

Es mag zwar sein, dass der Rechtsformzusatz „GmbH“, wenn er ausgesprochen wird, nicht anders klingt als „GesmbH“; maßgeblich sind aber (zumindest auch) die Eintragung im Firmenbuch und die Verwendung der Firma im geschäftlichen Verkehr etwa auf Drucksorten, in Geschäftspapieren und in der Werbung; hier kommt es jedoch primär auf den optischen Eindruck an.

#### Anmerkung:

Dem OGH ist im Ergebnis uneingeschränkt zuzustimmen, doch können folgende Argumente angefügt bzw. präzisiert werden: Es ist nicht nur, wie in der Begründung ausgeführt wird, Aufgabe des Rechtsformzusatzes, den Verkehr über die Haftungsverhältnisse der Gesellschaft zu informieren, sondern auch, diesen über die konkrete Rechtsform nicht im Unklaren zu lassen. Gerade vor dem Hintergrund der Liberalisierung des Firmenrechts durch das HaRÄG 2005 (UGB) kommt dem Rechtsformzusatz als „Gegengewicht“ große Bedeutung zu, womit diesen betreffende Bestimmungen streng auszulegen sind (so auch *Scholz, GmbHG I*<sup>10</sup> [2006] § 4 Rz 51a; *Ratka in Straube, GmbHG* [2008] § 5 Rz 4, 41). Die Abkürzung der Rechtsform muss daher im Geschäftsverkehr üblich und allgemein verständlich sein (*Heidinger in MünchKomm HGB*<sup>2</sup>, § 17 Rz 43 mwN). „GmbH“ lässt die iSv § 18 Abs 2 UGB angesprochenen Verkehrskreise wohl (zweifelnd) erahnen, dass es sich um eine bestimmte Form der Kapitalgesellschaft, wahrscheinlich um eine „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ handeln müsste – aber eben nicht eindeutig. Mit anderen Worten: Im Zweifelsfall – und „GmbH“ ist ein solcher – ist gegen die Zulässigkeit einer bestimmten Abkürzungsform zu entscheiden. Verstärkt wird diese potenzielle Unklarheit freilich auch dadurch, dass in den letzten Jahren – bedingt durch die Judikatur des EuGH zur Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften – verstärkt Ausländergesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland auftreten, die unter (für den Verkehr) teilweise „exotischen“ Rechtsformzusätzen firmieren. Es ist freilich, obwohl der OGH in seinem Urteil „Kontinuität vor Kreativität“ proklamiert, nicht gänzlich ausgeschlossen, im Laufe der Zeit „neue“, zeitgemäße Abkürzungen für „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ zu entwickeln. Auch die heute übliche Schreibweise „GmbH“ war früher unzulässig, da das Wort „Gesellschaft“ innerhalb der Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ nicht abgekürzt werden durfte (dazu *Koppensteiner/Rüffler, GmbHG*<sup>3</sup> [2007] § 5 Rz 1 mwN). Jedoch: Der erstmaligen (auch gesetzlichen) „Zulassung“ der nunmehr unstrittigen Abkürzungsformen „Ges.m.b.H.“ bzw. „GmbH“ ging eine jahrelange Übung deren Gebrauches im Geschäftsverkehr voraus, womit die eindeutige Erkennbarkeit der Rechtsform gewährleistet war und ist. Gleiches ist für die Abkürzung „GmbH“ derzeit nicht zu erkennen. Ein Blick in die deutsche Literatur und Rspr bestätigt den Befund des OGH: Bei nahezu identer Rechtslage wird die Abkürzung „GmbH“ von keinem einzigen deutschen GmbH-Kommentar als mögliche Abkürzungsvariante genannt (vgl. nur *Emmerich in Scholz, GmbHG I*<sup>10</sup>, § 4 Rz 51 ff mwN; *Bezenberger, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts II*, Rz 68), wengleich demgegenüber eine Google-Recherche ergibt, dass „GmbH“ im Verkehr (sehr) vereinzelt verwendet wird. Zudem: Wenn vom Eintragungswerber schon „neue Abkürzungsweisen“ entwickelt werden wollen, so müsste er mE auch darauf achten, dass die Buchstabenfolge nachvollziehbar ist. „Gesellschaft“ mit „Gs“ abzukürzen entspricht dem gewiss nicht.

Thomas Ratka

DDr. Thomas Ratka, LL.M. ist Universitätsassistent am Institut für Unternehmens- und Wirtschaftsrecht der Universität Wien.

## Privatstiftungen

### Bestellung eines von der Person des Stiftungsprüfers verschiedenen Konzernabschlussprüfers

§§ 244, 268, 269, 270 Abs 2 UGB

§ 14 Abs 1, § 18 Abs 1, §§ 20, 21 Abs 1 PSG

### 1. Der Konzernabschluss einer Privatstiftung ist zu prüfen.

### 2. Die Bestellung eines von der Person des Stiftungsprüfers verschiedenen Konzernabschlussprüfers widerspricht wesentlichen Grundsätzen des Stiftungsrechts.

