

Beilage

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Privatstiftungsgesetz und das Gerichtsgebührengesetz geändert werden (Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017 – PSG-Nov 2017)

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf der PSG-Novelle 2017 wie folgt Stellung:

1. Allgemeine Anmerkungen:

Wir begrüßen das Vorhaben einer Novellierung des Privatstiftungsgesetzes (PSG) und unterstützen die in der Einleitung zum Allgemeinen Teil dargestellten Zielsetzungen dieser Novellierung.

Der Entwurf enthält allerdings auch einige Bestimmungen, die unseres Erachtens nicht ausreichend auf den Charakter und die Rechtsform einer Privatstiftung und des Großteils der bestehenden Privatstiftungen Rücksicht nehmen. Darüber hinaus erscheinen uns einige Themen unnötig überreguliert zu sein; durch diese Überregulierungen besteht weiterhin das Risiko, dass sich der Trend zur Auflösung von Privatstiftungen und zur Verlagerung von Kapital in das Ausland fortsetzt.

Nicht ausreichend den Charakter und die Struktur einer Privatstiftung treffen unseres Erachtens vor allem folgende Punkte:

- die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses auf Stiftungsebene (entgegen den Aussagen des Gutachtens des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC), das vom Bundesministerium für Justiz in Auftrag gegeben worden war)
- die Veröffentlichungspflicht eines Konzernabschlusses auf Ebene der Privatstiftung
- das Drittelerfordernis familienfremder Mitglieder im Aufsichtsorgan (wäre unseres Erachtens einzuschränken auf Fälle, in welchen der Stiftungsvorstand nur aus einer Person besteht)

- die Mindestanzahl von drei Mitgliedern für das Aufsichtsorgan (wäre unseres Erachtens einzuschränken auf die Fälle der zwingenden Einrichtung eines Aufsichtsorgans)
- die Verpflichtung zur Einrichtung eines Aufsichtsorgans nur wegen mehr als 10 % Minderheitsbeteiligungen (auch wenn sich die Tätigkeit der Privatstiftung nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen beschränkt).

Unseres Erachtens nicht erforderliche Regulierungen sehen wir vor allem in folgenden Punkten:

- die bereits oben erwähnte Pflicht zur Aufstellung und Veröffentlichung eines Konzernabschlusses
- die Anwendbarkeit der Größenklassen für Kapitalgesellschaften auf die Privatstiftung
- die Berichtspflicht des Stiftungsvorstandes an das Aufsichtsorgan (§ 25 Abs. 6)
- die Datenübermittlung (§ 41)
- Unabhängigkeitsbestimmungen für Stiftungsprüfer (§ 20 Abs. 3)
- Mitteilungspflicht des Stiftungsprüfers (§ 21 Abs. 4 und 5)

Im Teil 2. unserer Stellungnahme gehen wir näher auf diese Punkte ein.

2. Anmerkungen im Detail

2.1. Anmerkungen zu Artikel 1: Änderung des Privatstiftungsgesetzes

Zu § 13 – Eintragung in das Firmenbuch:

§ 13 verlangt nunmehr neu die Eintragung des Stiftungsprüfers und des Abschlussstichtages im Firmenbuch. Unseres Erachtens ist fraglich, welche zusätzliche Transparenz dadurch bewirkt bzw. wessen dringendes Informationsbedürfnis damit sichergestellt werden soll. Das Veröffentlichen der Person des Stiftungsprüfers ist unseres Erachtens bei einer Privatstiftung nicht geboten und überschießend. Auf Grund des Fehlens steuerlicher und anderer relevanter Gründe für einen abweichenden Stichtag wird eine Privatstiftung so gut wie immer als Abschlussstichtag den 31.12. haben.

Zu § 18 – Rechnungslegung:

Grundsätzlich sind wir der Ansicht, dass das Vermögen von Privatstiftungen wie Privatvermögen einzustufen ist. Dem entspricht, dass der von der Privatstiftung zu erstellende Jahresabschluss nicht veröffentlicht werden muss.

Nicht konsistent mit dieser Einstufung ist die Normierung einer Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses auf Stiftungsebene. Dies auch deshalb, weil der Konzernabschluss einer Stiftung keine wesentliche Aussagekraft für die Organe der Stiftung, die Stifter und die Begünstigten hat, zumal unterschiedliche Vermögensarten vermischt werden. Auch die nunmehr im Entwurf vorgesehene spezifische Gestaltung des Konzernabschlusses (Einbeziehung der unternehmerischen Beteiligungen, nicht aber bspw. in Gesellschaften ausgelagerte private Liegenschaften oder in eigenen Rechtspersönlichkeiten geführte landwirtschaftliche Betriebe/Grundstücke) vermittelt unseres Erachtens kein sinnvolles Bild über das Vermögen und die Ertragslage der Stiftung. Nicht zuletzt sieht das Gesellschaftsrecht ausreichende Veröffentlichungsvorschriften für die Unternehmensbeteiligungen vor. Aus diesen Gründen sollte unseres Erachtens die Konsolidierungspflicht (und damit auch eine Veröffentlichung eines Konzernabschlusses) auf Stiftungsebene entfallen.

