



DDr. Katharina Müller, TEP

ist Partnerin der Kanzlei Müller Partner Rechtsanwälte GmbH. Ein Schwerpunkt ihrer Tätigkeit liegt im Bereich Privatstiftungsrecht, Erbrecht und Vermögensweitergabe.



Dr. Martin Melzer, LL.M., TEP

ist Partner der Kanzlei Müller Partner Rechtsanwälte GmbH. Ein Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt im Bereich Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht und Vermögensnachfolge.

Pflichtteilsrecht und Letztbegünstigtenstellung

- **Abstract: Der folgende Beitrag behandelt die Frage, ob die Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung als Schenkung im Sinne des § 781 Abs 2 ABGB zu qualifizieren ist und welche Bewertungskriterien hierbei maßgeblich sein könnten.**

1. Einleitung

Mit 1.1.2017 ist das ErbRÄG 2015 in Kraft getreten. Im Rahmen der Neuregelung der pflichtteilsrechtlichen Schenkungsanrechnung in den §§ 781-792 ABGB hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, erstmals auch stiftungsrechtliche Komponenten im Erbrecht ausdrücklich zu regeln. Die Bezugspunkte zwischen Pflichtteilsrecht und Privatstiftungsrecht können hierbei wie folgt kategorisiert werden:

- Pflichtteilsdeckung durch Einräumung einer Begünstigtenstellung (§ 780 ABGB);
- Vermögenswidmung an eine Privatstiftung und Schenkungsanrechnung (§ 781 Abs 2 Z 4 ABGB)
- Einräumung einer Begünstigtenstellung in einer Privatstiftung und Schenkungsanrechnung (§ 781 Abs 2 Z 5 ABGB).

Die soeben genannten Aspekte des neuen Erbrechts wurden bereits in erheblichem Ausmaß literarisch untersucht.¹ Der folgende Beitrag widmet sich – neben einer überblickartigen Darstellung der neuen Rechtslage – einem bislang in der Literatur nicht ausführlich behandelten Sonderaspekt im Zusammenhang mit dem neuen Anrechnungsrecht.² Konkret wird der Frage nachgegangen, welche Auswirkungen die Einräumung

einer Letztbegünstigtenstellung in einer Privatstiftung im Kontext der Schenkungsanrechnung hat.

2. Das neue Anrechnungsrecht nach dem ErbRÄG 2015

Mit dem ErbRÄG 2015 wurde das Anrechnungsrecht sprachlich modernisiert und inhaltlich grundlegend reformiert.³

Eine wesentliche Vereinfachung erfuhr das Anrechnungsrecht dadurch, dass nicht mehr zwischen Vorempfängen, Vorschüssen und Schenkungen differenziert werden muss.⁴ Bislang wurden diesen Anrechnungstatbeständen unterschiedliche Berechnungsmethoden zur Ermittlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs oder auch im Rahmen der Anrechnung zu Grunde gelegt. Für die Ermittlung der Anspruchshöhe der Anrechnungsberechtigten war daher die Subsumtion einer Zuwendung unter den richtigen Tatbestand wesentlich. Nach der neuen Rechtslage fällt diese Unterscheidung weg. Differenziert wird nunmehr nur noch zwischen der Hinzurechnung und der Anrechnung. Unter Hinzurechnung ist die rechnerische Addition des Werts der Schenkung zur Verlassenschaft zu verstehen; dadurch erhöht sich die Bemessungsgrundlage der Pflichtteilsansprüche. Anrechnung bedeutet hingegen, dass die

1 *Arnold, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht – Änderungen durch das ErbRÄG 2015 und die EU-ErbVO*, GesRZ 2015, 346 ff; *Hasch/Wolfgruber* (Hrsg), Potenzielle Verschärfung pflichtteilsrechtlicher Auseinandersetzungen durch das ErbRÄG 2015, PSR 2016, 21 ff; *Klampff*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht nach der Erbrechtsreform 2015 – der „neue“ Rechtsrahmen zur Berücksichtigung stiftungsnaher Transaktionen, JEV 2016, 120 ff; *Müller/Melzer*, Die Anrechnung im Pflichtteilsrecht, in *Deixler-Hübner/Schauer* (Hrsg), Erbrecht NEU (2015) 73 ff; *Oberndorfer/Zobl*, Stiftungsrechtliche Highlights des ErbRÄG 2015, ZFS 2016, 3 ff; *Schauer*, Hinzu- und Anrechnung von Schenkungen, in *Barth/*

Pesendorfer (Hrsg), Praxishandbuch Erbrecht (2016) 193 ff; *Zollner/Pitscheider*, Pflichtteilsrechtliche Aspekte einer Begünstigtenstellung – Eine erste Einschätzung der Änderungen durch das ErbRÄG 2015, ZfS 2016, 8 ff; *Zorn*, Zum Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Vermögensübertragungen auf eine Privatstiftung, RdW 2016, 284 ff.

