

I. Bestellung, Beendigung und Vertragsverhältnis

A. Bestellung des Stiftungsprüfers

1. Allgemeines zur Bestellung des Stiftungsprüfers

Der Stiftungsprüfer ist gem § 14 Abs 1 PSG ein (obligatorisches) Organ der Privatstiftung. Die Funktion des Stiftungsprüfers ist daher mit seiner Organstellung untrennbar verbunden.¹⁾ Damit hat der Gesetzgeber seine besondere Bedeutung und Stellung herausgestrichen.²⁾ Das Organ des Stiftungsprüfers ist unabhängig von der Größe, der Art und der Zwecksetzung der Stiftung sowie vom Ausmaß des Stiftungsvermögens einzurichten.³⁾ Trotz der Organstellung wird der Stiftungsprüfer nicht in das Firmenbuch eingetragen und ist daher auch nicht aus diesem ersichtlich.⁴⁾ Der Stiftungsprüfer ist unverzüglich nach dem Entstehen der Privatstiftung zu bestellen und nicht erst dann, wenn erstmals eine Prüfung erforderlich wird.⁵⁾

Als Stiftungsprüfer dürfen gem § 20 Abs 2 PSG nur beedete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder beedete Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden. Daraus ergibt sich die ausdrückliche Zulässigkeit, dass auch eine juristische Person zum Stiftungsprüfer einer Privatstiftung bestellt werden kann.⁶⁾ Die im § 20 Abs 2 PSG aufgezählten Berufsbefugnisse des beeedeten Buchprüfers bzw der Buchprüfungsgesellschaften wurden mit dem BGBl I 2006/161 abgeschafft und sind daher seither gegenstandslos. § 1 Abs 1 WTBG unterscheidet nur mehr zwischen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften⁷⁾. Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften fehlt die Eignung zum

¹⁾ Fachgutachten KFS/PE 21 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision vom 29. 6. 2010 (überarbeitet im September 2014) – Zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung von Privatstiftungen Rz 4.

²⁾ *Briem*, Corporate Governance der Privatstiftung unter dem Blickwinkel der aktuellen Judikatur, GesRZ 2009, 12 (13).

³⁾ *Ch. Nowotny*, Die Organisation der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 145 (163).

⁴⁾ *Arnold*, in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch (2010) Rz 8/3.

⁵⁾ Erläuterung zur Regierungsvorlage zum Privatstiftungsgesetz 1132 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates 18. GP zum § 20 Abs 1; *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht (1994) 49.

⁶⁾ *Zollner*, Zur Höchstpersönlichkeit der Stiftungsprüfung, PSR 2012/45 (169).

⁷⁾ *Arnold*, Privatstiftungsgesetz – Kommentar³ (2013) § 20 Rz 3.

Stiftungsprüfer.⁸⁾ Dies ergibt sich mE alleine schon daraus, dass § 5 Abs 2 Z 2 WTBG den Wirtschaftsprüfer zur Prüfung von Rechnungsabschlüssen, mit der die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerks verbunden ist, berechtigt, während der Steuerberater gem § 3 Abs 1 Z 4 WTBG nur Prüfungsaufgaben durchführen darf, die nicht die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerks erfordern. Bei der Prüfung eines Jahresabschlusses einer Privatstiftung, die der Stiftungsprüfer gem § 21 Abs 1 PSG durchzuführen hat, ist gem § 21 Abs 3 PSG iVm § 274 Abs 1 UGB ein förmlicher Bestätigungsvermerk zu erteilen. Nach Ansicht von *Arnold* müsste an die Stelle des § 20 Abs 2 PSG nunmehr der Begriff der Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften treten.⁹⁾ Diese Begriffsänderung würde für mehr Transparenz sorgen und ist daher zu befürworten, allerdings ist der derzeitige § 20 Abs 2 PSG mE trotzdem eindeutig, da die Berufsbefugnis Steuerberater immer nur zusammen mit der Berufsbefugnis Wirtschaftsprüfer (bzw Buchprüfer) genannt wird und sich daraus ergibt, dass beide Befugnisse vorliegen müssen. De lege lata umfasst die Berufsbefugnis des Wirtschaftsprüfers gem § 5 Abs 2 Z 10 WTBG ohnehin auch die Berufsbefugnis des Steuerberaters, was auch durch § 84 Abs 1 Z 3 WTBG bekräftigt wird, wonach der Wirtschaftsprüfer auch die Berufsbezeichnung „beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater“ führen darf.

