübertragungen an privatrechtliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen erfasst.²²¹ Das Schrifttum vertritt diesbezüglich die Meinung, dass bei der unentgeltlichen Zuwendung nach dem StiftEG eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten ist, um die Zielsetzung des Gesetzes zu erreichen. Eine streng zivilrechtliche Auslegung sei an dieser Stelle nicht zielführend, insbesondere um auch Zuwendungen an ausländische, intransparente Stiftungen nicht von der Stiftungseingangssteuerpflicht zu befreien.²²² Im StiftEG spiegelt sich dies insbesondere im § 1 Abs 2 wieder, als für das Auslösen der Steuerpflicht bloß verlangt wird, dass der Zuwendende oder die Stiftung bzw eine vergleichbare Vermögensmasse als Erwerber in Österreich ansässig ist.²²³

²²¹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 312.

²²² Vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer* (2009), Rz II/128d.

²²³ Vgl. § 1 Abs 2 StiftEG.

Als unentgeltlich wird eine Zuwendung von der Finanzverwaltung dann angesehen, wenn keine Gegenleistung erbracht bzw kein Entgelt bezahlt wird. Bei gemischten Vermögensübertragungen – daher solchen, bei denen zumindest teilweise eine Gegenleistung vorliegt – ist erst dann von Unentgeltlichkeit (und damit Stiftungseingangssteuerpflicht) auszugehen, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Vermögens ausmacht.²²⁴ Nicht von Belang ist es für das Auslösen der Steuerpflicht nach dem StiftEG, wer die unentgeltliche Zuwendung tätigt. Ob das Vermögen vom Stifter selbst oder von einem Dritten übertragen wird, ist nicht relevant.²²⁵

Der Steuersatz beträgt im Regelfall 2,5% der Zuwendungen, Schuldner ist die Privatstiftung als Erwerber. Im Falle dessen, dass die Stiftung bzw vergleichbare Vermögensmasse ihren Sitz im Ausland hat, ist der Schuldner der Zuwendende.²²⁶ Als Bemessungsgrundlage dient hierbei nach § 1 Abs 5 StiftEG der nach den Vorschriften des ersten Teil des Bewertungsgesetz ermittelte Wert des zugewendeten Vermögens nach Abzug der Schulden und Lasten, die dem Vermögen unter einer wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen sind.²²⁷ Demnach ist im Regelfall der gemeine Wert heranzuziehen.²²⁸ In diesem Zusammenhang ist jedoch weiters zu beachten, dass die Bewertung von in- und ausländischen Grundvermögen nach § 19 Abs 2 des Erbschaftsteuergesetzes zu erfolgen hat.²²⁹

Bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 2 Abs 1 lit. a) – e) StiftEG erhöht sich der Steuersatz jedoch auf 25%:

- a) Die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse ist nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder einer gemeinnützigen/mildtätigen/kirchlichen Stiftung vergleichbar. Vergleichbarkeit ist jedenfalls gegeben, wenn die zivilrechtlichen Anforderungen an eine Privatstiftung gegeben sind, zB das Mindestvermögen, zwingende

²²⁴ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 313.

²²⁵ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 33.

²²⁶ Vgl. § 1 Abs 3 StiftEG.

²²⁷ Vgl. § 1 Abs 3 StiftEG.

²²⁸ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 48.

²²⁹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 319.

Organe, Trennung des Vermögens vom Stifter, etc²³⁰ Da es diesbezüglich keine genauere gesetzliche Definition gibt, vertritt die Literatur aber auch die Meinung, dass Vergleichbarkeit bereits dann gegeben ist, wenn vom Stifter Vermögen gewidmet wurde, durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung die Erfüllung eines vom Stifter bestimmten Zweckes angestrebt wird und die Vermögensmasse eine eigene Rechtspersönlichkeit inne hat.²³¹

- b) Die Offenlegung sämtlicher Dokumente betreffend die inneren Organisation, Vermögensverwaltung etc (insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden) gegenüber dem zuständigen Finanzamt wurde nicht durchgeführt. Hervorzuheben ist hier, dass es sich nicht um die gleiche Offenlegungsverpflichtung wie in § 13 Abs 6 KStG (siehe Kapitel 4.2) handelt. Das StiftEG bietet nur eine vage Umschreibung der offenzulegenden Unterlagen, ein taxatives Verzeichnis ist nicht vorhanden.²³² Die Meinung des Schrifttums, dass wohl die Offenlegung der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunden sowie vergleichbarer Dokumente – in Anlehnung an § 13 Abs 6 KStG – ausreichend ist um die Anwendung des 25%igen Steuersatzes zu vermeiden scheint jedoch schlüssig.²³³
- c) Die Stiftung bzw vergleichbare Vermögensmasse unterliegt nicht einer dem § 5 PSG ähnlichen Pflicht, die Begünstigten offenzulegen. Bei Privatstiftungen im Sinne des PSG sind die begünstigten Personen dem Finanzamt mitzuteilen. Für ausländische Stiftungen muss demnach eine nachvollziehbare Meldung der Begünstigten erfolgen.
- d) Die (ausländische) Stiftung bzw vergleichbare Vermögensmasse ist nicht unter Vorlage der Stiftungsurkunde in ein dem Firmenbuch vergleichbares öffentliches ausländisches Register eingetragen.
- e) Mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Stiftung bzw vergleichbaren Vermögensmasse besteht keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe.

Befreit von der Stiftungseingangssteuer sind bloß unentgeltliche Zuwendungen unter bestimmten Parteien²³⁴:

²³⁰ Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 41.

²³¹ Vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer* (2009), Rz II/128z.

²³² Vgl. *Cerha et al.* (2011), S 43.

²³³ Vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer* (2009), Rz II/129a.

²³⁴ Vgl. § 1 Abs 6 StiftEG.

- Zuwendungen **an** gemeinnützige/mildtätige/kirchliche Stiftungen (auch vergleichbare im EU/EWR Raum)
- Zuwendungen **von** öffentlich-rechtlichen Körperschaften
- Zuwendung von Todes wegen von Kapitalvermögen nach § 27 Abs 3 und 4 EStG, ausgenommen solche Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, für deren Erträge eine Besteuerung nach § 27a Abs 1 EStG (Kapitalertragsteuer) zur Anwendung gelangt
- Zuwendungen an betrieblich veranlasste Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11 Z 1 EStG
- Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG, diese unterliegen der Grunderwerbsteuer

Gemäß § 13 Abs 3 Z 2 KStG sind auf Privatstiftungen die Regelungen zur Immobilienertragssteuer nach §§ 30 - 30a EStG anzuwenden. Dabei ist zu beachten, dass nach § 30 Abs 8 EStG in den letzten drei Jahren bezahlten Stiftungseingangssteuer auf die aus dem Grundstücksverkauf anfallende Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

4.2.2 Grunderwerbsteuer

Neben der Stiftungseingangssteuer ist bei Zuwendungen an die Privatstiftungen auch die Grunderwerbsteuer zu beachten. Werden inländische Grundstücke an die Privatstiftung zugewendet, so unterliegt dieser Erwerbsvorgang § 2 GrEStG. Bei entgeltlichen Erwerben führt dies nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG zu einer Grunderwerbsteuerbelastung von 3,5% des Grundstückswertes nach § 4 Abs 1 GrEStG. Für Privatstiftungen ist auch der mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 eingeführte Stufentarif nach § 7 Abs 1 GrEStG für unentgeltliche Erwerbsvorgänge (wie dies bei Zuwendungen an eine Privatstiftung regelmäßig der Fall ist) anwendbar.²³⁵ In weiterer Folge bedeutet dies, dass bei unentgeltlichen Erwerben die ersten € 250.000,- einer Steuer von 0,5%, die nächsten € 150.000,- einer Steuer von 2% und Beträge darüber hinaus einer Steuer von 3,5% des Grundstückswertes nach § 4 Abs 1 GrEStG unterliegen. Hier gilt es des Weiteren zu beachten, dass die Erwerbe der letzten 5 Jahre der betreffenden Person laut § 7 Abs 1 Z 2 lit. a) GrEStG zur Festlegung des Stufentarifs aufzusummieren sind.