Wir gehen davon aus, dass den in **Abs. 3** enthaltenen Ausnahmeregelungen ähnliche Überlegungen zu Grunde liegen. Diese Ausnahmeregelungen greifen unseres Erachtens allerdings zu kurz. Soweit daher die Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nicht wie von uns vorgeschlagen gestrichen, sondern durch solche Ausnahmeregelungen eingeschränkt werden soll, ersuchen wir folgende Vorschläge in Betracht zu ziehen:

- a) Nach **Abs. 3** wird das Vollständigkeitsgebot des § 253 UGB durchbrochen, indem in den Konzernabschluss der Privatstiftung bestimmte Beteiligungen, welche die Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens zum Gegenstand haben, nicht einzubeziehen sind. Ebenso ist hinsichtlich der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen nur das damit unmittelbar im Zusammenhang stehende Vermögen zu konsolidieren. Das Herauslösen von Vermögensteilen oder von Teilen von Rechtsbeziehungen ist zwar konsolidierungstechnisch möglich, entspricht aber nicht dem Konzept des Konzernabschlusses nach UGB. Es stellt sich hier die Frage, ob das Bild, das ein solcher (Teil-)Konzernabschluss vermittelt, noch einem „true and fair view“ entspricht. Darüber hinaus stellt ein solcher (Teil-)Konzernabschluss unseres Erachtens keinen Abschluss für einen allgemeinen Zweck im Sinn von ISA 700.7(a) mehr dar.
- b) Die im **ersten Satz** vorgesehene Ausnahmeregelung für Liegenschaftsgesellschaften ist unseres Erachtens problematisch, weil dort nur unmittelbare Beteiligungen an Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften aus dem Konsolidierungskreis ausgenommen werden. In der Praxis ist es aber aus Gründen der Vermeidung von Grunderwerbsteuerbelastung oftmals notwendig, dass die Anteile an einer Liegenschafts-GmbH nur zu (weniger als) 95 % von der Privatstiftung direkt und die restlichen (mehr als) 5 % über eine zwischengeschaltete Immobilienholding gehalten werden. Bei der vorgeschlagenen Formulierung wären diese Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften (Zwischenholdings) nicht aus dem Konsolidierungskreis ausgenommen. Wünschenswert wäre auch, dass nicht nur Liegenschaftsbesitzgesellschaften sondern auch andere nicht operativ tätige Tochtergesellschaften, wie z.B. eine Lizenzgesellschaft aus der Konsolidierung ausgenommen wären.
- c) **Zu Satz 2:** Welche Vermögensgegenstände, Rückstellungen usw. mit den in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen „unmittelbar in Zusammen-

hang stehen“ ist unseres Erachtens schwierig festzustellen, lässt erheblichen Beurteilungs- bzw. Zuordnungsspielraum für den Stiftungsvorstand und den Stiftungsprüfer und könnte möglicherweise die verfassungsrechtlichen Grenzen des zulässigen Ausmaßes der Unbestimmtheit überschreiten. Rechtstechnisch wäre dies klarer und besser damit auszudrücken, dass jenes Vermögen der Privatstiftung vom Konzernabschluss und Lagebericht auszuklammern ist, welches die Privatstiftung zulässigerweise, also ohne Verletzung von § 1 Abs. 2 Z 2 und 3, unmittelbar halten kann. Dazu zählen eben nicht nur Liegenschaften, sondern etwa auch reine Vermögensveranlagungen.

- d) Als weitere „escape-Möglichkeit“ sieht **Satz 3** eine Befreiung der Stiftung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses vor, wenn eine Kapitalgesellschaft einen Konzernabschluss veröffentlicht, an der die Stiftung zumindest mit 90 % beteiligt ist und der alle einzubeziehenden Tochterunternehmen der Privatstiftung erfasst. Die Befreiung bezieht sich nach dem Wortlaut nur auf den Konzernabschluss und nicht den Konzernlagebericht der Stiftung selbst. Falls das nicht so gemeint ist, wäre dies klarzustellen.

Des Weiteren erscheint uns die Mindestbeteiligung von 90 % als zu eng gefasst. Stiftungen arbeiten aus unterschiedlichsten Gründen mit Partnern zusammen, die häufig mehr als 10 % an Tochterunternehmen halten. Dies bedeutet, dass Stiftungen, wollen sie diese Befreiungsmöglichkeit in Anspruch nehmen, alle Beteiligungen an Tochterunternehmen, die unter dieser Schwelle liegen, auf eine dafür eigens geschaffene Holdinggesellschaft ausgründen müssten, was wiederum mit Belastungen, insbesondere auch steuerlichen (siehe Grunderwerbssteuer) verbunden wäre. Aus diesem Grund wäre unseres Erachtens für die Befreiungswirkung die Eigenschaft als Tochterunternehmens gemäß § 244 Abs. 2 UGB ausreichend.

Darüber hinaus erscheint die Begrenzung der Ausnahmeregelung auf die Beteiligung an „einer einzigen“ (als Zahlwort) Kapitalgesellschaft zu eng gefasst. Unseres Erachtens sollte die Ausnahmeregelung auch dann gelten, wenn die Privatstiftung an mehreren Kapitalgesellschaften, die einen Konzernabschluss veröffentlichen, beteiligt ist. In vielen Fällen kommt eine Zusammenfassung völlig unterschiedlicher Unternehmensbeteiligungen in einer einzigen Zwischenholdinggesellschaft nicht in Frage. Ein

Konzernabschluss hat i.d.R. keine Aussagekraft, wenn unterschiedliche Unternehmensbeteiligungen verschiedenster Branchen ohne wirtschaftlichen Zusammenhang und mit unterschiedlichem Beteiligungsausmaß konsolidiert werden.