Da es sich bei der Stiftungsprüfung um eine gesetzliche Abschlussprüfung handelt, muss der Stiftungsprüfer auch über eine aufrechte Bescheinigung nach dem A-QSG verfügen.¹⁰⁾

Der Stiftungsprüfer darf gem § 20 Abs 3 PSG weiters weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger gem § 15 Abs 2 PSG einer ausgeschlossenen Person sein. Die Ausschluss- und Befangenheitsgründe werden im Kapitel I.D „Unabhängigkeitsregelungen“ genauer behandelt.

Gem § 20 Abs 1 PSG ist der Stiftungsprüfer vom Gericht, ggf vom Aufsichtsrat zu bestellen. Dies bedeutet, dass der Stiftungsprüfer vom Aufsichtsrat zu bestellen ist, sofern ein solcher eingerichtet ist, andernfalls vom Gericht.¹¹⁾ Dass in der Formulierung des Gesetzes einleitend das Gericht genannt wurde, obwohl dieses nur dann primär für die Bestellung zuständig ist, wenn kein Aufsichtsrat eingerichtet ist, ist vermutlich darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber aufsichtsratslose Privatstiftungen als Standardfall gesehen hat. Dies

⁸⁾ *E. Gruber*, in *Doralt/Nowotny/Kalss*, PrivatstiftungsG (1995) § 20 Rz 8; *Arnold* in *Arnold/Ludwig* Rz 8/2.

⁹⁾ *Arnold*, PSG § 20 Rz 3.

¹⁰⁾ Fachgutachten KFS/PE 21 Rz 5; so auch *Birnbauer*, Wechsel des Stiftungsprüfers im Fall einer Gesamtrechtsnachfolge, GES 2013, 79 (81).

¹¹⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zum § 20.

entspricht auch der Praxis, denn zum Stand 31. 12. 2012 hatten nur 27 von 3.289 und somit weniger als 1% der Privatstiftungen einen Aufsichtsrat.¹²⁾ Eine andere Ansicht vertritt *Csoklich*, wonach immer das Gericht die zwingende Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsprüfers innehat, außer wenn dem Aufsichtsrat durch die Stiftungserklärung diese Bestellungskompetenz übertragen wurde.¹³⁾ Dieser Ansicht ist nicht zu folgen, zumal sie den Gesetzesmaterialien¹⁴⁾ und somit dem Willen des Gesetzgebers widerspricht.

Eine wirksame Bestellung ist von großer Bedeutung, da eine Jahresabschlussprüfung, die aufgrund einer unwirksamen Bestellung durchgeführt wurde, nicht den Anforderungen des § 21 PSG entspricht, da die Prüfung in diesem Fall zwar von einem Wirtschaftsprüfer, nicht aber vom Stiftungsprüfer iSd § 20 PSG durchgeführt wurde, sodass bloß eine freiwillige Jahresabschlussprüfung vorliegt.¹⁵⁾

Die Bestellung des Stiftungsprüfers ist jedenfalls annahmbedürftig, wobei zweckmäßigkeitshalber vorsorglich eine Zustimmungserklärung gleich mit dem Antrag auf Bestellung des gewünschten Stiftungsprüfers eingereicht werden sollte.¹⁶⁾ In der Abgabe der von den Gerichten üblicherweise in der Praxis verlangten Erklärung des Stiftungsprüfers, dass keine Unvereinbarkeit vorliegt, ist wohl zumindest konkludent eine Annahme der Bestellung durch den Stiftungsprüfer zu erkennen.¹⁷⁾

Im Vergleich dazu hat die Bestellung des Abschlussprüfers einer Kapitalgesellschaft, der nicht zu den Organen gezählt wird¹⁸⁾ und daher weniger integriert ist als der Stiftungsprüfer,¹⁹⁾ gem § 270 Abs 1 Satz 1 UGB durch die Gesellschafter zu erfolgen. Da die Privatstiftung im Gegensatz zu den meisten anderen juristischen Personen weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter kennt,²⁰⁾ sondern ein eigentümerloses Vermögen ist, dem Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird²¹⁾ und selbst der Stifter nach der Grundkonzeption weder Vorstandsmitglied noch gesetzliches Organ der Stiftung ist,²²⁾ konnte der

¹²⁾ *Arnold*, PSG Einleitung Rz 7.

