

mehr sogar möglich und durchaus zulässig, dass die Privatstiftung ihr gesamtes Vermögen verbraucht (vgl ErlRV 1132 BlgNR 18. GP, 20). In diesem Fall könnte die Privatstiftung jedoch ihren Zweck nicht mehr erreichen und wäre sie daher aufzulösen. § 27a Abs 4 Z 4 Satz 1 SpG schließt jedoch explizit eine derartige verbrauchende Sparkassen-Privatstiftung aus.

Dieser sich nun aus der Schlussbilanz der Anteilsverwaltungs-Sparkasse ergebende rechnerische Wert ist auf Dauer zu erhalten. Fraglich ist aber, ob es sich bei dem zu erhaltenen Wert um den Buch- oder Verkehrswert handelt. ME zielt die Regelung auf den Buchwert des Vermögens ab und ist auch nur dieser zu erhalten. Denn einerseits verweist das SpG auf die Schlussbilanz, in der nur Buchwerte aufgelistet sind, und andererseits wäre aufgrund ständiger Schwankungen des Verkehrswertes dessen Maßgeblichkeit nicht praktikabel.

Die Verpflichtung zur Vermögenserhaltung bedeutet aber nicht, dass es der Sparkassen-Privatstiftung nicht erlaubt wäre, Vermögensbestandteile, zu denen vor allem auch die Aktien an der Sparkassen-AG zählen, zu veräußern. Werden Bestandteile verkauft oder sonst veräußert, so erstreckt sich aber die Vermögensbindung auf die Gegenleistung, die dafür erhalten wurde (vgl ErlRV 1392 BlgNR 20. GP, 10).

Aus dieser Verpflichtung und aus der Haftung der Sparkassen-Privatstiftung gem § 27b Abs 1 SpG iVm § 92 Abs 9 BWG für die Verbindlichkeiten der Sparkassen-AG ergibt sich weiters, dass die Sparkassen-Privatstiftung dazu verhalten ist, Wertverluste der Sparkassen-AG, so zB durch Zuschüsse, zu verhindern. Sind die Aktien der AG stark gesunken und führt dieser Umstand zu einer Schmälerung des zu erhaltenen Vermögens, so wäre ein Ausgleich durch die Umwandlung freier Rücklagen in gebundene Rücklagen möglich und sinnvoll.

Wie weit geht aber die Vermögensbindung bei Verkäufen von Anteilen an der Sparkassen-AG, die in der Zeit zwischen Schlussbilanz und Verkauf an Wert dazugewonnen haben? Bezieht sich diese Bindung auf die gesamte Gegenleistung oder doch nur auf den sich aus der damaligen Schlussbilanz ergebenden Wert?

In den EB wird zwar von der „Gegenleistung“ gesprochen, was als Hinweis auf eine Erstreckung auf den gesamten Erlös angesehen werden könnte, im Gesetzestext aber nur von der Erhaltung des sich aus der Schlussbilanz ergebenden Vermögens. Demzufolge kann nicht geschlossen werden, dass sich die Vermögensbindung auf den gesamten höheren Erlös bezieht. Die Vermögensbindung umfasst also nur jenen Betrag der Gegenleistung, der dem Wert der Schlussbilanz entspricht.

Fraglich bleibt, ob bei Veräußerung von Aktien an der Sparkassen-AG, die in der Zeit zwischen Erstellung der Schlussbilanz und Verkauf gesunken sind, die Sparkassen-Privatstiftung aufgrund ihrer Vermögenserhaltungspflicht diese Verluste auszugleichen hätte. Dies ist aber mehr als fraglich und mE auch eher abzulehnen, hierzu gibt es jedenfalls keine gesetzliche Regelung.

Weiters hält der OGH in dieser Entscheidung fest, dass der in der Stiftungserklärung normierte Begriff der Förderung des Sparkassengedankens nicht automatisch auch mit der Beteiligung an einer Sparkasse einhergehen muss. Vielmehr bedeutet die Sparkassenidee die Förderung der wirtschaftlichen, kulturellen und sozialen Entwicklung speziell im örtlichen Tätigkeitsgebiet der Sparkassen-Privatstiftung.

