

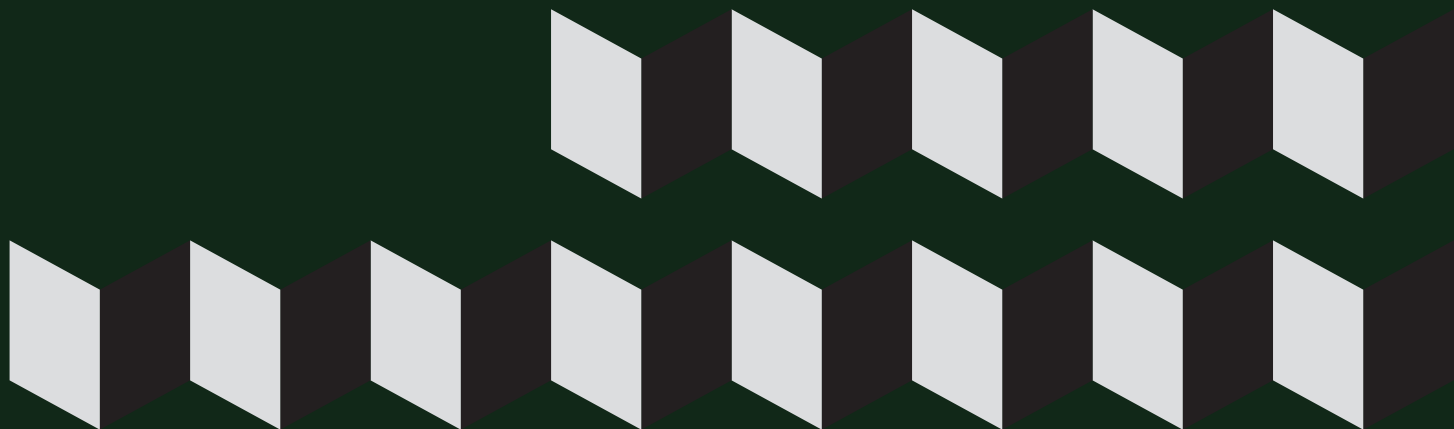


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Georg Kodek, Christian Ludwig, Johannes Zollner



52 | Beiträge

Der Stiftungsprüfer

Robert Briem

61 |

Die Europäische Stiftung (Fundatio Europaea – „FE“)

Martin Melzer

76 | Rechtsprechung

Privatstiftung und Wohnungserhaltungsanspruch nach § 97 ABGB

Der Stiftungsprüfer

PSR 2012/16

§§ 20, 21 PSG;
§ 270 Abs 6 UGBStiftungsprüfer;
rückwirkende
Bestellung;
Funktionsperiode

Der Beitrag befasst sich mit grundsätzlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Stiftungsprüfer. Unter anderem werden die Fragen behandelt, ob ein Stiftungsprüfer für bereits abgelaufene Geschäftsjahre bestellt werden darf, wann die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers beginnt und endet sowie ob ein Stiftungsprüfer seine Funktion auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niederlegen kann.

Von Robert Briem^{*)}

Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Bestellung
 - 1. Bestellungsverfahren, Parteien
 - 2. Bestellungsverbot nach § 22 Abs 3 PSG
 - 3. Rechtspflegeangelegenheit
- C. Prüfungsvertrag – Annahme
 - 1. Gesetzliches Schuldverhältnis, Prüfungsvertrag
 - 2. Annahme der Bestellung
- D. Bestellung für bereits abgelaufene Geschäftsjahre
 - 1. Firmenbuchpraxis
 - 2. Keine rückwirkende Bestellung, jedoch Bestellung für bereits abgelaufene Geschäftsjahre mit Wirkung ex nunc
 - 3. Lückenlose Prüfung sämtlicher Jahresabschlüsse
 - 4. Konzernabschlussprüfung
- E. Bestimmung der genauen Funktionsperiode
 - 1. Funktionsperiode grundsätzlich geschäftsjahrbezogen
 - 2. „Sich überlagernde“ Funktionsperioden mehrerer Stiftungsprüfer
 - 3. Mindestfunktionsperiode
- F. Beendigung der Funktion
 - 1. Abberufung aus wichtigem Grund, weitere Beendigungsgründe
 - 2. Funktionsniederlegung ohne wichtigen Grund
- G. Ergebnisse

A. Einleitung

Der Stiftungsprüfer hat nach der Gesetzeskonzeption im Kontrollsystem der Privatstiftung eine zentrale Bedeutung. Ihm obliegt nicht nur die Prüfung des Jahresabschlusses der Stiftung. Vielmehr ist er auch Organ der Privatstiftung mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, bis zum Recht auf Antragstellung betreffend Abberufung von Vorstandsmitgliedern oder Einleitung der Sonderprüfung. Der Stiftungsprüfer wird, sofern kein Aufsichtsrat besteht, ausnahmslos vom Gericht bestellt.

In letzter Zeit ist insbesondere Rechtsunsicherheit darüber entstanden, ob der Stiftungsprüfer auch für vergangene Perioden bestellt werden kann, und wie sich die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers genau bemisst. Jüngere Entscheidungen des OLG Wien geben hierzu klare Antworten. Darüber hinaus werden im vorliegenden Beitrag grundsätzliche Fragen im Zusammenhang mit dem Stiftungsprüfer behandelt.

B. Bestellung

1. Bestellungsverfahren, Parteien

Der Stiftungsprüfer wird, wenn kein Aufsichtsrat besteht, ausnahmslos vom Gericht bestellt. Nicht nur dem obligatorischen, sondern auch dem freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat kommt die Befugnis zur Bestellung des Stiftungsprüfers zu.¹⁾

Die Bestellung des Stiftungsprüfers erfolgt im außerstreitigen Verfahren (s § 42 PSG) und nicht im Firmenbuchverfahren. Das Verfahren zur Bestellung des Stiftungsprüfers wird entweder von Amts wegen oder auf Antrag eingeleitet. § 27 Abs 1 und 2 PSG gilt, obgleich es jeweils nur von den Mitgliedern eines Stiftungsorgans, nicht jedoch auch vom Stiftungsorgan als solchem, spricht, auch für die Bestellung des Stiftungsprüfers.²⁾

Antragsbefugt sind die Stiftung, jedes Stiftungsorgan und jedes Mitglied eines Stiftungsorgans.³⁾

Begünstigte sind hingegen, unabhängig davon, ob sie aktuell oder nur potenziell berechtigt sind, grundsätzlich nicht legitimiert, einen Antrag auf Bestellung eines Stiftungsprüfers zu stellen. Ihre rechtliche Stellung als Begünstigter wird durch den Umstand, ob und welcher Stiftungsprüfer bestellt wird, weder dem Grunde noch der Höhe nach unmittelbar beeinflusst.⁴⁾ Anderes würde dann gelten, wenn die Zuerkennung einer Zuwendung in der Stiftungserklärung zB von einer positiven Stellungnahme des Stiftungsprüfers abhängig

^{*)} Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Vortrag, welchen der Autor anlässlich der Fortbildungsveranstaltung des OLG Wien „Firmenbuchrecht“ am 25. 4. 2012 in Schwechat gehalten hat.

