

# STIFTUNGSWESEN

STIFTUNGSRECHT UND VERMÖGENSVERWALTUNG

März 2012 / Nr. 1, Seiten 1–56

---

## Zivilrecht

- 3 Substiftungen – Voraussetzungen, Einsatz und rechtliche Problembereiche  
(Alexander Hasch/Johannes Wolfgruber)

## Abgabenrecht

- 9 Das ertragsteuerliche Schicksal von Eingangssteuern bei Zuwendungen an Substiftungen  
(Ines Hofbauer-Steffel/Florian Zeitlinger)
- 13 Liechtensteinische (Privat-)Stiftungen und ihre typenmäßige Einordnung sowie Einkünfte-trägerschaft im österreichischen Ertragsteuerrecht  
(Michael Tanzer)

## Liechtenstein aktuell

- 22 Gemeinnützigkeitsrecht im Vierländereck: Ein Überblick über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Teil 2)  
(Thomas Hosp/Matthias Langer)

## Zivilrechtliche Rechtsprechung

- 28 OGH: Haftung des Stiftungsvorstands nach § 29 PSG wegen unterlassener gerichtlicher Genehmigung nach § 17 Abs 5 PSG
- 34 OGH: Mandatsverhältnis eines Stiftungsvorstands zu Beteiligungsunternehmen der Privatstiftung als Abberufungsgrund
- 45 OGH: Sofortige Wirksamkeit der gerichtlichen Abberufung von Vorstandsmitgliedern

## Abgabenrechtliche Rechtsprechung

- 51 VfGH: Auch die aktuelle Fassung des § 1 Abs 5 letzter Satz StiftungseingangssteuerG verfassungswidrig
- 52 VwGH: Auch bei Vermietung einer Luxusvilla an den Stifter können Vorsteuern abzugsfähig sein
- 

Herausgeber: Klaus Oberndorfer, Ernst Marschner

# Substiftungen – Voraussetzungen, Einsatz und rechtliche Problembereiche

Von Alexander Hasch/Johannes Wolfgruber

## 1 Begriff und Grundlagen

Der Begriff der „Substiftung“ ist weder gesetzlich noch durch die Judikatur wirklich determiniert. Auch die Rechtsprechung bedient sich dieses Begriffes ohne ihn näher zu definieren.<sup>1</sup> Es handelt sich dabei um ein Konstrukt des Schrifttums, welches sich vereinzelt auch noch der Begriffe „Tochterstiftung“ oder „Folgestiftung“ bedient.<sup>2</sup> Es ist aber zu beachten, dass beide Begriffe den falschen Schluss nahelegen könnten, es wäre möglich, eine Stiftung zu errichten, welche einer anderen Stiftung untergeordnet wäre bzw deren unmittelbarem Einfluss unterliegen würde.<sup>3</sup>

Anders als bei Kapitalgesellschaften, welche naturgemäß Tochtergesellschaften errichten und deren wirtschaftliche (Allein-)Eigentümer sein können, führt die Errichtung einer Privatstiftung durch Vermögenswidmung zu einer wirtschaftlichen Verselbständigung und Eigentümerlosigkeit dieses Vermögens, welches in weiterer Folge ausschließlich auf Grundlage des Stiftungszweckes und nach dem Ermessen des Stiftungsvorstandes zu verwenden ist (vgl dazu etwa auch die Errichtung einer betrieblich veranlassten Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs 11 Z 1 lit a bis c durch eine GmbH oder andere Gesellschaften<sup>4</sup>).

Eine wirtschaftliche oder eigentumsmäßige Unter- und/oder Überordnung zwischen zwei Privatstiftungen kann sohin nicht bestehen, weil das jeweils gewidmete Vermögen im ausschließlichen Eigentum der (damit) errichteten oder ihr zugewendeten Privatstiftung steht und die Privatstiftung selbst – im, in den jeweiligen Überlegungen stets wiederkehrenden Unterschied zu allen Gesellschaftsformen (!) – keine Eigentümer haben kann.<sup>5</sup>

Eine allfällige Unterordnung der später errichteten Substiftung kann sohin nur in zeitlicher Hinsicht verstanden werden, weshalb es unter Umständen auch sinnvoll

ler wäre, anstelle von Substiftungen, von Zweitstiftungen bzw Folgestiftungen zu sprechen.

Unter der Errichtung einer Substiftung versteht man also grundsätzlich die Errichtung einer neuen Privatstiftung, wobei eine bestehende Privatstiftung, alleine oder gemeinsam mit weiteren natürlichen oder juristischen Personen, Stifter dieser neuen Privatstiftung ist.

Anders als die begriffliche Determinierung, ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit von Substiftungen direkt aus dem PSG. Gemäß § 3 Abs 1 PSG können Stifter einer Privatstiftung eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen, wozu auch Privatstiftungen zählen, sein. Stifter einer Privatstiftung können daher neben sonstigen juristischen Personen auch Privatstiftungen selbst sein.