¹³⁾ *Csoklich*, Folgen der Bereits-Entscheidung des OGH, *Kathrein & Co. Stiftungslatter* 2010/14, 13 (18).

¹⁴⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zum § 20.

¹⁵⁾ *Ro. Reiter/Re. Reiter*, *Ausgewählte Fragen zum Stiftungsprüfer*, RWZ 2012, 224 (228).

¹⁶⁾ *Filnkössl*, *Rechnungslegung und Prüfung der Privatstiftung*, in *FS KPMG* (1996) 49 (59).

¹⁷⁾ *Arnold*, PSG § 20 Rz 22.

¹⁸⁾ *Kalss*, in *Kalss/Nowotny/Schauer*, *Österreichisches Gesellschaftsrecht* (2008) Rz 3/238; *Arnold* in *Arnold/Ludwig* Rz 8/1; *Limberg/Tschugguel*, *Die Privatstiftung – Leitfaden für Stifter, Vorstand, Begünstigte, Gläubiger* (2010) 57.

¹⁹⁾ *Eiselsberg*, *Das neue Privatstiftungsrecht*, *AnwBl* 1994, 407.

²⁰⁾ *Arnold*, PSG § 1 Rz 8.

²¹⁾ OGH 15. 7. 1999, 6 Ob 74/99 x.

²²⁾ *Müller/Fischer*, *Wieviel (Corporate/Foundation) Governance braucht die Privatstiftung?* *ZfS* 2009, 112 (114).

Gesetzgeber diese Regelung nicht für Privatstiftungen übernehmen und musste daher eine abweichende Bestimmung in das PSG aufnehmen.

2. Bestellung durch den fakultativen Aufsichtsrat

Ein Aufsichtsrat einer Privatstiftung ist gem § 22 Abs 1 PSG dann zu bestellen, wenn die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung 300 übersteigt oder die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet oder aufgrund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50% beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer 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. § 9 Abs 2 Z 4 PSG gibt dem Stifter die Möglichkeit, in der Stiftungserklärung die Einrichtung eines Aufsichtsrats festzulegen. Sind die Voraussetzungen für einen obligatorischen Aufsichtsrat nicht gegeben, steht es somit dem Stifter frei, die Einrichtung eines derartigen Gremiums in der Stiftungsurkunde anzuordnen (statutarisch obligatorischer Aufsichtsrat) oder die Rahmenbedingungen für die Einrichtung zu schaffen (fakultativer Aufsichtsrat).²³⁾ In Folge werden in dieser Arbeit der statutarisch obligatorische Aufsichtsrat und der fakultative Aufsichtsrat zusammen mit dem Überbegriff fakultativer Aufsichtsrat bezeichnet. Die Einrichtung eines fakultativen Aufsichtsrats hat gem § 10 Abs 2 iVm § 9 Abs 2 Z 4 PSG jedenfalls in der Stiftungsurkunde und nicht in der Stiftungszusatzurkunde zu erfolgen.

Zu untersuchen ist, ob auch einem fakultativen Aufsichtsrat die Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsprüfers gem § 20 Abs 1 PSG zukommt. Das Gesetz gibt darüber keine Auskunft, die Erläuterungen zur Regierungsvorlage deuten mE mit dem Wortlaut „Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht zu bestellen. Wenn ein Aufsichtsrat eingerichtet ist von diesen“²⁴⁾ mangels Unterscheidung zwischen einem obligatorischen und fakultativen Aufsichtsrat darauf hin, dass auch der fakultative Aufsichtsrat das Recht und die Pflicht hat, den Stiftungsprüfer zu bestellen. Die Rsp des OGH²⁵⁾ stellt jedenfalls für den Fall, dass eine Stiftungserklärung nur fakultativ die künftige Bestellung eines Aufsichtsrats vorsieht, klar, dass kraft Gesetz die Bestellung des Stiftungsprüfers ausschließlich dem Gericht obliegt.