1) Siehe *Arnold*, PSG² (2007) § 20 Rz 19. AA *Gelter in Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 271, welcher allerdings die OGH-Entscheidung v 22. 6. 1995, 6 Ob 15/95, unzutreffend interpretiert. In dieser Entscheidung hat der OGH die Frage, ob die Bestellung und Abberufung durch einen fakultativ vorgesehenen zukünftigen (also noch nicht bestellten) Aufsichtsrat zulässig ist, offengelassen.

2) Siehe *Arnold*, PSG² (2007) § 27 Rz 6, welcher im Zusammenhang mit dem Fehlen von Organmitgliedern auch auf die Notwendigkeit eines Stiftungsprüfers hinweist und im Zusammenhang mit der Abberufung die Ansicht vertritt, dass die Abberufung ausschließlich dem Gericht nach § 27 Abs 2 obliegt (§ 20 Rz 27). GlA zur Abberufung *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten (2011) 376. Für dieses Verständnis sprechen auch die ErläutRV 1132 BlgNR 28. GP zu § 27 Abs 1 PSG, wonach diese Regelung nicht nur bei Fehlen eines Organmitglieds, sondern bei gänzlichem Fehlen eines Organs anzuwenden ist.

3) Zur Antragsbefugnis auch einzelner Beiratsmitglieder im Abberufungsverfahren nach § 27 Abs 2 s OGH 18. 7. 2011, 6 Ob 98/11 x, sowie jüngst OGH 18. 7. 2011, 6 Ob 98/11 x mit Anm *Arnold*, welcher zutreffend darauf hinweist, dass dies für alle Verfahren nach § 27 PSG zu gelten hat.

4) Siehe zum materiellen Parteibegriff iSd § 2 Abs 1 Z 3 AußStrG *Rechberger*, AußStrG (2006) § 2 Rz 9.

ist.⁵⁾ Begünstigte können daher im Regelfall die Bestellung eines Stiftungsprüfers nur anregen. Wird ihrer Anregung stattgegeben und der auf ihre Anregung zustande kommende Bestellungsbeschluss vom Rechtsmittelgericht wieder aufgehoben, so kommt ihnen jedoch das Recht zu, einen Revisionsrekurs zu erheben.⁶⁾

Weiters kommt dem zu bestellenden Stiftungsprüfer Parteistellung zu. Liegen widerstreitende Anträge vor, so ist jedem Antragsteller, dem Parteistellung zukommt, vor der Bestellung des Stiftungsprüfers Parteigehör zu gewähren (§ 15 AußStrG).

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß für eine Abberufung eines Stiftungsprüfers aus wichtigem Grund gem § 27 Abs 2 PSG.

2. Bestellungsverbot nach § 22 Abs 3 PSG

Bei der Regelung des § 22 Abs 3 PSG, wonach der Stiftungsprüfer unter anderem weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans noch naher Angehöriger einer ausgeschlossenen Person sein darf, handelt es sich um ein absolutes Bestellungsverbot.⁷⁾ Diese Vorschrift weist eine gewisse Ähnlichkeit zu § 15 Abs 2 PSG auf, wonach Begünstigte und deren nahe Angehörige nicht Mitglied des Stiftungsvorstands sein dürfen. Zu § 15 Abs 2 PSG hat der OGH⁸⁾ entschieden, dass diese Bestimmung auf in einem aufrechten Vollmachtverhältnis zu einem Begünstigten stehende Personen zu erstrecken ist. Dementsprechend wurde nach Ergehen dieser Entscheidung zT die Auffassung vertreten, der bloße Umstand, dass jemand den Begünstigten persönlich steuerlich berät und für diesen die Steuererklärungen erstattet, der Funktion des Stiftungsprüfers bereits entgegenstehen kann. In einer jüngst ergangenen Entscheidung⁹⁾ hat der OGH jedoch zu § 15 Abs 2 PSG klargestellt, dass nur ein Mandatsverhältnis zu einem Begünstigten (und anderen in § 15 Abs 2 und 3 PSG erfassten Personen) schädlich ist, das zu einer Kollision mit Interessen der Stiftung oder anderer Begünstigter führen kann. Übertragen auf den Stiftungsprüfer folgt hieraus, dass die bloße Übernahme eines Steuerberatungsmandats zu einem Begünstigten der Funktion als Stiftungsprüfer solange nicht entgegensteht, als dieses Beratungsmandat keine Interessenkollision begründet.

Nach dem Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) haben sich Abschlussprüfer einer externen Qualitätsprüfung zu unterziehen. Abschlussprüfungen iSd § 1 Z 1 A-QSG sind alle Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht, somit auch die Stiftungsprüfung. Nach positivem Abschluss der externen Qualitätssicherung wird eine Bescheinigung iSd § 15 A-QSG ausgestellt. Die beim Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend eingerichtete Qualitätskontrollbehörde hat gem § 23 A-QSG ein öffentliches Register über alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu führen, welche über eine aufrechte Bescheinigung gem § 15 A-QSG verfügen.¹⁰⁾ Gem § 271 Abs 2 Z 3 UGB ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wer über keine aufrechte Bescheinigung gem § 15 A-QSG verfügt. § 20 Abs 3 PSG, welcher die Ausschlussgründe für einen Stiftungsprüfer regelt, verweist jedoch weder auf die Ausschlussgründe nach § 271 UGB, noch enthält § 20 Abs 3 PSG eine § 271 Abs 2 Z 3 UGB ver-

gleichbare Bestimmung. Eine analoge Anwendung der diversen Ausschlussbestimmungen des § 271 UGB im Privatstiftungsrecht ist ausgeschlossen, weil § 20 Abs 3 PSG zwar § 271 Abs 2 und 3 UGB nachgebildet ist, die Ausschlussgründe jedoch bewusst selbständig und abweichend zum UGB regelt.¹¹⁾ Es fehlt daher an einer planwidrigen Lücke. Nach § 120 Z 26 WTBG begeht ein Berufsvergehen, wer eine Pflichtprüfung ohne aufrechte Bescheinigung iSd § 15 A-QSG durchführt. Weiters begeht eine Verwaltungsübertretung nach § 27 Abs 2 Z 2 A-QSG, wer einen Auftrag zu einer Abschlussprüfung gem § 4 Abs 3 A-QSG ohne Vorliegen einer Bescheinigung iSd § 15 A-QSG annimmt. Als Ergebnis ist daher festzuhalten: Das Fehlen einer Bescheinigung iSd § 15 A-QSG stellt keinen Ausschlussgrund iSd § 20 PSG dar. Wer eine Stiftungsprüfung ohne eine derartige Bescheinigung durchführt, begeht jedoch ein Berufsvergehen und eine Verwaltungsübertretung, macht sich uU schadenersatzpflichtig und verwirklicht jedenfalls einen Abberufungsgrund iSd § 27 Abs 2 PSG.¹²⁾

3. Rechtspflegerangelegenheit

Nach § 22 Abs 2 Z 3 lit b) RpfG ist die Entscheidung über die gerichtliche Bestellung und Abberufung von Gründungs-, Stiftungs-, Sonder- oder Abschlussprüfern, Stiftungskuratoren, Revisoren und Abwicklern (Liquidatoren) Richtern vorbehalten, „wenn die Entscheidung nicht ausschließlich die Auswahl einer bestimmten Person betrifft“. In letzterem Fall fällt die Bestellung des Stiftungsprüfers unter den allgemeinen Wirkungsbereich des Rechtspflegers nach § 22 Abs 1 RpfG.