Die Errichtung einer Substiftung erfolgt durch die Errichtung einer Stiftungserklärung (§ 7 Abs 1 PSG) in Notariatsaktsform. Die Substiftung entsteht in weiterer Folge durch Eintragung in das Firmenbuch. Der Gründungsakt unterscheidet sich sohin nicht von der Errichtung jeder anderen Privatstiftung. Wesentliches Merkmal einer Substiftung ist lediglich, dass in der Stiftungsurkunde eine oder mehrere Privatstiftungen als Stifter fungieren. Auch Substiftungen können daher grundsätzlich wiederum als (Mit-)Stifter weitere Privatstiftungen errichten.

## 2 Deckung im Stiftungszweck

Es entspricht der herrschenden Ansicht, dass die Errichtung einer Privatstiftung durch eine bestehende Privatstiftung im Stiftungszweck der errichtenden Privatstiftung Deckung finden muss.<sup>6</sup>

Nicht abschließend geklärt und von Schrifttum und Rechtsprechung bisher auch nicht intensiv behandelt, ist die Frage, ob es erforderlich ist, dass der Stiftungszweck die Zulässigkeit der Errichtung von Substiftung ausdrücklich vorsehen muss oder dem Vorstand gar verbindliche Richtlinien, für den Fall der Errichtung einer Substiftung, vorzugeben sind, oder ob es ausreicht,

1 Vgl etwa OLG Wien, 10.10.2008, 28 R 187/08p.

2 Vgl Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 3 Rz 60; Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 15.

3 Dies herausarbeitend auch: Fries/Lechner, Umstrukturierung von Stiftungen, ZfS 2006, 13; sowie Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 15.

4 Vgl zu betrieblichen Privatstiftungen allg: Stiftungsrichtlinie, GZ BMF-010200/0011-VI/6/2009 vom 16.11.2009, Rz 201 ff.

5 Vgl Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 1 Rz 8 f mwN.

6 Vgl Fries/Lechner, Umstrukturierung von Stiftungen, ZfS 2006, 13 (15); Arnold/Ludwig, Exit und Umgründungen von Privatstiftungen, in Stiftungsservice, Kathrein&Co, Ausgabe 5, 2004, 13; N.Arnold/Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg.), Stiftungshandbuch, Rz 14/1; Müller, Umstrukturierung von Stiftungen erschwert, Der Standard, 2008/17/03; Marschner, JEV 2009, 91; sowie zum Erfordernis aus steuerlicher Sicht Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 1448.

wenn sich aus dem Stiftungszweck, allenfalls durch Auslegung, ableiten lässt, dass es mit dem Stiftungszweck vereinbar wäre, wenn die Stiftung eine Substiftung errichtet. Umgekehrt stellt sich natürlich die Frage, was passiert, wenn eine Substiftung errichtet werden soll, ohne dass dies im Stiftungszweck der errichtenden Stiftung ausdrücklich oder zumindest aus dem Stiftungszweck ableitbar vorgesehen ist.

Wie *Arnold*<sup>7</sup> zutreffend herausarbeitet, hat der Stiftungsvorstand für die Erfüllung des Stiftungszweckes zu sorgen und die Bestimmungen der Stiftungserklärung (§ 17 Abs 1 PSG) sowie die Zuwendungssperre des § 17 Abs 2 Satz 2 PSG einzuhalten. Daraus leitet *Arnold*<sup>8</sup> weiters ab, dass die Übertragung von Vermögen durch eine Privatstiftung auf eine andere Privatstiftung daher (aus unternehmensrechtlicher Sicht) einerseits durch den Stiftungszweck und die sonstigen Regelungen der Stiftungserklärung gedeckt sein muss und andererseits dabei die Gläubigerschutzbestimmungen nicht verletzt werden dürfen.

Betrachtet man die durchaus schlüssige Argumentation *Arnolds* näher, so stellt man fest, dass sich dieser vorwiegend auf das haftungsrechtliche Potential auf Ebene des Stiftungsvorstandes bezieht. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es natürlich richtig ist, dass sich die Vorstandsmitglieder einem Haftungsrisiko<sup>9</sup> aussetzen, wenn sie (möglicherweise) entgegen dem Stiftungszweck handeln und gem § 29 PSG der Privatstiftung für den aus ihrer schuldhaften Verletzung entstandenen Schaden haften (Innenhaftung). Eine Außenhaftung gegenüber Dritten besteht hingegen grundsätzlich nicht.<sup>10</sup> Dies bedeutet aber auch, dass die Vermögensübertragung per se und sohin die Gründung einer Substiftung grundsätzlich im Ermessen des Stiftungsvorstandes liegt, der sohin, würde er eine Haftung in Kauf nehmen, eine Substiftung auch ohne entsprechende Deckung im Stiftungszweck durchführen könnte.