Erhard Perl

*

Privatstiftung und Schenkungspflichtteil

§ 785 Abs 3 ABGB

Enthält die Stiftungserklärung einen umfassenden Änderungs- und Widerrufsvorbehalt zugunsten des Stifters, so verbleiben diesem noch so wesentliche Einflussmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen, dass das von § 785 ABGB geforderte „Vermögensopfer“ noch nicht als erbracht anzusehen ist. In einem solchen Fall beginnt die Zweijahresfrist erst mit dem Tod des Stifters zu laufen.

OGH 5.6.2007, 10 Ob 45/07a (OLG Linz 2 R 197/06p; LG Wels 3 Cg 158/05b)

Der Kläger ist nach dem am 5.4.2004 verstorbenen Erblasser pflichtteilsberechtigt. Er nimmt zur Deckung seiner Pflichtteilsforderung die erstbeklagte Verlassenschaft bis zur Höhe des reinen Nachlasses (913.348,68 Euro) und die vom Erblasser 1996 errichtete zweitbeklagte Privatstiftung für den im Nachlass nicht gedeckten Mehrbetrag (2.686.651,32 Euro) in Anspruch. Die beklagten Parteien wandeten ua ein, die Vermögenszuwendung des Erblassers an die Privatstiftung führe nicht zu einer Pflichtteilserhöhung, weil sie bereits 1996 stattgefunden habe.

Das Erstgericht wies das gegen die Privatstiftung gerichtete Begehren ab.

Das Berufungsgericht sprach aus, dass sowohl das Klagebegehren gegen die erst- als auch jenes gegen die zweitbeklagte Partei dem Grunde nach zu Recht bestehe.

Der OGH bestätigte diese Entscheidung.

Aus den Entscheidungsgründen des OGH:

§ 785 Abs 1 ABGB normiert zum Schutz der Pflichtteilsberechtigten vor einer Verkürzung ihrer Ansprüche durch Schenkungen des Erblassers unter Lebenden eine unter gewissen Voraussetzungen (Abs 2 und 3) mögliche „Anrechnung“ solcher Schenkungen, indem fingiert wird, dass sie unterblieben wären. Nach § 785 Abs 3 ABGB bleiben ua Schenkungen außer Betracht, die früher als zwei Jahre vor dem Tod des Erblassers an nicht pflichtteilsberechtigte Personen gemacht worden sind. Auch Zuwendungen an Privatstiftungen können nach ganz hM Schenkungen iSd § 785 ABGB sein, selbst wenn die Zuwendung zugleich mit dem einmaligen Stiftungsakt erfolgt (6 Ob 290/02v = NZ 2003, 179 [Schauer] = ecolex 2003, 328 [B. Jud]; aus der Literatur anstatt vieler *Eccher* in *Schwimann*, ABGB³ III, § 785 Rz 4). Dass auch die im vorliegenden Fall zu beurteilende Dotierung der Stiftung als „Schenkung“ an eine nicht pflichtteilsberechtigte Person iSd § 785 Abs 3 ABGB anzusehen ist, ist im Revisionsverfahren nicht mehr strittig.

Nach nahezu einhelliger Ansicht in der Lehre gibt es iZm der Dotierung einer Stiftung Konstellationen, in denen die Zweijahresfrist des § 785 Abs 3 ABGB nicht bereits mit der Dotierung (oder einem im zeitlichen Nahebereich liegenden Zeitpunkt) zu laufen beginnt (siehe die ausführlichen Literaturnachweise in der Entscheidungsanmerkung von *Schauer*, NZ 2003, 179 [183]). Ausführ-