2 Siehe nur *Arnold*, GesRZ 2015, 351.

3 Vgl weiterführend *Müller/Melzer* in *Deixler-Hübner/Schauer*, Erbrecht NEU 73 ff; *Schauer* in *Barth/Pesendorfer*, Praxishandbuch Erbrecht 193 ff.

4 Vgl §§ 788 f und 785 ABGB *idaF*.



Schenkung von dem nach deren Hinzurechnung zur Verlassenschaft erhöhten Pflichtteil des Geschenknehmers abzuziehen ist.⁵

Nach § 781 Abs 1 ABGB sind Schenkungen (ohne weitere Differenzierung), die der Pflichtteilsberechtigte oder ein Dritter vom Verstorbenen zu dessen Lebzeiten oder auf den Todesfall erhalten hat, der Verlassenschaft hinzuzurechnen und vom Pflichtteil des Geschenknehmers abzuziehen. Ausgangspunkt der Regelung ist grundsätzlich die Schenkung gemäß §§ 938 ff ABGB, wobei § 781 Abs 2 ABGB von einem weiten, wirtschaftlich geprägten Schenkungsbegriff ausgeht und auch andere unentgeltliche Leistungen des Verstorbenen als Schenkungen qualifiziert.⁶ § 781 Abs 2 ABGB normiert, welche sonstigen Zuwendungen unter Lebenden als anrechnungspflichtige Schenkungen zu qualifizieren sind. Unter anderem sind nun die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung (Z 4) sowie die Einräumung einer Stellung als Begünstigter einer Privatstiftung, soweit ihr der Verstorbene sein Vermögen gewidmet hat (Z 5), ausdrücklich vom Anwendungsbereich der Hinzuz- und Anrechnung erfasst. Dies führt aber nicht zu einer doppelten Berücksichtigung dieser Vorgänge.⁷

2.1 Vermögenszuwendung an eine Privatstiftung

Nach § 781 Abs 2 Z 4 ABGB gilt die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung nunmehr ausdrücklich als hinzurechnungspflichtige Schenkung. Die Obergrenze der Hinzurechnung stellt – ungeachtet des Zeitpunkts der Widmung – das vom Verstorbenen (und nicht von anderen Mitstiftern) gewidmete Vermögen dar.⁸ Eine weitere Einschränkung der Hinzurechnung des Stiftungsvermögens ergibt sich aus § 782 Abs 1 ABGB: Wie bereits nach alter Rechtslage unterliegen Schenkungen an eine nicht pflichtteilsberechtigte Person und

damit auch an eine Privatstiftung nur dann der Schenkungsanrechnung, wenn sie der Verstorbene innerhalb von zwei Jahren vor seinem Tod gemacht hat. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was das fristauslösende Ereignis ist. Der Gesetzgeber beschränkt sich in § 782 Abs 1 ABGB auf die Formulierung Schenkungen, die *wirklich gemacht* wurden. Damit ist die sogenannte Vermögensopfertheorie zwar angedeutet,⁹ eine dringend notwendige Definition des Vermögensopfers unterblieb allerdings.¹⁰ Mangels gesetzlicher Konkretisierung ist daher auf die bisherige Lehre¹¹ und Rechtsprechung¹² zur Vermögensopfertheorie im Zusammenhang mit Vermögenswidmungen an Privatstiftungen zurückzugreifen.¹³

Wurde das Vermögensopfer erbracht und ist die Zweijahrespflicht abgelaufen, ist die Vermögenswidmung an die Privatstiftung der Verlassenschaft nicht hinzuzurechnen. Dies bedeutet aber nicht, dass das Vermögen unberücksichtigt bleibt. Das Vermögen kann nun vielmehr indirekt über die Hinzuz- und Anrechnung der Begünstigtenstellungen in die Bemessung der Pflichtteile miteinzubeziehen sein.¹⁴ Mit anderen Worten: Auch wenn der Verstorbene das Vermögensopfer tatsächlich mehr als zwei Jahre vor seinem Tod erbracht hat, ist unter Umständen das gesamte Stiftungsvermögen im Rahmen der Bewertung der Begünstigtenstellung bei Ermittlung der Pflichtteile miteinzubeziehen.

