

AUFSÄTZE

ZIVILRECHT geleitet von Klaus Oberndorfer

Die „Vermögensopfertheorie“ im Lichte des ErbRÄG 2015

Seit dem ErbRÄG 2015 ist die Möglichkeit von Pflichtteilsberechtigten, bei der Berechnung der Verlassenschaft die Hinzu- und Anrechnung von Vermögenswidmungen an Privatstiftungen zu verlangen, gesetzlich verankert. Diese Möglichkeit besteht jedoch nach § 782 Abs 1 ABGB nF nur dann, wenn der Verstorbene die Vermögenswidmung in den letzten beiden Jahren vor seinem Tod „wirklich gemacht hat“. Mit dieser Wortfolge hat der Gesetzgeber die sogenannte „Vermögensopfertheorie“ kodifiziert aber nicht näher konkretisiert, sodass die Theorie weiterhin zahlreiche Probleme aufwirft. Der vorliegende Aufsatz greift diese Fragen auf und versucht dabei einen Beitrag zu mehr Rechtssicherheit zu leisten.

Deskriptoren: Vermögensopfertheorie, Schenkungsanrechnung, Schenkungshinzurechnung, Vermögenswidmung an Privatstiftung, Pflichtteilsrecht, Erbrechtsänderungsgesetz 2015, ErbRÄG 2015, Begünstigtenstellung. **Normen:** § 785 ABGB aF; § 781 ABGB nF; § 782 ABGB nF; §§ 9, 14, 33 und 34 PSG.

Von Jakob Kepplinger

I. Die pflichtteilsrechtliche Behandlung von Vermögenswidmungen an Privatstiftungen

Am 01.01.2017 trat der wesentliche Teil des Erbrechts-Änderungsgesetzes 2015 (ErbRÄG 2015, BGBl I 2015/87) in Kraft,¹ das im Schrifttum als größte Reform im Kernbereich des Zivilrechts seit Einführung des ABGB bezeichnet wird.² Ziel der Novelle war es, die erbrechtlichen Bestimmungen (die Großteils der Urfassung des ABGB entstammen) sprachlich³ und inhaltlich an die geänderten Bedürfnisse des 21. Jahrhunderts heranzuführen.⁴ Dass hier Regelungsbedarf

bestand, zeigt sich beispielweise daran, dass das ABGB bislang keine Normen zur Frage beinhaltete, wie sich die Errichtung einer Privatstiftung auf das Pflichtteilsrecht auswirkt.⁵ Für Noterben unproblematisch ist aber nur die Errichtung einer Privatstiftung von Todes wegen (§ 8 PSG) sowie die letztwillige Bedenkung von Privatstiftungen. Diese Fälle unterscheiden sich pflichtteilsrechtlich nicht von letztwilligen Verfügungen zugunsten natürlicher Personen. Die Ansprüche der Noterben werden dadurch nicht geschmälert.⁶

Anders verhält es sich mit Vermögenswidmungen zu Lebzeiten des Stifters. Bringt der (spätere) Erblasser zu Lebzeiten einen Teil seines Vermögens in eine Stiftung ein, fällt dieses Kapital bei Ableben nicht in die Verlassenschaft. Folglich verringert sich die Berechnungsgrundlage für die Pflichtteilsansprüche der Noterben, weshalb die Vermögenswidmung an eine Stiftung ein Instrument zur Umgehung bzw Verkürzung der Pflichtteilsansprüche der Berechtigten liefert.⁷

Rechtslehre und -praxis schlossen diese Schutzlücke lange Zeit durch sinngemäße Anwendung der Regeln zur Schenkungsanrechnung. Es entsprach vor Einführung des ErbRÄG 2015 ganz hA, dass sowohl Zuwen-

1 Im Detail ist das Inkrafttreten des ErbRÄG 2015 in § 1503 Abs 7 ABGB geregelt.

2 So zB *Ch. Rabl*, Das Erbrechts-Änderungsgesetz 2015, in *Ch. Rabl Zöchling-Jud*, Das neue Erbrecht (2015) 1 (2).

3 Dazu ausführlich *P. Bydlinski*, Zur sprachlichen Modernisierung des Erbrechts im ABGB, in *Ch. Rabl Zöchling-Jud*, Das neue Erbrecht (2015) 13 (passim).

4 So die ErläutRV 688 BgNR XXV GP 1.

5 Statt vieler *Rizzilj*, *Reich-Rohrwig*, Privatstiftung und Erbrecht, in *CMS Reich-Rohrwig Hainz*, Erbrecht 2017 (2016) 161 (162).

6 Statt vieler *Schauer*, Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 107 (130); *derselbe*, Privatstiftung und Erbrecht, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 15 (30); *Limberg*, Privatstiftung und Erbrecht (2006) 19.

7 In voller Schärfe hat dieses Problem – soweit ersichtlich – erstmals *Schauer* (Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 1993, 251) aufgezeigt.

dungen des Stifters an eine unter Lebenden errichtete Privatstiftung – bei Errichtung oder später („Nachstiftung“) – als auch die Zuwendungen dieser Stiftung an begünstigte Personen als Schenkung iSd §§ 785, 951 ABGB aF zu behandeln sind.⁸

II. Vermögenswidmung an eine Privatstiftung und lebzeitige Einräumung einer Begünstigtenstellung

Mit Einführung der Bestimmung des § 781 Abs 2 ABGB nF ist diese Analogie entbehrlich geworden. Diese Norm ordnet nun ausdrücklich an, dass die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung (Z 4 leg cit) und die Einräumung der Stellung als Begünstigter einer Privatstiftung, soweit ihr der Verstorbene sein Vermögen gewidmet hat (Z 5 leg cit), als Schenkungen gelten, die der Verlassenschaft – auf Verlangen eines Pflichtteilsberechtigten – hinzuzurechnen und auf einen allfälligen Geldpflichtteil des Geschenknehmers anzurechnen sind.⁹ Der Begriff der Vermögenswidmungen iSv § 781 Abs 2 Z 4 ABGB nF umfasst sowohl Bar- als auch Sachwidmungen. Unerheblich ist ferner, ob die Zuwendung aus Anlass der Stiftungerrichtung oder zu einem späteren Zeitpunkt getätigt wird („Nachstiftung“). Auch die Bestimmung des § 781 Abs 2 Z 5 ABGB nF ist weit gefasst und differenziert nicht zwischen den einzelnen in der Praxis entwickelten Begünstigtentypen.¹⁰ Insbesondere kommt es laut Gesetzesmaterialien nicht mehr darauf an, ob dem Begünstigten ein klagbarer Anspruch auf Zuwendungen aus der Privatstiftung zusteht.¹¹ Erforderlich ist jedoch, dass die Begünstigtenstellung auf den Willen des Erblassers zurückzuführen ist.¹² Beruht die Stellung als Begünstigter auf einer freien Ermessensentscheidung eines Stiftungsorgans oder einer dazu ermächtigten Stelle iSv § 9 Abs 1 Z 3 PSG, unterliegt diese weder der Hinzurechnung noch der Anrechnung.¹³

III. Frist für hinzu- und anrechenbare Vermögenswidmungen

1. Die Vermögensopfertheorie bei Vermögenswidmungen an eine Privatstiftung iSd § 781 Abs 2 Z 4 ABGB

Ebenso wie nach § 785 Abs 3 ABGB aF (per analogiam) kann ein Pflichtteilsberechtigter auch nach neuer Rechtslage (§ 782 ABGB nF) die Hinzun- und Anrechnung jenes Vermögens begehren, dass der Verstorbene in den letzten beiden Jahren vor seinem Tod einer Privatstiftung gewidmet hat.¹⁴ Nach wie vor schwierig zu beurteilen ist dabei die Frage, wie die Vermögenswidmung ausgestaltet sein muss, damit die Zweijahresfrist zu laufen beginnt. Die Judikatur und die ganz überwiegende Lehre vertraten in diesem Zusammenhang vor Inkrafttreten des ErbRÄG 2015 die sog. „Vermögensopfertheorie“¹⁵: Nach dieser beginnt die Zweijahresfrist nicht stets mit der Dotierung des Vermögens zu laufen, sondern erst dann, wenn der Stifter **tatsächlich ein „Vermögensopfer“** erbracht hat.