- e) Insgesamt erscheint Abs. 3 schwer leserlich. Da § 253 UGB nur einbezogene Tochterunternehmen betrifft, wäre Satz 2 nicht erforderlich, und es bietet sich (in Anlehnung an andere Gesetzesstellen) folgende einfachere Formulierung für den gesamten Abs. 3 an:

Formulierungsvorschlag:

„Abweichend von § 249 Abs. 1 UGB müssen auch Tochterunternehmen, deren Geschäftszweck sich auf die Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens beschränkt, nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden. Sind alle einbeziehungspflichtigen Tochterunternehmen der Privatstiftung in den veröffentlichten Konzernabschluss einer oder mehrerer Kapitalgesellschaft(en) einbezogen, die Tochterunternehmen der Privatstiftung sind, entfällt für diese die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts.“

Zu § 18 Abs. 1:

- a) § 18 Abs. 1 stellt – größenabhängig – jede Privatstiftung hinsichtlich ihrer Rechnungslegung einer Kapitalgesellschaft gleich, obwohl ihr der unmittelbare Betrieb eines Unternehmens untersagt ist. Der Text enthält zwar die Einschränkung, dass dies „unter Bedachtnahme darauf, dass eine Privatstiftung nicht Unternehmer ist“ umzusetzen ist, doch wird damit erhebliche Rechtsunsicherheit geschaffen. So könnten unseres Erachtens die Verweise auf die Bestimmungen des Anhangs zum Jahresabschluss (§§ 237 bis 240 UGB) entfallen. Es ist zu bedenken, dass der Stiftungsabschluss nicht für die Öffentlichkeit bestimmt ist und daher nicht vergleichbaren Transparenzvorschriften wie bspw. eine mittelgroße Kapitalgesellschaft unterliegt. Im Hinblick auf den unveränderten Art. X PSG, der einen dynamischen Verweis vorsieht, wäre es unseres Erachtens ausreichend, auf § 236 zu verweisen, zumal ohnedies angeordnet wird, dass stiftungsbezogene Geschäfte und die Lage des Stiftungsvermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen sind.

- b) Der Entwurf sieht eine sinngemäße Anwendung der Größenklassen des § 221 UGB vor. Die Größenklassen des § 221 UGB stellen auf die Bilanzsumme, die Umsatzerlöse und die Arbeitnehmer ab. Ohne gewerbsmäßige Tätigkeit werden die Merkmale Umsatzerlöse und Arbeitnehmer stets unterschritten, sodass für die Stiftung entweder immer nur eine kleine Kapitalgesellschaft (evtl. auch eine Kleinstgesellschaft) darstellt oder „bei sinngemäßer Anwendung“ stets nur die Bilanzsumme für die Zuordnung zu einer bestimmten Größe ausschlaggebend sein kann. Die sinngemäße Anwendung kann unseres Erachtens nicht dazu führen, dass zwei von drei Merkmalen der zu prüfenden Größenkriterien nicht zur Anwendung gelangen. Wir regen daher an, den Verweis auf § 221 UGB zu streichen und Privatstiftungen wie bisher als große Gesellschaft einzustufen.

Falls die Bestimmung nicht geändert werden soll, regen wir an, in den Übergangsbestimmungen klarzustellen, ob bei der erstmaligen Anwendung dieser Regelungen von einer kleinen Stiftung auszugehen ist bzw. ob die Erfüllung der Größenmerkmale in den beiden Vorjahren (also 2016 und 2017) maßgeblich ist.

Zu § 18 Abs. 5 und Abs. 7:

Das Konzept des Novellierungsvorschlages besteht darin, dass zwar der Jahresabschluss nicht offenzulegen ist, aber gewisse Transparenzangaben davon unabhängig zu veröffentlichen sind. Dies betrifft den Beteiligungsspiegel (Abs. 5) sowie alle Geschäfte der Privatstiftung mit Tochterunternehmen und jene der Tochterunternehmen untereinander, soweit diese nicht im Anhang des Tochterunternehmens enthalten sind (Abs. 7). Des Weiteren ist bei von der Stiftung beherrschten Unternehmen das jeweilige Tochterunternehmen mit Sitz im Inland dazu verpflichtet, im Anhang alle Geschäfte mit der Stiftung und nahestehenden Unternehmen – unabhängig von der Marktüblichkeit – offenzulegen. Das inländische Tochterunternehmen ist befreit, soweit diese Geschäfte in einem veröffentlichten Dokument der Stiftung ersichtlich sind (Abs. 8).

Mit dieser Regelung wird in die Interessenlage der Minderheitsgesellschafter von den betroffenen Tochterunternehmen eingegriffen, insbesondere aber auch in die Eigeninteressen des Tochterunternehmens, wenn dieses z.B. börsennotiert ist und damit wegen der Rechtsform des Mutterunternehmens, auf deren Wahl das Tochterunternehmen keinerlei Einfluss hat, Informationen offenlegen muss, die andere Unternehmer (Mitbewerber) nicht offenlegen müssen. Diese Regelung ist unseres Erachtens daher gleichheitswidrig und

geht über das Ziel hinaus, eine verbesserte Transparenz zu bewirken. Zu beachten ist vor allem, dass nach dem vom Verweis erfassten § 238 Abs. 1 Z 12 UGB nicht nur das Bestehen derartiger Geschäfte, sondern auch Wert, Umfang, Art der Beziehung und Personen offenzulegen ist. Des Weiteren ist unseres Erachtens diskriminierend, dass davon nur Inlandstöchter erfasst werden und nicht solche im Ausland. Wir regen daher an, diese Regelung ersatzlos zu streichen. Sollte die Privatstiftung einen Konzernabschluss und Konzernlagebericht veröffentlichen, so sind ohnedies die nach dem Gesetz geforderten Angaben zu nahestehenden Personen und Unternehmen aufzunehmen. Wir sehen keinen Grund, den Eigentümer „Privatstiftung“ anders zu behandeln als andere Gesellschafter.