OGH 16.4.2009, 6 Ob 239/08b (OLG Graz 4 R 108/08x; LGZ Graz 52 Fr 1903/08d)

Die Stiftungsurkunde enthält in ihrer geltenden Fassung folgende Bestimmungen:

„§ 11 DER STIFTUNGSPRÜFER

#### A. Bestellung

1. Der Stiftungsprüfer ist, auf die Dauer von höchstens drei Jahren, vom Aufsichtsrat zu bestellen. Sollte kein Aufsichtsrat bestellt sein, ist er vom Verwaltungsausschuss des Stifters ... zu nominieren und vom Gericht zu bestellen. Eine Wiederbestellung ist zulässig.

2. Zu Stiftungsprüfern dürfen nur beidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden. Der Stiftungsprüfer kann gleichzeitig auch Prüfer von Unternehmen der Stiftung sein.

#### B. Aufgaben des Stiftungsprüfers

Aufgabe des Stiftungsprüfers ist es insbesondere, den Jahresabschluss (Konzernabschluss) einschließlich der Buchführung und den Lagebericht der Stiftung innerhalb von drei Monaten ab Vorlage gemäß den Bestimmungen des § 269 Abs 1 und 2 Handelsgesetzbuch zu prüfen und über das Prüfungsergebnis dem Stiftungsvorstand und dem Aufsichtsrat zu berichten.

### § 12 GESCHÄFTSJAHR, JAHRESABSCHLUSS UND KONZERNABSCHLUSS

...

#### C. Konzernabschluss

Die Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses hat nur zu erfolgen, wenn sich aufgrund des § 244 Handelsgesetzbuch hierzu eine Verpflichtung ergibt.“

Aufgrund eines zu seinen Gunsten in die Stiftungsurkunde aufgenommenen Änderungsvorbehalts änderte einer der Stifter § 11 Pkt A. der Stiftungsurkunde indem er folgender Punkt ergänzend hinzufügte:

„3. Für die Konzernabschlussprüfung kann auch eine vom Stiftungsprüfer verschiedene Person bestellt werden.

Sofern in der Stiftungsurkunde im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung der Stiftungsprüfer genannt wird, tritt diesfalls an seine Stelle der Konzernabschlussprüfer.“

- ▶ Das Erstgericht wies den Antrag der Privatstiftung auf Eintragung dieser Änderung im Firmenbuch ab.
- ▶ Das Rekursgericht bestätigte diese Entscheidung.
- ▶ Der OGH gab dem Revisionsrekurs der Privatstiftung nicht Folge.

### Aus der Begründung des OGH:

#### 1. ...

2.1. Der Stiftungsprüfer ist gem § 14 Abs 1 PSG neben dem Stiftungsvorstand das zweite zwingend vorgesehene Organ der Privatstiftung. Er soll nach dem Willen des Gesetzgebers dem Stiftungsvorstand als Kontrollorgan beigestellt werden (ErlRV 1132 BlgNR 18. GP zu § 14 PSG, abgedruckt in *N. Arnold, PSG*<sup>2</sup>, 681).

2.2. Die Führung der Bücher der Privatstiftung gehört zu den Aufgaben des Stiftungsvorstands; hierbei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs 1, 226 Abs 3 bis 234 und 236 bis 239 UGB, der § 243 UGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 UGB über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden (§ 18 Satz 1 PSG). Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 244 UGB ist die Privatstiftung daher auch zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet.

2.3. Für die Prüfung des Jahresabschlusses verweist § 21 Abs 1 PSG hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung auf § 269 Abs 1 UGB und hinsichtlich des Auskunftsrechts auf § 272 UGB; § 21 Abs 2 PSG verweist hinsichtlich der Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers auf § 275 UGB, § 21 Abs 3 PSG hinsichtlich des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks auf §§ 273 und 274 UGB, die jeweils sinngemäß gelten (§ 21 Abs 1 und 2 PSG) bzw anzuwenden sind (§ 21 Abs 3 PSG).

Der erste Satz des § 21 Abs 1 PSG ist § 268 Abs 1 UGB nachgebildet; er enthält aber keinen Verweis auf § 268 Abs 2 UGB über die Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts.

2.4. In der Literatur bestehen zu der Frage einer Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts der Privatstiftung kontroverse Stimmen, deutlich überwiegend wird sie aber bejaht (siehe die Nachweise bei N. Arnold, PSG-Kommentar<sup>2</sup> [2007] § 21 Rz 8).