Auch *Eiselsberg* hebt klar hervor, dass die Errichtung von Substiftungen in den Verantwortungsbereich des Stiftungsvorstandes fällt, welcher dabei an den Stiftungszweck gebunden ist und diesen nicht „sprengen“ dürfe.<sup>11</sup>

Diese Frage ist nicht bloß von theoretischer Bedeutung, denn tatsächlich ist davon auszugehen, dass nur sehr wenige Stifter im Rahmen der Errichtung der Privatstif-

tung die weitere Errichtung von Stiftungen ausdrücklich in den Stiftungszweck aufgenommen haben.<sup>12</sup>

Dazu kommt *in praxi* gegebenenfalls, dass in einigen Privatstiftungen

- (i) das umfassende Änderungsrecht eines Stifters eventuell nicht vorbehalten wurde,
- (ii) darauf im Sinne der Erbringung eines vollständigen Vermögensopfers notariell verzichtet wurde,
- (iii) die Ausübung des Änderungsrechts sachlich eingeschränkt oder
- (iv) an die Zustimmung von Dritten gebunden ist oder
- (v) auch sonstigen Genehmigungserfordernissen (gerichtliche Zustimmung, Zustimmung eines Sachwalters, eines Beirats etc) unterliegt.

Um auf die Frage nach der Deckung im Stiftungszweck jedoch näher eingehen zu können, empfiehlt es sich die Errichtung von Substiftungen zunächst im Detail zu betrachten. Tatsächlich geht es nämlich bei der Errichtung einer Substiftung, aus Sicht der „Mutterstiftung“, um zwei wesentliche Akte. Dies ist einerseits die Errichtung selbst, also die formgerechte Errichtung einer Stiftungserklärung, andererseits die Übertragung von (ev weiteren) (Stiftungs-)Vermögen auf die Substiftung.

Vor dem Hintergrund der Überlegungen *Arnolds* kann nur Zweiteres der eigentlich wesentliche Vorgang sein, der durch den Stiftungszweck gedeckt sein müsste, um das Haftungspotential des Stiftungsvorstandes zu reduzieren. Man darf nicht übersehen, dass der Stiftung zwar anlässlich ihrer Errichtung ein Mindestvermögen zu widmen ist, allerdings die Vermögenswidmung keine Voraussetzung für die Erlangung der Stifterstellung ist. Stifter ist vielmehr jeder, der bei der Errichtung der Privatstiftung mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirkt und auf die Ausgestaltung der Stiftungserklärung Einfluss nehmen kann, ohne dass es auf eine Vermögenswidmung ankäme.<sup>13</sup>

Es wäre sohin denkbar, dass eine Stiftung gemeinsam mit weiteren Stiftern, welche das Mindestvermögen aufbringen, eine Substiftung errichtet, ohne dieser Vermögen zu übertragen.<sup>14</sup> Hat die Stiftung diesfalls auch nicht die Kosten der Errichtung zu tragen, bestehen keine Auswirkungen auf die Verwirklichung ihres Stiftungszweckes und auf ihre Gläubiger, sodass eine solche Substiftungserrichtung immer zulässig ist, es sei denn, auch die bloße Errichtung wäre dem Stiftungsvorstand durch die Stiftungserklärung ausdrücklich oder schlüssig untersagt.

7 *Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 3 Rz 61; ausführlich dazu auch *Karollus* in Festschrift für Rudolf Reischauer (2010), 219 ff.

8 *Arnold*, aaO.

9 Zu beachten ist insbesondere die Innenhaftung nach § 29 PSG gegenüber der Privatstiftung.

10 Vgl dazu ausführlich *Karollus* in Festschrift für Rudolf Reischauer (2010), 216 ff.

11 *Eiselsberg*, Macht und Ohnmacht der Stiftungsvorstände, Wirtschaftsbblatt Nr. 3165/08.

12 Davon ausgehend auch: *Arnold/Ludwig*, Exit und Umgründungen von Privatstiftungen, in Stiftungsservice, Kathrein&Co, Ausgabe 5, 2004, 13;

13 Vgl *Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 3 Rz 2.

14 Zur grundsätzlichen Zulässigkeit der Einräumung einer Mitsifterstellung *Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 3 Rz 62.

Natürlich ist der soeben dargestellte Fall weniger praxisrelevant als jene Fälle, in denen die (Mutter-)Stiftung der Substiftung auch Vermögen, sei es das Mindestvermögen oder darüber hinausgehendes Vermögen überträgt. Darüber hinaus ist rechtsdogmatisch fraglich, ob das bloße Auftreten einer Stiftung als Mitstifter, ohne der neu zu errichtenden Stiftung ein Vermögen zu übertragen, überhaupt noch unter den Begriff der Substiftung subsumiert werden kann.

Neben den Bestimmungen des Gläubigerschutzes die bei der Errichtung von Substiftungen jedenfalls einzuhalten sind, stellt sich also vor allem die Frage, in welcher Form eine allfällige Vermögensübertragung Deckung im Stiftungszweck der (Mutter-)Stiftung haben muss.