Ähnliches gilt unseres Erachtens für die Offenlegung eines „Beteiligungsspiegels“ gemäß Abs. 5. Unseres Erachtens regelt das Gesellschaftsrecht die Offenlegung von Beteiligungsverhältnissen ausreichend, so dass die Einreichung eines Beteiligungsspiegels für Privatvermögen nicht erforderlich ist.

Es stellt sich die Frage, ob der Beteiligungsspiegel durch den Stiftungsprüfer zu prüfen wäre. Der Beteiligungsspiegel ist offenbar nicht Teil des Jahresabschlusses, dafür fehlt eine gesetzliche Bestimmung. Wir gehen daher davon aus, dass der Beteiligungsspiegel nicht zu prüfen ist und ersuchen um eine diesbezügliche Klarstellung in den Erläuterungen.

Satz 4 verlangt, dass darauf hinzuweisen ist, wenn keine Beteiligungen vorhanden sind, lässt aber offen, wo ein solcher Hinweis zu machen ist. Nach Satz 3 ist der Beteiligungsspiegel eine Aufstellung der Beteiligungen, daher: keine Beteiligungen, keine Aufstellung. Satz 4 könnte daher besser lauten:

Formulierungsvorschlag:

„Sind keine Beteiligungen vorhanden, dann ist im Beteiligungsspiegel ein entsprechender Hinweis aufzunehmen.“

Zur besseren Verständlichkeit regen wir an, Satz 3 und Satz 4 in ihrer Reihenfolge zu tauschen.

Zu § 18 Abs. 7 und 8:

Gemäß Abs. 7 und Abs. 8 sind „Geschäfte“ der Privatstiftung mit Tochterunternehmen und jene der Tochterunternehmen untereinander im Beteiligungsspiegel darzustellen, soweit diese nicht im Anhang des Tochterunternehmens enthalten sind. Damit müsste das Tochterunternehmen Stiftungsrecht anwenden, obwohl es selbst keine Stiftung ist.

Gemäß Abs. 8 sollen durch Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes inländische Tochterunternehmen ausländischer Stiftungen zu einer entsprechenden Offenlegung verpflichtet werden. Diese Bestimmungen sind nicht praktikabel und führen zu einem unseres Erachtens nicht sinnvollen administrativen Aufwand. Sie sollten unseres Erachtens daher ersatzlos entfallen.

Zu § 20 – Stiftungsprüfer:

Grundsätzlich sind die vorgeschlagenen Regelungen zu begrüßen, weil sie Klarstellungen zur Bestellung und Aufgabe des Stiftungsprüfers beinhalten und bisher im Berufsstand diskutierte Rechtsunsicherheiten beseitigen.

Zu § 20 Abs. 1:

§ 20 Abs. 1 ist unseres Erachtens insofern unklar formuliert, als zunächst von der Bestellung zur Prüfung von zwei bis höchstens fünf aufeinander folgenden Jahresabschlüssen gesprochen wird, der Stiftungsprüfer als Organ aber eine durchgängige Funktionsperiode hat.

Die Regelung betreffend Funktionsdauern ist unseres Erachtens nicht hinreichend klar.

Beispiel: Stiftungsprüfer 1 (SP1) ist vom Aufsichtsorgan oder Gericht mit der Prüfung der Jahresabschlüsse bis Ende des GJ 10 bestellt. SP2 ist spätestens Ende des GJ 10 zu bestellen. Die Funktionsdauer von SP1 endet mit Ablauf des GJ 11, die Funktionsdauer von SP2 beginnt mit dem GJ 12(!). Zwar wird hiermit sichergestellt, dass es keine überlappenden Funktionsdauern zweier Stiftungsprüfer gibt und SP1 im gesetzeskonformen Regelfall den Jahresabschluss 10 fertig prüfen kann, andererseits kann SP2 mit der Prüfung des GJ 11 erst in 12, also nach dem Bilanzstichtag beginnen, womit eine „Vorprüfung“ im ersten Prüfungsjahr nicht möglich ist. Unseres Erachtens wäre es besser, im

Hinblick auf § 21 Abs. 4 die **Funktionsdauer** von SP1 **mit dem neunten Monat nach dem Ende des letzten zu prüfenden Geschäftsjahres zu beenden** und die Funktionsdauer von SP2 mit dem Tag danach beginnen zu lassen.

Weiters ist nicht geklärt, was passieren soll, wenn das Aufsichtsorgan seiner Verpflichtung zur Bestellung eines Stiftungsprüfers nicht zeitgerecht nachkommt (z.B. Ersatzbestellung durch das Gericht aufgrund einer Anzeige durch den aktuellen Stiftungsprüfer).

Insbesondere werden „Überlappungen“ bei der laufenden Kontrolltätigkeit durch die vorliegende Formulierung nicht ausgeschlossen.

Der § 20 Abs. 1 PSG in der vorgeschlagenen Fassung sieht eine Beendigung des Mandats wegen Zeitablaufs vor, was bisher nicht im PSG vorgesehen war. Dabei ist nach dem PSG jedoch eine Wiederbestellung grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Die Regelung sieht aber vor, dass der (nachfolgende) Stiftungsprüfer „... unverzüglich nach Eintragung der Privatstiftung und in der Folge vor Ende des ersten der zu prüfenden Geschäftsjahre zu bestellen ...“ ist. Dies würde bedeuten, dass der Stiftungsprüfer bei einer fünfjährigen Funktionsperiode bereits im ersten Jahr und damit vier Jahre im Vorhinein (wieder)bestellt werden muss. Sinnvoller und näher an der Intention, die sich aus den Erläuternden Bemerkungen erschließt, scheint hingegen, dass die (Wieder)Bestellung vor Beginn bzw. Ende des letzten zu prüfenden Geschäftsjahres vorzunehmen ist. Wir regen eine diesbezügliche Klarstellung im Gesetz an.