2.5. Nur *Eiselsberg* (Organe der Privatstiftung, in *Constantia Privatbank AG, Die österreichische Stiftung* [1994] 95) und – mit eingehender Begründung – *Gelter* (in *Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts* [2001] 280 ff) verneinen die Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts der Privatstiftung. Nach *Gelter* spricht eine systematische Interpretation des § 21 Abs 1 PSG gegen eine Prüfungspflicht hinsichtlich des Konzernabschlusses; es werde zwar auf § 269 Abs 1 UGB verwiesen, der sowohl für die Einzel- als auch für die Konzernabschlussprüfung gelte, nicht aber auf den ausschließlich für den Konzernabschlussprüfer relevanten Abs 2. Für eine Pflicht zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts bestehe bei der Privatstiftung kein zwingender Bedarf. Weder sei ein nur mit einer Abschlussprüfung zu beseitigendes Kontrolldefizit erkennbar, noch müsse der Konzernabschluss der Privatstiftung offengelegt werden, sodass auch die Beglaubigungsfunktion des Prüfers gegenüber der Öffentlichkeit entfalle. Schließlich sei auf die Besonderheit der Bestellung des Stiftungsprüfers Bedacht zu nehmen; es erscheine eigenartig, einen vom Gericht bestellten Prüfer in die Überwachung selbständiger Tochtergesellschaften einzubeziehen.

2.6. *Vetter* (in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen* [2000] 115; weiters in *SWK* 1998, W 16) vertritt den Standpunkt, eine Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses sei überhaupt nur dann sinnvoll, wenn dieser auch zu prüfen sei. Die in § 21 PSG enthaltenen Verweise auf die sinngemäße Anwendung der auch auf den Konzernabschluss bezogenen Rechnungslegungsvorschriften des § 269 Abs 1 und der §§ 272 bis 274 UGB würden andernfalls teilweise leerlaufen und hätten, soweit sie sich auf den Konzernabschluss beziehen, keine normative Bedeutung. Es sei aber im Zweifel nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber auf Vorschriften verweisen wollte, die keinen Anwendungsbereich haben. Besonders deutlich werde dies beim Verweis des § 21 Abs 1 PSG auf die Anwendung des § 272 Abs 3 UGB, der sogar ausschließlich Konzernabschlussprüfungen betreffe. Die besondere Organisationsstruktur der Privatstiftung verstärke das bei Unterlassung einer Prüfung des Konzernabschlusses bestehende Kontrolldefizit: Da die Privatstiftung weder Eigentümer habe

noch zur Offenlegung von Jahres- und Konzernabschluss verpflichtet sei, fehle jede kritische Hinterfragung der wirtschaftlichen Lage der Privatstiftung. Denn diese könne im Konzernverbund regelmäßig nicht aufgrund eines Einzelabschlusses, sondern allenfalls anhand des Konzernabschlusses beurteilt werden. Die Gesetzesmaterialien bestätigten diese Ansicht: Nach der Absicht des Gesetzgebers solle die Privatstiftung wie eine Handelsgesellschaft zur Rechnungslegung verpflichtet sein. Kapitalgesellschaften würden aber einer Konzernabschlussprüfung unterliegen.

2.7. Auch *Hofians* (in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz* [1994] 233 [246]) bejaht die Verpflichtung zur Prüfung eines Konzernabschlusses.

2.8. Ebenso geht *E. Gruber* (in *Doralt/Nowotny/Kalss, PSG* [1995] § 21 Rz 4) von einer Prüfungspflicht aus und hält die Anwendung des § 269 Abs 2 UGB für nicht von der Anwendung seines Abs 1 trennbar.

2.9. *N. Arnold* (PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 21 Rz 8 mwN) bejaht mit eingehender Begründung die Verpflichtung des Stiftungsprüfers auch zur Prüfung des Konzernabschlusses. § 21 Abs 1 Satz 1 PSG sei eindeutig § 268 Abs 1 UGB nachgebildet, der eine Prüfungspflicht des Einzelabschlusses anordne; § 268 Abs 2 UGB sei hingegen nicht übernommen worden. Auf den ersten Blick ließe sich zwar aus dem Fehlen eines Verweises auf § 268 Abs 2 UGB schließen, dass der Gesetzgeber damit ausdrücklich eine Prüfungspflicht des Konzernabschlusses ausschließen wollte. Dem Gesetzgeber dürften hier aber generell mehrere planwidrige Unvollständigkeiten unterlaufen sein. So seien nach dem – in den Verweisungen des § 21 PSG ebenfalls nicht enthaltenen – § 268 Abs 3 UGB auch Änderungen des Jahresabschlusses, des Konzernabschlusses, des Lageberichts oder des Konzernlageberichts nach Vorlage des Prüfungsberichts dem Abschlussprüfer bekannt zu geben, der sie zu prüfen habe. Es könne dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er bei der Privatstiftung sogar nachträgliche Änderungen des Einzelabschlusses unbeachtet lassen und keine zusätzliche Prüfung oder Änderung des Bestätigungsvermerks angeordnet sehen wollte. Absicht des Gesetzgebers sei es gewesen, dem Stiftungsvorstand mit dem Stiftungsprüfer ein starkes und unabhängiges Kontrollorgan zur Seite zu stellen. Insoweit müsse sich die Prüfung durch den Stiftungsprüfer – sofern die Privatstiftung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sei – notwendigerweise auch auf diesen beziehen. Selbst dann, wenn man davon ausgehe, dass der Konzernabschluss der Privatstiftung ausschließlich für die interne Information von Stiftungsvorstand und (gegebenenfalls) Aufsichtsrat aufgestellt werde, die sich im Interesse der Privatstiftung auch mit der Lage der Tochtergesellschaften auseinanderzusetzen haben, müsse man gerade im Interesse der Privatstiftung die Kontrollfunktion des Stiftungsprüfers auch auf den Konzernabschluss – und auf die Prüfung der diesem zugrunde liegenden Einzelabschlüsse – beziehen.