²³⁵ Vgl. IWP (2016), S 376.

Für unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbe von Privatstiftungen sieht § 7 Abs 2 GrEStG vor, dass sich die Steuer für die Differenz zwischen einer etwaigen Gegenleistung und dem Grundstückswert um 2,5% erhöht. Dieses sogenannte Stiftungseingangssteueräquivalent hebt damit – unter Beachtung des oben beschriebenen Stufentarifs – die effektive Grunderwerbsteuerbelastung für die unentgeltliche Zuwendung von inländischen Grundstücken an die Privatstiftung auf bis zu 6%, während die Zuwendung von der Stiftungseingangssteuer an sich befreit ist.

Die Definition der Entgeltlichkeit wird in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG vorgenommen; demnach gilt der Erwerb als unentgeltlich wenn die Gegenleistung nur bis zu 30%, als teilentgeltlich wenn die Gegenleistung mehr als 30% jedoch weniger als 70% ausmacht und als entgeltlich wenn die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt. Wenn die Gegenleistung in ihrer Höhe nicht ermittelbar ist, wird gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit. d GrEStG eine Gegenleistung in Höhe von 50% und damit Teilentgeltlichkeit fingiert.²³⁶

4.3 Die Privatstiftung im Körperschaftsteuerrecht

4.3.1 Die Privatstiftung als Steuersubjekt

Die Privatstiftung nach dem PSG als solche kann gemäß § 1 Abs 1 PSG ihren Sitz nur in Österreich haben. Als inländische eigentümerlose juristische Personen gelten sie in weiterer Folge in allen Erscheinungsformen (eigennützig, gemeinnützig, etc) als Körperschaften im Sinne des § 1 KStG, sohin auch als Körperschaftsteuersubjekte bzw Zurechnungsobjekte für ihre erzielten Einkünfte. Demnach gelangt, wie dies auch bei Kapitalgesellschaften der Fall ist, das Trennungsprinzip zur Anwendung, ein Durchgriff auf andere Personen wäre nur im Falle von gesetzeswidrigem Verhalten des Stifter sowie von Begünstigten und Stiftungsorganen möglich.²³⁷

Die in der Praxis am häufigsten anzutreffend Ausprägung, die eigennützige Privatstiftung, gilt sodann als in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Hiervon zu unterscheiden sind jene Stiftungen, die als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich im Sinne der

²³⁶ Vgl. IWP (2016), S 376.

²³⁷ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 20 f.

§§ 34 ff BAO gelten und somit die Steuerbefreiung nach § 5 Z 6 KStG in Anspruch nehmen können. Diese sind sohin nur mit ihren steuerpflichtigen Betrieben unbeschränkt steuerpflichtig.²³⁸

4.3.2 Offenlegungspflicht nach § 13 Abs 6 KStG

Das österreichische KStG sieht für Privatstiftungen gesonderte Vorschriften für die Ermittlung des Einkommens vor, welche in § 13 KStG normiert werden. Zur Anwendung der stiftungsspezifischen Regelungen gilt es jedoch die Offenlegungsvorschriften des § 13 Abs 6 KStG zu beachten. Werden diese nicht beachtet, so gelangt das Besteuerungsregime nach § 7 Abs 3 KStG zur Anwendung, wonach sämtliche Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.²³⁹ Voraussetzung für die Nichtanwendung dessen und in der Folge der Anwendung des § 7 Abs 2 KStG in Verbindung mit den Sondervorschriften des § 13 KStG ist das Vorliegen einer „gläsernen Stiftung“.²⁴⁰ Hierfür notwendig ist gemäß § 13 Abs 6 KStG die Vorlage einer Abschrift der Stiftungsurkunde, einer etwaigen Stiftungszusatzurkunde in jeweils geltenden Fassung an das zuständige Finanzamt. Weiters notwendig ist das Aufdecken einer möglichen Treuhandenschaft, über die der tatsächliche Stifter verdeckt auftritt.²⁴¹

Der Zeitpunkt der Vorlage der genannten Unterlagen wird im KStG nicht näher definiert. § 13 Abs 6 KStG normiert diesbezüglich nur, dass durch das zuständige Finanzamt eine Meldung an die Geldwäschemeldestelle zu erfolgen hat, wenn die Privatstiftung selbst nach Aufforderung dieser Verpflichtung nicht nachkommt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollte die Offenlegungsobliegenheit bereits bei Vergabe einer Steuernummer erfüllt sein. Ist dies nicht passiert, so hat die Offenlegung spätestens mit Aufforderung durch das Finanzamt zu erfolgen. Wird dieser Aufforderung nicht Folge geleistet, so gilt die Offenlegungspflicht als

²³⁸ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 5.

²³⁹ Vgl. Marschner (2015), S 205.

²⁴⁰ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 25.

²⁴¹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 25.

verletzt und sämtliche Einkünfte sind der Besteuerung nach § 7 Abs 3 KStG zu unterwerfen.²⁴² Wesentlich ist auch, dass die besonderen Vorschriften des § 13 KStG nur dann Anwendung finden, wenn diese ganzjährig gegeben sind.²⁴³ Liegen die Unterlagen gemäß dieser sogenannten „Einheitsbetrachtung“ auch nur für einen einzigen Tag im betreffenden Kalenderjahr nicht vor, so sind die Einkünfte für das gesamte Jahr den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.²⁴⁴ Die nicht durchgeführte Offenlegung kann neben den genannten steuerlichen Folgen auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen haben. So kann dadurch der Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 FinStrG erfüllt sein, welcher mit einer Strafe von bis zu € 5.000,- zu ahnden ist.²⁴⁵

4.4 Die Besteuerung der Einkünfte der Privatstiftung

Privatstiftungen können grundsätzlich jegliche Einkunftsarten sowohl betrieblicher als auch außerbetrieblicher Natur erzielen. Davon ausgenommen sind Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, da hierfür das Zutun einer natürlichen Person von Nöten ist. Auch Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind einer Privatstiftung nur im Ausnahmefall ermöglicht, da diese im Regelfall die Durchführung der Tätigkeit durch einen Menschen erfordern und damit in der Praxis kaum anzutreffen sind.²⁴⁶ Folgend der Ansicht der Finanzverwaltung ist die Möglichkeit des Vorliegens von Einkünften aus selbstständiger Arbeit jedoch gegeben, zB durch das Halten eines Kommanditanteils an einer Mitunternehmerschaft.²⁴⁷ Auch die Literatur bestätigt diese Ansicht und weist nebenher darauf hin, dass auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Privatstiftungen insbesondere durch die Beteiligungen als Mitunternehmer vorkommen können.²⁴⁸

Besonderer Beachtung ist der Ermittlung der Einkünfte der Privatstiftung zu schenken. So ist es grundsätzlich nicht möglich, ausschließlich den nach § 18 PSG aufzustellenden Jahresabschluss der Privatstiftung zur Einkünfteermittlung heranzuziehen. Vielmehr hat für

²⁴² Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 25.