Im Stiftungszweck, dessen Inhalt gesetzlich nicht festgelegt ist, der aber Mindestinhalt jeder Stiftungsurkunde ist, beschreibt der Stifter in aller Regel wie die Privatstiftung mit dem ihr gewidmeten oder später zukommenden Vermögen zu verfahren hat. Für die Erfüllung des Stiftungszweckes wiederum hat gemäß § 17 Abs 1 1. Satz PSG der Stiftungsvorstand zu sorgen. Darüber hinaus bindet der Stiftungszweck auch sämtliche Organe der Privatstiftung.<sup>15</sup>

Wurde im Stiftungszweck lediglich festgelegt, dass die Errichtung von Substiftungen zulässig ist, so hat dies zur Folge, dass der Stiftungsvorstand auch bei der Errichtung von Substiftungen an den Stiftungszweck und die, diesem zugrundeliegenden Intentionen des Stifters der „Mutterstiftung“ gebunden ist, welche sich sohin auch in der Ausgestaltung der Stiftungserklärung der Substiftung wiederfinden müssen. Vor allem der Stiftungszweck der Substiftung darf dabei bezüglich des gewidmeten Vermögens, nicht wesentlich vom Stiftungszweck der „Mutterstiftung“ abweichen, wobei eine Abweichung unseres Erachtens dann zulässig sein müsste, wenn die Stiftungszwecke von Mutter- und Tochterstiftung letztlich in Summe wiederum dem ursprünglichen Stiftungszweck der Mutterstiftung entsprechen. Ebenso dürfen in diesem Fall wohl neue (Mit-)Stifter lediglich dann hinzutreten, wenn dies letztlich zu keiner Abweichung des Stiftungszweckes führt und dürfen sich auch die Begünstigten bzw der Begünstigtenkreis nicht von jenem der „Mutterstiftung“ unterscheiden bzw müssen diesbezüglich die gleichen Modalitäten wie in der „Mutterstiftung“ sinngemäß übernommen werden und darf die Verwirklichung des Stiftungszweckes der „Mutterstiftung“ nicht eingeschränkt werden.

Dennoch bietet auch gerade die Errichtung von Substiftungen bereits brauchbare Möglichkeiten um, etwa bei Konfliktsituationen zwischen (bereits bestehenden) Begünstigtenkreisen, das Stiftungsvermögen auf die jewei-

ligen Kreise – sofern dies vom Stifter nicht etwa ausdrücklich untersagt wurde – aufzuteilen. Dabei muss nämlich *im Grunde* weder vom Stiftungszweck, noch von den Begünstigten(kreisen) abgewichen werden. Eine Aufnahme weiterer Mitstifter schadet diesfalls bei entsprechender Gestaltung nicht bzw jedenfalls nicht zwingend.

Nicht gänzlich anders als im soeben dargestellten Fall, kann es aber zu beurteilen sein, wenn der Stiftungszweck keine Regelungen über die Zulässigkeit der Errichtung von Substiftungen enthält.

Würde man davon ausgehen, dass die Errichtung einer Substiftung, sofern sie dem Stiftungszweck und dem, in der Stiftungserklärung dargelegten Stifterwillen, nicht widerspricht, unzulässig sei, nur weil sie nicht ausdrücklich im Stiftungszweck für zulässig erklärt wurde, so würde man damit den Stiftungsvorstand massiv entwerten, wäre dieser doch dann uU nicht mehr zur Verwirklichung des Stiftungszweckes nach seinem Ermessen befugt, sondern an den exakten Wortlaut des Stiftungszweckes gebunden und wäre sohin ein bloßes Vollzugsorgan des Stifters, wie es schon der Gesetzgeber nicht für zulässig erachtet hat.<sup>16</sup>

Vielmehr mehren sich die generellen Rufe nach der Erforderlichkeit unternehmerisch denkender Stiftungsvorstände<sup>17</sup>, die das Vermögen im Sinne des(r) Stifter(s) aktiv, im Sinne auch von Investitionen in Unternehmen, verwalten sollen. Vor diesem durchaus zutreffenden Hintergrund muss doch die Unzulässigkeit der Errichtung von Substiftungen eher der Ausnahmefall sein; dieser wird vorliegen, wenn die Errichtung von Substiftungen ausdrücklich oder schlüssig ausgeschlossen wurde. Letzteres könnte bei schwer trennbaren Vermögenseinheiten (zB Schloss, Forst, Unternehmensbeteiligungspakete, uä) der Fall sein und dem in der Stiftungserklärung manifestierten, ausdrücklichen oder schlüssigen, Hinweis des Stifters, dass gerade die zweckmäßige Zusammenfassung der Vermögenseinheit in einer Stiftung und die Vermeidung deren Zersplitterung Anlass für die Stiftungerrichtung war.