2.10. Im Ergebnis den gleichen Standpunkt nehmen auch *Fida/C. Rechberger* (RWZ 2006/95), *Pajer* (Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *FS Jakobljevič* [1996] 53 [64]) und *Schwarz* (Die laufende Abschlussprüfung bei der Privatstiftung, in *FS Vodrazka* [1996] 689 [696 f]) ein.

2.11. Der erkennende Senat hat erwogen:

Gegen die Annahme eines bloßen Redaktionsversehens in § 21 PSG könnte sprechen, dass damit dem Gesetzgeber unterstellt wird, nicht nur einen, sondern gleich zwei Absätze des § 268 UGB übersehen zu haben. Der Umstand, dass sich § 21 Abs 1 PSG explizit auf nur einen von drei Absätzen des § 268 UGB bezieht, lässt auf den ersten Blick eher den Schluss zu, dass ein Verweis auf den gesamten Paragraphen (anders als bei den §§ 272 bis 275 UGB) gerade nicht gewollt war. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die in § 21 PSG zitierten Bestimmungen des UGB dennoch teilweise oder sogar ausschließlich (§ 272 Abs 3 UGB) auch die Prüfung des Konzernabschlusses regeln (vgl. *N. Arnold*, aaO, § 21 Rz 8 mwN; *Vetter* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, 118 unter Verweis auf *Baetge*, Konzernbilanzen<sup>3</sup>, 29 ff), ein Widerspruch, der letztlich nur mit redaktionellen Mängeln im Zuge der Gesetzwerdung erklärbar ist.

2.12. Die Gesetzesmaterialien selbst nehmen zur Frage einer Prüfungspflicht (auch) des Konzernabschlusses der Privatstiftung nicht Stellung (RV PSG 1132 BlgNR 18. GP zu § 21). Dieser Umstand ist insofern beachtlich, als eine obligatorische Konzernabschlussprüfung allgemein für konsolidierungspflichtige Gesellschaften als selbstverständlich vorausgesetzt wird (vgl. *Lechner* in *Straube*, HGB<sup>2</sup>, § 268 Rz 6; *Vetter*, Privatstiftung und verpflichtende Konzernabschlussprüfung? SWK 1998, W 16 mwN), sodass die Erwähnung und Begründung einer gewollten Ausnahme naheliegend gewesen wäre.

2.13. Zu den Bestimmungen des § 18 PSG über die Rechnungslegung der Privatstiftung finden sich in der RV folgende Erläuterungen: „Die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234, 236 bis 239 und 243 HGB [nunmehr UGB], auf die verwiesen wird, betreffen die Buchführung, die Inventarerrichtung, die Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluss sowie Vorschriften über die Bewertung, die Bilanzgliederung, die Gewinn- und Verlust-Rechnung und den Lagebericht, die §§ 244 bis 267 HGB den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht. Diese Bestimmungen, die auf Kaufleute und Unternehmen zugeschnitten sind, sind sinngemäß anzuwenden. ... Gesellschafter gibt es in der Privatrechtsstiftung nicht, ebenso wenig einen Firmenwert oder Aktien. Darauf bezügliche Bestimmungen sind nicht anwendbar.“

Diesen Erläuterungen kann kaum der Sinn unterstellt werden, dass der Gesetzgeber die Privatstiftung zwar in den aufgezählten Bereichen den Kaufleuten bzw Kapitalgesellschaften – abgesehen von strukturbedingten Unterschieden – gleichstellen, gerade hinsichtlich der Pflicht zur Prüfung des Konzernabschlusses aber eine Ausnahme statuieren wollte.

2.14. Der erkennende Senat schließt sich den überzeugenden Argumenten der überwiegenden Lehre an. Die in der Privatstiftung fehlende Überwachung und Lenkung durch einen Eigentümer erfordert es grundsätzlich, die vom Gesetzgeber zum Ausgleich vorgesehenen Instrumente der Kontrolle zur Vermeidung von Fehlentwicklungen und Missbräuchen streng auszulegen. Da die wirtschaftliche Lage einer Privatstiftung im Konzernverbund nur aufgrund eines Konzernabschlusses beurteilt werden kann, ist eine Erfüllung der Aufgaben des Stiftungsprüfers ohne eine verbindliche Kontrolle auch des Konzernabschlusses nicht gewährleistet.