Der Anwendungsbereich des letzten Halbsatzes des § 22 Abs 2 Z 3 lit b) RpfG ist – außerhalb des Privatstiftungsrechts – gering. Nach den Gesetzesmaterialien¹³⁾ ergibt sich aus dieser Bestimmung, dass dem Richter die Entscheidung, ob ein Prüfer zu bestellen ist, dem Grunde nach vorbehalten bleibt; „[. . .] im Rahmen eines solchen Beschlusses wird auch die Person des jeweiligen Prüfers vom Richter zu bestimmen sein. Wenn jedoch nachträglich ein anderer derartiger Prüfer zu bestellen ist, so fällt die Entscheidung hierüber in den Zuständig-

5) Unter ähnlichen Voraussetzungen kann im Verfahren auf Bestellung von Vorstandsmitgliedern eine Parteistellung von Begünstigten gegeben sein. Eine unmittelbare Beeinflussung der Rechtsstellung der Begünstigten kann in diesem Fall gegeben sein, wenn deren Begünstigung von der Entscheidung des Stiftungsvorstands abhängig ist und der nicht gehörig besetzte Stiftungsvorstand keine Entscheidung treffen oder in weiterer Folge die bereits beschlossene Zuwendung nicht vornehmen kann (s. *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten [2011] 439).

6) Siehe zum Abberufungsverfahren nach § 27 Abs 2 PSG OGH 6 Ob 244/11 t. Der OGH begründet dieses Ergebnis, wie so oft, mit der Vermeidung eines andernfalls bestehenden Kontrolldefizits.

7) HM s. *Arnold*, PSG² (2007) § 20 Rz 6, und *Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), PSG (1995) § 20 Rz 11.

8) OGH 16. 10. 2009, 6 Ob 145/09 f.

9) OGH 12. 1. 2012, 6 Ob 101/11 p ZFS 2012, 34 ff mit Anm. *Lenz* und mit Anm. *Leitner-Bommer/Oberndorfer*.

10) Dieses Register ist unter www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Seiten/Registerauszug.aspx abrufbar.

11) Vgl. *Gelter* in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 278, und *Arnold*, PSG² (2007) § 20 Rz 16.

12) Siehe zum vergleichbaren Fall, dass ein Stiftungsprüfer einen Jahresabschluss prüft, an dessen Aufstellung er mitgewirkt hat, *Arnold*, PSG² (2007) § 20 Rz 16.

13) ErläutRV 23 BlgNR 8. GP zu § 22 Abs 2 RpfG.

keitsbereich des Firmenbuchrechtspflegers“. Bezogen auf den Stiftungsprüfer würde hieraus folgen, dass die Bestellung des Stiftungsprüfers zunächst immer Richterangelegenheit ist, jedoch dann, wenn nachträglich ein anderer Prüfer zu bestellen ist, dies Rechtspflegerangelegenheit ist. Der Zweck dieser Bestimmung (der Richter hat die mitunter schwierige Frage zu beurteilen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bestellung eines Prüfers vorliegt) führt bei der Bestellung anderer Prüfer, zB eines Gründungsprüfers- oder Sonderprüfers, zum Ergebnis, dass die Bestellung des Prüfers grundsätzlich Richterangelegenheit ist. Bei der Bestellung des Stiftungsprüfers steht jedoch bei Fehlen eines Aufsichtsrats immer fest, dass das Gericht den Stiftungsprüfer zu bestellen hat. Einer weitergehenden rechtlichen Prüfung bedarf es hierzu nicht.¹⁴⁾ MaW hat das Gericht nicht zu entscheiden, ob ein Stiftungsprüfer zu bestellen ist, sondern nur eine bestimmte Person oder eine Prüfungsgesellschaft als Prüfer auszuwählen. Sowohl der Wortlaut als auch der Zweck des § 22 Abs 2 Z 3 lit b PpflG sprechen daher dafür, dass die Bestellung des Stiftungsprüfers Rechtspflegerangelegenheit ist.

C. Prüfungsvertrag – Annahme

1. Gesetzliches Schuldverhältnis, Prüfungsvertrag

Die gerichtliche Bestellung des Stiftungsprüfers ersetzt sowohl die ansonsten für einen Abschlussprüfer vorgesehene Wahl als auch die Auftragserteilung.¹⁵⁾ Sein Aufgabenbereich ergibt sich aus § 21 PSG sowie aus allfälligen zusätzlichen Aufgaben, welche nach der Stiftungserklärung dem Stiftungsprüfer zugewiesen sind (so zB die Prüfung des Standes von Rechenkreisen, welche nach der Stiftungszusatzurkunde für die Begünstigten gebildet werden, oder die nach der Stiftungserklärung vorgesehene Stellungnahme zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen) (gemeinsam kurz „gesetzliche Stiftungsprüfung“).¹⁶⁾ Falls die Stiftung dem Stiftungsprüfer noch weitere Aufgaben überträgt, ohne dass dies in der Stiftungserklärung vorgesehen ist, sind diese Aufgaben nicht Gegenstand der gesetzlichen Stiftungsprüfung.¹⁷⁾ Für den Abschluss eines Prüfungsvertrags, welcher die Pflichten des Stiftungsprüfers einschränkt, ist neben dem Bestellungsbeschluss kein Raum, weil bereits mit der wirksamen Bestellung zum Organ und deren Annahme ein Schuldverhältnis entsteht, das als schuldrechtlicher Vertrag mit gesetzlich zwingendem Inhalt zu qualifizieren ist.¹⁸⁾ Hingegen darf die Stiftung trotz der Bestimmung des § 20 Abs 4 PSG, welcher auf § 270 Abs 5 UGB verweist, Honorarvereinbarungen mit dem Stiftungsprüfer treffen, weil sie auch Schuldnerin des Honoraranspruchs ist.¹⁹⁾ Weiters ist ein Prüfungsvertrag insoweit zulässig, als er organisatorische Fragen der Prüfungstätigkeit (insbesondere zeitliche Planung, Prüferenteam, Datenaustausch im Wege des Internets) und ähnliche Fragen regelt.