2.1 Einräumung der Stellung als Begünstigter einer Privatstiftung

Nach § 781 Abs 2 Z 5 ABGB ist die Einräumung einer Begünstigtenstellung in einer Privatstiftung, soweit ihr der Verstorbene Vermögen gewidmet hat, eine hinzu- und anrechnungspflichtige Schenkung.¹⁵ Voraussetzung ist, dass die Einräumung der Begünstigtenstellung

5 ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 781 Abs 1, 33.

6 Müller/Melzer in *Deixler-Hübner/Schauer*, Erbrecht NEU 86.

7 ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 781 Abs 2 unter Hinweis auf *B. Jud*, Privatstiftung und Pflichtteilsdeckung, in *Fischer-Czermak/Kletečka/Schauer/Zankl* (Hrsg), Festschrift für Rudolf Welser (2004) 380.

8 Vgl *Schauer* in *Barth/Pesendorfer*, Praxishandbuch Erbrecht 207.

9 Ein ausdrücklicher Verweis auf die Vermögensopfertheorie findet sich aber in den Materialien ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 782 ABGB.

10 Kritisch: Müller/Melzer in *Deixler-Hübner/Schauer*, Erbrecht NEU 93.

11 *Siehe etwa Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, in *Gassner/Göth/Göss/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 30; *Schauer*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 1993, 252; *Schauer*, Die Privatstiftung als Funktionsäquivalent der Schenkung auf den Todesfall, ZFS 2006, 53; *Umlauf*, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängen im Erb- und Pflichtteilsrecht (2001) 179 f und 209; *Umlauf*, Pflichtteilsermittlung im Zusammenhang mit Privatstiftungen

– gleichzeitig ein Beitrag zur Vermögensopfertheorie im Anrechnungsrecht des Pflichtteilrechtes, in *Bartner/Radner/Rainer/Scharnreitner* (Hrsg), Festschrift für Martin Binder (2010) 886 f; *Eccher*, in *Schwimmann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2014) § 785 ABGB Rz 4; *Zollner*, Die neuen Herausforderungen an das Erbrecht. Stiftungsrecht und Pflichtteilsrecht – ein unlösbarer Widerspruch? EF-Z 2008, 4 ff; *Limberg*, Privatstiftung und Erbrecht (2006) 32 ff; *Limberg/Tschugguel*, Neues zu Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 2009, 201 ff; Siehe auch für einen Überblick über den Meinungsstand *Melzer*, Das österreichische Privatstiftungsrecht und das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im Vergleich (2010), 82 ff und *Kletečka*, Pflichtteilsrechtliche Behandlung der Errichtung einer Privatstiftung, EF-Z 2012, 7 ff.

12 OGH 5.6.2007, 10 Ob 45/07a.

13 *Arnold*, GesRZ 2015, 350.

14 Vgl *Arnold*, GesRZ 2015, 350.

15 Siehe zum Folgenden ausführlich *Schauer* in *Barth/Pesendorfer*, Praxishandbuch Erbrecht 203 ff; *Zollner/Pitscheider*, ZFS 2016, 9 ff; *Arnold*, GesRZ 2015, 351 ff; *Klampff*, JEV 2015, 128 ff.

auf den Willen des Verstorbenen zurückzuführen ist.¹⁶ Dass der Begünstigte bereits zu Lebzeiten des Stifters Zuwendungen von der Privatstiftung erhalten hat, ist allerdings keine Voraussetzung der Hinzu- und Anrechnung.¹⁷

Die Einräumung einer Begünstigtenstellung zugunsten eines Pflichtteilsberechtigten ist unbefristet hinzu- und anrechnungspflichtig. Wird die Begünstigtenstellung hingegen einer nicht pflichtteilsberechtigten Person eingeräumt, so unterliegt diese der Hinzu- und Anrechnung nur innerhalb der Zweijahresfrist des § 782 Abs 1 ABGB.