Das Fehlen eines ausdrücklichen Verweises im PSG auf § 268 Abs 2 und § 269 Abs 2 UGB ist als planwidrige Regelungslücke anzusehen, die im Wege der analogen Anwendung dieser Bestimmungen zu schließen ist. Somit ist auch der Konzernabschluss einer Privatstiftung zu prüfen.

3.1. Auch die Frage, ob diese Prüfung dem Stiftungsprüfer als zwingend vorgesehenem Kontrollorgan vorbehalten sein muss, ist nach Ansicht des Senates zu bejahen.

3.2. Da eine explizite Regelung der Konzernabschlussprüfung im PSG fehlt, bedarf die Zuweisung dieser Aufgabe an den Stiftungsprüfer einer Analogie zu den einschlägigen Regelungen des UGB. Gem § 270 Abs 2 UGB gilt der für den Jahresabschluss des Mutterunternehmens bestellte Abschlussprüfer auch als Konzernabschlussprüfer, sofern dafür kein anderer Prüfer bestellt wird.

3.3. Bereits das Rekursgericht hat idZ die Stellung des Stiftungsprüfers als zwingend vorgesehenes Organ der Privatstiftung hervorgehoben. Der Gesetzgeber hat sich im PSG dazu entschlossen, wegen des strukturbedingten Kontrolldefizits bei der Privatstiftung deren Kontrolle über die privatrechtliche Organisation abzusichern (*Vetter* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, 115; *Hofians* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch, 233; *N. Arnold*, PSG-Kommentar<sup>2</sup>, § 20 Rz 1; ErlRV zu § 14 PSG). Mit dem Stiftungsprüfer soll dem Stiftungsvorstand ein effizientes und unabhängiges (§ 20 Abs 1 und 3 PSG) Kontrollorgan zur Seite gestellt werden. Aufgrund seiner Organstellung sind ihm weitergehende Befugnisse, insb aber auch Pflichten eingeräumt als einem Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft. Nicht nur verweist § 21 Abs 1 PSG auf die Bestimmung des § 272 UGB, als Stiftungsorgan ist der Stiftungsprüfer sowohl berechtigt als auch verpflichtet, eine Sonderprüfung nach § 31 PSG oder eine gerichtliche Bestellung oder Abberufung von Mitgliedern eines Stiftungsorgans nach § 27 PSG zu beantragen (*N. Arnold*, aaO). Der Stiftungsprüfer hat insb auch zu prüfen, ob die Stiftungserklärung hinsichtlich des Stiftungszwecks eingehalten worden ist, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss auch hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks in Einklang steht und ob der Lagebericht nicht hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks eine falsche Vorstellung von der Lage der Privatrechtsstiftung erweckt (RV PSG 1132 BlgNR 18. GP zu § 21 PSG).

3.4. Die Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers wird in § 20 PSG durch seine Bestellungsmodalität – durch das Gericht oder gegebenenfalls den Aufsichtsrat (Abs 1) –, den in Frage kommenden Personenkreis (Abs 2), durch die Unvereinbarkeitsbestimmungen (Abs 3) sowie die Möglichkeit, seine Vergütung durch das Gericht festsetzen zu lassen (Abs 4), sichergestellt.

Motiv der Ausschlussstatbestände ist es, dass ein vertrauenswürdiges Urteil nur derjenige abgeben kann, der keinen erheblichen Einflüssen auf sein Urteil unterliegt, dem Urteilsobjekt gegenüber unvoreingenommen ist und dessen Untersuchungsergebnis seine eigenen Interessen nicht berührt (*Lechner* in *Straube*, HGB<sup>2</sup>, § 271 Rz 3; *N. Arnold*, aaO, § 20 Rz 2).

3.5. Den Stiftern steht es gem § 14 Abs 2 PSG grundsätzlich frei, zur Wahrung des Stiftungszwecks auch weitere als die im Gesetz genannten Organe vorzusehen. Darüber hinaus kön-

nen sie in der Stiftungserklärung sonstige Personen benennen, denen besondere Aufgaben zukommen (§ 9 Abs 2 Z 4 PSG). Nach hA ist der Organbegriff des Privatstiftungsrechts ein materieller (N. Arnold, aaO, § 14 Rz 15; C. Nowotny in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch, 150; Strasser, JBl 2000, 487 [493]; S. Schmidt in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, 199; Torggler in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen, 67 FN 35; N. Arnold, RdW 2003/149; G. Nowotny, eolex 2003, 418 ff; inhaltlich auch 6 Ob 291/02s, RdW 2003/165, 200).