2. Annahme der Bestellung

Die Bestellung zum Stiftungsprüfer bedarf der Annahme des Stiftungsprüfers.²⁰⁾ Niemand ist verpflichtet, seine Bestellung zum Stiftungsprüfer anzunehmen. Mit

der Annahme kommt der schuldrechtliche Prüfungsvertrag zustande; zugleich wird das private Amt des Stiftungsprüfers angenommen und damit der stiftungsrechtliche Akt der Bestellung vollendet.²¹⁾ Die Annahme kann auch von der Zahlung eines angemessenen Kostenvorschusses abhängig gemacht werden.²²⁾ In gleicher Weise kann der Stiftungsprüfer die Annahme seiner Bestellung auch davon abhängig machen, dass dem Mandatsverhältnis die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Abschlussprüfungen (AAB) zugrunde gelegt werden.²³⁾ Unterlässt dies der Stiftungsprüfer, so gelten die AAB nicht.²⁴⁾

Im Schrifttum wird zum Gründungsprüfer die Auffassung vertreten, dass die Annahme der Funktion als Prüfer auch formlos derart erfolgen kann, dass der Prüfer seine Prüfungstätigkeit aufnimmt.²⁵⁾ Mag diese Auffassung für den Gründungsprüfer aus praktischer Sicht noch zu tolerieren sein (sollte der Gründungsprüfer seinen Aufgaben nicht nachkommen, so kann eben die Gründung der Gesellschaft nicht im Firmenbuch eingetragen werden), so ist diese Art der formlosen Annahme der Bestellung für den Stiftungsprüfer, welche mit keiner wie immer gearteten Außenwirkung gegenüber dem Firmenbuch verbunden ist, abzulehnen. Vielmehr ist für die rechtswirksame Begründung der Or-

14) Hieran ändert nichts, dass vor der Bestellung des Stiftungsprüfers uU als Vorfrage zu prüfen ist, ob die Funktionsperiode des bisher bestellten Stiftungsprüfers bereits abgelaufen ist. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Frage, die jener vergleichbar ist, ob überhaupt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bestellung eines Prüfers vorliegen.

15) Siehe zur gerichtlichen Bestellung des Abschlussprüfers *Habersack/Schürmbrand* in *Staub*, HGB, Großkommentar² (2010) § 318 Rz 78.

16) Siehe auch *R. Reiter*, Ausgewählte Fragen bei der Prüfung von Privatstiftungen, ZFS 2010, 107, 109.

17) Nach Punkt 23 des Fachgutachtens des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung von Privatstiftungen (KFS PE 21) kann jedoch auch bei Aufgaben, welche in der Stiftungserklärung vorgesehen sind (zB Prüfung des Wohlverhaltens des Begünstigten) oder der Gebarung des Stiftungsvorstands ein gesonderter Prüfungsauftrag erforderlich sein.

18) In diesem Sinne auch die Entscheidung des OLG Linz v 27. 12. 2005, 6 R 214/05 s, wonach der Prüfungstätigkeit des Stiftungsprüfers kein Vertrag mit der geprüften Privatstiftung, sondern die gerichtliche Bestellung zugrunde liegt. Siehe auch *Gelter* in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 271, welcher allerdings nur die Auffassung vertritt, dass der Abschluss eines Prüfungsvertrags nicht erforderlich ist. *AA Hofians*, Die Prüfung von Privatstiftungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2011, 223, 228 und Rz 3 des Fachgutachtens KFS PE 21.

19) Siehe zum gerichtlich bestellten Abschlussprüfer *Geist* in *Jabornegg* (Hrsg), HGB (1997) § 270 Rz 19, und *Lechner* in *Straube* (Hrsg), HGB, Band II² (2011) § 271 Rz 11, welche allerdings für den gerichtlich bestellten Abschlussprüfer beide die Auffassung vertreten, dass auch sonstige Vereinbarungen (iS eines Prüfungsvertrags) mit dem Prüfer abgeschlossen werden können. Siehe auch *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (2004) 163, wonach die Festsetzung der Vergütung vorrangig im Einvernehmen mit dem Stiftungsvorstand und nur im Nichteinigungsfall gem § 20 Abs 4 PSG vom Gericht vorzunehmen ist.

20) *HM s nur Arnold*, PSG² (2007) § 27 Rz 6, und *Gelter* in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 271.

21) Siehe zur gerichtlichen Bestellung des Abschlussprüfers *Habersack/Schürmbrand* in *Staub*, HGB, Großkommentar² (2010) § 318 Rz 24.

22) Siehe zum Gründungsprüfer *Pentz* in Münchener Kommentar zum AktG³ (2008) § 33 Rz 62 und *A. Arnold* in Kölner Kommentar zum AktG³ (2011) § 33 Rz 34.

23) Siehe *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung aus der Sicht des Begünstigten² (2010) Rz 152.

24) *GIa OLG Linz* 27. 12. 2005, 6 R 214/05 s.

25) *Pentz* in Münchener Kommentar zum AktG³ (2008) § 33 Rz 62 und *A. Arnold* in Kölner Kommentar zum AktG³ (2011) § 33 Rz 34.

ganstellung des Stiftungsprüfers zu verlangen, dass er seine Bestellung auch gegenüber dem bestellenden Gericht (und nicht nur gegenüber der zu prüfenden Privatstiftung) annimmt. Diese Annahmeerklärung kann, wie in der Praxis häufig, bereits vor der Bestellung als Stiftungsprüfer abgegeben werden. Verzichtet das Gericht auf eine Annahmeerklärung des Stiftungsprüfers, besteht, insbesondere bei der in der Praxis mitunter anzutreffenden Konstellation, dass Jahresabschlüsse unter Jahre hindurch weder aufgestellt noch geprüft werden, das Risiko, dass der Stiftungsprüfer nachträglich den Standpunkt einnimmt, er habe seine Bestellung zum Stiftungsprüfer nicht angenommen.

D. Bestellung für bereits abgelaufene Geschäftsjahre

1. Firmenbuchpraxis

In der Praxis verabsäumen die Organe der Stiftung mitunter, nach dem Auslaufen der Funktionsperiode des Stiftungsprüfers die gerichtliche Bestellung des Stiftungsprüfers für eine neue Funktionsperiode zu beantragen. Mitunter wird erst Jahre danach beantragt, den Stiftungsprüfer für bereits abgelaufene Geschäftsjahre zu bestellen. Die Praxis der Firmenbuchgerichte ist diesbezüglich unterschiedlich. Das Handelsgericht Wien vertritt überwiegend die Auffassung, dass es nicht möglich ist, den Stiftungsprüfer rückwirkend für die Vergangenheit zu bestellen, und bestellt den Stiftungsprüfer nur für noch nicht abgelaufene Perioden, führt jedoch in der Begründung der entsprechenden Beschlüsse jeweils aus, dass der nunmehr bestellte Stiftungsprüfer auch für die Prüfung vergangener Jahresabschlüsse zuständig ist.²⁶⁾ Die übrigen Gerichte bestellen hingegen, soweit ersichtlich, den Stiftungsprüfer auch für bereits abgelaufene Perioden.