In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle richtet sich hingegen der Stiftungszweck an der (allgemein gemeint) Verwaltung, Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens aus<sup>18</sup> und wird dem Stiftungsvorstand in den Modalitäten der Zielerreichung weitgehend freie Hand gelassen; dies, im Einklang mit der gesetzlich gewünschten Mindestunabhängigkeit<sup>19</sup> des Stiftungsvorstands.

16 Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 14 Rz 29 f mit Verweis auf ErlRV zu § 14 PSG.

17 Vgl etwa G. Fellner, Der Stiftung einen Bären dienst erwiesen, Die-Presse, Rechtspanorama vom 21.9.2009.

18 Vgl Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 1 Rz 12a.

19 Vgl dazu bereits FN 16.

15 Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 1 Rz 11.

Dieser Aufgabe kann der Stiftungsvorstand fallweise aber durchaus am besten nachkommen, wenn – etwa zur Vermeidung eines bereits erkennbaren Gezerres späterer und derzeit potentiell Begünstigter – sinnvolle Trennungslösungen durch Substiftungen, hoffentlich im Sinne aller, insbesondere des Stifters, erreicht und umgesetzt werden.

Sofern also neben dem Stiftungszweck keine Regelungen in der Stiftungsurkunde enthalten sind, durch welche konkreten Maßnahmen der Stiftungsvorstand den Stiftungszweck zu verwirklichen hat, kann der festgeschriebene Stiftungszweck nur die Richtschnur für das Handeln des Stiftungsvorstandes sein<sup>20</sup> und liegt es daher im pflichtgemäßen Ermessen des Stiftungsvorstandes, die Tätigkeit zur Erfüllung bzw Erreichung des vom Stifter vorgegebenen Zwecks festzulegen<sup>21</sup>.

Tatsächlich muss es dem Stiftungsvorstand also möglich sein, auch dann, wenn die Zulässigkeit der Errichtung von Substiftungen nicht ausdrücklich durch den Stiftungszweck gedeckt ist, im Rahmen seiner Pflicht zur Erfüllung des Stiftungszweckes, zu dem Schluss zu gelangen, dass die Errichtung einer Substiftung nunmehr ein taugliches Mittel zur Erreichung des festgelegten Stiftungszweckes darstellt.

So hält auch *Kalss* fest, dass der Vorstand grundsätzlich berechtigt ist, eine Substiftung auch ohne ausdrückliche Ermächtigung zu errichten und auch zu dotieren.<sup>22</sup>

Selbstverständlich ermöglicht dies dem Stiftungsvorstand aber nicht, weitere Mitstifter in der Substiftung aufzunehmen, wenn dies zu einer Abweichung vom Stiftungszweck führt, oder dort neue Begünstigte aufzunehmen, welche nicht durch die Begünstigtenregelung der Mutterstiftung bereits erfasst oder erfassbar sind. Vor allem aber wird es dem Stiftungsvorstand, bei sonstiger haftungsrechtlicher Verantwortlichkeit, nicht möglich sein, in der Substiftung einen abweichenden Stiftungszweck festzulegen.<sup>23</sup>

### 3 Zulässigkeitsprüfung durch das Firmenbuchgericht?

Gemäß § 13 Abs 1 PSG sind Privatstiftungen in das Firmenbuch einzutragen. Das zuständige Firmenbuchgericht hat dabei eine formelle und materielle Prüfpflicht.<sup>24</sup> Insbesondere hat das Firmenbuchgericht zu prüfen, ob zwingende Bestimmungen des PSG oder andere gesellschaftsrechtliche Normen verletzt werden. Das Firmenbuchgericht hat weiters die Anmeldung und die mit die-

ser vorzulegenden Beilagen auf Richtigkeit, Vollständigkeit und Gesetzmäßigkeit sowie auf ihre Übereinstimmung mit der Stiftungsurkunde zu überprüfen.<sup>25</sup>

Diese Prüfpflichten- und befugnisse gelten naturgemäß auch bei der Errichtung einer Substiftung, wobei das Firmenbuchgericht nicht zu überprüfen hat, ob die Errichtung dieser Substiftung im Stiftungszweck der als Stifterin agierenden Stiftung gedeckt ist. Dies würde nämlich weit über die angeführten Prüfpflichten hinausgehen und müsste darüber hinaus auch zur Folge haben, dass etwa bei Kapitalgesellschaften, die als Stifter auftreten, überprüft werden müsste, ob die Errichtung einer Stiftung in deren Satzung oder Gesellschaftsvertrag Deckung findet. Tatsächlich hat sich das Firmenbuchgericht daher auf die eingangs angeführten Prüfungen zu beschränken.

Stellt das Firmenbuchgericht im Rahmen der Prüfung dennoch fest, dass die Errichtung nicht im Stiftungszweck gedeckt ist, so stellt dies allerdings kein Eintragungshindernis dar, denn es werden durch die Errichtung keine gesetzlichen Bestimmungen verletzt, sondern liegt allenfalls eine (grobe) Pflichtverletzung der betroffenen Stiftungsvorstandsmitglieder der (Mutter)Stiftung vor, welche daher uU vom Firmenbuchgericht gemäß § 27 Abs 2 Z 1 PSG amtswegig abzuberufen sein werden.