Auch wenn dieses Dogma in der Lehre – allen voran von *Welser*¹⁶ – Kritik geerntet hat, kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Theorie auch nach Inkrafttreten des ErbRÄG anzuwenden ist. Im Wortlaut von § 782 Abs 1 ABGB nF findet sich nun der explizite Hinweis, dass die Frist nur dann zu laufen beginnt, wenn die der Schenkung gleichzuhaltende **Vermögenswidmung an eine Stiftung „wirklich gemacht“** wird. Gleichzeitig wird in den Gesetzesmaterialien klargestellt, dass die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF erst dann zu laufen beginnt, wenn die Schenkung wirklich gemacht wurde, *also der Verstorbene das Vermögensopfer in Bezug auf die Zuwendung endgültig gemacht hat* („Vermögensopfertheorie“).¹⁷ Zur Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung ein Vermögensopfer darstellt, findet man in den Materialien

8 Grundlegend im Schrifttum *Schauer*, NZ 1993, 251; aus der Judikatur zB OGH 6 Ob 290/02v NZ 2003, 179 (*Schauer*); 10 Ob 45/07a GesRZ 2007, 437 (*Arnold*) = *ecolex* 2007/285 (*Limberg*) = EF-Z 2007/115 (*Zollner*); umfangreiche weitere Nachw bei *Welser* in *Rummell/Lukas*, ABGB⁴ (2014) § 785 Rz 34 und bei *Arnold*, PSG³ (2013) Einl Rz 23.

9 Ausführlich zur Berechnung der Hinzun- und Anrechnung nach dem ErbRÄG 2015 *Kletečka*, Anrechnung auf den Pflichtteil nach dem ErbRÄG 2015 in *Ch. Rabll/Zöchling-Jud*, Das neue Erbrecht (2015) 89 (90 ff).

10 Zu diesen ausführlich *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung (2011) 240 ff.

11 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 33.

12 *Arnold*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, GesRZ 2015, 346 (350 f); *Zollner/Pitscheider*, Pflichtteilsrechtliche Aspekte einer Begünstigtenstellung, PSR 2016, 8 (10 f).

13 *Klampfl*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht nach der Erbrechtsreform 2015 – der Rechtsrahmen zur Berücksichtigung stiftungsna-

her Transaktionen, JEV 2015, 120 (129); *Zöchling-Jud/Zollner*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht – erste Überlegungen zum ErbRÄG 2015, in *Artmann/Rüffler/Torggler*, Gesellschaftsrecht und Erbrecht (2016) 41 (53).

14 Vgl zur Frage, ob Vermögenswidmungen an eine Privatstiftung in bestimmten Ausnahmefällen als solche an einen Noterben gelten und damit unbefristet hinzu- und anrechenbar sind, zB *Arnold*, PSG³ Einl Rz 23a; *Limberg*, Privatstiftung 21 ff; *Kletečka*, Pflichtteilsrechtliche Behandlung der Errichtung einer Privatstiftung, EF-Z 2012, 4(5).

15 Grundlegend zu dieser Theorie (freilich nicht im Zusammenhang mit Vermögenswidmungen an eine Privatstiftung) *Kralik*, Erbrecht (1983) 304.

16 Privatstiftung und Reform des Pflichtteilsrechts, in FS Straube (2009) 215 (223 ff); vgl auch *denselben*, Reform des österreichischen Erbrechts, GA 17. ÖJT II/1 (2009) 154 ff; weniger krit jedoch *derselbe* in *Rummell/Lukas*, ABGB⁴ § 785 Rz 36.

17 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 34.

jedoch nur kasuistische Hinweise. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die inhaltliche Ausgestaltung der Vermögensopfertheorie seit jeher stark umstritten ist und im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses offensichtlich kein Konsens darüber erzielt wurde, welcher Position zu folgen ist. Die unterschiedlichen Auffassungen lassen sich grob wie folgt einteilen: Allgemein anerkannt und auch vom OGH bestätigt ist die Einschränkung, dass die Dotierung von Vermögen jedenfalls dann kein Vermögensopfer darstellt, wenn sich der Stifter in der Stiftungserklärung sowohl den Widerruf der Privatstiftung als auch jegliche Änderung der Stiftungsurkunde sowie der Stiftungszusatzurkunde vorbehalten hat.¹⁸ Herrschend vertreten wird darüber hinaus, dass schon ein Widerrufsvorbehalt allein dem Beginn des Fristenlaufs entgegenstehe.¹⁹ Als fristhemmend betrachten zahlreiche Autoren auch ein umfassend ausgestaltetes und damit widerrufsgleiches Änderungsrecht des Stifters.²⁰ Schließlich soll nach *Umlauf* der Fristenlauf auch dann nicht in Gang gesetzt werden, wenn sich der Stifter ein Gebrauchs- oder Fruchtgenussrecht am dotierten Vermögen; das Recht, sich selbst zum Begünstigten zu bestellen; das Recht, den Stiftungsvorstand zu bestellen oder ein Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsvorstand vorbehalten hat.²¹ Dem dargestellten Meinungsstreit kann auch dann Bedeutung zukommen, wenn die Hinzu- und Anrechnung nicht auf § 781 Abs 2 Z 4 ABGB nF, sondern auf Z 5 leg cit gestützt wird, wobei hier allerdings eine zusätzliche Differenzierung geboten ist.

2. Die Bedeutung der Vermögensopfertheorie in den Fällen des § 781 Abs 2 Z 5 ABGB

2.1. Der Begünstigte ist Noterbe

Bei der Frist für die Hinzu- und Anrechnung einer leibzeitig eingeräumten Begünstigtenstellung nach § 781 Abs 2 Z 5 PSG ist danach zu unterscheiden, ob diese Stellung einem Pflichtteilsberechtigten²² eingeräumt wor-

den ist oder nicht. Wird einem Noterben eine Stellung als Begünstigter eingeräumt, unterliegt diese unabhängig von ihrem Zeitpunkt der Hinzu- und Anrechnung (§ 783 ABGB nF).²³ Zu berücksichtigen sind dabei alle Ausschüttungen, die der Pflichtteilsberechtigte als Begünstigter bis zum Erbfall tatsächlich erhalten hat und solche, die er nach dem Erbfall erhalten wird,²⁴ was schwierige Bewertungsfragen aufwerfen kann.²⁵ Die Vermögensopfertheorie ist hier nicht von Relevanz.