2. Keine rückwirkende Bestellung, jedoch Bestellung für bereits abgelaufene Geschäftsjahre mit Wirkung ex nunc

Die Bestellung zum Stiftungsprüfer kann nicht rückwirkend erfolgen. Dafür spricht, dass die Pflichten, die ein Organ treffen, nicht rückwirkend erbracht werden können, sondern eben nur im Zeitablauf. Beim Stiftungsprüfer handelt es sich um ein Organ, dessen Aufgabe eben nicht nur auf die Prüfung des Jahresabschlusses beschränkt ist, sondern um ein Organ, welches auch laufende Pflichten bis zur Antragstellung auf Abberufung eines Organmitglieds nach § 27 Abs 2 PSG oder auf Einleitung einer Sonderprüfung nach § 31 Abs 1 PSG treffen.²⁷⁾ Einzelne Pflichten wie etwa die Prüfung des Jahresabschlusses nach § 21 Abs 1 PSG können hingegen sehr wohl nachgeholt werden.²⁸⁾

Die Rechtslage ist insoweit mit jener bei der Bestellung von Aufsichtsräten vergleichbar. Auch diese können nach überwiegender Auffassung²⁹⁾ nicht rückwirkend bestellt werden. Nach *Straube/Rauter*³⁰⁾ kann sich in jenem Fall, in dem eine Person als Aufsichtsratsmitglied tätig wird, ohne es tatsächlich noch zu sein, die Notwendigkeit einer Sanierung des bisherigen Aufsichtsrats durch eine rückwirkende Bestellung ergeben. Nach Ansicht der genannten Autoren könne in

diesen Fällen eine rückwirkende Sanierung zugelassen werden. Dasselbe Ergebnis wird jedoch auch dadurch erreicht, dass das vermeintliche Aufsichtsratsmitglied mit Wirkung ex nunc bestellt wird und der Aufsichtsrat als Gesamtorgan jene Beschlüsse, welche durch den nicht ordnungsgemäß besetzten Aufsichtsrat gefasst wurden, wiederholt oder durch konstitutiven Beschluss bekräftigt. Die gegenteilige Ansicht würde sich über das Faktum hinwegsetzen, dass der Aufsichtsrat vor der Bestellung des (bisher vermeintlichen) Aufsichtsratsmitglieds nicht ordnungsgemäß besetzt war. Eine Kompetenz zur rückwirkenden Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern kommt jedoch der Hauptversammlung oder der Generalversammlung nicht zu. Im Gesellschaftsrecht bedürfen rückwirkende Maßnahmen jeweils einer gesonderten Rechtsgrundlage (s zB § 220 Abs 1 Z 5 AktG betreffend den Verschmelzungsstichtag oder § 2 Abs 2 KapBG zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln). Fehlt es an einer derartigen Rechtsgrundlage, können Beschlüsse eben nur mit Wirkung ex nunc gefasst werden.

Sofern die Gerichte den Stiftungsprüfer auch für bereits abgelaufene Perioden bestellen (zB: der Stiftungsprüfer wird am 23. 3. 2012 für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013) bestellt, ändert dies nichts daran, dass die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers erst mit der Annahme der gerichtlichen Bestellung beginnt (zB 26. 3. 2012), wobei diese Annahme auch im Vorhinein erfolgen kann, und den Stiftungsprüfer erst ab diesem Zeitpunkt Pflichten treffen. Von einer rückwirkenden Bestellung dergestalt, dass den Stiftungsprüfer rückwirkend Rechte und Pflichten zukommen, kann bei dieser Konstellation nicht die Rede sein. Derartige Beschlüsse sind zulässig und haben den Vorteil, dass sie nicht einer Auslegung dahingehend bedürfen, ob die Prüfung der Jahresabschlüsse vergangener Geschäftsjahre noch von der Pflicht des Stiftungsprüfers umfasst ist.

Dementsprechend hat auch das OLG Wien am 14. 3. 2012³¹⁾ entschieden, dass es sachgerecht ist, mit der Bestellung den Aufgabenbereich des Stiftungsprüfers auf das zu prüfende Geschäftsjahr zu beziehen. Die weiteren Kontrollbefugnisse und -pflichten des Stiftungsprüfers stehen nämlich im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit des Stiftungsprüfers für die von ihm zu prüfenden Geschäftsjahre und sind im Zusammenhang mit dieser Kontrolltätigkeit auszuüben. Es be-

26) Siehe dazu Resümee-Protokoll des Workshops „Aktuelle Fragen zum PSG nach der Novelle 2010“, GesRZ 2011, 161, 164.

27) Die Stellung des Stiftungsprüfers ist insoweit mit jener eines Bankprüfers nach den §§ 60 ff BWG vergleichbar, welchen ebenfalls über die reine Abschlussprüfung hinaus ein Bündel an laufenden Rechten und Pflichten trifft. Folgerichtig ist der Bankprüfer nach § 63 Abs 1 BWG jeweils vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres zu bestellen. Das Kreditinstitut hat sicherzustellen, dass zu jedem Zeitpunkt ein Bankprüfer bestellt ist (s *Dellinger/Puhm/Rab* in *Dellinger* [Hrsg], BWG § 63 BWG Rz 7).

28) Siehe Resümee-Protokoll des Workshops „Aktuelle Fragen zum PSG nach der Novelle 2010“, GesRZ 2011, 161, 164; glA OLG Wien 14. 3. 2012, 28 R 40/12 a, und 24. 4. 2012, 28 R 81/12 f.

29) Siehe, allerdings jeweils ohne nähere Begründung, *Wünsch*, GmbHG (1987) § 30 b Rz 27; *Meyer-Landrut*, Aktiengesetz, Großkommentar I/1³ (1973) § 101 Rz 7; *Mertens* in *Kölnener Kommentar zum AktG* II³ (1996) § 101 Rz 416; *Habersack* in *Münchener Kommentar zum AktG* II³ (2008) § 101 Rz 61; offenlassend OGH 1. 8. 2003, 1 Ob 165/03 a.

30) In *Straube* (Hrsg), GmbHG § 30 b Rz 42.

31) 28 R 40/12 a sowie OLG Wien 24. 4. 2012, 28 R 81/12 f.

stehe daher kein Hindernis, dass ein Mitglied des Stiftungsorgans (gemeint: ein Stiftungsorgan) mit sofortiger Wirkung bestellt wird und dieses Organ Pflichten für die vergangenen Perioden nachholt, soweit Einzelmaßnahmen (wie die Prüfung des Jahresabschlusses) auch nachträglich vorgenommen werden können. Ob ein Stiftungsprüfer für ein bestimmtes Geschäftsjahr bestellt wird oder ob ihm der Auftrag erteilt wird, „den Jahresabschluss für ein bestimmtes Geschäftsjahr zu prüfen und sämtliche damit verbundenen Kontrollrechte auszuüben“,³²⁾ laufe damit auf dasselbe hinaus. Dementsprechend wurde entschieden, dass auch einem erst am 13. 12. 2011 eingebrachten Antrag, einen Stiftungsprüfer für die Jahre 2010 bis 2012 zu bestellen, stattzugeben sei. Dieser Antrag sei nämlich so zu deuten, dass die Bestellung nur mit Wirkung ex nunc erfolgen möge. Eine Bestellung der vorgeschlagenen Gesellschaft zum Stiftungsprüfer auch „für 2010“ bedeute „nichts anderes, als dass ihr die Durchführung der unerledigten – und einer Erledigung noch zugänglichen – in die Kompetenz des Stiftungsprüfers fallenden Aufgaben hinsichtlich des Geschäftsjahres 2010 aufgetragen wird.“ (Hervorhebung bereits im Original).