Zu § 20 Abs. 1 letzter Satz:

Gemäß Abs. 1 letzter Satz ist die Bestellung des Stiftungsprüfers beim Firmenbuch zur Eintragung anzumelden.

Die Veröffentlichung des Stiftungsprüfers im Firmenbuch stellt gegenüber haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaften eine Überregulierung dar, die zu einer Diskriminierung der Privatstiftung führt. (vgl. auch die Anmerkungen zu § 13) Dies gilt insbesondere auch für den an die Überschreitung eines Kriteriums geknüpften Verweis auf §271a UGB (vgl. auch die Anmerkungen zu § 20 Abs. 3).

Zu § 20 Abs. 3:

In der geplanten Fassung ist bei Privatstiftungen die Bestimmung des § 271a UGB bereits dann anzuwenden ist, wenn nur ein Schwellenwert überschritten wird. Damit wird sie gegenüber kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften, bei denen ein Schwellenwert überschritten wird, diskriminiert. Selbst gegenüber 5-fach großen Kapitalgesellschaften wird sie diskriminiert, da bei der Privatstiftung bereits das Überschreiten eines Schwellenwertes gemäß § 221 Abs. 2 UGB dazu führt, dass die Prüferrotation ausgelöst wird. Zusätzlich ergibt sich insbesondere bei kleinen Prüfungsgesellschaften gar nicht die Möglichkeit einer internen Rotation. Der Verweis auf § 271c ist ebenfalls überschießend.

Aus genereller Sicht sei darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen zur Unabhängigkeit zwar nachvollziehbarerweise einerseits auf die Besonderheiten einer Privatstiftung Rücksicht nehmen, aber andererseits weit über vergleichbare Bestimmungen für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften hinausgehen. Die KWT regt an, folgende Überlegungen in die Gesetzesnovelle einzubeziehen: Der Stiftungsprüfer wird regelmäßig von den Stiftern bzw. vom Beirat als Vertreter der Begünstigten dem Gericht vorgeschlagen, so dass gerade bei Privatstiftungen ein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen dem Stifter und dem Stiftungsprüfer – der mit seiner Prüfung die Tätigkeit des Stiftungsvorstandes überwacht – notwendig ist. Das Gericht bestellt den Prüfer ohnehin erst, wenn dieser seine Unabhängigkeit gegenüber dem Gericht bestätigt. Es sollte daher überlegt werden, neben den allgemeinen, für alle Abschlussprüfungen geltenden Unabhängigkeitsbestimmungen in § 271 ausschließlich die Besonderheiten einer Privatstiftung berücksichtigende Regelungen aufzunehmen.

Zu § 20 Abs. 3 letzter Satz:

§ 20 Abs. 3 letzter Satz ist unklar. Ist § 20 Abs. 3 letzter Satz so zu verstehen, dass eine Stiftung dann als fünffach groß gilt, wenn sie – die aktuellen Größenmerkmale des § 221 Abs. 2 UGB heranziehend – entweder eine Bilanzsumme von mindestens EUR 120 Mio. oder Umsatzerlöse von mindestens EUR 240 Mio. hat? Es stellt sich die Frage, ob bewusst eine andere Formulierung und daher auch eine andere Größenordnung als für Aktiengesellschaften nach dem Text des § 92 Abs. 4a Aktiengesetz gewählt wurde.

Sollten ungeachtet der weiter oben angestellten Überlegungen die vorgeschlagene Regelung beibehalten werden, dann müsste es unseres Erachtens nach am Ende des § 20 Abs. 3 heißen (damit nicht die sechsfachen Beträge gelten):

Formulierungsvorschlag:

„... wenn das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale des Abs. 2 überschritten wird.“

Zu § 20 Abs. 4:

Unseres Erachtens sollten auch andere Bestimmungen des § 270 UGB sinngemäß anwendbar sein, zumal nun auch ein privatrechtlicher Bestellungsakt durch das Aufsichtsorgan möglich ist. Aber auch bei gerichtlicher Bestellung wäre damit Klarheit geschaffen, unter welchen Voraussetzungen ein Stiftungsprüfer seine Organfunktion vorzeitig zurücklegen bzw. das Gericht den Stiftungsprüfer von seiner Funktion vorzeitig entheben darf.

Zu § 20 Abs. 5:

Wie bereits nach dem geltenden Privatstiftungsgesetz ist vorgesehen, dass § 275 UGB sinngemäß gilt. Bereits derzeit herrschende Literaturmeinung ist, dass **in Bezug auf die Haftungsgrenzen des § 275 Abs. 2 UGB** auch bei der Prüfung von Jahresabschlüssen einer Privatstiftung die Größenkriterien des § 221 UGB sinngemäß anzuwenden sind (bspw. für viele Arnold, PSG³ § 21 Rz 32a).

Wir regen daher an, folgende Bestimmung in § 20 Abs. 5 zu ergänzen:

Formulierungsvorschlag:

„Dabei ist § 221 UGB hinsichtlich des § 275 Abs. 2 UGB für die Prüfung des Jahresabschlusses sinngemäß anzuwenden.“ (Sollte unserer Anregung, den Verweis auf § 221 UGB in § 18 Abs. 1 zu streichen (vgl. unsere Ausführungen zu § 18 Abs. 1), nicht entsprochen werden, würde sich diese Ergänzung des § 20 Abs. 5 erübrigen, da sich dies bereits aus der expliziten Anwendung des § 221 UGB in § 18 Abs. 1 ergeben würde.)