lich hat *Schauer* in mehreren Beiträgen die Ansicht vertreten, dass das von § 785 ABGB geforderte „Vermögensopfer“ so lange nicht gegeben ist, als der Stifter die Möglichkeit hat, die Stiftung nach § 34 PSG zu seinen Gunsten zu widerrufen (*Schauer*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 1993, 251 [253]; *Schauer*, Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz [1994] 107 [132 ff] ua). Dem Widerrufsvorbehalt wird ein umfassender Änderungsvorbehalt zugunsten des Stifters gleichgestellt (*N. Arnold*, Privatstiftungsgesetz² [2007] Einl Rz 23b; vgl auch *Csoklich*, Privatstiftung und Scheidung, RdW 2000, 402 [403]). Teilweise wird daneben ganz allgemein auch das Aufrechterhalten eines maßgeblichen Einflusses des Stifters auf die Privatstiftung als für die Auslösung der Zweijahresfrist hinderlich angesehen (siehe etwa *Grave*, Die Privatstiftung aus rechtlicher Sicht – ein Erfahrungsbericht, in FS Jakobljevič [1996] 13 [14 ff]; *Umlauf*, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängen im Erb- und Pflichtteilsrecht [2001] 181; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters [2004] 38 ff). *Eccher* (aaO, § 785 Rz 4) sieht überhaupt nur verbleibende Einflussmöglichkeiten wie zB Nutzungsvorbehalt, Veräußerungsmöglichkeit oder Verwendbarkeit als Sicherheit, nicht jedoch einen Widerrufsvorbehalt als maßgeblich an, weil das Vermögensopfer erbracht sei, solange ein Widerruf nicht erfolge.

Zuletzt hat sich *Limberg* in der Monographie „Privatstiftung und Erbrecht“ (2006) eingehend mit der Thematik auseinandergesetzt (24 ff) und gelangt – ähnlich wie *Umlauf* – zum Ergebnis, dass dem neben dem Ausgleichsgedanken vorrangigen Zweck der Schenkungsanrechnung, nämlich dem Schutz der Noterben, durch einen wirtschaftlich verstandenen Schenkungsbegriff und einen ebenso bestimmten Schenkungszeitpunkt am ehesten entsprochen werden kann (31 f, 36): Solange es dem Stifter – auf welche Weise auch immer – möglich ist, die Stiftung zumindest faktisch betrachtet wieder rückgängig zu machen, hat noch kein endgültiger Zuordnungswechsel stattgefunden, dh das Vermögensopfer ist noch nicht „gemacht“ iSd § 785 Abs 3 ABGB. Ist das Stiftungsvermögen in Wahrheit noch dem Stifter zuzurechnen und hat die Frist des § 785 Abs 3 ABGB im Todeszeitpunkt des Stifters noch nicht zu laufen begonnen, ist sie wie ein Legat zu behandeln und als Vermögensverschiebung anlässlich des Todesfalls beim Beschenkten einzurechnen (41 bis 46).

Die Judikatur hatte bisher die Frage des Beginns des Laufes der Zweijahresfrist des § 785 Abs 3 Satz 2 ABGB iZm der Dotierung einer Stiftung noch nicht zu beantworten (siehe 6 Ob 180/01s = JBl 2002, 176 und 6 Ob 290/02v = NZ 2003, 179 [*Schauer*] = *ecolex* 2003, 328 [*B. Jud*]), hat aber die in der Literatur geäußerten Meinungen obiter (eher) gebilligt (so sehen es auch *Samek*, Das österreichische Pflichtteilsrecht samt Anrechnungsrecht [2004] 187 f, und *Schauer*, Die Privatstiftung als Funktionsäquivalent der Schenkung auf den Todesfall, ZfS 2006, 52 [54]).

Angesichts der Gestaltung der hier zu beurteilenden Stiftung vermag allein der Stiftungszweck („Zweck der Privatstiftung ist die Erhaltung, Vermehrung, Sicherung und Verwaltung des der Stiftung gewidmeten Vermögens sowie die Versorgung der Begünstigten durch Veranlagung, Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens.“) für den Standpunkt der beklagten Parteien zu sprechen. Im Schutz vor einer Wertvernichtung durch Vermögensverteilung liegt aber keine Rechtfertigung dafür, das – bei Schaffung des PSG unangetastet gebliebene – Pflichtteilsrecht mit Hilfe einer Stiftung „auszuhebeln“ (*Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* [Hrsg], Privatstiftungen [2000] 15 [17 ff]).