Bei der Bestellung von Personen oder Gremien, die nicht in § 14 Abs 1 PSG genannt werden, ist ohne Rücksicht auf die formelle Bezeichnung im Einzelfall zu prüfen, ob ihnen iSd materiellen Organbegriffs auch Organstellung zukommt. Wesentlich ist, ob den Betroffenen Einflussmöglichkeiten auf die Willensbildung und/oder die Leitung bzw die Überwachung des Stiftungsvorstands zukommen. Angesichts der gesetzlich definierten Organstellung des Stiftungsprüfers und des Aufsichtsrats können auch Kontrollaufgaben zur Begründung der Organqualität ausreichen, sofern sie nicht umfangmäßig nur gering sind (N. Arnold, aaO, § 14 Rz 15 f).

3.6. Ihre Grenze findet die Gestaltungsfreiheit bei der Einrichtung zusätzlicher Stiftungsorgane allerdings in Regelungen, durch die es zu einer Umgehung grundlegender Prinzipien des Stiftungsrechts käme, mit denen Rechte und Pflichten der in § 14 Abs 1 PSG genannten Organe derart verlagert würden, dass diese praktisch obsolet erschienen (vgl 6 Ob 39/07x) oder die einem anderen Organ zwingend zugewiesenen Aufgabenbereiche eingeschränkt werden (N. Arnold, aaO, § 14 Rz 28). Soweit nicht eine gesetzliche Ausnahme vorgesehen ist, darf die Stiftungserklärung den gesetzlichen Bestimmungen, die einem Stiftungsorgan einen bestimmten Aufgabenbereich zuordnen, nicht widersprechen.

3.7. Die Aufgabe der Prüfung von Jahresabschlüssen der Stiftung wird in § 21 Abs 1 PSG ausschließlich dem Stiftungsprüfer zugewiesen; nur hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung verweist das Gesetz auf die einschlägigen Bestimmungen des UGB. Eine Absicht des Gesetzgebers, diese generelle Zuordnung der Prüfung der Rechnungswerke an den Stiftungsprüfer nicht auch auf die Konzernabschlussprüfung zu erstrecken, kann nicht unterstellt werden.

3.8. Dem § 270 Abs 2 UGB liegt zudem der Modellfall einer freien Bestellung des Abschlussprüfers zugrunde, wenn es dort heißt, der Jahresabschlussprüfer gelte auch als Konzernabschlussprüfer, „wenn kein anderer Prüfer bestellt wird“. Der Stiftungsprüfer der Privatstiftung ist nach der Konzeption des Gesetzes aufgrund der strukturbedingten Bedeutung seiner Kontrollaufgabe aber gerade nicht frei auswechselbar, womit der vom Revisionsrekurs vertretenen Analogie eine Grenze gesetzt ist. Dem Stiftungsprüfer die Kontrolle über die Gebahrung der Stiftung in einem nicht unwesentlichen Bereich ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung teilweise aus der Hand zu nehmen, würde zu einem überschießenden Eingriff in die gesetzlichen Aufgaben eines Stiftungsorgans führen. Bei der Privatstiftung kann daher ein außenstehender Konzernabschlussprüfer daher nicht bestellt werden.

3.9. Das Rekursgericht hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Prüfung des Konzernabschlusses einer Privatstiftung von

nicht unwesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung ist. Mit der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses werden Mutterunternehmen gezwungen, (zumindest) jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns so darzustellen, als ob die rechtlich selbständigen Unternehmen ein einziges Unternehmen darstellten (§ 250 Abs 3 UGB; Fiktion der wirtschaftlichen Einheit).

Der Konzernabschluss ist im Bereich der Stiftung mangels Offenlegungspflicht derzeit zwar primär ein internes Informationsinstrument, als solches – auch für die Insolvenzprophylaxe – aber nicht weniger bedeutend als in der Kapitalgesellschaft (Bertl/Mandl, aaO, § 246 RLG). Unter diesem Aspekt kann auch in dem vom Rekursgericht hervorgehobenen Umstand, dass dem Stiftungsprüfer gem § 272 Abs 1 und 2 UGB iVm § 21 Abs 1 PSG gegenüber Tochtergesellschaften des geprüften Unternehmens lediglich Auskunftsrechte, einem Konzernabschlussprüfer nach § 270 Abs 3 UGB aber auch das Recht zur Einsichtnahme in Bücher und Schriften der Tochtergesellschaften zukommt, Berechtigung nicht abgesprochen werden. Diese erweiterten Einsichtsrechte werden auch durch die der Stiftung aus ihrer Gesellschafterstellung heraus zustehenden Informationsansprüche gegenüber ihren Konzerntöchtern (vgl § 112 AktG; insb § 22 GmbHG; § 166 UGB; RIS-Justiz RS0060098) nicht aufgewogen. Es wäre mit einer effizienten Kontrolle durch den Stiftungsprüfer nicht vereinbar, wenn er sich bei der ihm obliegenden Prüfung der gesamten Lage der Stiftung in wesentlichen Bereichen mit der Übernahme von Prüfungsergebnissen Dritter begnügen müsste.