Die hL²⁶⁾ bejaht die Kompetenz des fakultativen Aufsichtsrats, den

²³⁾ Arnold in Arnold/Ludwig Rz 9/6.

²⁴⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zum § 20 Abs 1.

²⁵⁾ OGH 22. 6. 1995, 6 Ob 15/95.

²⁶⁾ Briem, Der Stiftungsprüfer, PSR 2012/16 (52); Arnold, PSG § 20 Rz 19; E. Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss § 20 Rz 2; Kraßnig, Besonderheiten der Jahresabschlussprüfung der Privatstiftung, Aufsichtsratsaktuell 2010/5, 19 (19); Limberg/Tschugguel, Privatstiftung 58; Resumé-Protokoll des Workshops „Aktuelle Fragen zum PSG nach der Novelle 2010“, GesRZ 2011, 161 (161); Marschner, Die Optimierung der Familienstif-

Stiftungsprüfer zu bestellen, während eine Mindermeinung²⁷⁾ dies verneint. *Gelter*²⁸⁾ bezieht sich dabei auf die im vorigen Absatz behandelte OGH-Entscheidung²⁹⁾, die dieser jedoch unzutreffend interpretiert³⁰⁾, da im zugrunde liegenden Sachverhalt kein Aufsichtsrat bestellt war, sondern die Stiftungsurkunde lediglich die Möglichkeit eines künftigen fakultativen Aufsichtsrats vorgesehen hat.³¹⁾ *Kermann* begründet seine Ansicht damit, dass zwar in der Stiftungserklärung Regelungen oder Vorschläge für die Bestellung des Stiftungsprüfers enthalten sein können, jedoch die eigentliche Prüferbestellung immer Sache des Gerichtes bzw des obligatorischen Aufsichtsrats ist.³²⁾ Warum jedoch gerade nur dem obligatorischen Aufsichtsrat, nicht aber auch dem fakultativen Aufsichtsrat diese Kompetenz zukommen soll, ist dieser Literatur nicht zu entnehmen.

Es existiert noch keine Rsp des OGH darüber, ob einem bereits eingerichteten fakultativen Aufsichtsrat die Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsprüfers zusteht. Allerdings stellte der OGH für GmbHs klar, dass der fakultative Aufsichtsrat dem obligatorischen Aufsichtsrat von Gesetz wegen insoweit gleichgestellt ist, als dessen Mitglieder im gleichen Umfang Pflichten und Rechte haben wie die Mitglieder eines obligatorisch zu bestellenden Aufsichtsrats.³³⁾ Es ist daher weiters zu untersuchen, ob Gründe existieren, die eine Nichtanwendung dieses Rechtssatzes auf die Privatstiftung rechtfertigen.

Da es bei der Privatstiftung im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften keine Gesellschafter gibt, entfällt die Kontrolle der Verwaltung durch diese, weshalb besondere Kontrollmechanismen vorgesehen werden müssen.³⁴⁾ Mit dem Stiftungsprüfer als Organ der Privatstiftung wird dem Vorstand daher ein Kontrollorgan zur Seite gestellt.³⁵⁾ Zu prüfen ist folglich, ob die Bestellung des Stiftungsprüfers durch den fakultativen Aufsichtsrat anstatt durch das Gericht zu einer Gefährdung dieses Zweckes führen kann. Dafür sprechen könnte, dass der erste Aufsichtsrat bei Errichtung der Privatstiftung gem § 24 Abs 1 PSG vom Stifter bestellt wird und sich dadurch der Stifter mit Einrichtung eines fakultati-

tung² (2011) Rz 152; *Kerres*, Stiftungsorgane in der Praxis, *Kathrein & Co. Stiftungsletter* 2003/4, 12 (17); *Brunnmayr* in *Hasch & Partner* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (2003) 103; *Leiter/Zimmel*, Auswirkungen des URÄG 2008 auf Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2009, 243 (248); *Bernhart/Rath* in *Müller*, Handbuch Stiftungsmanagement (2014) Rz 746; *Müller* in *Müller*, Handbuch Stiftungsmanagement (2014) Rz 938.

²⁷⁾ *Gelter*, Rechnungslegung und Stiftungsprüfer, in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 247 (271); *Kermann*, Rechnungslegung und Prüfung der Privatstiftung, in *Grabenwarter/Kermann*, Die Stiftung in der Praxis (2002) 175 (188).