²⁴³ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 29.

²⁴⁴ Vgl. Marschner (2015), S 205.

²⁴⁵ Vgl. Marschner (2015), S 211.

²⁴⁶ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009), Rz II/274.

²⁴⁷ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 36.

²⁴⁸ Vgl. Arnold/Ludwig (2013), Rz 12/24.

jede Einkunftsquelle eine gesonderte Ermittlung nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu erfolgen.²⁴⁹ Wie diese für Privatstiftungen, welche die im Kapitel 4.2.1 genannten Offenlegungsvorschriften erfüllen, zu erfolgen hat, normieren die besonderen Vorschriften des § 13 KStG im Einzelnen. Dort wird auch die für Privatstiftungen spezifische Besteuerung mittels der sogenannten Zwischensteuer, eine besondere Form der Körperschaftsteuer, festgelegt, die neben der regulären Körperschaftsteuer für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen der Privatstiftung heranzuziehen ist.

4.4.1 Körperschaftsteuer - Betriebliche Einkünfte

Die Privatstiftung hat bei Ihrer im PSG normierten Verpflichtung Bücher zu führen gemäß § 124 BAO auch die Interessen der Abgabenerhebung zu erfüllen. Unter Heranziehung des § 13 KStG bedeutet dies, dass für die in der Praxis kaum vorkommenden Einkünften aus selbstständiger Arbeit sowie für die regelmäßig auftretenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Ermittlung der Einkünfte mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG zu erfolgen hat.²⁵⁰ Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft normiert das § 13 in Abs 2 KStG weiterhin explizit die Erleichterung des § 125 Abs 5 BAO, sodass sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf stehendes Holz zu erstrecken hat.

Liegen Hingegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, so sieht § 13 Abs 1 Z 3 KStG unmissverständlich die Ermittlung der Einkünfte mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG vor. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist daher das unternehmensrechtlich ermittelte Einkommen maßgeblich. Die reguläre Besteuerung der betrieblichen Sphäre der Privatstiftung beinhaltet auch, dass sämtliche diesem Bereich zuzuordnenden Betriebsausgaben zum Abzug gebracht werden können.²⁵¹

Die betrieblichen Einkünfte sind sohin der regulären Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz von 25% zu unterwerfen. Auch sämtliche Veräußerungen aus dem Betriebsvermögen, zB Kapitalanlagen oder Grundstücke, unterliegen folgerichtig auch der Körperschaftsteuer in Höhe von 25%.²⁵²

²⁴⁹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 48 ff.

²⁵⁰ Vgl. Marschner (2015), S 218 f.

²⁵¹ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009), Rz II/293.

²⁵² Vgl. Marschner (2015), S 221 f.

4.4.2 Körperschaftsteuer - Außerbetriebliche Einkünfte

Für die Ermittlung der Einkünfte im außerbetrieblichen Bereich ist bei der Privatstiftung der Überschuss der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16 EStG) heranzuziehen.²⁵³ Als solche in Betracht kommen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG), privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG), Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) sowie aus sonstigen Einkünften (§ 29 EStG). Hierbei gilt es zu beachten, dass für einige bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie private Grundstücksveräußerungen das gesonderte Regime der Zwischenbesteuerung zur Anwendung gelangt (siehe Kapitel 4.4).

Hervorzuheben ist, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Privatstiftung der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterliegen, obwohl es sich um außerbetriebliche Einkünfte, deren Höhe sich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt wird, handelt. Im Vergleich zu natürlichen Personen, welche den Einkommensteuertarif (mit einem Spitzensteuersatz von 50%) anzuwenden haben, ergibt sich hier betreffend die laufenden Erträge aus Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeiten bei entsprechender Höhe der Einkünfte ein nicht unwesentlicher steuerlicher Vorteil. Dies wird noch eklatanter, insofern erstattungsfähige Zwischensteuerguthaben (siehe wiederum Kapitel 4.4) im Zuwendungsfalle zur Verfügung stehen. Obwohl Zuwendungen an Begünstigte die Körperschaftsteuerbelastung der Privatstiftung nicht reduzieren, so reduziert die aufgrund der Zuwendungen (welche sich auch aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammensetzen können) erstattete Zwischensteuer den effektiven Steuersatz für diese Einkunftsart.²⁵⁴

Liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, so unterliegen jene Teile davon, welche in § 13 Abs 3 KStG genannt sind, der Zwischenbesteuerung. Neben diesen verbleiben jedoch auch noch Kapitaleinkünfte, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Explizit ausgenommen von der Zwischenbesteuerung sind jene Einkünfte, die in § 27a Abs 2 EStG genannt sind. Damit unterliegen jene Einkünfte der regulären Körperschaftsteuer, welche bei natürlichen Personen dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegen. Bei zwischensteuerpflichtigen

²⁵³ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 55.

²⁵⁴ Vgl. Marschner (2015), S 224 f.

Einkünften aus Kapitalvermögen hingegen wären bei natürlichen Personen im Regelfall Kapitalertragsteuer von 25% bzw 27,5% nach § 27a Abs 1 EStG abzuführen.

4.4.3 Beteiligungserträge

Durchbrochen wird die Analogie zu natürlichen Personen bei der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen jedoch durch die Steuerbefreiung der Privatstiftung für in- und ausländische Dividenden, welche bei natürlichen Personen niemals zur Anwendung gelangt. Vielmehr entspricht dies der auch für anderen Körperschaften geltenden steuerfreien The-saurierung von nicht in der eigenen Risikosphäre erwirtschafteten Unternehmensgewinnen nach § 10 KStG. Während die Besteuerung der Privatstiftung sich großteils an jene der natürlichen Person anlehnt, folgt sie hier jedoch der von Kapitalgesellschaften.²⁵⁵

Liegt eine inländische Beteiligung nach § 10 Abs 1 KStG vor, so sind sämtliche Erträge daraus steuerfrei, unabhängig von der Behaltedauer oder der Beteiligungshöhe. Dies steht im Einklang mit den Vorschriften für Kapitalgesellschaften, da § 13 KStG keine Abwei-chenden Regelungen für Privatstiftungen trifft. Die Befreiung steht jedenfalls zu, unabhän-gig ob sie die Beteiligung im Betriebs- oder Privatvermögen befindet.²⁵⁶ Die Befreiung für Beteiligungserträge umfasst jedoch keine Veräußerungs- oder Liquidationsgewinne.²⁵⁷ Da-von nicht erfasst sind allerdings Zuwendungen anderer Privatstiftungen, als an dem eigen-tümerlosen Rechtsinstitut der Privatstiftung niemals eine Beteiligung bestehen kann.²⁵⁸

Liegen ausländische Beteiligungen vor, so kommt es betreffend daraus resultierender Er-träge seit dem Budgetbegleitgesetz 2009 ebenfalls zu keiner abweichenden Beurteilung von den Regelungen für Kapitalgesellschaften.²⁵⁹ War die Anwendung der Befreiung auf Aus-landsdividenden für Privatstiftungen bis zum Inkrafttreten der Neuregelung am 17.06.2009 für Portfoliobeteiligungen und internationale Schachtelbeteiligungen unabhängig von dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft an der die Beteiligung gegeben, so sind nunmehr die

²⁵⁵ Vgl. Marschner (2015), S 245.

²⁵⁶ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 39.