2.2. Der Begünstigte ist nicht pflichtteilsberechtigt

Handelt es sich beim Begünstigten um keine pflichtteilsberechtigte Person, ist für eine Hinzu- und Anrechnung die Frist des § 782 ABGB nF ausschlaggebend. Schwierig zu beurteilen ist allerdings die Frage, mit welchem Ereignis diese Frist zu laufen beginnt: Als fristauslösende Ereignisse kommen einerseits die Vermögenswidmung an die Stiftung iSd „Vermögensopfertheorie“ und andererseits der Zeitpunkt der Einräumung der Begünstigtenstellung durch den späteren Erblasser in Betracht. Der Wortlaut von § 781 Abs 2 Z 5 ABGB nF, wonach „die Einräumung der Stellung als Begünstigter [...]“ als Schenkung gilt, spricht für die zweitgenannte Deutung.²⁶ Folgt man dieser Auslegung, kommt eine Hinzu- und Anrechnung in Betracht, wenn der (präsumtive) Erblasser drei Jahre vor seinem Ableben sein Vermögen an eine Privatstiftung „tatsächlich widmet“, sich selbst als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG einsetzt²⁷ und auf dieser Grundlage in den letzten beiden Jahren vor seinem Tod eine bestimmte Person als Begünstigten feststellt. Überzeugender ist in diesem Zusammenhang jedoch eine teleologische Betrachtung: Ebenso wie durch § 785 Abs 3 ABGB aF soll auch durch § 782 ABGB nF verhindert werden, dass sich der Erblasser in den letzten beiden Lebensjahren zum Nachteil der Pflichtteilsberechtigten seines Vermögens entledigt.²⁸ Vor dieser Frist ist der Schutz der Noterben schon durch das Eigeninte-

18 OGH 10 Ob 45/07a SZ 2007/92 = GesRZ 2007, 437 (Arnold) = ecolex 2007/285 (Limberg) = EF-Z 2007/115 (Zollner). Vgl zu dieser Entscheidung auch *Zöchling-Jud*, Privatstiftung und Pflichtteilsrecht: Erste Klärung durch den OGH, Zak 2007, 369.

19 *Hochedlinger*, 10 Jahre Privatstiftungsgesetz: Gelöste und ungelöste Fragen, GeS 2003, 472; *Hochedlinger/Hasch*, „Exekutionssichere“ Gestaltung von Stiftungserklärungen, RdW 2002, 194; *Ch. Nowotny*, Grundprobleme der Stellung der Stiftung in der österreichischen Rechtsordnung (2001) 26; ausführlich *Kletečka*, EF-Z 2012, 5 ff.

20 *Arnold*, PSG³ (2013) Einl Rz 23b; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters (2004) 38 ff; *Schauer*, Die Privatstiftung als Funktionsäquivalent der Stiftung auf den Todesfall, ZfS 2006, 52 (53 f); *derselbe*, OGH: Schutz der Pflichtteilsberechtigten gegenüber Privatstiftung, JEV 2007, 90 (95 f).

21 *Umlauf*, Die Anrechnung von Schenkungen und Vorempfängen im Erb- und Pflichtteilsrecht (2001) 177 ff; *derselbe*, Pflichtteilsermittlung im Zusammenhang mit Privatstiftungen, in FS Binder

(2010) 883 (892 f); *derselbe*, Vermögensopfertheorie – Replik auf *Kletečka*, PSR 2012, 105 (107 f).

22 Pflichtteilsberechtigter sind nach § 757 ABGB nF die Kinder und der Ehegatte oder eingetragene Partner des Erblassers.

23 *Zöchling-Jud/Zollner* in *Artmann/Rüffler/Torggler* 55.

24 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 34.

25 Vgl zu diesen nur *Arnold*, GesRZ 2015, 351 f.

26 *Zöchling-Jud/Zollner* in *Artmann/Rüffler/Torggler* 55.

27 Dass sich der Stifter selbst als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG einsetzen kann, die den Begünstigten feststellt, entspricht heute ganz hA (vgl nur OGH 3 Ob 177/10s ZfS 2011, 162 [*Karollus*] = PRS 2011, 183 [*Rassi* und *Zollner*] = GesRZ 2011, 317 [*Wurzer/Foglar-Deinhardstein*]; *Arnold*, PSG³ § 5 Rz 30).

28 *Schauer*, NZ 1993, 252; *Kletečka*, EF-Z 2012, 8.

resse des späteren Erblassers, über die Substanz und die Früchte seiner Sachen weiterhin beliebig schalten zu können (§ 354 ABGB), gewährleistet.²⁹ Umgekehrt werden – nach der typisierenden Betrachtungsweise des Gesetzgebers – unentgeltliche Zuwendungen in den letzten zwei Jahren vor dem Ableben wegen der (häufig) spürbaren Nähe zum Tod zumindest überwiegend deswegen gemacht, um die Pflichtteilsansprüche der Noterben zu mindern.³⁰ Dieser Generalverdacht greift jedoch nicht, wenn der spätere Erblasser sein Vermögen im Sinne der Vermögensopfertheorie mehr als zwei Jahre vor seinem Tod **endgültig einer Stiftung widmet**.

Damit spricht der Zweck der Zweijahresfrist dafür, die Frist bereits mit der tatsächlichen Widmung von Vermögen an eine Privatstiftung beginnen zu lassen und nicht – wie im obigen Beispiel – erst mit der Einsetzung der nicht pflichtteilsberechtigten Person als Begünstigte.³¹ Der Umstand, dass sich der Stifter selbst als Stelle iSv § 9 Abs 1 Z 3 eingesetzt hat und den Begünstigten erst später feststellt, führt – nach der ratio von § 782 ABGB nF – zu keinem neuen Beginn des Fristenlaufs. Im Ergebnis bedeutet das, dass die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF **stets im Zeitpunkt der Erbringung des Vermögensopfers** zu laufen beginnt. Fraglich ist freilich, welche Umstände für das Vermögensopfer charakteristisch sind.

IV. Ausgestaltung der Vermögensopfertheorie: Einzelfallentscheidung versus Abgrenzung anhand negativer Kriterien

Wie bereits erwähnt, hat der Gesetzgeber des ErbRÄG 2015 an der „Vermögensopfertheorie“ festgehalten und diese in § 782 Abs 1 ABGB nF mit den Worten „wirklich gemacht“ normativ verankert. Konkrete Vorgaben zu den Umständen, die für die Erbringung des Vermögensopfers ausschlaggebend sind, sucht man im Gesetz jedoch nach wie vor vergebens, sodass die inhaltliche Ausgestaltung der Vermögensopfertheorie im Schrifttum weiterhin stark umstritten ist. Die Meinungsverschiedenheiten betrafen schon bislang nicht nur Details dieser Theorie, sondern die ganz grundsätzliche Frage, wie man sich der Problematik nähern sollte. So geht etwa *Limberg*³² davon aus, dass es nicht zielführend sei, bei der Erbringung des Vermögensopfers auf konkrete

Kriterien abzustellen. Eine solche Auslegung könne dem Schutzzweck des Dogmas von vornherein nicht gerecht werden. Vielmehr sei allein auf Grundlage des Einzelfalls zu prüfen, ob das Vermögen dem Stifter faktisch noch als Eigentum dient. Ähnlich konstatiert *Umlauf*, es sei nicht möglich, einen Katalog an Gestaltungsvarianten zu erarbeiten, die dem Beginn des Laufs der Zweijahresfrist entgegenstehen;³³ eine solche Konkretisierung sei jedoch auch gar nicht erforderlich, weil die Erbringung eines Vermögensopfers durch Dotierung von Vermögen an eine Stiftung bei den in praxi gängigen Gestaltungen von Stiftungserklärungen ohnehin zu verneinen sei.³⁴

Gegen diese Auffassungen sind Bedenken anzumelden: Zutreffend kritisiert *Kletečka*³⁵, dass der Inhalt der Vermögensopfertheorie nur anhand konkreter Kriterien angegeben werden kann. Ansonsten führt die Vermögensopfertheorie zu unerträglicher Rechtsunsicherheit. Einfacher erscheint es dabei, diese **Kriterien negativ zu umschreiben**. Es ist von einer Vermögenswidmung im Rahmen einer Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde oder „Nachstiftung“ auszugehen und die Frage zu erörtern, welche Vorbehalte des Stifters dazu führen, dass diese Dotierung kein Vermögensopfer darstellt? Nur so ist es möglich, der Vermögensopfertheorie Konturen zu verleihen, was für die Rechtspraxis unerlässlich scheint. Schließlich muss es dem Errichter einer Stiftungs(zusatz)urkunde möglich sein, diese so zu gestalten, dass das Vermögensopfer erbracht und die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF zu laufen beginnt. Aus diesem Grund gilt es nun die wichtigsten Gestaltungsvarianten und Vorbehalte in Stiftungsurkunden dahingehend zu beleuchten, ob sie der Erbringung eines Vermögensopfers entgegenstehen.