Dieser Entscheidung ist vollinhaltlich zuzustimmen. Die bisher am Handelsgericht Wien geübte Praxis, im Beispielfall (Antragstellung: 13. 12. 2011) den Stiftungsprüfer nur für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013 zu bestellen, wobei nur in der Begründung ausgeführt wird, dass der nunmehr bestellte Stiftungsprüfer auch für die Prüfung des Jahresabschlusses per 31. 12. 2010 zuständig ist, hat den Nachteil, dass nur aus der Begründung erschlossen werden kann, dass zu den Pflichten des für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013 bestellten Stiftungsprüfers auch die Prüfung des Jahresabschlusses per 31. 12. 2010 gehört. Für dieses Auslegungsergebnis spricht, dass sämtliche Jahresabschlüsse der Stiftung zu prüfen sind (s unten Punkt D.3.). Im vergleichbaren Fall der Bestellung eines Abschlussprüfers für Kapitalgesellschaften würde jedoch verlangt werden, dass zunächst der Abschlussprüfer für das Vorjahr bestellt wird und dieser seine Prüfung durchführt, ehe mit der Prüfung der Folgeabschlüsse begonnen wird. Richtigerweise wäre vor der Bestellung des Stiftungsprüfers für eine neue Periode, zunächst der Stiftungsprüfer für die bereits abgelaufene Periode zu bestellen. Der Beisatz, dass der nunmehr bestellte Prüfer auch für die Prüfung vergangener Jahresabschlüsse zuständig ist, ist mE nicht nur in die Begründung, sondern bereits in den Spruch des Bestellungsbeschlusses aufzunehmen.

Hingegen bietet das PSG keine Rechtsgrundlage dafür, einen Stiftungsprüfer nur mit eingeschränktem Tätigkeitsbereich (zB die Prüfung der Jahresabschlüsse vergangener Geschäftsjahre) zu bestellen. Die Bestellung hat daher immer zum Stiftungsprüfer zu erfolgen. Mit welchen Worten dies zum Ausdruck gebracht wird, ist egal. Ob die Bestellung des Stiftungsprüfers für ein Geschäftsjahr erfolgt oder ob jemandem der Auftrag erteilt wird, den Jahresabschluss für ein bestimmtes Geschäftsjahr zu prüfen und sämtliche damit verbundenen Rechte auszuüben, läuft, wie das OLG Wien zutreffend entschieden hat, auf dasselbe Ergebnis hinaus.

Eine rückwirkende Bestellung zum Stiftungsprüfer würde nur vorliegen, wenn der (vermeintliche) Prüfer

die Prüfung der Jahresabschlüsse bereits vor dem Zeitpunkt seiner Bestellung abgeschlossen und die entsprechenden Prüfungsberichte ausgefertigt hat. In diesem Fall wäre die Prüfung von einer Person vorgenommen worden, welcher es an der Eigenschaft als Stiftungsprüfer mangelte. Die Prüfung wäre in diesem Fall nicht rechtswirksam erfolgt. Auch bei dieser Fallkonstellation müsste der Stiftungsprüfer, selbst dann, wenn er nachträglich für das bereits abgelaufene Geschäftsjahre gerichtlich bestellt wurde, nach dem Zeitpunkt seiner Bestellung die Prüfungshandlungen wieder aufnehmen (allenfalls eine neue Vollständigkeitserklärung einholen) und den Prüfungsbericht mit aktuellem Datum nochmals ausfertigen.

3. Lückenlose Prüfung sämtlicher Jahresabschlüsse

In jedem Fall ist jeder Jahresabschluss seit Gründung der Privatstiftung zu prüfen. Im Gesetz ist zwar nur geregelt, dass der Stiftungsprüfer den Jahresabschluss und Lagebericht zu prüfen hat (§ 21 Abs 1 PSG), während § 269 Abs 1 UGB bestimmt, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht durch einen Abschlussprüfer zu prüfen sind. MaW regelt § 21 Abs 1 PSG nur den Aufgabenbereich des Stiftungsprüfers, ohne ausdrücklich zu bestimmen, dass der Jahresabschluss zu prüfen ist, doch wird aus § 21 Abs 1 PSG nach einhelliger Auffassung die Prüfungspflicht der Jahresabschlüsse abgeleitet.³³⁾ Es ist sowohl Aufgabe der Organe der Stiftung als auch des Gerichts, für die Bestellung eines Stiftungsprüfers dergestalt Sorge zu tragen, dass zum einen jeder Jahresabschluss der Privatstiftung geprüft werden kann und zum anderen keine Lücke in den Funktionsperioden des Stiftungsprüfers eintritt.³⁴⁾

4. Konzernabschlussprüfung

Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Prüfung eines Konzernabschlusses der Privatstiftung sinngemäß. Nach der Judikatur³⁵⁾ umfasst die Pflicht des Stiftungsprüfers auch die Prüfung eines allfälligen Konzernabschlusses der Privatstiftung. Anders als im Kapitalgesellschaftsrecht kann nicht ein anderer Prüfer als der Stiftungsprüfer zum Konzernabschlussprüfer bestellt werden.

E. Bestimmung der genauen Funktionsperiode

1. Funktionsperiode grundsätzlich geschäftsjahrbezogen

Nach § 9 Abs 2 Z 2 iVm § 10 Abs 2 PSG kann die Stiftungsurkunde Regelungen über die „Bestellung, Abbe-

32) Diesem Konzept folgend der Tenor des Beschlusses des OLG Wien 13. 3. 2012, 28 R 229/1 v abgedruckt in diesem Heft Seite 78.

33) Siehe nur Arnold, PSG² (2007) § 21 Rz 2, und Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG (1995) § 21 Rz 1.

34) Für dieses Verständnis sprechen auch die ErläutRV des PSG (1132 B1GNR 28. GP) zu § 20 Abs 1, wonach der Stiftungsprüfer nicht erst dann zu bestellen ist, wenn (erstmalig) eine Prüfung erforderlich wird, sondern unverzüglich, damit die Privatstiftung möglichst bald nach ihrem Entstehen über alle notwendigen Organe verfügt. Dies könnte auch dafür sprechen, dass der Stiftungsprüfer – gleich dem Bankprüfer (s FN 27) – jeweils vor Beginn eines Geschäftsjahres zu bestellen ist.

35) OGH 16. 4. 2009, 6 Ob 239/08 b eocolex 2009, 772.

prüfung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers“ vorsehen. Im Hinblick darauf, dass die Bestellung und Aberufung des Stiftungsprüfers – bei Fehlen eines Aufsichtsrats – ausnahmslos durch das Gericht erfolgt, ist der Spielraum zur Gestaltung der Regelungen über den Stiftungsprüfer in der Stiftungsurkunde gering.