Unklarheiten bestehen im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Anrechnung. Einerseits wird zwischen Zuwendungen und Ausschüttungen bis zum Erbfall und solchen, die der Pflichtteilsberechtigte nach dem Erbfall erhalten wird, differenziert. Andererseits stellt der Gesetzgeber auf die Bewertung der Begünstigtenstellung ab.¹⁸ Hier ist der Lösung von *Schauer*¹⁹ zu folgen, der diesen Widerspruch durch eine differenzierte Beurteilung der konkreten Zuwendungen, die der Pflichtteilsberechtigte zu Lebzeiten des Erblassers von der Privatstiftung erhalten hat, und solchen, die er auf Grundlage der Stiftungserklärung nach dem Erbfall erhalten wird, auflöst: Zuwendungen zu Lebzeiten sind wie Schenkungen in Höhe der konkreten Zuwendung der Verlassenschaft hinzuzurechnen und beim Empfänger auf den Pflichtteil anzurechnen. Zuwendungen nach dem Tod des Stifters fließen hingegen nicht in die Bemessung des Pflichtteils ein. Vielmehr ist die Rechtsstellung des Begünstigten zum Todeszeitpunkt des Stifters Gegenstand der Hinzu- und Anrechnung. Die Begünstigtenstellung ist daher zunächst nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, unter anderem unter Berücksichtigung des Stiftungsvermögens, der konkreten Ausgestaltung der Begünstigtenstellung in der Stiftungserklärung, der Übertragbarkeit der Begünstigtenstellung sowie der Durchsetzbarkeit der Begünstigtenrechte zu bewerten.²⁰ Der sich daraus ergebende Wert unterliegt sodann der Hinzu- und Anrechnung.

2.2 Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung

Der Gesetzeswortlaut des § 781 Abs 2 Z 5 ABGB stellt auf die *Stellung als Begünstigter einer Privatstiftung* ab. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob diese Bestimmung interpretativ auf die Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung ausgeweitet werden kann.

Die Regelungen des PSG über die Begünstigten sind äußerst knapp gefasst. § 5 PSG bestimmt denjenigen zum Begünstigten, der in der Stiftungserklärung als solcher bezeichnet ist. Weiters wird beschrieben, auf welche Weise Begünstigte festgestellt werden können. Eine Definition des Begriffs des Begünstigten bleibt das PSG hingegen schuldig. Nach allgemeinem Verständnis ist jene Person Begünstigter, der die Vorteile aus der Stiftung zukommen sollen²¹, die also Zuwendungen von der Privatstiftung erhält.

Demgegenüber enthält das PSG eine eigenständige Definition des Letztbegünstigten. Der Letztbegünstigte ist gemäß § 6 PSG derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll. Die Materialien zu § 6 führen dazu aus, dass die Begriffsdefinition deshalb notwendig war, weil der Letztbegünstigte seinem gewöhnlichen Wortsinn nach, auch einen Begünstigten bezeichnen könnte, der erst dann zum Zug kommt, wenn ein primärer Begünstigter als solcher ausfällt.²² Bereits aus diesem Klarstellungserfordernis lässt sich ableiten, dass der Letztbegünstigte lediglich eine besondere Art des Begünstigten ist. Auch ihm fließen die Vorteile aus der Stiftung zu, dies aber eben nur unter einer bestimmten Voraussetzung, nämlich der Abwicklung der Privatstiftung. Daraus ergibt sich auch, dass die Stellung als Letztbegünstigter lediglich mit einer einmaligen Zuwendung verbunden ist. Im Gegensatz zu den typischerweise rentenartig zufließenden Zuwendungen an die Begünstigten wird das gesamte nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibende Stiftungsvermögen an den oder die Letztbegünstigten ausgekehrt (§ 36 Abs 3 PSG). Damit

16 Zollner/Pitscheider, ZfS 2016, 10; Arnold, GesRZ, 2015, 350 f; Klampff, JEV 2015, 128 f.

17 Vgl. Zollner/Pitscheider, ZfS 2016, 9.

18 Die Materialien sind in diesem Punkt unklar, wenn sie ausführen, dass „nur solche Ausschüttungen hinzuzurechnen sind, welche der Pflichtteilsberechtigte als Begünstigter tatsächlich bis zum Erbfall erhalten hat und solche, die er nach dem Erbfall erhalten wird. Hievon sind nicht nur klagbare Ansprüche erfasst, sondern auch solche, bei denen nur die Modalitäten der Ausschüttung im Ermessen des Vorstands stehen. Die Pflichtteilsdeckung durch Einräumung einer Begünstigtenstellung ist von deren Bewertung abhängig [...]“. ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 781 Abs 2.