V. Widerrufsvorbehalt und Letztbegünstigung

In der Lehre allgemein anerkannt und auch höchstgerichtlich bestätigt ist die Einschränkung, dass eine Dotierung von Vermögen an eine Stiftung jedenfalls dann nicht zur Erbringung eines Vermögensopfers führt, wenn sich der Stifter sowohl den Widerruf der Stiftung (§ 34 PSG) als auch die Änderung der Stiftungserklärung (§ 33 Abs 2 PSG) vorbehalten hat.³⁶ Aber auch ein Widerrufsvorbehalt für sich betrachtet steht nach zutreffender herrschender Ansicht dem Vermögensopfer

29 *Limberg*, Privatstiftung 65.

30 2 BlgHH XXI Sess 114; dazu ausführlich *Schauer*, Rechtsprobleme der erbrechtlichen Nachfolge bei Personengesellschaften (1999) 126 f.

31 So auch *Zollner/Pitscheider*, PSR 2016, 14; vgl zur Rechtslage vor dem ErbRÄG 2015 bereits *Limberg*, Privatstiftung 65.

32 Privatstiftung 36.

33 *Umlauf*, Anrechnung 182.

34 *Umlauf*, PSR 2012, 107.

35 EF-Z 2012, 8.

36 OGH 10 Ob 45/07a SZ 2007/92 = GesRZ 2007, 437 (*Arnold*) = ecolex 2007/285 (*Limberg*) = EF-Z 2007/115 (*Zollner*).

entgegen, wenn der **Stifter letztbegünstigt** ist.³⁷ Die Mindermeinung von *Eccher*³⁸, wonach das Vermögensopfer als erbracht gelte, solange der Widerruf nicht tatsächlich erfolgt, ist entschieden abzulehnen. Behält sich der Stifter den Widerruf vor, hat sich sein Widmungswille noch nicht endgültig manifestiert. Einerlei ist dabei, ob der Stifter in der Stiftungserklärung explizit als Letztbegünstigter genannt ist oder ob ihm diese Stellung aufgrund der gesetzlichen Zweifelsregel des § 36 Abs 4 PSG zukommt. Durch einen Widerrufsvorbehalt hat der Stifter in beiden Fällen die Möglichkeit, die vermögensrechtlichen Folgen der Stiftungerrichtung rückgängig zu machen und das Vermögen „zurückzuholen“.

Anders gestaltet sich die Situation jedoch dann, wenn sich der Stifter zwar den Widerruf vorbehalten hat, aber in der Stiftungserklärung (unabänderlich) eine andere Person als Letztbegünstigter genannt ist. Hier fließt das Vermögen bei Ausübung des Widerrufsrechts nicht an den Stifter zurück. Das Vermögen ist der Verlassenschaft trotz des Widerrufsvorbehalts endgültig entzogen. Daher steht ein Widerrufsvorbehalt der Erbringung eines Vermögensopfers nicht entgegen, wenn die Stiftungserklärung eine vom Stifter verschiedene Person als Begünstigten ausweist.³⁹ Gleiches gilt auch dann, wenn sich der Stifter die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten hat und durch Änderung der Stiftungsurkunde das Widerrufsrecht beseitigt.⁴⁰ Fraglich ist jedoch, ob in solchen Fällen nicht schon das Änderungsrecht für sich betrachtet gegen die Erbringung eines Vermögensopfers und damit gegen den Beginn des Fristenlaufs spricht?

VI. Änderungsvorbehalt

1. Umfassendes Änderungsrecht

Im Schrifttum wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass die Dotierung von Vermögen an eine Privatstiftung nicht als Vermögensopfer anzusehen sei, wenn sich der Stifter das Recht vorbehalten hat, die Stiftungserklärung allumfassend zu ändern.⁴¹ Dabei wird vor allem auf die wertungsmäßige Nähe zum Widerrufsvorbehalt hingewiesen. So betont etwa *Limberg*⁴²: Ein umfangreiches

Änderungsrecht sei der Widerrufsmöglichkeit jedenfalls gleichzustellen, da – wirtschaftlich betrachtet – beide Rechte zu sehr ähnlichen Ergebnissen führen können. Ähnlich führt *Umlauf*⁴³ aus, die Ausübung eines uneingeschränkten Änderungsrechts könne dazu führen, dass die finanziellen Folgen einer Stiftungerrichtung weitestgehend rückgängig gemacht werden.

Dieser Begründung tritt *Kletečka*⁴⁴ entgegen und moniert, dass widerrufsgleiche Änderungen unzulässig seien. Schon aus § 34 Satz 2 PSG folge eine klare Trennung zwischen einem Änderungs- und Widerrufsvorbehalt. *Kletečka* kann sich in diesem Zusammenhang auch auf die Judikatur des OGH stützen: Es entspricht stRsp, dass die Vornahme widerrufsgleicher Änderungen eine unzulässige Umgehung von § 34 PSG darstellen. Hat sich ein Stifter den Widerruf der Stiftung nicht vorbehalten, kann er das nicht mehr durch Änderung der Stiftungserklärung nach Entstehen der Privatstiftung nachholen.⁴⁵ Insbesondere ist es einem Stifter, der sich den Widerruf nicht vorbehalten hat, untersagt, die Dauer (auf die die Stiftung errichtet ist) nachträglich dergestalt zu verkürzen, dass dies einem Widerruf gleichkäme.⁴⁶ Vor diesem Hintergrund kann man – im Anschluss an *Kletečka* – aus dem fehlenden Vermögensopfer bei einem Widerrufsvorbehalt wohl tatsächlich nicht automatisch darauf schließen, dass auch ein uneingeschränktes Änderungsrecht dem Beginn der Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF entgegenstehe.

Parapatits und *Schörghofer* setzen in diesem Zusammenhang jedoch einen anderen Akzent und weisen darauf hin, dass ein umfangreiches Änderungsrecht im Ergebnis auch dazu führen könne, dass der Stifter schlussendlich **Ausschüttungen an sich selbst** bewirkt.⁴⁷ Dieser Gedanke wird von *Zöchling-Jud* und *Zollner* konkretisiert:⁴⁸ Ein umfangreicher Änderungsvorbehalt, über dessen Ausübung der Stifter allein entscheiden kann, ermöglicht es dem Stifter, sich selbst zum Begünstigten einzusetzen,⁴⁹ Ausschüttungen an sich selbst in der Stiftungserklärung verbindlich anzuordnen und sich selbst als Letztbegünstigten einzusetzen. Eine solche Änderung ist bei einem allumfassenden Änderungsvorbehalt selbst dann möglich, wenn den (ursprünglich) Begünstigten ein klagbarer Anspruch eingeräumt wurde oder wenn zwischen dem Begünstigten und dem Stifter eine Gegen-

37 Nachweise in FN 19 und bei *Bittner/Hawel* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02} (2015) § 785 Rz 8.

38 In *Schwimmann/Kodek*, ABGB⁴ (2012) § 785 Rz 4.

39 *Schauer*, NZ 1993, 253; *Limberg*, Privatstiftung 35; *Umlauf* in FS Binder 892.