Die praktisch wichtigste Regelung in der Stiftungsurkunde ist jene über die *Funktionsperiode*. Sieht die Stiftungsurkunde keine Regelungen über die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers vor, so ist nach den Gesetzesmaterialien³⁶⁾ seine Funktionsperiode „grundsätzlich unbeschränkt“. ME besteht, mangels einer anderslautenden gesetzlichen Regelung, jedoch keine Pflicht des Gerichts, einen Stiftungsprüfer auf unbestimmte Dauer zu bestellen. Vielmehr steht es auch dann, wenn die Stiftungsurkunde hierzu nichts bestimmt, im Ermessen des Gerichts, den Stiftungsprüfer nur für eine bestimmte Funktionsperiode (zB drei bis fünf Geschäftsjahre) zu bestellen.³⁷⁾

Die Bestimmung des genauen Beginns wie auch des Endes der Funktionsperiode des Stiftungsprüfers bereitet in der Praxis zunehmend Schwierigkeiten. Wenn die Stiftungsurkunde, wie häufig, vorgibt, dass der Stiftungsprüfer für die Dauer von zB drei Geschäftsjahren zu bestellen ist,³⁸⁾ ist das Gericht an die stiftungsurkundliche Regelung über die Funktionsperiode gebunden und kann nicht nur „für drei Jahre“ bestellen. Wird ein Stiftungsprüfer zB am 5. 12. 2011 „für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013“ bestellt, so stellt sich die Frage, wann die Funktionsperiode beginnt und wann sie endet. Da die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers nicht früher beginnen kann als zu jenem Zeitpunkt, zu dem er seine Annahme erklärt hat, kommt bei einer nachträglichen Annahme der Funktion als Stiftungsprüfer frühestens der Tag der Annahme (zB 12. 12. 2011) in Betracht. Hat der Stiftungsprüfer bereits vor der Bestellung die Annahme erklärt, so beginnt seine Funktionsperiode am Tag der Zustellung des Beschlusses über die Bestellung zum Stiftungsprüfer beim Stiftungsprüfer (zB 7. 12. 2011). Wird der Stiftungsprüfer für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013 bestellt, so wird dabei regelmäßig unterstellt, dass die Funktion der Tätigkeit als Stiftungsprüfer für ein bestimmtes Geschäftsjahr auch die Prüfung des Jahresabschlusses dieses Geschäftsjahrs mitumfasst.³⁹⁾ Dies würde im Beispielsfall bedeuten, dass die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers mit dem Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses per 31. 12. 2013 endet (dies wäre bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses spätestens der 31. 8. 2014). Dagegen könnte eingewendet werden, dass sich die Funktion des Stiftungsprüfers nicht nur in der Prüfung des Jahresabschlusses erschöpft, sondern ihm darüber hinaus noch Aufgaben zukommen, welche auch eine Tätigkeit zwischen der Prüfung der Jahresabschlüsse erfordern können.⁴⁰⁾ Gegen dieses Argument spricht jedoch, dass der Stiftungsprüfer nicht von sich aus (abgesehen von der Prüfung der Jahresabschlüsse) investigativ (iS einer laufenden Rechtmäßigkeitskontrolle) tätig werden muss, sondern nur dann, wenn sich Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung ergeben, sich somit die Haupttätigkeit des Stiftungsprüfers im Regelfall auf die Prüfung des Jahresabschlusses beschränkt.

Bei einer geschäftsjahrbezogenen Funktionsperiode (zB für die Geschäftsjahre 2010 bis 2013) endet daher die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers mit dem Abschluss der Prüfung des jeweils letzten Jahresabschlusses.⁴¹⁾ Wird der Stiftungsprüfer hingegen nur „für drei Geschäftsjahre“ bestellt, so bedarf es der Auslegung, welche Geschäftsjahre damit gemeint sind. Regelmäßig wird sich bereits aus dem zugrunde liegenden Antrag ergeben, welche Geschäftsjahre damit gemeint sind. Lässt sich auch dem Antrag nichts entnehmen, so ist der Bestellungsbeschluss mE dahingehend auszulegen, dass die Bestellung erstmals für jenes Geschäftsjahr erfolgt, welches der Funktionsperiode des zuletzt bestellten Stiftungsprüfers folgt und mit der Prüfung des auf diesen Jahresabschluss zweitfolgenden Jahresabschlusses endet.

Schwieriger ist die Situation hingegen dann, wenn der Stiftungsprüfer im Beispielsfall am 5. 12. 2011 nur „für drei Jahre“ bestellt wird. Bei wörtlicher Auslegung würde die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers am 7. oder 12. 12. 2011 beginnen und am 7. oder 12. 12. 2014 enden.⁴²⁾ Dies unabhängig davon, ob die zugrunde liegenden Jahresabschlüsse bereits aufgestellt und dem Prüfer zur Prüfung vorgelegt wurden. Die genaue Funktionsperiode, insbesondere die zentrale Frage, welche Jahresabschlüsse von welchem Prüfer zu prüfen sind, würde damit von Zufälligkeiten abhängen. Bei einer derartigen Auslegung müsste der Stiftungsprüfer die Prüfungstätigkeit, wenn sie nicht am letzten Tag seiner Funktionsperiode abgeschlossen wäre, abbrechen. Weiters hätte es der Stiftungsvorstand in der Hand, durch verspätete Aufstellung des Jahresabschlusses die Prüfungstätigkeit des jeweils bestellten Stiftungsprüfers zu unterlaufen.⁴³⁾ Im Ergebnis sind mE auch derartige Bestellungsbeschlüsse so auszulegen, dass sie sich jeweils auf Geschäftsjahre der Stiftung und die Prüfung der Jahresabschlüsse der jeweiligen Geschäftsjahre beziehen.

2. „Sich überlagernde“ Funktionsperioden mehrerer Stiftungsprüfer

Schließlich ist noch auf die Frage einzugehen, ob es möglich ist, dass zwei unterschiedliche Stiftungsprüfer für unterschiedliche Perioden gleichzeitig in Funktion

36) ErläutRV 1132 BlgNR 28. GP zu § 20 PSG.

37) GlA Hofians, Die Prüfung von Privatstiftungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2011, 223, 242.

38) Siehe zB die Musterstiftungsurkunde bei *Limberg/Tschugguel*, Privatstiftung (2010) 104.

39) Siehe in diesem Zusammenhang auch OLG Wien 14. 3. 2012, 28 R 40/12 a, wonach es sachgerecht ist, mit der Bestellung den Aufgabenbereich des Stiftungsprüfers auf die zu prüfenden Geschäftsjahre zu beziehen.

40) Siehe zu diesen weiteren Aufgaben des Stiftungsprüfers *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung aus der Sicht des Begünstigten² (2010) 496 ff.

41) Nach Abschluss der Prüfung hat der Stiftungsprüfer den Prüfungsbericht zu erstellen (§ 21 Abs 3 PSG iVm § 273 UGB) und das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss zusammenzufassen (§ 21 Abs 3 PSG iVm § 274 UGB). Der Prüfungsbericht ist nach § 21 Abs 3 PSG den übrigen Organen der Stiftung, also dem Stiftungsvorstand und einem allfälligen freiwilligen Organ iSd § 14 Abs 2 PSG, vorzulegen. Mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks und der anschließenden Übermittlung des Prüfungsberichts an die Organe der Stiftung endet die Funktion des Stiftungsprüfers für das jeweilige Geschäftsjahr.