Gleiches gilt sinngemäß, wenn das Gericht feststellt, dass durch die Vermögenswidmung an die Substiftung im Rahmen deren Errichtung eine Gläubigerbenachteiligung eintritt, da auch dies ausschließlich in haftungsrechtlicher Hinsicht von Relevanz ist und ebenfalls kein Eintragungshindernis darstellt.

### 4 Gestaltung in der Stiftungsurkunde

Wenngleich die Errichtung von Substiftungen in sehr eingeschränktem Ausmaß auch dann zulässig sein muss, wenn diese Zulässigkeit nicht ausdrücklich im Stiftungszweck geregelt ist, so empfiehlt es sich dennoch ausdrückliche Regelungen in den Stiftungszweck aufzunehmen.

Die jeweilige Formulierung hat sich natürlich nach den Bedürfnissen des Stifters zu richten. Generell empfiehlt es sich aber jedenfalls auch die Erweiterung des Stifterkreises, also die Aufnahme weiterer Mitstifter im Rahmen der Errichtung von Substiftungen vorzusehen, ebenso wie die Möglichkeit den Begünstigtenkreis allenfalls an geänderte Verhältnisse anzupassen und vorzusehen, dass die Privatstiftung ermächtigt ist, Vermögen aus der Privatstiftung an eine andere Stiftung zu übertragen, also etwa einer Substiftung zu widmen.<sup>26</sup>

20 *Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch*, *ecolex spezial*, 34.

21 *Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup>, § 11 Rz 12b mit Verweis auf *W. Jud*, *JBl* 2003, 771 [772].

22 Vgl *Kalss* in *Festschrift für Klaus Woschnak* (2010), 235 ff.

23 Zu diesem Ergebnis kommend auch *Eiselsberg*, *Macht und Ohnmacht der Stiftungsvorstände*, *Wirtschaftsblatt* Nr 3165/08.

24 *Arnold*, *PSG-Kommentar*<sup>2</sup>, § 13 Rz 6.

25 *Arnold* aaO

26 Vgl *Hochbedinger*, *GeS* 2006, 351 (352).

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, ausdrücklich festzulegen, dass der Stiftungsvorstand bei der Errichtung von Substiftungen nicht an den Stiftungszweck der „Mutterstiftung“ gebunden ist. Dies würde es dem Stiftungsvorstand etwa (im Extremfall) ermöglichen, durch Übertragung des Vermögens auf eine Substiftung und entsprechende Ausgestaltung derselben, die Ausrichtung der Vermögenswidmung von Eigennützigkeit auf Fremdnützigkeit umzustellen, um Steuererleichterungen zu nutzen, was etwa dann sinnvoll wäre, wenn keine Begünstigten mehr vorhanden sind und durch den Tod des Stifters eine Umgestaltung der Stiftungsurkunde ausscheidet.

Wurde auf Änderungsrechte bereits verzichtet oder sind diese aufgrund des Versterbens einer oder mehrerer (Mit-)Stifter nicht mehr ausübbar, so besteht unter Umständen auch die Möglichkeit, die Zulässigkeit der Errichtung von Substiftungen im Wege einer Änderung der Stiftungserklärung nach § 33 Abs 2 PSG, also über Vorschlag des Stiftungsvorstandes, mit gerichtlicher Genehmigung zu verwirklichen. Dies wird etwa dann möglich sein, wenn gegenüber dem Gericht dargestellt werden kann, dass der Stiftungszweck bzw manifestierte Stifterwille in Hinkunft nur oder wesentlich besser durch die Errichtung einer Substiftung verwirklicht werden kann und dagegen weder die Interessen der Gläubiger noch der Begünstigten sprechen. Natürlich wird dieser Schritt zunächst mit dem zuständigen Firmenbuchgericht im Detail abzuklären sein.

Generell könnten in der Stiftungsurkunde – im Rahmen der Errichtung oder einer Änderung – insbesondere folgende Maßnahmen klarstellend, zur Flexibilisierung für die Zukunft (sofern vom Stifter gewünscht), erwähnt werden:

- Aufnahme weiterer Begünstigter bzw Änderung der Begünstigtenregelung
- Aufnahme weiterer Stifter mit/ohne Widerrufs- und/oder Änderungsrecht (!)
- Abgrenzung zu bereits bestehenden Rechten Dritter gegenüber der „Mutterstiftung“ bzw entstandener oder bestehender Anwartschaften
- sinn- und zeitgemäße Anpassung des Stiftungszweckes im Einklang mit dem bekannten bzw hypothetischen (der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechenden) Willen des Stifters (zur Einräumung einer Ermessensfreiheit des Vorstandes im wohlverstandenen Interesse des Stifters).