40 Vgl dazu nur *Arnold*, PSG³ § 34 Rz 5a.

41 *Arnold*, PSG³ (2013) Einl Rz 23b; *Riedmann*, Privatstiftung 38 ff; *Schauer*, ZfS 2006, 53 f; *derselbe*, JEV 2007, 95 f; *Bittner/Hawel* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02} § 785 Rz 8.

42 Privatstiftung 35.

43 In FS Binder 893.

44 EF-Z 2012, 9.

45 Nachw bei *Arnold*, PSG³ § 33 Rz 45.

46 OGH 6 Ob 72/11y ZfS 2011, 127 (*Leitner-Bommer*) = GesRZ 2011, 378 (*Fehl*).

47 *Parapatits/Schörghofer*, Privatstiftung und Schenkungsanrechnung, iFamZ 2008, 42 (45 f).

48 *Zöchling-Jud/Zollner* in *Armann/Rüffler/Torggler* 49 f.

49 OGH 3 Ob 17/06h; 3 Ob 217/05s ZfS 2006, 109 (*H. Torggler*).

leistungssituation besteht.⁵⁰ Vor diesem Hintergrund wird man eine Vermögenswidmung an eine Stiftung, bei der sich der Stifter ein umfassendes Änderungsrecht der Stiftungserklärung vorbehält, bei wertender Betrachtung tatsächlich nicht als endgültiges Vermögensopfer qualifizieren können. Für diese – schon bislang überwiegend vertretene Ansicht – sprechen auch die Materialien zum ErbRÄG 2015, wonach das Vermögensopfer bei Zuwendungen an eine Privatstiftung noch nicht erbracht worden ist, „solange sich der Verstorbene als Stifter ein Widerrufsrecht oder sonstige umfassende Änderungen vorbehalten hat.“⁵¹ Fraglich ist damit freilich, wie ein Änderungsrecht ausgestaltet sein muss, damit es dem Beginn des Fristenlaufs nicht entgegensteht?

2. Eingeschränktes Änderungsrecht

Behält sich der Stifter kein (all)umfassendes Änderungsrecht vor, sondern nur ein eingeschränktes, ist zwischen inhaltlichen und formellen Schranken zu differenzieren:⁵² Von einer inhaltlichen (oder materiellen) Einschränkung des Änderungsrechts ist dann die Rede, wenn der Stifter nicht den gesamten Inhalt der Stiftungserklärung ändern darf, sondern nur bestimmte Regelungen der Erklärung.⁵³

2.1. Materiell eingeschränkter Änderungsvorbehalt

Oben wurde gezeigt, dass ein allumfassender Änderungsvorbehalt dem Beginn der Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF deshalb entgegensteht, da der Stifter dadurch die Möglichkeit erhält, Ausschüttungen an sich selbst zu bewirken. Ausgehend davon ist bei Beantwortung der Frage, ob ein inhaltlich eingeschränkter Änderungsvorbehalt ein Hindernis für die Erbringung eines Vermögensopfers darstellt, darauf abzustellen, ob der Stifter aufgrund des Änderungsrechts noch die Möglichkeit hat, in Gebrauch des Stiftungsvermögens zu gelangen. Aus diesem Grund erteilt ein Änderungsvorbehalt, der dem Stifter bloß die Möglichkeit gibt, den Stiftungszweck und/oder die Stiftungsorganisation zu ändern, dem Vermögensopfer keinen Abbruch. Ein Änderungsvorbehalt, der auch die **Änderung der Begünstigtenordnung** inkludiert, hingegen sehr wohl, weil es dem Stifter

dann offen steht, Rückflüsse des Stiftungsvermögens an sich selbst anzuordnen und das Stiftungsvermögen schlussendlich wieder als eigenes zu nützen.⁵⁴

2.2. Formell eingeschränkter Änderungsvorbehalt

Eine formelle Beschränkung des Änderungsvorbehalts liegt insbesondere dann vor, wenn der Stifter sein Änderungsrecht nur für bestimmte Dauer oder nicht allein ausüben kann. Stellt die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung aufgrund eines allumfassenden Änderungsrechts kein Vermögensopfer dar und ist der Änderungsvorbehalt mit dem Eintritt eines bestimmten Ereignisses auflösend bedingt, beginnt die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF mit dem Eintritt dieses Ereignisses zu laufen.

Umstritten ist die Frage, ob ein Stifter durch die Dotierung von Vermögen an eine Privatstiftung trotz eines inhaltlich allumfassend ausgestalteten Änderungsvorbehalts ein Vermögensopfer erbringt, wenn er den Änderungsvorbehalt nicht allein, sondern nur mit Zustimmung eines anderen Stifters, des Stiftungsvorstands oder eines Beirats ausüben kann. Die wohl überwiegende Ansicht geht davon aus, dass ein solcher Änderungsvorbehalt der Erbringung eines Vermögensopfers nicht entgegensteht.⁵⁵ Anderer Ansicht ist jedoch *Arnold*⁵⁶, nach dem jedenfalls das Zustimmungserfordernis eines zweiten Stifters noch nicht per se für die Erbringung eines Vermögensopfers spricht, weil der Stifter durch Ableben des zweiten Stifters das uneingeschränkte Änderungsrecht zurückerlangen kann. *Zöchling-Jud* und *Zollen* stellen in diesem Zusammenhang darauf ab, ob der Stifter die Entscheidung der zustimmungsberechtigten Person oder des zustimmungsberechtigten Gremiums de facto beeinflussen kann. Ist dies der Fall, könne nicht davon ausgegangen werden, dass das Vermögensopfer schon eingetreten ist.

Dieser Kritik an der überwiegenden Ansicht ist beizupflichten. Zwar ist das Einflussrecht des Stifters in Form eines Änderungsvorbehalts durch das Zustimmungserfordernis einer anderen Person bzw eines Gremiums verdünnt. Im Ergebnis kann es jedoch auch in solchen Konstellationen dazu kommen, dass das der Stiftung gewidmete Vermögen durch eine vom Stifter veranlasste Änderung der Stiftungserklärung an ihn selbst zurück-

50 So überzeugend *Arnold*, PSG³ § 33 Rz 43 f (mit Darstellung des Meinungsstands).

51 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 34.

52 Vgl dazu nur *Arnold*, PSG³ § 33 Rz 40.

53 Ausführlich zum zwingenden und zum fakultativen Inhalt einer Stiftungserklärung *Arnold*, PSG³ § 9 Rz 3 ff.

54 Treffend *Zöchling-Jud/Zollner* in *Artmann/Rüffler/Torggler* 51.

55 Nachweise bei *Zöchling-Jud/Zollner* in *Artmann/Rüffler/Torggler* 49 FN 38.

56 GesRZ 2015, 347.

fließt. Daher steht meines Erachtens ein allumfassendes Änderungsrecht der Erbringung eines Vermögensopfers auch dann entgegen, wenn der Stifter das Recht nur mit Zustimmung einer anderen Person oder eines Gremiums ausüben kann.