²⁵⁷ Vgl. Arnold/Ludwig (2013), Rz 12/44.

²⁵⁸ Vgl. Marschner (2015), S 246.

²⁵⁹ Vgl. Stefaner/Schragl (2011), S 21.

gleichen Einschränkungen wie bei Kapitalgesellschaften anzuwenden.²⁶⁰ Bei Vorliegen von Portfoliobeteiligungen, daher solchen, die weniger als 10% Beteiligungsausmaß umfassen, ist die Steuerbefreiung mit Drittstaaten gemäß § 10 Abs 1 Z 6 KStG nur mehr dann gegeben, wenn mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht. Wie § 13 Abs 2 KStG weiters normiert, tritt die Steuerpflicht jedenfalls für jegliche Beteiligungsverhältnisse ein, wenn eine der Missbrauchstatbestände des § 10 Abs 4, 5 oder 7 KStG erfüllt ist, wobei auch auf die dann unter Umständen notwendige Entlastung nach § 10 Abs 6 KStG anzuwenden ist.

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften sind nach Ansicht der Literatur Veräußerungsgewinne von internationalen Schachtelbeteiligungen bei Privatstiftungen jedoch nicht steuerbefreit, da § 13 Abs 2 KStG auf § 10 Abs 3 KStG keinen Bezug nimmt. Diese sind daher der Zwischensteuer zu unterwerfen, insoweit nicht die Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven in Anspruch genommen wird (hierzu siehe Kapitel 4.3.4.2).²⁶¹

4.4.4 Zwischensteuer

Mit Einführung der Privatstiftung wurde ein für die Veranlagung mittels Privatstiftung besonders attraktives Besteuerungsregime geschaffen, welches eine Befreiung für bestimmte Erträge der Privatstiftung vorsah. Da die Kapitalerträge ohnehin bei Zuwendung an den Begünstigten der Privatstiftung mit Kapitalertragsteuer belastet werden, ist diese Befreiung legitimiert. Der vorteilhafte Stundungseffekt wurde als Anreiz zur Bündelung von Kapital in einer österreichischen Privatstiftung bewusst gesetzt. Zum Ende des Jahres 2000 wurde diese Bevorteilung der Privatstiftung gekippt, es wurde erstmalig eine besondere Art der Körperschaftsteuer in der Form einer Vorwegbesteuerung – für welche sich die Bezeichnung Zwischensteuer durchgesetzt hat – eingeführt. Damit wurden nun bestimmte, in § 13 Abs 3 KStG genannte, Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bereits auf Höhe der Stiftung besteuert, um den Aufschub der Besteuerung bis zur Zuwendung der Erträge an den Begünstigten zu verhindern. Um jedoch bei erfolgreicher Zuwendung eine zweifache Besteuerung der Einkünfte zu vermeiden, wird die bereits abge-

²⁶⁰ Vgl. *Lechner* (2010), S 76.

²⁶¹ Vgl. *Arnold/Ludwig* (2013), Rz 12/45a.

fürte Zwischensteuer der anfallenden Kapitalertragsteuer gegenübergestellt und in gleichem Ausmaß wieder gutgeschrieben.²⁶² Die Zwischensteuer ist jedoch als Körperschaftsteuer der Privatstiftung anzusehen, nicht als eine „Vorauszahlung“ auf die bei Zuwendungen abzuführende Kapitalertragsteuer.²⁶³

Generell gilt als – jedoch nicht uneingeschränkte – Grundregel, dass Einkünfte die bei einer natürlichen Person der Kapitalertragsteuer unterliegen, bei Privatstiftungen in der Regel der Zwischensteuer zu unterwerfen sind. Als Ausnahme hiervon ist zB die Steuerbefreiung für bezogene Dividenden, welche die Privatstiftung wie oben beschrieben genießt, hervorzuheben. Umgekehrt gelten etwaige eigens geregelte Erleichterungen, die ausschließlich die Kapitalertragsteuer betreffen, für Privatstiftungen nicht (Wohnbauwertpapiere etc).²⁶⁴

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus ausschließlich aus der Summe der in § 13 Abs 3 Z 1 und Z 2 KStG genannten Einkünfte. Diese Einkünfte sind getrennt von den normal körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zu erheben, es liegt eine gesonderte Besteuerungsschedule vor.²⁶⁵ Damit hat die Ermittlung der Einkünfte für die Zwischenbesteuerung unabhängig vom Vorliegen des regulär zu versteuernden Einkommens zu erfolgen. Da der Zwischensteuer nur außerbetriebliche Einkünfte unterliegen, kommt hierfür das Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung.²⁶⁶ Der in § 22 Abs 2 KStG für die Zwischensteuer gesondert normierte Steuersatz beträgt derzeit 25%. Bis inklusive der Veranlagung 2010 und dem Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes war ein niedrigerer Steuersatz von 12,5% anzuwenden.²⁶⁷

Von den der Zwischensteuer unterliegenden Kapitalerträgen ist ein Abzug von Werbungskosten, gemäß § 12 Abs 2 KStG, nicht zulässig, da die Privatstiftungen kein unter § 7 Abs 3 KStG fallendes Steuersubjekt ist. Ein Verlustausgleich im Sinne des § 27 Abs 8 EStG ist jedoch unter den dort normierten Einschränkungen, welche analog auch für Einkünfte aus

²⁶² Vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer* (2009), Rz II/351.

²⁶³ Vgl. *Achatz/Kirchmayr* (2011), § 13, Rz 151.

²⁶⁴ Vgl. *Marschner* (2015), S 264.

²⁶⁵ Vgl. *Stiftungsrichtlinien* 2009, Rz 89.

²⁶⁶ Vgl. *Marschner* (2015), S 261 f.

²⁶⁷ Vgl. *Mayr et al.* (2014), S 190.

Privatvermögen von natürlichen Personen gelten, möglich. So ist zB der Ausgleich von Verlusten aus Derivaten nicht mit Zinserträgen aus Bankeinlagen oder Zuwendungen aus Privatstiftungen möglich. Ebenso wenig dürfen der regulären Körperschaftsteuer unterliegende Einkünfte mit zwischensteuerpflichtigen ausgeglichen werden. Bei zwischensteuerpflichtigen Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ist, wie auch bei natürlichen Personen, ein horizontaler Verlustausgleich zwischen mehreren privaten Grundstücksveräußerungen während eines Kalenderjahres möglich.²⁶⁸

4.4.4.1 Zwischensteuerpflichtige Einkünfte

Das KStG sieht in § 13 Abs 3 eine taxative Aufzählung jener Einkünfte vor, die der Zwischensteuer zu unterwerfen sind. Dies sind einerseits Einkünfte aus Kapitalvermögen, insofern diese nicht in § 27a Abs 2 EStG genannt sind, andererseits sind jedoch auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Zwischensteuer zu belegen:

§ 13 Abs 1 Z 1 lit a) KStG: Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2 des EStG:

Davon umfasst sind nach § 27 Abs 2 Z 2 EStG Zinsen sowie Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, zB aus Anleihen, Hypotheken, Einlagen oder Guthaben bei Kreditinstituten. Stückzinsen nimmt das Gesetz explizit aus. Auch Bankzinsen werden von der Zwischensteuer umfasst, da diese gemäß § 27a Abs 2 Z 1 EStG dem besonderen Steuerersatz (Kapitalertragsteuer) des § 27a Abs 1 EStG unterliegen.²⁶⁹ Sind diese bei natürlichen Personen mit Kapitalertragsteuer belastet, so kommt bei Privatstiftungen für diese Zwecke das Zwischensteuerkonzept zur Anwendung. Demgemäß unterliegen der Zwischensteuer insbesondere jene Erträge, welche von mittels „public placing“ rechtlich und tatsächlich einem unbestimmten Personenkreis angebotenen Vermögen herrühren. Zinsen aus Privatarlehen und Verzugszinsen unterliegen daher nicht der Zwischensteuer.²⁷⁰ Gemäß der Ausnahme der in § 27a Abs 2 EStG genannten Einkünfte unterliegen unter anderem auch Diskontbeträge von Wechseln sowie Einkünfte aus echten stillen Beteiligungen der regulären Körperschaftsteuer.