3.10. Der Revisionsrekurswerberin ist wohl zuzugestehen, dass ein Stiftungsprüfer nicht in jedem Fall auch die notwendige Qualifikation zur Prüfung eines Konzernabschlusses aufweisen muss. Die Anforderungen an die Qualifikation des Stiftungsprüfers (§ 20 Abs 2 PSG) decken sich mit jenen der Abschlussprüfer für GmbHs und für Konzernabschlüsse, in welche keine AGs einbezogen sind (§ 271 Abs 1 UGB; N. Arnold, aaO, § 20 Rz 3). Zur Prüfung eines Konzernabschlusses unter Beteiligung von AGs sind nach § 271 Abs 1 UGB aber nur Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) berufen.

Den aufgezeigten, in erster Linie wirtschaftlichen und jedenfalls nicht unüberwindlichen praktischen Hindernissen kann aber kein entscheidendes Gewicht zukommen. Sind im Konzern einer Privatstiftung auch AGs einbezogen, schränkt dieser Umstand die Auswahl ihrer Stiftungsprüfer in durchaus zumutbarer Weise, nämlich auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, ein. Weist ein bereits bestellter Stiftungsprüfer die notwendige Qualifikation nicht auf, wäre ein in seiner Person gelegener Abberufungsgrund gem § 27 Abs 2 Z 2 PSG verwirklicht. ...

**Anmerkung:**

1. Eine Privatstiftung kann nach Maßgabe der §§ 244 ff UGB verpflichtet sein, einen Konzernabschluss aufzustellen. In der Literatur bestanden teilweise unterschiedliche Auffassungen dahingehend, ob der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht der Privatstiftung vom Stiftungsprüfer zu prüfen sind. Der OGH setzt sich in der vorliegenden Entscheidung detailliert mit den Argumenten der Lehre auseinander und spricht sich – übereinstimmend mit der überwiegenden Ansicht – für das Erfordernis einer Prüfung aus. Da die wirtschaftliche Lage einer Privatstiftung im Konzernverbund

nur aufgrund eines Konzernabschlusses beurteilt werden kann, wäre nämlich – so die überzeugende Argumentation – eine Erfüllung der Aufgaben des Stiftungsprüfers ohne eine verbindliche Kontrolle auch des Konzernabschlusses nicht gewährleistet.

2. Bisher in der Literatur – soweit ersichtlich – nicht behandelt war die Frage, ob neben dem Stiftungsprüfer ein eigener Konzernabschlussprüfer bestellt werden könnte. Das Höchstgericht zeigt an dieser Stelle die Unterschiede in der Konzeption des § 270 Abs 2 UGB zu der starken und unabhängigen Stellung des Stiftungsprüfers auf. Eine Trennung der Aufgabenbereiche in die eines Stiftungsprüfers (zur Prüfung des Einzelabschlusses) und eines eigenen Konzernabschlussprüfers ist daher bei der Privatstiftung nicht zulässig. Zusätzlich ergibt sich dies – neben den zahlreichen vom OGH angeführten Argumenten – mE auch daraus, dass die Privatstiftung nur über einen Stiftungsprüfer verfügen kann, der vom Gericht (bzw – sofern vorhanden – vom Aufsichtsrat) zu bestellen ist. Eine generelle Anwendbarkeit des § 270 UGB (insb auch des hier maßgeblichen Abs 2) wäre auch mit den Bestellungsregelungen nicht in Einklang zu bringen.

3. Der OGH musste in der vorliegenden Entscheidung aber eine weitere, in der Literatur – soweit ersichtlich – bisher nicht geklärte Frage beantworten. Die Anforderungen an den Stiftungsprüfer nach § 20 Abs 2 PSG decken sich nämlich nicht mit jenen zur Prüfung eines Konzernabschlusses unter Einbeziehung von AGs (§ 271 Abs 1 UGB). Zu einer Lösung wären zwei Varianten denkbar:

Einerseits könnte man § 20 Abs 2 PSG als *lex specialis* gegenüber § 271 Abs 1 UGB sehen und von erhöhten Qualifikationsanforderungen absehen (etwa auch, weil für die Privatstiftung keine Offenlegungspflicht zum Firmenbuch besteht).

Oder man schränkt unter Anwendung des § 271 Abs 1 UGB bei der Prüfung von Konzernabschlüssen unter Beteiligung von AGs den Kreis der nach § 20 Abs 2 PSG grundsätzlich in Betracht kommenden Stiftungsprüfer auf Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) ein.

Der OGH hat sich für die zweite Variante (dh die Anhebung der Qualifikationserfordernisse) entschieden. Diese (Teil-)Analogie zu § 271 Abs 1 UGB ist aufgrund des Erfordernisses einheitlicher Anforderungen an Konzernabschlussprüfer zu begrüßen.