Ähnliches gilt auch (aber auch nicht explizit für die Privatstiftung) für die Frage der Haftungsgrenzen bei der Prüfung eines Konzernabschlusses, wonach davon auszugehen ist, dass für die Größenkriterien auf den Konzernabschluss der Muttergesellschaft abzustellen ist (vgl. Steckel in U. Torggler (UGB) § 275 Rz 34). Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf die Bemerkungen zu § 271a UGB in der RV zum GesRÄG 2005 (ErläutRV 927 B LG Nr 22, GP16). Demnach wird davon auszugehen sein, dass auch auf die

Konzernabschlussprüferhaftung die Größenkriterien und Haftungsbegrenzungen des § 275 Abs. 2 anwendbar sind (vgl. Völkl/Lehner in WK³ § 275 Rz 58).

Soweit daher die Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nicht wie von uns vorgeschlagen gestrichen wird, wäre daher § 20 Abs. 5 (zusätzlich) um folgenden Satz zu ergänzen:

Formulierungsvorschlag:

„Für die Prüfung des Konzernabschlusses ist § 221 UGB mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, als hinsichtlich des § 275 Abs. 2 UGB auf den Konzernabschluss der Privatstiftung gemäß § 18 Abs. 3 abzustellen ist.“

Zu § 21 – Aufgaben des Stiftungsprüfers:

Die Klarstellungen des § 21 sind grundsätzlich zu begrüßen; sie beseitigen bisher im Berufsstand diskutierte Rechtsunsicherheiten. Die Meldepflicht an das Firmenbuchgericht bei Nichtaufstellung eines Jahresabschlusses und eines allfälligen Konzernabschlusses konkretisiert die schon bisher bestehende Redepflicht des Stiftungsprüfers.

Zu § 21 Abs. 1:

Die Pflicht zur Prüfung des Konzernabschlusses ergibt sich aufgrund der in den Erläuternden Bemerkungen angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, die hier eine ungewollte Lücke festgestellt hat und daher nicht nur den Jahresabschluss, sondern auch einen eventuell zu erstellenden Konzernabschluss als prüfungspflichtig gesehen hat. Umso mehr verwundert der fehlende Verweis auf die Bestimmungen der §§ 268 ff. UGB. Es bleibt lediglich der Verweis auf § 269 UGB im Zusammenhang mit dem Gegenstand und Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses. Der Gesetzgeber sollte auch hier für Klarheit sorgen und die Prüfung des Konzernabschlusses explizit oder durch Verweis auf die Anwendbarkeit von § 268 UGB vorsehen.

In § 21 Abs. 1 ist einerseits die Konzernrechnungslegung, andererseits § 269 Abs. 5 UGB vergessen worden. Umgekehrt braucht die Buchführung nicht angeführt zu werden, weil sie ohnehin in § 269 Abs. 1 UGB steht. Der Absatz sollte daher wie folgt beginnen:

Formulierungsvorschlag:

„Der Stiftungsprüfer hat den Jahresabschluss und den Lagebericht, gegebenenfalls auch den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht, innerhalb ... zu prüfen. Zum Gegenstand und Umfang der Prüfung ist § 269 UGB mit Ausnahme von Abs. 3 zweiter Satz, zum Auskunftsrecht ...“

Zu § 21 Abs. 4:

Wir regen an, für die neue Meldepflicht des Stiftungsprüfers nach § 21 Abs. 4 eine längere Frist zu gewähren, weil die erforderlichen Anpassungen an die neue Rechtslage erst hergestellt werden müssen und auch zu bedenken ist, dass die nunmehr vorgesehene interne Rotation in vielen Fällen nicht umgesetzt werden kann, weil häufig kleine Prüfungsgesellschaften als Stiftungsprüfer bestellt sind, die keine interne Rotationsmöglichkeit haben.

Ergänzend ist anzumerken, dass § 18 Abs. 5 Satz 3 vom „Bericht nach § 21 Abs. 4“, mit dem der Beteiligungsspiegel gemeinsam auch vom Stiftungsprüfer eingereicht werden kann, spricht. Es sollte klargestellt werden, dass mit diesem „Bericht“ die „schriftliche Mitteilung“ gemäß § 21 Abs. 4 und nicht der auch in dieser Bestimmung erwähnte Prüfungsbericht des Stiftungsprüfers gemeint ist.

Zu § 22 – Aufsichtsorgan:

Zu § 22 Abs. 2 Z 2:

Die geltende Fassung des § 22 Abs. 1 Z 2 (im Entwurf der PSG-Novelle § 22 Abs. 2 Z 2) sollte für die zwingende Einrichtung des Aufsichtsorgans unbedingt beibehalten werden.

(bisherige Formulierung: „wenn die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 AktG 1965) oder aufgrund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmern dieser Gesellschaften bzw. Genossenschaften im Durchschnitt 300 übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.“)

Die nach dem Entwurf der Novelle vorgesehene bloße mehrheitliche Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften allein darf für eine zwingende Einrichtung des Aufsichtsorgans nicht ausreichend sein.