²⁶⁸ Vgl. Bergmann/Bieber (2015), § 13, Rz 37, 40, 43.

²⁶⁹ Vgl. Marschner (2015), S 266.

²⁷⁰ Vgl. Bergmann/Bieber (2015), § 13, Rz 57.

Nicht von Belang ist es, ob das den Einkünfte zugrundeliegende Kapitalvermögen auf einem in- oder ausländischen Depot liegt, insoweit das Besteuerrecht nach dem jeweils relevanten Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich liegt.²⁷¹ Hervorzuheben ist des Weiteren, dass die Privatstiftungen mit den in § 13 KStG genannten Einkünften aus Kapitalvermögen vom Abzug der Kapitalertragsteuer durch die inländische auszahlende bzw depotführende Stelle befreit ist.²⁷²

§ 13 Abs 1 Z 1 lit b) KStG: Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 3 des EStG, soweit nicht § 13 Abs 4 KStG angewendet wird:

Die Besteuerung der Realisationsgewinne mit Zwischensteuer knüpft sich nach § 27 Abs 3 EStG daran, dass das zugrundeliegende Kapitalvermögen zum Fruchtgenuss berechtigendes Vermögen (zB in Form von Dividenden) im Sinne des § 27 Abs 2 EStG ist. Einkünfte nach § 27 Abs 2 EStG unterliegen wiederum der Zwischensteuer, welche damit als Voraussetzung für die Kursgewinnbesteuerung mit selbiger heranzuziehen ist. Unterliegen Zinsen der regulären Körperschaftbesteuerung, so sind auch die korrespondierenden Kursgewinne dieser zu unterwerfen (zB Privatkredite, echte stille Gesellschaft).²⁷³ Hervorheben ist, dass das Vermögen das Potential zur Erzielung von Einkünften nach § 27 Abs 2 EStG aufweisen muss, die Besteuerung der Früchte jedoch nicht tatsächlich gegeben sein muss. Dies ist zB bei Beteiligungserträgen der Fall welche nach § 10 KStG befreit sind. Nichtsdestominder sind jedoch realisierte Wertsteigerungen dieser Vermögensgegenstände der Zwischensteuer zu unterwerfen.²⁷⁴ Vermögen, welches keine Erträge im Sinne des § 27 Abs 2 EStG abwirft, zB physisches Gold oder physische Devisen, unterliegen nicht der Kursgewinnbesteuerung nach § 13 Abs 3 Z 1 lit b) EStG. Daraus erzielte Einnahmen können nur der regulären Körperschaftsteuer unterliegen, insofern ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 31 EStG vorliegt.²⁷⁵

²⁷¹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 90.

²⁷² Vgl. Bergmann/Bieber (2015), § 13, Rz 56.

²⁷³ Vgl. Marschner (2015), S 271.

²⁷⁴ Vgl. Bergmann/Bieber (2015), § 13, Rz 57.

²⁷⁵ Vgl. Marschner (2015), S 272.

Als Bemessungsgrundlage ist der Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös bzw dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag (inkl. Allfälliger Stückzinsen) und den Anschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten wie Transaktionsspesen etc) heranzuziehen. Im Falle dessen, dass der Privatstiftung Wertpapiere unentgeltlich durch den Stifter zugewendet werden, sind die Anschaffungskosten des Stifters fortzuführen.²⁷⁶

§ 13 Abs 1 Z 1 lit a) KStG: Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs 4 des EStG:

Das EStG normiert in § 27 Abs 4 bestimmte Einkünfte im Zusammenhang mit Derivaten, die in der Folge auch der Zwischensteuer unterliegen. Davon erfasst sind:²⁷⁷

- Differenzausgleich (stellt die Auszahlung der Differenz zwischen dem momentanen Markt- und Ausübungspreis des Derivates dar)
- Stillhalterprämie (wird beim Schreiben/Leerverkauf von Derivaten vereinnahmt)
- Einkünfte aus der Veräußerung von Derivaten
- Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung (das Derivat wird glattgestellt, das heißt statt der Veräußerung des Derivates wird ein gegenläufiges derivatives Geschäft eingegangen)

Wesentlich ist, dass unter den Einkünften von Derivaten im Sinne des § 27 Abs 4 EStG nicht die Ausübung des Derivates einzubeziehen ist, die zu einer tatsächlichen Lieferung des Basiswertes führt. Bei Ausübung kommt es zur Anschaffung bzw Veräußerung des Basiswertes. Dieser ist im Anschluss, insofern er die Voraussetzungen des § 27 Abs 2 EStG erfüllt, als Kapitalanlage zu qualifizieren. Wird dieser zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, so unterliegen die entsprechenden Kursgewinne der Zwischensteuer nach § 13 Abs 3 Z 1 lit. b) KStG.²⁷⁸ Bei Nichterfüllung der Anforderungen des § 27 Abs 2 EStG ist die Anschaffung bzw Veräußerung des Basiswertes einem Spekulationswirtschaftsgut nach § 31 EStG zuzuordnen.²⁷⁹

²⁷⁶ Vgl. *Bergmann/Bieber* (2015), § 13, Rz 66 f.

²⁷⁷ Vgl. *Bergmann/Bieber* (2015), § 13, Rz 76 i.V.m. *Marschner* (2015), S 278 f.

²⁷⁸ *Schuchter* führt in *Bergmann/Bieber* (2015), § 13, Rz 77 aus, dass die Veräußerungsgewinne aus den Basiswerten, welche die Voraussetzungen des § 27 Abs 2 EStG erfüllen nach § 13 Abs 3 Z 1 lit c) der Zwischensteuer unterliegen. Dies erscheint nicht nachvollziehbar, weil nach dem Gesetzeswortlaut, Einkünfte nach § 27 Abs 2 EStG unter § 13 Abs 3 Z 1 lit b) fallen.

²⁷⁹ Vgl. *Bergmann/Bieber* (2015), § 13, Rz 77.