## 5 Einsatz von Substiftungen

### 5.1 Allgemein

Wesentlich ist, dass das einer Substiftung zugewendete Vermögen durch die Neuordnungsmöglichkeiten im Rah-

men einer Substiftung gut abgesichert werden kann und sohin auch dort eine langfristige Zweckverwirklichung wiederum gewährleistet werden kann. Zu denken ist auch an Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem Änderungsrecht, das bei der Substiftung in Einzelfällen wieder eingeführt werden kann, wenn es bei der „Mutterstiftung“ bereits erloschen ist.<sup>27</sup>

Wenn daran gedacht ist, eine Stiftergesellschaft bei der Substiftung ebenfalls als Stifter mitwirken zu lassen und dies auch im Stiftungszweck Deckung findet, kann auch das Änderungsrecht bloß dieser Stiftergesellschaft vorbehalten werden. Durch Weitergabe der Anteile an der Stiftergesellschaft, beispielsweise auch an Dritte, kann das Änderungsrecht auf diese Art und Weise erhalten bleiben und dadurch insbesondere der Gefahr vorgebeugt werden, dass durch das Ableben von Stiftern die vorbehaltenen Gestaltungsrechte ungewollt erlöschen.

Weiters ist es möglich, verschiedene **Rechnungskreise**, die man allenfalls in einer „Mutterstiftung“ schon hatte, sozusagen auszugliedern und durch Errichtung eigener Substiftungen zu institutionalisieren. Auf diese Art und Weise kann etwa eine „Mutterstiftung“ auf mehrere Kinder (Begünstigte) durch Errichtung jeweiliger Substiftungen aufgeteilt werden. Bei dieser Gelegenheit können auch familiäre Probleme (Scheidung, Pflichtteilsproblematik) neu behandelt und geordnet werden. Schließlich ist noch an die – auf diese Weise vorgreifende – Streitschlichtung oder auch die Idee der Schaffung von verschiedenen **Risikoklassen für Vermögen** (etwa dadurch, dass das ausgegliederte Vermögen höher abgesichert wird) zu denken.

Auch Meinungsverschiedenheiten unter Begünstigten, im Vorstand, im Beirat oder zwischen sonstigen Organen können auf diese Weise eventuell beseitigt werden.

### 5.2 Umgründungsmaßnahmen

Da Privatstiftungen – insbesondere dann, wenn das Änderungsrecht nicht mehr besteht – relativ starre Rechtsgebilde sind, würde es sich natürlich anbieten durch Umstrukturierungsmaßnahmen Veränderungen zu bewirken, um die Privatstiftung an die jeweiligen Erfordernisse anzupassen. Bedauerlicherweise bietet der Gesetzgeber kaum Möglichkeiten um maßgebliche Umstrukturierungen bei Privatstiftungen vorzunehmen. Insbesondere die steuerlich begünstigten Umgründungsmaßnahmen (va Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung) stehen den Privatstiftungen nicht zur Verfügung, weil diese nicht unter den Unternehmensbegriff des UmgrStG subsumierbar sind.

<sup>27</sup> Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 15.

Die Unzulässigkeit der Spaltung der Privatstiftung ergibt sich auch aus § 1 Abs 1 SpaltG, wonach die Spaltung nur Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) offen steht.

Überhaupt kennt das österreichische Stiftungsrecht, mit Ausnahme einiger weniger, kaum praxisrelevanter Sonderformen (diese sind: die Umwandlung einer Stiftung nach Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz in eine Privatstiftung gem § 38 PSG, die Umwandlung von Sparkassen in Privatstiftungen gem § 27a SpkG, die Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen nach § 27c SpkG, die Umwandlung von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit nach § 61e VAG und die Verschmelzung von Versicherungsverein-Privatstiftungen nach § 61f VAG) keine Umgründungsmaßnahme im engeren Sinne, wobei darunter Umgründungen mit Gesamtrechtsnachfolge zu verstehen sind.

Die „Umgründung“ einer Privatstiftung ist sohin nur unter Zuhilfenahme von rechtlichen Hilfskonstruktionen möglich.<sup>28</sup> Eine derartige Hilfskonstruktion ist die Substiftung, welche es vor allem möglich macht, die umgründungssteuerlichen Maßnahmen der Spaltungen und der Verschmelzungen nachzubilden.

### 5.2.1 Verschmelzung

Wird das Vermögen einer verschmelzenden Körperschaft auf eine neue Körperschaft, gegen Gewährung von Anteilsrechten an dieser neuen Körperschaft, übertragen, so stellt dies eine Verschmelzung durch Neugründung dar.<sup>29</sup>

Dies lässt sich, im weitesten Sinne, bei der Privatstiftung durch die Errichtung von Substiftungen verwirklichen, indem eine bestehende Privatstiftung eine weitere Privatstiftung (Substiftung) errichtet und dieser ihr Vermö-

gen überträgt. Wird die übertragende Privatstiftung in weiterer Folge aufgelöst, so entspricht dies grundsätzlich dem Ergebnis der Verschmelzung durch Neugründung. Dies gilt vor allem dann, wenn die Begünstigten der übertragenden Privatstiftung sich als Mitstifter an der Errichtung der übernehmenden Stiftung (Substiftung) beteiligt haben.