Unabhängig davon, welcher der in der Literatur vertretenen Meinungen zur Nichtauslösung der Zweijahresfrist des § 785 Abs 3 Satz 2 ABGB nun im Einzelnen gefolgt würde, bewirkt der Umstand, dass in der Stiftungserklärung

- ein umfassender Änderungsvorbehalt zugunsten des Stifters (Punkt XII. der Stiftungserklärung) und
- ein Widerrufsvorbehalt des Stifters (Punkt XIII. der Stiftungserklärung)

vorgesehen sind (wobei beide Vorbehalte auch für Stiftungszusatzurkunden gelten), dass dem Stifter noch so wesentliche Einflussmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen verbleiben, dass das von § 785 ABGB geforderte Vermögensopfer noch nicht als erbracht anzusehen ist (ebenso *Schauer*, ZfS 2006, 54).

Auf eine Umgehungsabsicht kommt es – im Gegensatz zur Ansicht der beklagten Parteien – nicht an. Die mit der III. Teilnovelle eingeführte Schenkungsanrechnung nach § 785 ABGB (näher zur historischen Entwicklung *B. Jud*, Zur Entwicklung der Schenkungsanrechnung im ABGB, NZ 1998, 16) setzt gerade keine Umgehungsabsicht im Einzelfall voraus (*Raber*, Die Verjährung des Anspruchs auf den Schenkungspflichtteil; entwickelt aus ihren Grundlagen, JBl 1988, 137 [142 mwN unter FN 62]). In Bezug auf die Dotierung einer Stiftung könnte eine Umgehungsabsicht allerdings dann eine Rolle spielen, wenn die Vermögenswidmung länger als zwei Jahre zurückliegt, aber die Frist des § 785 Abs 3 Satz 2 ABGB bereits abgelaufen ist (vgl 6 Ob 180/01s = JBl 2002, 176), was hier aber entsprechend der vertretenen Rechtsansicht nicht der Fall ist.

Somit ist die Rechtsansicht des Berufungsgerichtes zu bestätigen, dass die Zweijahresfrist des § 785 Abs 3 ABGB im vorliegenden Fall erst mit dem Tod des Erblassers zu laufen begonnen hat und daher dessen Vermögenszuwendungen an die Stiftung in die Pflichtteilsbemessung einzubeziehen sind.

Anmerkung:

1. Der OGH setzt sich in der vorliegenden Entscheidung erstmals in den entscheidungstragenden Begründungselementen mit der Frage auseinander, wann die Zweijahresfrist des § 785

Abs 3 ABGB bei Zuwendungen eines Stifters an eine Privatstiftung zu laufen beginnt. Konkret geht das Höchstgericht in Übereinstimmung mit der hL und den in seiner Judikatur bereits als *obiter dicta* geäußerten Ansichten davon aus, dass bei Vorbehalt wesentlicher Einflussmöglichkeiten des Stifters (auf das Stiftungsvermögen) das von § 785 ABGB geforderte Vermögensopfer noch nicht als erbracht anzusehen ist (und demzufolge die Zweijahresfrist noch nicht zu laufen beginnt).

2. Dem zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt zufolge hatte sich der Stifter das Recht auf Widerruf der Privatstiftung und auf Änderung der Stiftungserklärung (unbeschränkt) vorbehalten. Diese Umstände sah das Höchstgericht (in Übereinstimmung mit der hA) jedenfalls als ausreichend an, um vom Fehlen eines Vermögensopfers (aus Sicht des Stifters) auszugehen. In der Praxis bestehen zahlreiche weitere Gestaltungsvarianten, die Stiftern (alleine oder im Zusammenwirken mit Mitstiftern oder anderen Personen) unterschiedliche Einflussmöglichkeiten eröffnen. Die in der Literatur zu diesen Gestaltungen vertretenen Ansichten sind uneinheitlich (zu Einzelheiten des Diskussionsstandes siehe *N. Arnold*, PSG-Kommentar² [2007] Einl Rz 23 ff) und werden auch die Judikatur in Zukunft zweifellos noch beschäftigen.