VII. Der Stifter als Stelle, die den Begünstigten festlegt (§ 9 Abs 1 Z 3 PSG)

Im Schrifttum wird ferner darauf hingewiesen, dass die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF dann nicht zu laufen beginne, wenn sich der Stifter als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG einsetzt, der das Recht auf Festlegung des Begünstigten zukommt.⁵⁷ Denn auch hier habe der Stifter die Möglichkeit, sich selbst als Begünstigten festzustellen, sodass ein – mit einem umfassenden Änderungsvorbehalt – wertungsidenter Zugriff auf das Stiftungsvermögen vorliege. Der Fristenlauf sei damit gehemmt.

Der OGH steht jedoch der Möglichkeit, dass die Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG eine ihr angehörende Person als Begünstigten feststellt, kritisch gegenüber und spricht sich in der Entscheidung 6 Ob 139/13d⁵⁸ obiter dicta („der Vollständigkeit halber“) gegen eine solche Selbstbegünstigung aus. Dogmatisch führt *Löffler* für dieses Verbot der Selbstbegünstigung eine analoge Anwendung von § 39 Abs 4 GmbHG ins Treffen.⁵⁹ *Größ*⁶⁰ geht in diesem Zusammenhang von einem In-sich-Geschäft aus und überträgt dem Gericht zur Vermeidung von Interessenkonflikten eine Zustimmungsbefugnis.

Wie *Arnold*⁶¹ aufzeigt, liegt jedoch keine mit einem In-sich-Geschäft vergleichbare Konstellation vor: Der Autor hebt hervor, dass die Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG für die Privatstiftung nicht vertretungsbefugt ist, sondern die Feststellung des Begünstigten dem Stiftungsvorstand mitzuteilen hat, der an die Entscheidung allerdings nur dann gebunden ist, wenn diese nicht dem **Stiftungszweck widerspricht**. Daher sieht *Arnold* im Stiftungsvorstand das maßgebliche Korrektiv, das – nach Maßgabe des Stiftungszwecks – darüber entscheidet, ob die Festlegung einer Person als Begünstigter wirksam ist, die selbst dem Gremium iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG angehört. Unter der Prämisse, dass der Stiftungsvorstand die Feststellung gutheißt, hält *Arnold*

eine Selbstbegünstigung der Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG prinzipiell für zulässig.

Die Antwort auf die Frage, ob die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung auch dann, wenn sich der Stifter selbst als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG einsetzt, ein Vermögensopfer darstellt, hängt entscheidend davon ab, welcher der dargestellten Auffassungen man beipflichtet. Verneint man die Möglichkeit der Selbstbegünstigung einer Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG steht der Umstand, dass sich der Stifter selbst als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG einsetzt, der Erbringung eines Vermögensopfers nicht entgegen. Geht man hingegen davon aus, dass die Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG auch solche Personen als Begünstigte feststellen kann, die dem Gremium angehören, muss man die Erbringung eines Vermögensopfers verneinen. Schließlich steht dann dem Begünstigten (wenn auch nach Genehmigung durch ein Gericht bzw durch den Stiftungsvorstand) die Möglichkeit offen, sich selbst als Begünstigten festzustellen und schlussendlich das der Stiftung gewidmete Vermögen zurückzuerlangen.

VIII. Fruchtgenuss- und Gebrauchsrechte

Die Möglichkeit des Stifters, die Vermögenswidmung an die Stiftung rückgängig zu machen und (zumindest einen Teil) des dotierten Vermögens zurückzuerlangen, ist jedoch möglicherweise nicht der einzige Gesichtspunkt, dem bei der Vermögensopfertheorie Bedeutung zukommt. Der OGH sprach zur alten Rechtslage im Zusammenhang mit der Schenkung von Liegenschaften aus, dass das Vermögensopfer auch dann nicht eintrete, wenn sich der Geschenkgeber ein Fruchtgenussrecht samt Veräußerungs- und Belastungsverbot an der Liegenschaft vorbehält.⁶² Ein bloßes Nutzungs- oder Gebrauchsrecht an der verschenkten Liegenschaft stehe hingegen dem Beginn der Zweijahresfrist des § 785 ABGB aF (= § 782 ABGB nF) nicht entgegen.⁶³ Diesen Entscheidungen kommt natürlich auch im Stiftungsrecht Bedeutung zu, weil zwischen der Schenkung einer Liegenschaft und ihrer Einbringung in eine Stiftung in Form einer Sachwidmung wertungsmäßig kein Unterschied besteht. Fraglich ist jedoch, ob die genannte Judikatur auch zur neuen Rechtslage fortzuset-

57 *Umlauf*, Anrechnung 181; *Grave*, Die Privatstiftung aus rechtlicher Sicht – ein Erfahrungsbericht, in FS Jakobjevich (1996) 13 (14 ff).

58 OGH 6 Ob 139/13d ZfS 2013, 179 (K. Oberndorfer) = GesRZ 2014, 63 (R. Briem) = PSR 2013/42 (Csoklich).

59 *Löffler* in P. Doralt/Nowotny/Kalss, PSG (1995) § 5 Rz 15.

60 Rechtsfragen der Begünstigtenstellung, in P. Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 205 (221 ff).

61 PSG³ § 5 Rz 45.

62 OGH 2 Ob 39/14w JBl 2014, 795 = NZ 2015/6 (*Battlogg*) = EF-Z 2015/26 (*Tschugguel*) = ecolex 2015/97 (*Schoditsch*) = iFamZ 2015/36 (*Mondel*).

63 OGH 2 Ob 125/15v JBl 2015, 705 = EvBl 2016/29 = EF-Z 2015/162 (*Tschugguel*) = ecolex 2015/445 (*Fritzer*); 2 Ob 185/15t ecolex 2016/200 = NZ 2016/60.

zen ist. *Zollner*⁶⁴ bejaht dies: Das bloße Gebrauchsrecht an einzelnen Gegenständen, die der Privatstiftung gewidmet werden, verhindere den Eintritt eines Vermögensopfers auch nach neuer Rechtslage nicht. Der Vorbehalt eines umfassenden Fruchtgenussrechts führe jedoch dazu, dass hinsichtlich des davon betroffenen Gegenstands das Vermögensopfer nicht eintrete. Anderer Ansicht sind hingegen *Hügel* und *Aschauer*, nach denen der Vorbehalt der Erträge aufgrund eines Fruchtgenussrechts nach neuem Recht ebenso irrelevant sei, wie ein Recht zur physischen Nutzung der Sache.⁶⁵ Diese Auffassung überrascht, wenn man bedenkt, dass die von Judikatur und Lehre praeter legem entwickelte Vermögensopfertheorie in § 782 ABGB nF eine Verankerung im Gesetz fand und der Gesetzgeber darüber hinaus keine Änderung der materiellen Rechtslage anstrebte.⁶⁶ Ungeachtet dessen sollte man sich aber (und insofern ist *Hügel* und *Aschauer* beizupflichten) wohl tatsächlich davor hüten, die bisher von der **Rechtsprechung** entwickelten Grundsätze unreflektiert auf die neue Rechtslage anzuwenden. Dies gilt gerade für die Unterscheidung, dass ein Fruchtgenussrecht des bisherigen Eigentümers der Liegenschaft dem Eintritt eines Vermögensopfers entgegenstehe, ein bloßes Nutzungs- oder Gebrauchsrecht hingegen nicht. Es **mutet seltsam an**, dass die – häufig nur theoretische – Unterscheidung zwischen Gebrauchs- und Fruchtgenussrechten das „Zünglein an der Vermögensopfer-Waage“ sein soll.⁶⁷ Hält man bei der Vermögensopfertheorie den endgültigen und unwiderruflichen Übergang der Rechtszuständigkeit für ausschlaggebend, so steht der Erbringung des Vermögensopfers weder ein Fruchtgenuss- noch ein Gebrauchsrecht des bisherigen Eigentümers entgegen.⁶⁸ Stellt man hingegen nicht auf den endgültigen Verlust der Sachsubstanz ab, sondern auf die Möglichkeit der Weiterbenützung durch den bisherigen Eigentümer, wirkt sowohl ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht als auch ein Gebrauchsrecht fristhemmend.⁶⁹ Damit fragt

sich, worauf es bei der Vermögensopfertheorie ankommt. Aufschlussreich ist eine historische Interpretation.