19 Vgl. Schauer in Barth/Pesendorfer, Praxishandbuch Erbrecht 205.

20 Siehe hierzu den Beitrag von Kurz in diesem Heft; sowie Hügél/Aschauer, Pflichtteilsrecht und Unternehmensbewertung bei der Gründung von Unternehmensstiftungen, in Barth/Pesendorfer (Hrsg), Praxishandbuch Erbrecht (2015) 227 ff.

21 Briem, Die rechtliche Stellung des Begünstigten einer Privatstiftung, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 82.

22 ErlRV zum § 6 PSG, abgedruckt bei Arnold N., Privatstiftungsgesetz Kommentar³ (2013) 735.



erwächst aus der Letztbegünstigtenstellung – je nach Ausgestaltung der Stiftungserklärung – ein wesentlich höherer Vermögenszufluss als aus einer Begünstigtenstellung.²³ Daher ist uE die Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung bereits vom Wortlaut des § 781 Abs 2 Z 5 ABGB gedeckt. Selbst wenn man dies verneint, ist jedenfalls der Auffangtatbestand der Z 6 anwendbar. Jede andere Beurteilung wäre im Übrigen mit dem Zweck der Hinzu- und Anrechnungsbestimmungen nicht in Einklang zu bringen, da ansonsten Umgehungen des Pflichtteilsrechts Tür und Tor geöffnet wären.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass die Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung als Schenkung im Sinne des § 781 Abs 2 ABGB zu qualifizieren sein kann.

Die unter 2.2. dargestellten Grundsätze im Zusammenhang mit der Einräumung einer Begünstigtenstellung und deren Berücksichtigung bei der Hinzu- und Anrechnung im Pflichtteilsrecht sind auch auf die Einräumung einer Letztbegünstigtenstellung anzuwenden. Die Rechtsstellung des Letztbegünstigten zum Todeszeitpunkt des Stifters ist daher Gegenstand der Hinzu- und Anrechnung. Die Letztbegünstigtenstellung ist hierfür zu bewerten.²⁴ Der sich daraus ergebende Wert unterliegt sodann der Hinzu- und Anrechnung.

3. Die Bewertung der Begünstigtenstellung

Zur Frage, nach welchen Grundsätzen die Einräumung einer Begünstigtenstellung zu bewerten ist, schweigt das Gesetz, insbesondere wird nicht zwischen den einzelnen Begünstigungstypen (Begünstigte mit klagbarem Anspruch, aktuell Begünstigte und potentiell Begünstigte)²⁵ differenziert.²⁶ Nach den Materialien *ist insbesondere zu berücksichtigen, ob dem Begünstigten Einfluss auf Stiftungsorgane (zB durch Bestellungen- und Abberufungskompetenzen) und Ausschüttungsentscheidungen zukommt, welche Erträge zu erwarten sind und welchen Einfluss der Begünstigte auf die Ausschüttung hat.*²⁷ In die Bewertung fließt somit einerseits eine Prognose der zu erwartenden Ausschüttungen ein;²⁸ andererseits sind die Einflussmöglichkeiten des Begünstigten zu berücksichtigen. Je wahrscheinlicher und je umfangreicher die zu erwartenden Zuwendungen sind, desto höher ist die

Begünstigtenstellung zu bewerten; je unwahrscheinlicher künftige Ausschüttungen, desto geringer ist der Wert der Begünstigtenstellung.²⁹ Die Stellung eines Begünstigten mit klagbarem Anspruch ist daher jedenfalls höher zu bewerten, als jene eines aktuell oder gar nur potentiell Begünstigten.³⁰ Ist der Anspruch vom Eintritt einer bestimmten Bedingung abhängig, fließt die Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts in die Bewertung ein.³¹