Derivate als solche kommen in der Praxis in einer Vielzahl verschiedener Ausprägungen vor. Der Gesetzgeber verzichtet im KStG auf eine nähere Definition der in § 27 Abs 4 EStG erfassten Finanzinstrumente. Der Verweis des § 13 Abs 3 Z 1 lit c) KStG auf den Steuertatbestand des § 27 Abs 4 EStG sowie auf die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes nach § 27a Abs 1 EStG lassen aber den Schluss zu, dass die Zwischenbesteuerung ausschließlich für Einkünfte aus verbrieften, öffentlich angebotenen Derivaten greift. Einkünfte aus nicht verbrieften (zB sogenannte OTC - „Over-the-Counter“) Finanzprodukten, die nur einem bestimmten Kundenkreis zugänglich sind, unterliegen der regulären Körperschaftbesteuerung.²⁸⁰

§ 13 Abs 1 Z 2 KStG: Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des EStG:

Neben den Einkünften aus Kapitalvermögen unterliegen auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG der Zwischensteuer. Da die aktuelle Rechtslage keine Spekulationsfrist für Grundstücke vorsieht, ist jeder Veräußerungsvorgang zu besteuern. Ausgenommen hiervon sind unentgeltliche Veräußerungen, diese sind mangels Bemessungsgrundlage nicht von § 30 EStG erfasst. Ein Abzug von Werbungskosten ist auch bei der Veräußerung von Grundstücken nicht gegeben. Erlaubt ist jedoch der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten zur Minderung der Bemessungsgrundlage. Als solche kommen zB Maklerprovision, Kosten der Vertragserrichtung etc in Betracht. Weiters zulässig ist der horizontale Verlustausgleich zwischen mehreren privaten Grundstückstransaktionen innerhalb eines Kalenderjahres.²⁸¹ Die Steuerbefreiungen des § 30 Abs 2 EStG können mit Ausnahme der auf natürliche Personen beschränkten Hauptwohnsitzbefreiung sinngemäß auch auf Privatstiftungen angewandt werden. Dasselbe gilt für den Ausgleich von 40% der bei Grundstücksveräußerungen angefallenen Verluste mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 30 Abs 7 EStG.²⁸²

Wie in § 30 Abs 3 EStG normiert wird, ist als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

²⁸⁰ Vgl. Marschner (2015), S 278 f.

²⁸¹ Vgl. Marschner (2015), S 317 ff.

²⁸² Vgl. Bergmann/Bieber (2015), § 13, Rz 140 f.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist, wie auch bei allen anderen privaten Grundstücksveräußerungen, allerdings zu beachten, ob das zu veräußernde Grundstück am 31. März 2012 steuerverfangen war. Als steuerverfangen galt ein Grundstück in der damaligen Gesetzeslage, wenn die Spekulationsfrist von im Regelfall 10 Jahren zum genannten Zeitpunkt noch nicht abgelaufen war.²⁸³ Im Falle dessen, dass das Grundstück steuerverfangen war, ist laut § 30 Abs 4 EStG weiters zu unterscheiden, ob nach dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung des Grundstückes erfolgte. Insoweit eine Solche durchgeführt wurde, so kommt ein pauschaler Betrag von 40% des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten zur Anwendung (effektiver Steuerbelastung bei Zwischenbesteuerung entspricht 15%). Wurde keine Umwidmung durchgeführt, so erhöht sich die Anschaffungskostenpauschale auf 86% (effektiver Steuersatz bei Anwendung der Zwischensteuer somit 3,5%).

4.4.4.2 Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen

Eine dem Rechtsinstitut der Privatstiftung vorbehaltene Sonderbestimmung ist in § 13 Abs 4 KStG normiert. Die Regelung besagt, dass die bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften aufgedeckten stillen Reserven, welche grundsätzlich der Zwischenbesteuerung für realisierte Wertsteigerungen nach § 13 Abs 3 Z 1 lit. c) KStG unterliegen würden, unter bestimmten Voraussetzungen auf eine neu angeschaffte Beteiligung übertragen oder in einen temporär steuerfreien Betrag eingestellt werden können. Hierfür notwendig sind folgende Voraussetzungen:

- Die Privatstiftung oder, bei unentgeltlichem Erwerb, ihr Rechtsvorgänger muss mindestens 5 Jahre im Besitz der zu veräußernden Anteile sein.
- Die zu veräußernde Beteiligung beträgt zumindest 1 % der Anteile an der Körperschaft.

Um in den Genuss der Begünstigung zur Anschaffung von neuen Beteiligungen zu kommen, muss der Sachverhalt gemäß § 13 Abs 4 Z 1 KStG wie folgt gelagert sein:

- Die Anschaffung der neuen Beteiligung muss im Kalenderjahr der Veräußerung, mit welcher stille Reserven aufgedeckt wurden, erfolgen. Die Literatur weist darauf hin,

²⁸³ Vgl. *Bergmann/Bieber* (2015), § 13, Rz 134.

dass die Anschaffung der neuen Beteiligung sohin auch vor dem Zeitpunkt der Veräußerung stattfinden kann.²⁸⁴

- Der neue Anteil an einer Körperschaft muss mindesten 10% des Kapitals ausmachen. Die Anschaffung hat entgeltlich zu erfolgen.²⁸⁵ Möglich ist auch der Zuerwerb von mindestens 10% zu bestehenden Anteilen bzw der Erwerb von mindestens 10% der Anteile im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft.²⁸⁶
- An der Körperschaft von der die neuen Anteile erworben werden sollen dürfen weder die Privatstiftung selbst, noch der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam mittelbar oder unmittelbar über 20% beteiligt sein.

Der Begriff der stillen Reserven wird in § 13 Abs 4 Z 2 KStG gesondert definiert und entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös. Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass die stillen Reserven auch nur teilweise übertragen werden können.²⁸⁷ Der Gesetzestext macht in § 13 Abs 4 Z 3 KStG des Weiteren deutlich, dass die Anschaffungskosten an einer etwaigen neuen Beteiligung um jenen Betrag zu kürzen sind, um den stille Reserven übertragen wurden. Die so gekürzten Anschaffungskosten sind evident zu halten.

Ist eine Anschaffung einer neuen Beteiligung kurzfristig (daher im Kalenderjahr der Veräußerung inkl. Aufdeckung der stillen Reserven) nicht vorgesehen, so ist es nach § 13 Abs 4 Z 4 KStG möglich den Betrag der stillen Reserven in einen steuerfreien Betrag einzustellen. Dieser steuerfreie Betrag ist in weiterer Folge innerhalb von 12 Monaten ab Veräußerung der zugrundeliegenden Beteiligung auf eine neu angeschaffte Beteiligung im Sinne des § 13 Abs 4 Z 1 KStG zu übertragen. Die 12-Monatsfrist beginnt mit dem Zufluss des Veräußerungsgewinns zu laufen.²⁸⁸ Geschieht dies nicht, ist der steuerfreie Betrag der Zwischensteuer zu unterwerfen. Als Vorteil verbleibt in diesem Falle zumindest die Stundung der Steuerschuld um bis zu 12 Monate.

²⁸⁴ Vgl. Marschner (2015), S 307.

²⁸⁵ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 117.

²⁸⁶ Vgl. Arnold/Stangl/Tanzer (2009), Rz II/407.

²⁸⁷ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 112.

²⁸⁸ Vgl. Marschner (2015), S 313.

Von der Finanzverwaltung wird unabhängig davon, ob die stillen Reserven übertragen wurden oder ein steuerfreier Betrag gebildet wurde, für die Anerkennung der Begünstigung gefordert, dass eine entsprechende Dokumentation in der Stiftungsbilanz oder in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung vorliegt.²⁸⁹

5 Zusammenfassung

Das österreichische Privatstiftungsrecht erfuhr seit Beginn seines Bestehens im Jahr 1993 kaum Änderungen. Um die bereits dringend notwendige Reform voranzutreiben, wurde vom Gesetzgeber im Jahr 2017 der ME zur geplanten PSG-Novelle 2017 veröffentlicht. Mit dieser sollte eine Aktualisierung des PSG erreicht werden, um dieses den heutigen rechtlichen Ansprüchen gerecht werden zu lassen. Anlässlich dessen wurde bei der Erstellung dieser Arbeit darauf Wert gelegt, einerseits einen Überblick über die bestehenden Regulative betreffend die Rechnungslegung, Prüfung und Besteuerung der Privatstiftung zu ermöglichen. Andererseits sollten auch die vom Gesetzgeber im Zuge der geplanten PSG-Novelle 2017 vorgeschlagenen Änderungen in diesem Zusammenhang kritisch betrachtet und mittels der zum ME eingegangenen Stellungnahmen untersucht werden. Des Weiteren erschien es im Lichte dieses Themenkomplexes auch geboten, die steuerrechtliche Behandlung der Privatstiftung im Überblick zu erläutern.