Die Vermögensopfertheorie geht auf die **Gesetzesmaterialien zur III. Teilnovelle** (RGI 1916/69) zurück: § 785 Abs 2 letzter Satz idF III TN sah vor, dass die Zweijahresfrist bei Schenkungen unter Ehegatten nicht vor Auflösung oder Scheidung der Ehe zu laufen beginnt. In den Erläuterungen zur damaligen Regierungsvorlage wird dies folgendermaßen begründet: „Bei Schenkungen unter Ehegatten kann diese Frist sachgemäß erst von der Auflösung der Ehe oder ehelichen Gemeinschaft berechnet werden, weil vorher der Geschenkgeber zumeist auch im Genusse des geschenkten Gegenstandes war und gerade solche Schenkungen leicht zur absichtlichen Verletzung des Pflichtteilsanspruches missbraucht werden.“⁷⁰

Dieser Hinweis in den Materialien spricht stark dafür, dass die Zweijahresfrist des § 785 Abs 3 Satz 2 ABGB (und damit auch jene des § 782 Abs 1 ABGB nF) nicht zu laufen beginnt, bevor der Geschenkgeber das Gebrauchsrecht an der Sache aufgegeben hat.⁷¹ Andererseits ist zu beachten, dass der Gesetzgeber des ErbRÄG 2015 in den Materialien klarstellt: „Durch ein bloßes Nutzungsrecht wird das Vermögensopfer aber regelmäßig nicht ausgeschlossen.“⁷² Nach **allgemeinen Derogationsregeln** kann kein Zweifel daran bestehen, dass diesem Hinweis in den Materialien zum ErbRÄG 2015 stärkeres Gewicht zukommt, als jenen in den Erläuterungen zur III. Teilnovelle. Daraus folgt, dass das Vermögensopfer (schon) bei einem endgültigen Verlust der Sachsubstanz eintritt. Die Möglichkeit der Weiterbenützung durch den bisherigen Eigentümer steht dem Vermögensopfer eintritt nicht entgegen. Folgerichtig beginnt die Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF daher auch dann zu laufen, wenn sich der Stifter ein Fruchtgenussrecht oder ein Gebrauchsrecht an

64 PSR 2015, 188.

65 *Hügel/Aschauer*, Pflichtteilsrecht und Unternehmensbewertung bei der Gründung von Unternehmensstiftungen, in *Barth/Pesendorfer*, Praxishandbuch des neuen Erbrechts (2016) 227 (253 f).

66 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 34; *Zollner*, PSR 2015, 188.

67 Treffend *Tschugguel*, EF-Z 2015, 278. Durch ein Gebrauchsrecht erhält der bisherige Eigentümer das Recht auf (Weiter-)Gebrauch der Sache ohne Verletzung der Substanz mit der (bei der Fruchtnießung fehlenden) Beschränkung auf seine persönlichen *Bedürfnisse* (ausführlich zur Unterscheidung zwischen einem Gebrauchs- und einem Fruchtgenussrecht *Hoffmann* in *Rummel*, ABGB³ [2000] § 504 Rz 2; *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ [2012] § 504 Rz 3; *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} [2016] § 509 Rz 8).

68 Insofern konsequent *Kletečka*, EF-Z 2012, 9; *Schauer*, JEV 2007, 96: „Behält sich der Stifter am eingebrachten Vermögen Gebrauchs- oder Nutzungsrechte, beispielsweise ein Fruchtgenuss-

recht vor, so ist das Vermögensopfer erbracht, weil der Stifter das Eigentum an der Sache verloren und somit den Substanzwert eingebüßt hat.“

69 Folgerichtig *Umlauf*, Anrechnung 180 ff; *derselbe* in FS Binder 887.

70 2 BlgHH XXL Session 115; vgl dazu auch die Materialien zur III. TN (Herrenhausbericht 116). Die Bestimmung des § 785 Abs 2 letzter Satz wurde bei der Reform des Ehegatten-Erbrechts 1978 (BGBl 1978/280) gestrichen. Für die Vermögensopfertheorie können daraus jedoch keine Schlüsse gezogen werden. Die Streichung geschah deshalb, weil dem Ehegatten im Rahmen der Erbrechtsnovelle 1978 ohnehin ein **gesetzliches Pflichtteilsrecht** eingeräumt wurde und eine Schenkung an den pflichtteilsberechtigten Ehegatten seither ohnedies unbefristet anzurechnen ist (ErläutRV 136 BlgNR XIV GP 18).

71 Vgl dazu nur *Umlauf*, PSR 2012, 106 f.

72 ErläutRV 688 BlgNR XXV GP 34.

einer der Stiftung gewidmeten Liegenschaft vorbehalten.⁷³

In praxi ist dabei freilich zu beachten, dass es keinesfalls ausgeschlossen ist, dass der OGH seine Judikatur zur alten Rechtslage fortschreibt, wonach ein Fruchtgenussrecht des bisherigen Eigentümers fristhemmend ist. Daher ist es ratsam, wenn sich der Stifter bloß ein Gebrauchsrecht vorbehält, da dieses der Erbringung des Vermögensopfers jedenfalls nicht entgegensteht.

IX. Das Recht auf Bestellung des Stiftungsvorstands / Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsvorstand

Schließlich wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass auch das Recht des Stifters, den Stiftungsvorstand zu bestellen oder diesem Weisungen zu erteilen, dem Beginn der Zweijahresfrist des § 782 ABGB nF entgegenstehe.⁷⁴ Diese Ansicht geht jedoch zu weit: Die bloße Möglichkeit der Auswahl der Mitglieder des Vorstands erteilt dem Eintritt des Vermögensopfers keinen Abbruch, da diese Stiftungsorgane – gleich, von wem sie bestellt wurden – die Stiftungserklärung einzuhalten haben. Sie sind insbesondere dazu verpflichtet, das Vermögen im Einklang mit dem Stiftungszweck zu verwenden.⁷⁵