Neben den zu erwartenden Ausschüttungen sind auch die Einflussmöglichkeiten der Begünstigten zu berücksichtigen.³² Ist der Begünstigte etwa zugleich Mitstifter und kommt ihm nach dem Ableben des verstorbenen Stifters das Recht zu, die Stiftungserklärung im Hinblick auf die Begünstigten- und Zuwendungsregelungen zu ändern, kommt ihm zweifelsfrei ein maßgeblicher Einfluss zu, sodass die Begünstigtenstellung hoch zu bewerten ist. Bestellungen- und Abberufungsrechte allein verschaffen dem Begünstigten hingegen keinen Einfluss in Bezug auf Ausschüttungsentscheidungen und haben daher grundsätzlich – entgegen den Materialien – wohl keinen Einfluss auf den Wert der Begünstigtenstellung.³³ Wertmindernd wird hingegen sein, wenn der Begünstigte keine Möglichkeiten zur Einflussnahme auf Zuwendungen (zB Vorschlagsrechte) hat, künftige Ausschüttungen also im reinen Ermessen des Stiftungsvorstandes liegen. Allfällige Beschränkungen der Zuwendungshöhe in der Stiftungserklärung (etwa eine Regelung, wonach nur ein gewisser Prozentsatz des Jahresüberschusses ausgeschüttet werden darf) wirken sich ebenfalls negativ auf den Wert der Begünstigtenstellung aus.³⁴ Zusätzlich kommt der Übertragbarkeit der Begünstigtenstellung in diesem Zusammenhang Bedeutung zu; die Bandbreite reicht hier vom Untergang der Begünstigtenstellung mit dem Ableben des Begünstigten bis zur Möglichkeit des Begünstigten, die Nachfolge in seine Begünstigtenstellung zu verfügen.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Wahrscheinlichkeit von Zuwendungen, der Einfluss der Begünstigten auf die Ausschüttungsentscheidungen, die Durchsetzungsmöglichkeit (Klagbarkeit) des Anspruchs, sowie die Übertragbarkeit der Begünstigtenstellung bei der Bewertung zu berücksichtigen sind.

23 Arnold, GesRZ 2015, 351.

24 Siehe hierzu den Beitrag von Kurz in diesem Heft; sowie Hügél/Aschauer in Barth/Pesendorfer Praxishandbuch Erbrecht 227 ff.

25 Vgl Arnold, PSG³ § 5 Rz 2a.

26 Zollner/Pitscheider, ZfS 2016, 11.

27 ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 781 Abs 2, 33.

28 Vgl Hügél/Aschauer in Barth/Pesendorfer, Praxishandbuch Erbrecht 263, 269.

29 Vgl Schauer in Barth/Pesendorfer, Praxishandbuch Erbrecht 205.

30 Arnold, GesRZ 2015, 351.

31 Vgl Zollner/Pitscheider, ZfS 2016, 12.

32 ErläutRV 688 BlgNR XXV. GP zu § 781 Abs 2, 33.

33 Vgl Arnold, GesRZ 2015, 352.

34 Vgl Arnold, GesRZ 2015, 351.



3.1 Die Bewertung der Letztbegünstigtenstellung

Die Zuwendung an den Letztbegünstigten ist aufschiebend bedingt durch die Abwicklung der Privatstiftung. Für die Bewertung einer Letztbegünstigtenstellung ist daher der entscheidende Faktor, wie wahrscheinlich die Auflösung der Privatstiftung und damit die Auskehr des Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten oder den Rechtsnachfolger in seine Letztbegünstigtenstellung ist. Im Folgenden werden die relevanten³⁵ Auflösungsgründe des § 35 PSG überblicksartig daraufhin überprüft.

3.1.1. Ablauf der Dauer (§ 35 Abs 1 Z 1 PSG)

Zwingender Inhalt der Stiftungsurkunde ist die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet ist (§§ 9 Abs 1 Z 6 iVm § 10 Abs 2 erster Satz PSG). Wurde die Privatstiftung befristet errichtet, ist sie bei Ablauf der Befristung aufzulösen. Hierfür bedarf es keines Auflösungsbeschlusses des Stiftungsvorstandes.³⁶

Für die Bewertung der Rechtsstellung des Letztbegünstigten wird daher darauf abzustellen sein, wie wahrscheinlich es ist, dass er den Ablauf der Befristung erlebt bzw ob die Stiftungserklärung die Vererblichkeit der Letztbegünstigtenstellung vorsieht. Weiters ist die (schwierige) Prognose zu treffen, wie hoch das dann an den Letztbegünstigten auszukehrende Stiftungsvermögen sein wird.