Die wesentlichen Elemente der Rechnungslegung sowie zur Aufstellung des Jahresabschlusses wurden seitens der geplanten PSG-Novelle 2017 übernommen. Eine prägnante Änderung stellen jedoch die nun auch zur Anwendung bei Stiftungen vorgesehenen Größenklassen des § 221 UGB und die daraus resultierenden Konsequenzen dar. Dies ist insofern kritisch zu sehen, als die Privatstiftung grundsätzlich nicht unternehmerisch tätig werden kann und deshalb die Umsatzgrenzen des § 221 UGB im Regelfall nicht überschreiten kann. Darüber hinaus sollen nunmehr bereits im PSG die im Lagebericht zu erläuternden Sachverhalten normiert werden. Tiefgreifende Neuerungen wurden im Bereich der Konzernrechnungslegung und Transparenz ins Treffen geführt. So wurde unter anderem vorgeschlagen, im PSG gesonderte Befreiungstatbestände zur Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses sowie auch Ausnahmen vom Konsolidierungskreis für Konzernunternehmen mit einem bestimmten Zweck (Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften) zu schaffen. Wesentlich ist auch

²⁸⁹ Vgl. Stiftungsrichtlinien 2009, Rz 116.

die angedachte (mittels Zwangsstrafen durchsetzbare) Pflicht für Privatstiftungen ihren Konzernabschluss offenzulegen.

Im Bereich der Stiftungsprüfung sieht die geplante PSG-Novelle 2017 eine Begrenzung der Funktionsperiode des Stiftungsprüfers an sich sowie eine Verschärfung der Unabhängigkeitskriterien (hier vor allem im Bereich der nach dem nun anzuwendenden § 221 UGB fünffach großen Privatstiftungen) vor. Gemäß der geplanten PSG-Novelle 2017 soll der Stiftungsprüfer nun auch die Pflicht haben dem Stiftungsvorstand alljährlich innerhalb von 9 Monaten den Prüfungsbericht inklusive Bestätigungsvermerk des vergangenen Geschäftsjahr vorzulegen. Über diese Pflicht hat er auch gegenüber dem Gericht Rechenschaft abzugeben. Gesondert zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang die Zwangsstrafen, welche das Gericht zur Durchsetzung dieser Pflicht des Stiftungsprüfers verhängen kann.

Zusammenfassend kann der ME zur geplanten PSG-Novelle 2017 als durchaus geglückt angesehen werden, räumt er doch einige Rechtsunsicherheiten aus. Die von den Stellungnahmen zum Gesetzesentwurf angesprochenen Kritikpunkte erscheinen zum Teil gerechtfertigt und nachvollziehbar. Diese sind jedoch nicht von allzu tiefgreifender Natur und könnten im Rahmen des Gesetzwerdungsprozesses weitgehend problemlos diskutiert und auch umgesetzt werden.

Im Bereich der Besteuerung kommt es im Rahmen der nur gesellschaftsrechtlich bzw in weiterer Folge unternehmensrechtlich relevanten geplanten PSG-Novelle 2017 zu keinen direkten Änderungen. Auf die laufende Besteuerung käme durch die vorgeschlagenen Regelungen nur ein indirekter Einfluss zB durch deshalb vorgenommene Umstrukturierungen in Betracht, zB im Bereich der Grunderwerbsteuer. Die Stiftungsbesteuerung an sich bleibt damit mit den in § 13 KStG kodifizierten Besonderheiten, bestehen. So ist für jede Einkunftsart eine gesonderte Ermittlung vorgesehen, die Fiktion des KStG der Zurechnung sämtlicher Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nicht anzuwenden. Hervorzuheben ist hierbei einmal mehr das Konzept der Zwischensteuer, welche eine Vorwegbesteuerung der zukünftig den Begünstigten zufließenden Erträge darstellt und im österreichischen Steuerrecht einmalig ist.

Quellenverzeichnis

Monographien

Arnold, Nikolaus (2013): *Privatstiftungsgesetz*, 3. Auflage, Wien 2013

Arnold, Nikolaus/Stangl, Christian/Tanzer, Michael (2010): *Privatstiftungs-Steuerrecht*, 2. Auflage, Wien 2010

Marschner, Ernst (2015): *Optimierung der Familienstiftung*, 3. Auflage, Wien 2015

Stefaner, Markus/Schragl, Markus (2011): *Grenzüberschreitende Beteiligungserträge*, Wien 2011

Beiträge in Sammelwerken

Arnold, Nikolaus (2013): *Rechnungslegung und Umfang der Stiftungsprüfung* in: *Stiftungshandbuch*, hrsg. von Nikolaus Arnold/Christian Ludwig, 2. Auflage, Wien 2013, Rz. 11/1 – 11/34

Arnold, Nikolaus (2013): *Laufende Besteuerung der Privatstiftung* in: *Stiftungshandbuch*, hrsg. von Nikolaus Arnold/Christian Ludwig, 2. Auflage, Wien 2013, Rz. 12/1 – 12/96

Gelter, Martin (2001): *Rechnungslegung und Stiftungsprüfer* in: *Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts*, hrsg. von Peter Doralt/Susanne Kalss, Wien 2001, S 247 – 290

Gratzl, Gerhard (2011): *Anforderungen an das Rechnungswesen einer Privatstiftung*, in: *Stiftungsbesteuerung*, hrsg. von Günter Cerha, 2. Auflage, Wien 2011, S 147 – 163

Kalss, Susanne/Petritz, Michael/Hörmanseder, Stephanie (2016): *Aktuelle stiftungsrechtliche und steuerrechtliche Fragen zur Privatstiftung*, in: *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016*, hrsg. von Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien 2016, S 349 – 382

Lechner, Eduard (2009): *Geldzuwendungen von Privatstiftungen* in: *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, hrsg. von Sabine Urnik/Gudrun Fritz-Schmied/Sabine Kanduth-Kristen, Wien 2009, S 579 – 580

Lechner, Eduard (2017): *Anmerkungen zur AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“* in: *Langfristige Perspektiven und Nachhaltigkeit in der Rechnungslegung*, hrsg. von Udo Wagner/Michaela-Maria Schaffhau-ser-Linzatti, Wiesbaden 2017, S 187 – 201

Leiter, Werner/Zimmel Christoph (2009): Auswirkungen des URÄG 2008 auf Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen in: *Jahrbuch Stiftungsrecht 2009*, hrsg. von Maximilian Eiselsberg, Wien 2009, S 243 – 260

Mager, Christoph (2008): Die Privatstiftung im Konzern, in: *Handbuch der Konzernhaftung*, hrsg. von Nikolaus Vavrovsky, Wien 2008, S 207 – 230

Nowotny, Christian/Reiter, Regina/Wlasto, Alexander/Schlager-Haider, Juliane (2015): Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in: *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2015*, hrsg. von Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien 2015, S 181 – 208