Fraglich ist, ob es für die Pflicht zur Bestellung eines Aufsichtsorgans gemäß § 22 Abs. 2 Z 2 relevant ist, ob größenabhängige Befreiungen aufgrund der Zahlen aus dem „Beteiligungsast“ nicht in Anspruch genommen werden können oder ob hier auf das „Gesamtzahlenwerk“ der Stiftung abzustellen ist. Dieser Aspekt bekommt besondere Relevanz mit Hinblick auf die allfällige Entsendung von Arbeitnehmervertretern in das Aufsichtsorgan. Inwieweit die diesbezüglich in § 25 Abs. 1 festgelegte Beschränkung der Mitwirkung der Arbeitnehmervertreter praktikabel ist, ist höchst fragwürdig. Heißt dies etwa, dass die Arbeitnehmervertreter von der Behandlung des Jahresabschlusses der Stiftung ausgeschlossen sind (beziehungsweise ausgeschlossen werden können) da in diesem ja jedenfalls auch die Teile des Stiftungsvermögens abgebildet / behandelt werden, die gerade „privat“ sein und bleiben sollen?

Zu § 22 Abs. 3:

Zur Neuregelung des Aufsichtsorgans sowie zur Befreiung nach § 22 Abs. 3 ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzung, wonach alle inländischen Tochtergesellschaften mittelbar durch eine Kapitalgesellschaft beherrscht werden müssen, an der die Privatstiftung zumindest zu 90 % beteiligt ist, überschießend ist und die Herstellung dieser Ausnahme mit Kosten verbunden ist. Auch die Beherrschung über eine Mehrheitsbeteiligung (siehe § 244 Abs. 2 UGB) muss ausreichen.

Zu § 23 – Zusammensetzung des Aufsichtsorgans:

Zu § 23 Abs. 1:

Gemäß Abs. 1 muss das Aufsichtsorgan „aus mindestens drei Personen bestehen“.

Es gibt zahlreiche Stiftungen mit vom Stifter gewollten drei Stiftungsvorstandsmitgliedern und einem Beirat, der nur aus einer oder zwei Personen besteht. In jenen Fällen, in welchen das Aufsichtsorgan nicht zwingend (§ 22 Abs. 2) einzurichten ist, soll auch keine Mindestanzahl für die Mitglieder des Aufsichtsorgans vorgeschrieben sein. Ein freiwilliges Aufsichtsorgan soll daher auch aus einem oder zwei Mitgliedern bestehen können. Sollte

nur eine Person Mitglied des Stiftungsvorstandes sein, ist ohnedies die Einrichtung eines Aufsichtsorgans zwingend und daher mit drei Mitgliedern vorgesehen.

Formulierungsvorschlag:

„Das Aufsichtsorgan muss in den Fällen des § 22 Abs. 2 aus mindestens drei Personen bestehen.“

Zu § 23 Abs. 3:

Gemäß Abs. 3 muss *„zumindest ein Drittel der Mitglieder des Aufsichtsorgans unabhängig im Sinn des § 15 Abs. 2, 3 und 3a sein“*.

Das widerspricht dem zentralen Anliegen an die Novelle. Zusätzlich zu dem ausschließlich mit familienfremden Personen besetzten Stiftungsvorstand müssten weitere familienfremde Personen in ein Aufsichtsorgan aufgenommen werden (Beispiel: vier Familienangehörige vertreten im Beirat vier Familienstämme, zusätzlich müssten zwei familienfremde Mitglieder bestellt werden). Durch derartige Überregulierungen wird das Rechtsinstitut der Privatstiftung viel zu schwerfällig. Unter diesen Voraussetzungen kann die Privatstiftung im internationalen Wettbewerb mit ähnlichen Rechtsträgern im Ausland nicht mehr mithalten. Viele Stifter hätten bei dieser Rechtslage die Privatstiftung nicht errichtet. Die Empörung vieler Stifter und Stifterfamilien zu dieser Änderung des Gesetzeswortlautes würde alle positiven Änderungen der Novelle in den Schatten stellen und zu einem endgültigen Vertrauensverlust führen.

Nur in jenen voraussichtlich seltenen Fällen, in welchen nur eine Person Mitglied des Stiftungsvorstandes ist, scheint es gerechtfertigt zu verlangen, dass zumindest ein Drittel der Mitglieder des Aufsichtsrates „familienfremd“ sein muss. In der überwiegenden Zahl der Fälle wird davon auszugehen sein, dass zur Wahrung des Vier-Augen-Prinzips zumindest zwei Mitglieder des Stiftungsvorstandes vorgesehen werden. Die begrüßenswerte Einschränkung des Familienbegriffes kann zu keiner ausreichenden Abhilfe hinsichtlich des „Drittelerfordernisses“ führen.

Formulierungsvorschlag:

„Zumindest ein Drittel der Mitglieder des Aufsichtsorgans muss unabhängig im Sinn des § 15 Abs. 2, 3 und 3a sein, wenn ein Fall des § 22 Abs. 2 Z 3 vorliegt.“

Zu § 25 – Aufgaben des Aufsichtsorgans:

Zu § 25 Abs. 6:

Die in § 25 Abs. 6 vorgesehene, dem Kapitalgesellschaftsrecht entsprechende Berichtspflicht des Stiftungsvorstands an das Aufsichtsorgan ist unseres Erachtens als überschießend und das Wesen der Privatstiftung verkennend abzulehnen.

Zu § 41 – Übermittlung von Daten zu Statistikzwecken:

Zu § 41:

Nach dieser neuen Bestimmung des Entwurfes wird der Stiftungsvorstand verpflichtet, unabhängig von Jahresabschluss und Steuererklärungen, die Meldung einzelner Eckdaten der Privatstiftung an das zuständige Finanzamt vorzunehmen, zur Weiterleitung an die Bundesanstalt „Statistik Österreich“ zu statistischen Zwecken. Selbst wenn die Weiterleitung dieser Daten durch das Finanzministerium nur in Summe erfolgen sollte, handelt es sich dennoch um Daten von Privatvermögen. Die österreichische Privatstiftung erfüllt im internationalen Vergleich die Forderung nach „Transparenz“ wesentlich besser als vergleichbare Rechtsinstitute anderer Staaten und es besteht unseres Erachtens kein Bedarf für die Erfassung dieser Daten für statistische Zwecke.