3.1.2. Auflösungsbeschluss des Gerichts (§ 35 Abs 1 Z 5 PSG)

Die Privatstiftung wird aufgelöst, sobald das Gericht die Auflösung beschlossen hat. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn die Privatstiftung eine verbotene Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 PSG ausübt.³⁷ Weiters über Antrag eines nach § 35 Abs 3 Satz 1 PSG Antragsberechtigten (ua jeder Begünstigte und Letztbegünstigte). Diese können die Auflösung dann beantragen, wenn der Stiftungsvorstand trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes keinen Auflösungsbeschluss fasst. Für die hier interessierende Frage der Bewertung der Letztbegünstigtenstellung ist dieser Aspekt werterhöhend, da der Letztbegünstigte die Möglichkeit hat, bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes die Auflösung durchzusetzen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu den einzelnen Auflösungsgründen verwiesen.

3.2.3. Zulässiger Widerruf der Privatstiftung (§ 35 Abs 2 Z 1 PSG)

Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist. Ist der Letztbegünstigte zugleich auch Mitstifter der Privatstiftung und kommt ihm nach dem Ableben des Erblassers das Recht zu, die Privatstiftung zu widerrufen, hat er den größtmöglichen Einfluss auf die Vermögensauskehr an sich. In einem solchen Fall wird der Wert der Rechtsstellung des Letztbegünstigten wohl mit dem Wert des Stiftungsvermögens – vermindert um die sich aus der Auflösung ergebenden steuerlichen Abzüge – gleichzusetzen sein.

3.2.4. Erreichen des Stiftungszwecks oder Unmöglichkeit des Erreichens (§ 35 Abs 2 Z 2 PSG)

Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist. Eine Privatstiftung darf zu jedem vom Stifter bestimmten Zweck errichtet werden, solange dieser erlaubt ist; das PSG enthält insofern keine ausdrücklichen Beschränkungen. Für die Bewertung der Rechtsstellung der Letztbegünstigten ist daher der konkrete Stiftungszweck auf die Frage hin zu prüfen, wie wahrscheinlich es ist, dass dieser Zweck erreicht werden kann oder unmöglich zu erreichen sein wird. Je nach Stiftungszweck können diese Auflösungsgründe große oder überhaupt keine Relevanz für die Bewertung haben. Beim typischen Stiftungszweck der generationenübergreifenden Versorgung der Begünstigten der Stifterfamilie wird dieser Auflösungsgrund keine praktische Rolle spielen (es sei denn, die Familie stirbt aus oder das Vermögen verringert sich erheblich oder die Erträge des Stiftungsvermögens reichen zur Versorgung nicht aus und die Substanz darf laut Stiftungserklärung nicht herangezogen werden). Aber es sind durchaus Stiftungszwecke denkbar, bei denen diese Auflösungsgründe wahrscheinlich sind. Bezweckt etwa eine Stiftung, dem letzten lebenden Pfeilfrosch ein schönes Leben zu ermöglichen, ist dieser Stiftungszweck mit dem Tod des Frosches erreicht. Von Relevanz könnte in diesem Zusammenhang ferner auch die Thematik der Selbstzweckstiftung sein, die im Schrifttum durchaus kontroversiell diskutiert wird.³⁸

Für die Beurteilung der Frage, wie wahrscheinlich dieser Auflösungsgrund ist, können keine allgemeingül-

35 Die Auflösungsgründe des § 35 Abs 1 Z 2 und 3 PSG werden mangels Relevanz für diese Frage nicht dargestellt.

36 Arnold N., PSG³ § 35 Rz 3.

37 Für eine extensiv Auslegung der Auflösungskompetenz Arnold N., PSG³ § 35 Rz 18b.

38 Vgl Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), Kommentar zum Privatstiftungsgesetz (1995) § 1 Rz 34 ff; Krejci, Die Aktiengesellschaft als Stifter (2004), 28 ff; Briem in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 77; Eiselsberg, Mythos, Gespenst oder goldenes Kalb? in Eiselsberg (Hrsg), Jahrbuch Stiftungsrecht 07 (2007),



tigen Aussagen getroffen werden, da es maßgeblich auf die konkrete Ausgestaltung der jeweiligen Stiftungserklärung ankommt.