Schauer, Martin (2014): Vergleich des Regelungskonzepts der österreichischen Privatstiftung mit der neuen liechtensteinischen Stiftung, in: *Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts*, hrsg. Susanne Kalss, Wien 2014, S 167 – 187

Schauer, Martin (2017): Offene Gesellschaft, in: *Österreichisches Gesellschaftsrecht*, hrsg. Susanne Kalss/Christian Nowotny/Martin Schauer, 2. Auflage, Wien 2017, Rz 2/248 – 2/821

Schörghofer, Paul (2017): Komanditgesellschaft, in: *Österreichisches Gesellschaftsrecht*, hrsg. Susanne Kalss/Christian Nowotny/Martin Schauer, 2. Auflage, Wien 2017, Rz 2/846 – 2/1065

Trenkwalder, Verena (2008): Die Einkommensermittlung nach § 7 Abs 3 KStG, in: *Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung*, hrsg. von Bernhard Renner/Josef Schlager/Reinhard Schwarz, Wien 2008, S 133 – 155

Beiträge in Kommentaren

Fölhs Bernhard/Prillinger, Johannes (2016): Kommentierung zu § 280 UGB, in: *Kommentar zum UGB*, hrsg. von Ulrich Torggler, 2. Auflage, Wien 2016

Fraberger Friedrich/Petritz Michael (2010): Kommentierung zu § 275 UGB, in: *Bilanzrecht – Einzelabschluss*, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 244 UGB in: *Wiener Kommentar zum UGB*, hrsg. von Manfred Straube/Thomas Ratka/Roman Alexander Rauter, 2. Auflage, Wien 2011

Schuchter-Mang, Yvonne (2011): Kommentierung zu § 13 KStG, in: *Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, hrsg. von Markus Achatz/Sabine Kirchmayr, Wien 2011

Steckel, Rudolf (2016): Kommentierung zu § 271 UGB, in: *Kommentar zum UGB*, hrsg. von Ulrich Torggler, 2. Auflage, Wien 2017

Völkl, Clemens/Lehner, Johannes: Kommentierung zu § 244 UGB in: Wiener Kommentar zum UGB, hrsg. von Manfred Straube/Thomas Ratka/Roman Alexander Rauter, 2. Auflage, Wien 2011

Zehetner, Jörg: Kommentierung zu § 244 UGB in: Wiener Kommentar zum UGB, hrsg. von Manfred Straube/Thomas Ratka/Roman Alexander Rauter, 2. Auflage, Wien 2011

Zeitschriftenbeiträge

Baumüller, Josef (2015): Was ist ein Unternehmen iSd § 244 UGB in: RWZ 2015, S 100

Besser Christiane (2014): Auswirkungen des Bugachtungsentwurfs zum RÄG 2014 auf Privatstiftungen, in: PSR 2014, S 160

Briem, Robert (2014): Der Stiftungsprüfer, in: PSR (2012), S 50

Fida, Stefan; Rechberger, Clemens: Privatstiftung: Konzernabschluss ohne Befreiungswirkung in: RWZ 2006, S 321

Haydn, Helene (2017): ME zur Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017: ein erster Überblick in: PSR 2017, S 104

Kalss, Susanne (2016): Stiftungsprüfer ist nicht gleich Abschlussprüfer – na eben! in: Der Gesellschafter – GesRZ (2016), S 302

Reiter, Regina (2015): Die Rechnungslegung der Privatstiftung in: ZFS 2015, S 176

Reiter, Regina (2016): Überlegungen zur Sinnhaftigkeit eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts von Privatstiftungen in: RWZ 2016, S 58

Reiter, Robert (2011): Zum Lagebericht der Privatstiftung in: RWZ 2011, S 359

Schereda, Martin (2015a): Der Konzernabschluss einer Privatstiftung in: PSR 2015, S 105

Schereda, Martin (2015b): Der Jahresabschluss einer Privatstiftung (Teil 1) in: PSR 2015, S 153

Schereda, Martin (2016): Der Jahresabschluss einer Privatstiftung (Teil 2) in: PSR 2016, S 4

Schereda, Martin (2018): Größenabhängige Erleichterungen in: ÖGSWissen 1/2018, S 29

Zwick, Christian (2009): Die Privatstiftung als Konzernspitze in: GesRZ 2009, S 278

Gesetzestexte

Firmenbuchgesetz (BGBl. 1991/10), zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I 2017/60

Grunderwerbsteuergesetz 1987 (BGBl. 1987/309), zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I 2015/163

Privatstiftungsgesetz (BGBl. 1993/694), zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I 2015/112

Stiftungseingangssteuergesetz (BGBl. I 2008/85), zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I 2017/105

Unternehmensgesetzbuch (dRGBL 1897/S 219), zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I 2017/107

Materialien

AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB) (Dezember 2017)

AFRAC-Stellungnahme 25: Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB), (Dezember 2015)

Entwurf zur Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017 (PSG-Nov 2017), 323/ME 25. GP

Entwurf zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014), 59/ME 25. GP

ErläutRV zum Privatstiftungsgesetz, 1132 BlgNR 18. GP

Fachgutachten KFS/PE 21 zu ausgewählten Fragen bei der Tätigkeit als Stiftungsprüfer (September 2014)

KWT/IWP (2017), Stellungnahme zu 323/ME (Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017), 25. GP

KWT/IWP (2014), Stellungnahme zu 59/ME (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014), 25. GP

Stiftungsrichtlinien 2009 – StiftR 2009 (BMF-010200/0011-VI/6/2009) in der Fassung vom 16.11.2009

Wirtschaftsuniversität Wien – WU (2017), Stellungnahme zu 323/ME (Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017), 25. GP

Rechtsprechung

OGH, Urteil vom 1.12.2005, 6 Ob 217/05p, https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Jus-tiz/JJT_20051201_OGH0002_0060OB00217_05P0000_000/JJT_20051201_OGH0002_0060OB00217_05P0000_000.pdf, Zugriff am 25.09.2018

OGH, Urteil vom 1.12.2005, 6 Ob 254/05d, https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Jus-tiz/JJT_20051201_OGH0002_0060OB00254_05D0000_000/JJT_20051201_OGH0002_0060OB00254_05D0000_000.pdf, Zugriff am 25.09.2018

Abstract

Gegenstand dieser Arbeit sind die Rechnungslegung, die Prüfung und die Besteuerung der österreichischen Privatstiftung. Anlass der Arbeit war der im Jahr 2017 veröffentlichte Ministerialentwurf zur geplanten Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017 (PSG-Novelle), anhand dessen ein Vergleich mit der bestehenden Rechtslage durchgeführt wurde. Anhand der zur geplanten PSG-Novelle verfassten Beiträge und der eingegangenen Stellungnahmen zu genanntem Ministerialentwurf sowie mittels der Literatur zum bestehenden Privatstiftungsrecht wird ein Überblick über mögliche Konsequenzen einer Umsetzung der geplanten PSG-Novelle vermittelt. Ein wesentlicher Bestandteil des Ministerialentwurfs sind die angedachten Änderungen im Bereich der Konzernrechnungslegung sowie der Prüfung von Privatstiftungen, weshalb diese Aspekte in der vorliegenden Arbeit besondere Berücksichtigung finden. Des Weiteren wird im Rahmen dieser Abhandlung auch die Besteuerung der Privatstiftung erörtert und im Zuge dessen auf die Besonderheiten der Besteuerung der österreichischen Privatstiftung im Vergleich zu anderen Rechtsformen eingegangen.