Zu beachten ist aber, dass die übernehmende Privatstiftung lediglich Einzelrechtsnachfolgerin und nicht, wie bei der umgründungssteuerrechtlichen Verschmelzung, Gesamtrechtsnachfolgerin wird.

Wird die übernehmende Privatstiftung nicht neu gegründet, sondern besteht sie bereits, so entspricht das Ergebnis eher der Verschmelzung zur Aufnahme als jener zur Neugründung<sup>30</sup>.

### 5.2.2 Spaltung

Eine Spaltung liegt grundsätzlich dann vor, wenn eine Körperschaft Vermögen auf eine oder mehrere andere Körperschaften überträgt und die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft als Gegenleistung für die Vermögensübertragung neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft erhalten. Überträgt die spaltende Körperschaft ihr gesamtes Vermögen auf mindestens zwei andere Körperschaften und geht nach der Spaltung unter, so liegt eine Aufspaltung vor, überträgt sie hingegen nur einen Teil ihres Vermögens und bleibt bestehen, so spricht man von einer Abspaltung.<sup>31</sup>

Beide Formen der Spaltung können im Wesentlichen durch den Einsatz von Substiftungen nachgebildet werden. Zu beachten ist aber auch hier, dass anders als bei der Spaltung keine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge eintritt, sodass die jeweiligen Substiftungen, welche Vermögen durch Spaltung erhalten, jeweils nur Einzelrechtsnachfolger der spaltenden Privatstiftung sind.

28 Vgl dazu auch Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 15.

29 Vgl Zöchling in Wundsant/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>4</sup> § 1 Rz 14 f.

30 Vgl N. Arnold/Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch, Rz 14/2.

31 Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>4</sup>, 219.

## Resümee

Substiftungen dienen in aller Regel dem Ziel den tatsächlichen Stifterwillen – der sich auch im Stiftungszweck manifestiert – zu verwirklichen; es wäre wohl lebensfremd, anzunehmen, dass Stifter mit der Stiftungerrichtung nicht für eine friedvolle Nachfolgelösung in vorhandenes Vermögen Sorge tragen wollten,

wenn dies nicht ausdrücklich oder schlüssig ausgeschlossen wurde.

Vor diesem Hintergrund hat die Unzulässigkeit der Errichtung einer Substiftung als Ausnahmefall zu gelten, zumal die Errichtungsmöglichkeit von Substiftungen in § 3 Abs 1 PSG grundsätzlich vorgesehen ist.

Als Maßstab für die Beurteilung der Zulässigkeit im Einzelfall ist der ausdrückliche und schlüssig erkennbare Stiftungszweck, welcher vom Stiftungsvorstand nach seinem Ermessen zu beurteilen ist, heranzuziehen.

Liegt keine ausdrückliche Ermächtigung zur Errichtung von Substiftungen vor, so ist die Errichtung dennoch zulässig, wenn diese Deckung im Stiftungszweck findet bzw kein offensichtlicher oder schlüssiger Widerspruch zum Stiftungszweck vorliegt. Der Vorstand setzt sich dann allerdings einem Haftungsrisiko aus. Dieses Haftungsrisiko kann uU durch entsprechende Erklärungen aller Beteiligten (Gläubiger, Begünstigte, Stifter und vor allem nachfolgende Stiftungsvorstände!) auf ein Restrisiko reduziert werden.

Zur Vermeidung derartiger (Rest)Risiken und/oder Unsicherheiten, ist jedenfalls eine ausdrückliche Klarstellung im Stiftungszweck, sofern möglich durch Änderung oder

Ergänzung der Stiftungsurkunde zu empfehlen.

Die Trennung von (leicht) trennbaren Vermögenseinheiten im Sinne der Begünstigten wird allerdings auch bei Verlust des Änderungsrechtes vielfach im Sinne des Stifterwillens sein, da die Erreichung einer möglichst allseits akzeptierten Vermögensnachfolge nach der Lebenserfahrung ein regelmäßig bestehendes, menschliches Ziel ist.

Zur Vermeidung der Versteinerung von Privatstiftungen ist uE angesichts der Nichtanwendbarkeit des Umgründungs(steuere)rechts für Privatstiftungen die Unzulässigkeit der Errichtung von Substiftungen daher nur im besonderen Einzelfall, nämlich dann, wenn ein offensichtlicher oder schlüssiger Widerspruch zum Stiftungszweck vorliegt, gesetzlich gedeckt. In allen anderen Fällen ist hingegen die Errichtung von Substiftungen grundsätzlich zulässig.