4. Weist ein Stiftungsprüfer die erforderliche Qualifikation eines Konzernabschlussprüfers nicht auf, obgleich die Privatstiftung einen Konzernabschluss aufstellen müsste und dieser auch zu prüfen ist, stellt dies nach Ansicht des OGH einen Abberufungsgrund nach § 27 Abs 2 Z 2 PSG dar. Dies deutet darauf hin, dass das Höchstgericht diesen Fall nicht als absolutes Bestellungshindernis, sondern „nur“ als Abberufungsgrund wertet (zur absoluten Unwirksamkeit eines Bestellungsaktes beim Stiftungsvorstand siehe OGH 20.2.2006, 2 Ob 277/04f).

5. Für die Praxis bedeutet dies, dass beim Erfordernis der Prüfung eines Konzernabschlusses durch den Stiftungsprüfer geklärt werden sollte, ob dieser über die beruflichen Anforderungen verfügt. Ist dies nicht der Fall, wäre eine Umbestellung vorzunehmen. Obliegt die Bestellung des Stiftungsprüfers einem Aufsichtsrat, hat sich dieser über die Qualifikation des Stiftungsprüfers zu informieren. Da dem Firmenbuchgericht (bzw – genauer gesagt – dem Gerichtshof nach § 40 PSG) die Prüfung, ob ein Konzernabschluss durch die Privatstiftung aufzustellen und zu prüfen ist, wesentlich schwieriger möglich ist, sollte bereits im Rahmen der üblicherweise mit dem Antrag auf Bestellung eingereichten Zustimmungserklärungen ein entsprechender Passus (gegebenenfalls auch mit der Negativaussage, dass kein Konzernabschluss unter Einbindung von AGs aufzustellen ist) aufgenommen werden.

Nikolaus Arnold

Dr. Nikolaus Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

## Steuern und Gebühren

### Kapitalgesellschaft: Auslegung des § 17 Abs 3 KStG 1988.

§ 17 Abs 3 KStG 1988

§ 40 InvFG 1993

§ 7 Abs 2 und 3 sowie § 17 Abs 1 und 2 EStG 1988

VwGH 26.8.2009, 2004/13/0134 bis 0136

*Erkenntnis:* Teilabweisung der Beschwerde als unbegründet.

### Aus den Entscheidungsgründen des VwGH:

In den Begründungen führte die belangte Behörde aus, in § 17 Abs 3 KStG 1988 werde auf den „nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes“ ermittelten Gewinn abgestellt und der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, dass die Steuerfreiheit in den Ausschüttungen aus Investmentfonds enthaltener Substanzgewinne nicht im EStG oder KStG, sondern im InvFG (§ 40 InvFG 1993) geregelt sei. Auch die im InvFG geregelte Steuerbefreiung für Substanzgewinne sei aber „bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes bzw der Einkünfte zu berücksichtigen“ und einer Kommentarmeinung zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem KStG 1966 iVm dem InvFG (1963) sei zu entnehmen, dass „unter dem nach dem Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn der nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn“ zu verstehen sei, wozu die belangte Behörde auch auf die vergleichbare Formulierung in § 7 Abs 2 KStG 1988 („nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz“) verwies. Mit der erwähnten Formulierung werde „somit grundsätzlich eine Gleichbehandlung von Versicherungsunternehmen mit anderen Steuerpflichtigen angeordnet“, weshalb die Steuerfreiheit der Substanzgewinne „wie bei anderen Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Gewinn- bzw Einkünfteermittlung zu berücksichtigen“ sei.

Solange der so ermittelte Gewinn unter dem Mindestgewinn nach § 17 Abs 3 KStG 1988 bleibe und Letzterer somit zur Anwendung komme, erhöhten die steuerfreien Substanzgewinne den zu versteuernden Gewinn nur im Ausmaß des in § 17 Abs 3 KStG 1988 genannten Prozentsatzes dieser Gewinne. Sie seien „daher auch nur in diesem Umfang von der Besteuerung auszunehmen“. Nach den gegenteiligen Vorstellungen der Beschwerdeführerin würde sich die Steuerfreiheit der Substanzgewinne „sowohl im Bereich der Regel- oder Normalbesteuerung als auch im Bereich des Mindestgewinnes immer ungeschmälert auswirken“, was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen könne.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, nach dem Wortlaut des § 17 Abs 3 KStG 1988 seien „etwaige steuerliche Spezialregelungen, die nicht im Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz geregelt sind, bei der Ermittlung des Mindestgewinnes ... nicht zu berücksichtigen“. Der Steuervorteil aus der „*lex specialis*“ sei erst nach Berechnung der außerbücherlichen Hinzurechnung der Mindestbesteuerung in Abzug zu bringen. Die ausgeschütteten Substanzgewinne erhöhten den handelsrechtlichen Gewinn und seien zunächst zur Gänze Bestandteil des steuerlichen Gewinns. Liege dieser sodann über dem Mindestgewinn nach § 17 Abs 3 KStG 1988, so komme