3.2.5. 100-jährige Dauer einer Versorgungsstiftung (§ 35 Abs 2 Z 3 PSG)

Eine *nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist (Versorgungsstiftung)*, ist nach 100 Jahren aufzulösen, wenn die Letztbegünstigten nicht einstimmig die Fortsetzung beschließen. Die Entscheidung, ob die Stiftung aufzulösen ist und damit die Aufteilung des Stiftungsvermögens auf die Letztbegünstigten erfolgt, liegt daher letztendlich in der Entscheidungsfreiheit der Letztbegünstigten.

Wie beim Auflösungsgrund des Ablaufs der Dauer der Privatstiftung wird daher darauf abzustellen sein, wie wahrscheinlich es ist, dass der Letztbegünstigte den Ablauf der 100-jährigen Dauer erlebt bzw ob die Stiftungserklärung die **Übertragbarkeit, beispielsweise die Vererblichkeit** der Letztbegünstigtenstellung vorsieht.

3.2.6. Andere in der Stiftungserklärung genannte Gründe (§ 35 Abs 2 Z 4 PSG)

Der Stifter kann in der Stiftungsurkunde weitere Auflösungsgründe vorsehen. Allerdings wird diese Gestaltungsmöglichkeit nur sehr eingeschränkt zulässig sein. Insbesondere kann die Willensentscheidung einer Person, die nicht Stifter ist, nicht als Auflösungsgrund vorgesehen werden, ebenso wenig die Beschlussfassung eines Organs oder einer Stelle.³⁹ Ein praktisches Beispiel wäre etwa das Erreichen eines bestimmten Min-

destvermögens, das bei entsprechender Gestaltung der Stiftungsurkunde zur Auflösung führt.

Sind solche anderen Auflösungsgründe in der Stiftungsurkunde vorgesehen, ist für die Bewertung der Letztbegünstigtenstellung zu fragen, wie wahrscheinlich es ist, dass diese Gründe tatsächlich schlagend werden.

4. Resümee

Die Einräumung der Stellung als Letztbegünstigter einer Privatstiftung kann unter den gleichen Voraussetzungen wie die Einräumung einer Begünstigtenstellung als Schenkung im Sinne des § 781 Abs 2 ABGB zu qualifizieren sein und somit der pflichtteilsrechtlichen Schenkungsanrechnung unterliegen.

Gegenstand der Hinzu- und Anrechnung ist hierbei die Rechtsstellung des Letztbegünstigten zum Todeszeitpunkt des Stifters. Die Letztbegünstigtenstellung ist hierfür zu bewerten. Der sich daraus ergebende Wert unterliegt sodann der Hinzu- und Anrechnung.

Die Zuwendung an den Letztbegünstigten ist aufschiebend bedingt durch die Abwicklung der Privatstiftung. Für die Bewertung einer Letztbegünstigtenstellung ist daher wesentlich, wie wahrscheinlich die Auflösung der Privatstiftung und damit die Auskehr des Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten oder seine Rechtsnachfolger in die Letztbegünstigtenstellung ist. Ist mit einer Auflösung zu seinen Lebzeiten nicht mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen, kommt es für die Bewertung darauf an, ob die Stellung als Letztbegünstigter übertragbar ist. Der Wert der Letztbegünstigtenstellung kann wie unter Pkt. 3.1. aufgezeigt wurde – je nach Ausgestaltung der konkreten Privatstiftung – stark variieren.

353 ff; derselbe, Der Zweck der Privatstiftung, ZfS 2005, 4; Arnold N., PSC³ §1 Rz 13 ff; Nowotny, Zum Mythos des Verbots der Selbstzweckstiftung, ZfS 2006, 4 ff; Kubn, Überlegungen zum Gespenst der Selbstzweckstiftung, in Eiselsberg (Hrsg), Jahrbuch Stiftungsrecht 07 (2007) 79 ff.

39 Eine Regelung in der Stiftungszusatzurkunde ist unzulässig. Vgl Arnold N., PSC³ § 35 Rz 16.