Was das Weisungsrecht des Stifters angeht, ist zu beachten, dass ein unbeschränktes Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand unzulässig ist, da es nicht angeht, den Stiftungsvorstand zu einem bloßen Vollzugsorgan des Stifters zu degradieren.⁷⁶ Die Mitglieder des Stiftungsvorstands sind (jedenfalls in erster Linie) an die Stiftungserklärung und den darin festgelegten Stiftungszweck und nicht an etwaige Weisungen des Stifters gebunden. Gegenteiliges würde die Kontrollfunktion des Vorstands ad absurdum führen.⁷⁷ Gerade aufgrund der zentralen Funktion, die dem Stiftungsvorstand neben dem Stiftungsprüfer zukommt, kann aus dem (ansonsten) relativ weit gehenden Gestaltungsspielraum des Stifters nicht geschlossen werden, dass der Stifter dem Vorstand die Entscheidungsbefugnis aus der Hand nehmen kann.⁷⁸ Damit zeigt sich, dass eine **Weisungsbefug-**

nis des Stifters gegenüber dem Stiftungsvorstand wenn überhaupt, dann **nur in sehr eingeschränktem Maße zulässig** ist.⁷⁹ Da die Mitglieder des Stiftungsvorstands an eine darüber hinausgehende und damit rechtswidrige Weisung des Stifters nicht gebunden sind, ist mE – im Anschluss an *Kletečka*⁸⁰ und *Schauer*⁸¹ – davon auszugehen, dass ein vorbehaltenes Weisungsrecht des Stifters gegenüber dem Stiftungsvorstand dem Eintritt des Vermögensopfers grundsätzlich nicht entgegensteht. Anders wird jedoch dann zu entscheiden sein, wenn sich der Stifter ein Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand vorbehält und diesen auch als Stelle iSd § 9 Abs 1 Z 3 PSG angibt. Hier kann der Stifter im Wege des Weisungsrechts nämlich uU Ausschüttungen an sich selbst bewirken, sodass noch nicht von der Erbringung eines Vermögensopfers auszugehen ist.

X. Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse

- Auf Verlangen eines Pflichtteilsberechtigten ist das Vermögen, das der Verstorbene in den letzten beiden Jahren vor seinem Tod einer Privatstiftung gewidmet hat, bei der Berechnung der Verlassenschaft hinzuzurechnen und auf einen etwaigen Geldpflichtteil der Noterben anzurechnen. Die Zweijahresfrist beginnt iSd „Vermögensopfertheorie“ erst dann zu laufen, wenn der Verstorbene die Vermögenswidmung „wirklich gemacht hat“.
- Für die Hinzu- und Anrechnung einer Begünstigtenstellung iSd § 781 Abs 2 Z 5 ABGB nF, die der Verstorbene einer nicht pflichtteilsberechtigten Person eingeräumt hat, ist die Zweijahresfrist des § 782 Abs 1 ABGB nF ausschlaggebend. Für den Beginn des Fristenlaufs ist auch hier darauf abzustellen, zu welchem Zeitpunkt der Verstorbene sein Vermögen der entsprechenden Stiftung tatsächlich gewidmet hat.
- Behält sich der Stifter iSd § 34 PSG den Widerruf der Stiftungserklärung vor und ist er Letztbegünstigter, stellt die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung noch kein Vermögensopfer dar.

73 Vgl dazu auch *Zöchling-Jud/Zollner* in *Artmann/Rüffler/Torggler* 52: „Nach den Gesetzesmaterialien zum ErbRÄG 2015 soll durch ein bloßes Nutzungsrecht das Vermögensopfer regelmäßig nicht ausgeschlossen sein, sodass fraglich ist, inwieweit die Judikatur zum bisherigen Recht fortzusetzen ist.“

74 *Umlauf*, Anrechnung 180 ff.

75 So zB auch *Schauer*, JEV 2007, 95 f; *Kletečka*, EF-Z 2012, 9; *Arnold*, GesRZ 2015, 47.

76 Statt vieler *Hochbedinger*, Zur Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands im Lichte der PSG-Novelle BGBl I 2010/111, PSR 2011, 52 (55).

77 *Arnold*, PSG³ § 14 Rz 30.

78 *Arnold*, PSG³ § 14 Rz 30; *Karollus*, Gedanken zur Haftung des Stiftungsvorstands, insbesondere im Zusammenhang mit unter-

nehmerischen Ermessensentscheidungen und mit der Schutzpflicht des Stiftungsvorstands für die Stiftungs-Governance, in *FS Reischauer* (2010) 209 (222).

79 Statt vieler *S. Schmidt*, Organe der Privatstiftung, in *P. Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 173 (188 f); *Feltl/Rizzi*, Die Zulässigkeit von Weisungsrechten und anderen Kontrollmechanismen gegenüber dem Stiftungsvorstand, *ecolex* 2010, 56 (57); *Arnold*, PSG³ § 14 Rz 30 (mit Darstellung des Meinungsstands).

80 EF-Z 2012, 9.

81 JEV 2007, 95 f.

- Hat sich der Stifter iSv § 33 Abs 2 PSG (auch für den Zeitraum nach Entstehen der Privatstiftung) die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten, steht dies dem Eintritt des Vermögensopfers ebenfalls entgegen, wenn der Änderungsvorbehalt auch die Änderung der Begünstigtenordnung inkludiert. Schließlich kann ein solches Änderungsrecht im Ergebnis dazu führen, dass der Stifter Ausschüttungen an sich selbst bewirkt.
- Behält sich der Stifter ein Fruchtgenuss- oder Gebrauchsrecht an den Sachen vor, die er der Stiftung widmet, erteilt dies dem Eintritt des Vermögensopfers keinen Abbruch.
- Auch das Recht auf Bestellung des Stiftungsvorstands oder ein – ohnehin nur in engen Grenzen zulässiges – Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsvorstand hindern den Eintritt eines Vermögensopfers im Regelfall nicht.

LIECHTENSTEIN AKTUELL

Die Ermittlung der wirtschaftlich berechtigten Person nach den Bestimmungen der liechtensteinischen Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Geldwäsche

Die Meldungen über die in Liechtenstein befindlichen Finanzvermögen im Rahmen des Automatischen Informationsaustausch Abkommens FL-EU werden ausschliesslich auf Basis der in Liechtenstein geltenden Regelungen der Sorgfaltspflichtgesetzgebung erfolgen. Die nationalen steuerlichen Zurechnungsregelungen der Ansässigkeitsstaaten werden nur subsidiär im Rahmen der tatsächlichen Überprüfung durch die nationalen Finanzverwaltungen zur Anwendung gelangen. Aus diesem Grund kommt der Frage, welche Person in der Sorgfaltspflichtdokumentation der meldenden Finanzinstitute als wirtschaftlich berechtigt klassifiziert, steuerlich eine massgebliche Bedeutung zu.

Deskriptoren: Sorgfaltspflichtgesetz, Sorgfaltspflichtverordnung, Gesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, wirtschaftlich berechtigte Person, beherrschende Person.

Normen: SPG, SPV, AIA-Gesetz.

Von Thomas Hosp und Martin Moosbrugger

1. Einleitung

Mit 1.1.2016 trat in Liechtenstein sowohl das Gesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (in Folge kurz: AIA-Gesetz)¹

als auch die Änderung der Definition der wirtschaftlich berechtigten Person gemäss der 4. Geldwäschereichtlinie in Art 12 der Verordnung zum Sorgfaltspflichtgesetz in Kraft. Aufgrund mehrerer im AIA-Gesetz enthaltenen Verweise auf die liechtensteinische Sorgfaltspflichtgesetzgebung (bestehend aus dem Sorgfaltspflichtgesetz und der zugehörigen Verordnung) werden im Rahmen des AIA-Gesetz Begriffsdefinitionen übernommen, deren ursprünglicher Zweck in der Verhinderung der Geldwäscherei liegt. Durch diese Verweise wird insbesondere der Begriff der wirtschaftlich berechtigten Person aus der Sorgfaltspflichtgesetzgebung auch für steuerliche Zwecke massgeblich und entfaltet über das AIA-Abkommen Liechtenstein-EU einen direkten Einfluss auf die steuerlichen Belange von in den Partner-

1 Die nationale Grundlage für das AIA-Abkommen Liechtenstein-EU.