Wenn an der Erfassung dieser Daten für statistische Zwecke festgehalten wird, sollte die Angabe von bestimmten Daten in der Körperschaftsteuererklärung überlegt werden. Es darf sich aber um keine gesonderte Frist außerhalb der Regelung der Abgabe von Steuererklärungen handeln. Eine gesonderte Meldung außerhalb der Steuererklärung führt wieder zu zusätzlicher Bürokratie und zu Zusatzaufwendungen. Es müsste gesetzlich sichergestellt werden, dass die Daten vom Finanzministerium nur in einer jährlichen Summe für alle Privatstiftungen weitergegeben werden.

Zu § 42 – Inkrafttreten ab 2017:

Zu § 42:

Das Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen bereits mit 01.11.2017 beziehungsweise der §§ 18, 20 und 21 für Geschäftsjahre ab 01.01.2018 erscheint besonders kurzfristig, nicht zuletzt wo doch in einigen Stiftungen mit Hinblick auf (insbesondere) die Regelungen über das Aufsichtsorgan und die „Neustrukturierung“ zur Vermeidung der Offenlegungspflicht hinsichtlich des Konzernabschlusses Anpassungsbedarf bestehen dürfte.

Die Änderungen zu §§ 18, 20 und 21 sollten mit 1.1.2019 bzw. für Geschäftsjahre, die nach 31.12.2018 beginnen, gelten, da der 1.11.2017 oder 1.1.2018 viel zu kurzfristig ist. Es besteht ein Widerspruch zwischen Z 1 und Z 4 und 5. Daher ist in Z 1 18,20 und 21 zu streichen.

Zu § 42 Z 7:

Die Inkrafttretensregelung des § 42 Z 7 PSG ist unklar. Denn in § 15 PSG wird auch nach der Novelle nicht verfügt, dass Stiftungsvorstände nicht auf Lebensdauer bestellt werden dürfen. Warum sollte dann die Funktionsdauer von derzeitigen Stiftungsvorständen, die auf unbestimmte Zeit (Lebensdauer) bestellt sind, „spätestens drei Jahre“ nach dem Inkrafttreten der PSG-Novelle ablaufen? Problematisch wäre eine derartige Bestimmung überdies in den Fällen, in denen nach dem Tod des Stifters gar keine Stelle in den Stiftungsurkunden vorgesehen ist, der eine Kompetenz zur Nominierung eines Stiftungsvorstands zukommt. In der Regel sieht die Stiftungsurkunde in dieser Frage ausschließlich eine Selbstergänzung des Stiftungsvorstands vor. Den Erläuternden Bemerkungen ist diesbezüglich nur lapidar zu entnehmen, dass diese Bestimmung der Versteinerung von Stiftungsstrukturen entgegenwirken soll. Solange aber nach wie vor eine Bestellung des Stiftungsvorstands auf Lebensdauer möglich ist, wird dieser Zweck nicht verwirklicht.

2.2. Sonstige Anmerkungen

Neben den unter 2.1. angeführten Verbesserungsvorschlägen soll aber auch darauf hingewiesen werden, dass der Entwurf der Novelle einige wichtige positive Änderungen vorsieht:

- Möglichkeit der Reduktion der Mitglieder des Stiftungsvorstandes
- Einschränkung des „Familienbegriffs“ im Zusammenhang mit dem Ausschluss von der Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand
- Wegfall der Bestellung eines Aufsichtsorgans durch das Gericht
- Klarstellung, dass einem Aufsichtsorgan aufsichtsratsähnliche Befugnisse zukommen können
- Bestellung des Stiftungsprüfers durch das Aufsichtsorgan
- Genehmigung von Geschäften zwischen Privatstiftung und Organmitgliedern durch das Aufsichtsorgan
- Erweiterte Änderungsmöglichkeiten der Stiftungserklärung

Weiters regen wir an, gesetzlich vorzusehen, dass die durch die PSG-Novelle notwendigen Änderungen der Stiftungsurkunden von den Eintragungsgebühren im Firmenbuch befreit werden. Die Kosten eines notariellen Beschlusses haben die Stiftungen ohnedies zu tragen.

Betreffend die Einreichung von Jahresabschlüssen von Kapitalgesellschaften beim Firmenbuchgericht gemäß § 277 UGB möchten wir anregen, im Rahmen der Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie (siehe insbesondere Artikel 30 der Bilanzrichtlinie) in § 277 UGB eine gesetzliche Möglichkeit zur Verlängerung der 9-Monatsfrist auf Antrag vorzusehen – dies auch, um ein gold-plating zu vermeiden. Im Hinblick auf das Deregulierungsgrundsätze-gesetz könnte mit einer antragsmäßigen Verlängerungsmöglichkeit der Offenlegungsfrist des § 277 UGB bürokratischer Aufwand für die Unternehmen reduziert werden.

Referenten:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger

Dr. Günter Cerha

Mag. Andreas Grave

Mag. Herbert Houf

Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert

Mag. Helmut Kerschbaumer

Ing. Mag. Thomas Kölblinger

Mag. Gerhard Margetich

Priv.Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M.

Mag. Dr. Aslan Milla

Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny

Mag. Christian Pajer

Mag. Dr. Robert Reiter

Mag. Regina Reiter

Mag. Hans-Erich Sorli

Mag. Claudia Steegmüller

Mag. Dr. Eugen Strimitzer

MMag. Dr. Verena Trenkwalder, LL.M.

Dipl.-Ing. Michael Vertneg