3. In den Entscheidungen der Unterinstanzen wurde die Frage aufgeworfen, ob ein Widerrufsvorbehalt des Stifters auch dann dem Beginn der Frist des § 785 Abs 3 ABGB entgegensteht, wenn der Stifter selbst gar nicht Letztbegünstigter ist. Diese Frage ist berechtigt. Ist der Stifter nicht selbst Letztbegünstigter, führt ein Widerruf auch nicht zu einer Vermögens(rück)übertragung auf den Stifter. Hat sich der Stifter aber (auch) die Änderung der Stiftungserklärung (unbeschränkt) vorbehalten, kann es auf die Frage, wer Letztbegünstigter ist, schon insoweit nicht ankommen, als der Stifter auch die Letztbegünstigtenregelung jederzeit (auch zu seinen Gunsten) abändern könnte (siehe OGH 26.4.2006, 3 Ob 217/05s, GesRZ 2006, 196 = RdW 2006/466, 505 = ZfS 2006, 109 [*H. Torggler*]; 26.4.2006, 3 Ob 16/06h, RdW 2006/466, 505; siehe auch *N. Arnold*, ZfS 2006, 131 ff).

4. Der OGH greift auch die jüngst in der Literatur entwickelten Überlegungen auf, dass eine Privatstiftung unter bestimmten Voraussetzungen nicht als „nicht pflichtteilsberechtigter Person“ iSd § 785 Abs 3 ABGB zu qualifizieren sein kann. Im vorliegenden Fall war dies aber offenbar nicht näher zu prüfen (weiterführend zu diesen Überlegungen *N. Arnold*, PSG-Kommentar², Einl Rz 23a; *Limberg*, Privatstiftung und Erbrecht [2006] 21).

5. Im Verfahren wurde (soweit der Entscheidung zu entnehmen) offenbar auch argumentiert, der Stifter habe sich schon deshalb, da er selbst Vorsitzender des Stiftungsvorstands gewesen sei und ihm das Recht zur Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstands zugekommen sei, Einflussmöglichkeiten aufrechterhalten. Zu Recht ist der OGH auf diese Argumente nicht näher eingegangen. Abgesehen davon, dass angesichts der Begünstigtenregelung fraglich ist, ob der Stifter überhaupt wirksam zum Mitglied des Stiftungsvorstands bestellt werden konnte (siehe OGH 15.12.2004, 6 Ob 180/04w, GesRZ 2005, 140 = SZ 2004/177 = GeS 2005, 154 [*N. Arnold*] = *ecolex* 2005/210, 453), ist der Stiftungsvorstand, gleichgültig von wem er bestellt oder abberufen wird, an den Stiftungszweck und die Regelungen in der Stiftungserklärung gebunden. Auf die bloße Bestellmöglichkeit kann daher bei der Prüfung, ob das Vermögensopfer bereits erbracht wurde, nicht abgestellt werden (siehe *N. Arnold*, PSG-Kommentar², Einl Rz 23b; aA

Umlauf, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängen im Erb- und Pflichtteilsrecht [2001] 181).

6. Für den Beginn des Fristenlaufs des § 785 ABGB ist das Vorliegen einer Umgehungsabsicht nicht erforderlich. Derartige Fragen können sich aber unabhängig davon und unabhängig von Beginn und Ablauf der Frist des § 785 ABGB stellen (siehe bereits OGH 19.12.2002, 6 Ob 290/02v, *ecolex* 2003, 328 [*B. Judl*]).

Nikolaus Arnold

Steuern und Gebühren

GmbH: Ermittlung des Einkommens; verdeckte Ausschüttungen; Fremdvergleich; Ermittlungs- und Begründungspflicht der Behörde betreffend die Höhe verdeckter Ausschüttungen.

§ 8 Abs 2 KStG 1988

VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166

Erkenntnis: Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Aus den Entscheidungsgründen des VwGH:

Gem § 8 Abs 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilshaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl für viele etwa das hg Erk vom 1.3.2007, 2004/15/0096).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilshaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilshaber eine in der Anteilshaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten, wobei auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein „Nahestehen“ begründen (vgl das hg Erk vom 21.6.2007, 2006/15/0043, mwN).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist damit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist anhand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

1. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements und Seminarräume):

Die belangte Behörde hat angenommen, dass die der A.P. GmbH verrechneten Mietentgelte, welche auf den