²⁸⁾ *Gelter* in *Doralt/Kalss* 271.

²⁹⁾ OGH 22. 6. 1995, 6 Ob 15/95.

³⁰⁾ *Briem*, PSR 2012/16 (FN 1).

³¹⁾ *Arnold*, PSG § 20 Rz 19.

³²⁾ *Kermann* in *Grabenwarter/Kermann* 188.

³³⁾ OGH 26. 2. 2002, 1 Ob 144/01 k.

³⁴⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 17.

³⁵⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zu § 14.

ven Aufsichtsrats einen höheren Einfluss auf die Bestellung des ersten Stiftungsprüfers schaffen könnte. Dagegen spricht jedoch, dass der Gesetzgeber für Privatstiftungen, die die Kriterien des § 22 Abs 1 Z 1 oder 2 PSG erfüllen, diese Regelungen vorsieht und gerade bei diesen Privatstiftungen eher von einem vermehrten Bedarf an besonderen Kontrollmechanismen auszugehen ist. Daher wäre es mE nicht konsequent, dem fakultativen Aufsichtsrat diese Befugnisse abzuspochen, während sie dem obligatorischen Aufsichtsrat zusteht. Außerdem hält sich der Stifter in der Praxis meist ohnehin einen ausreichenden Einfluss auf die Bestellung des Stiftungsprüfers im Rahmen des § 9 Abs 2 Z 2 PSG offen. Diese Option hat der Gesetzgeber bewusst ermöglicht, er wollte jedoch offensichtlich einer Kontrollinstanz mit gesetzlich geregelten Aufgaben die endgültige Entscheidung übertragen. Da für den fakultativen Aufsichtsrat grundsätzlich die Regelungen über den obligatorischen Aufsichtsrat vollinhaltlich gelten,³⁶⁾ ist kein bekräftigender Grund erkennbar, warum nicht auch dem fakultativen Aufsichtsrat diese Kontrollaufgabe zustehen sollte.

Aus den dargelegten Gründen steht mE auch dem fakultativen Aufsichtsrat die Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsprüfers zu. Die Begründungen der Mindermeinung³⁷⁾ sind nicht konsequent und konnten daher nicht überzeugen.

3. Bestellung durch das Gericht bei Säumnis des Aufsichtsrats

Ist ein gem § 20 Abs 1 PSG für die Bestellung des Stiftungsprüfers zuständiger Aufsichtsrat säumig, sieht das Gesetz keine für den Stiftungsprüfer speziellen subsidiären Bestellbefugnisse vor. Allerdings hat gem § 27 Abs 1 PSG das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen die nach Gesetz oder Stiftungserklärung vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen zu bestellen. Da der Stiftungsprüfer gem § 14 Abs 1 PSG Organ der Gesellschaft ist, ist diese Regelung auch auf den Stiftungsprüfer anzuwenden. Es ist nicht schädlich, dass § 27 Abs 1 PSG nur von den Mitgliedern eines Stiftungsorgans, nicht aber vom Stiftungsorgan selbst spricht,³⁸⁾ zumal aus den Gesetzesmaterialien³⁹⁾ eindeutig hervorgeht, dass auch bei Fehlen eines Organs insgesamt das Gericht tätig werden muss.

Antragsbefugt sind die Stiftung, jedes Stiftungsorgan und jedes Mitglied eines Stiftungsorgans, nicht jedoch Begünstigte, diese können die Bestellung eines Stiftungsprüfers nur anregen.⁴⁰⁾

Eine Bestellung durch den Aufsichtsrat ist jedenfalls weiterhin möglich, solange eine gerichtliche Bestellung nicht erfolgt ist.⁴¹⁾ Ab dem Beschluss des

³⁶⁾ *Arnold*, PSG § 20 Rz 19.

³⁷⁾ *Gelter* in Doralt/Kalss 271; *Kermann* in *Grabenwarter/Kermann* 188.

³⁸⁾ *Briem*, PSR 2012/16 (52); *Arnold*, PSG § 27 Rz 6.

³⁹⁾ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zu § 27 Abs 1.

⁴⁰⁾ *Briem*, PSR 2012/16 (52 f).

⁴¹⁾ *Arnold*, PSG § 20 Rz 19.