42) Siehe zur Fristenberechnung § 902 Abs 2 ABGB.

43) Siehe OLG Wien 13. 3. 2012, 28 R 229/11 v, und 24. 4. 2012, 28 R 81/12 f.

sind. ZB: Der Stiftungsprüfer A wird am 5. 12. 2011 für die Geschäftsjahre 2011 bis 2013 bestellt. Am 5. 1. 2014 wird der Stiftungsprüfer B für die Geschäftsjahre 2014 bis 2016 bestellt. Der Stiftungsprüfer A beendet seine Prüfungstätigkeit für das Geschäftsjahr 2013 am 31. 8. 2014. Der Umstand, dass der Stiftungsprüfer als Organ ausgestaltet ist, würde zunächst dagegen sprechen, dass gleichzeitig zwei Stiftungsprüfer in Funktion sein können. Für die Zulässigkeit spricht hingegen die Parallele zum Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft. Bei einer Kapitalgesellschaft wäre es möglich, dass gleichzeitig zwei Abschlussprüfer für zwei verschiedene Geschäftsjahre bestellt sind und ihre Funktion ausüben. Dies gilt auch für den Bankprüfer, welchen – ähnlich einem Stiftungsprüfer – auch über die eigentliche Prüfungstätigkeit hinausgehende Pflichten treffen. Würde die Auffassung vertreten werden, dass im Beispielsfall die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers B erst nach dem Ablauf der Funktionsperiode des Stiftungsprüfers A beginnen kann, könnte – insbesondere bei einer länger dauernden Verzögerung bei der Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse, die in die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers A fallen – ein „kontrollloser“ Zwischenraum entstehen, nämlich ein Zeitraum (iS eines zu prüfenden Zeitraumes), für den noch kein Stiftungsprüfer in Funktion ist.

Dieser Aspekt und der mit der Stiftungsprüfung verfolgte Zweck der andauernden und zeitlich lückenlosen Kontrolle sprechen mE dafür, dass gleichzeitig zwei unterschiedliche Stiftungsprüfer für unterschiedliche Perioden in Funktion sein können. Die Pflichten der beiden Stiftungsprüfer beziehen sich jeweils auf die im Bestellungsbeschluss genannten Geschäftsjahre. Bei dieser Konstellation ist es möglich, dass Sachverhalte, die sich in den Funktionsperioden beider Stiftungsprüfer auswirken, bei beiden Stiftungsprüfern Handlungspflichten (einschließlich eines Antrags auf Abberufung der Vorstandsmitglieder nach § 27 Abs 2 PSG und eines Antrags auf Einleitung einer Sonderprüfung nach § 31 Abs 1 PSG) auslösen.

Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers kann jedoch frühestens zu Beginn jenes Geschäftsjahrs beginnen, das im Bestellungsbeschluss als erstes Geschäftsjahr genannt ist. Wäre daher im Beispielsfall der Stiftungsprüfer B bereits am 1. 9. 2013 zum Stiftungsprüfer für die Geschäftsjahre 2014 bis 2016 bestellt worden, so würde seine Funktionsperiode erst am 1. 1. 2014 beginnen.

Für das Gericht kann sich bei dieser Konstellation die Frage stellen, ob einem Stiftungsprüfer, welcher etwa einen Antrag auf Abberufung eines Vorstandsmitglieds nach § 27 Abs 2 PSG oder auf Einleitung einer Sonderprüfung nach § 31 Abs 1 PSG stellt, noch Organfunktion und somit eine Antragslegitimation iS der vorgenannten Bestimmungen zukommt. Eine verlässliche Beurteilung dieser Frage ist dem Gericht uU erst nach vorgehender Befassung des Stiftungsvorstands und des (neuen und alten) Stiftungsprüfers möglich, weil das Gericht keine Kenntnis davon hat, wann der jeweilige Stiftungsprüfer seinen Prüfungsbericht ausfertigt und damit seine Funktion beendet hat. Auch nach Abschluss der Prüfungstätigkeit können sich jedoch noch Nachwirkungen aus der Funktion

als Stiftungsprüfer ergeben (zB Auskunftspflichten gegenüber dem Gericht).

Auch im Rahmen eines Antrags auf gerichtliche Genehmigung eines Rechtsgeschäfts gem § 17 Abs 5 PSG kann sich für das Gericht die Frage stellen, welcher Stiftungsprüfer in Funktion ist, oder, im Falle der aufrechten Funktion mehrerer Stiftungsprüfer, welcher Stiftungsprüfer allenfalls um eine Stellungnahme darüber zu ersuchen ist, ob das Rechtsgeschäft im Interesse der Privatstiftung liegt. Im Falle der aufrechten Funktion mehrerer Stiftungsprüfer steht es grundsätzlich im Ermessen des Gerichts, welcher Stiftungsprüfer um eine Stellungnahme ersucht wird. Der Umstand, dass im Regelfall unter Berücksichtigung der aktuellen Verhältnisse der Privatstiftung zu entscheiden ist, ob ein Rechtsgeschäft gem § 17 Abs 5 PSG zu genehmigen ist, wird grundsätzlich dafür sprechen, jenen Stiftungsprüfer zu befassen, welcher mit der Prüfung des aktuellen Geschäftsjahrs befasst ist.

3. Mindestfunktionsperiode

Als Mindestfunktionsperiode ist zu verlangen, dass die Tätigkeit des Stiftungsprüfers mindestens ein Geschäftsjahr und damit die Prüfung mindestens eines Jahresabschlusses umfasst.⁴⁴⁾ Hingegen besteht, anders als nach der OGH-Judikatur zum Stiftungsvorstand, keine Notwendigkeit, eine Mindestfunktionsperiode des Stiftungsprüfers von etwa drei Geschäftsjahren festzulegen. Der Stiftungsprüfer wird nämlich bei Fehlen eines Aufsichtsrats immer vom Gericht bestellt. Eine Abhängigkeit des Stiftungsprüfers vom Stifter, den Begünstigten oder dem Stiftungsvorstand kann infolge seiner Funktion als Stiftungsprüfer daher niemals entstehen.⁴⁵⁾

F. Beendigung der Funktion

1. Abberufung aus wichtigem Grund, weitere Beendigungsgründe

Zunächst kann der Stiftungsprüfer, sofern er vom Gericht bestellt wurde, nur vom Gericht aus wichtigem Grund abberufen werden (§ 27 Abs 2 PSG). Eine Abberufung durch die Stiftung oder Organe der Stiftung ist nicht zulässig. Eine derartige Abberufungsbefugnis kann auch in der Stiftungsurkunde nicht vorgesehen werden. Die Abberufung nach § 27 Abs 2 PSG hat über Antrag oder von Amts wegen zu erfolgen. Antragsbefugt sind die Stiftung, jedes Stiftungsorgan und jedes Mitglied eines Stiftungsorgans (s hierzu oben Punkt B.1.).

Weitere Beendigungsgründe sind unter anderem der Wegfall der Bestellungs Voraussetzungen (einschließlich des nachträglichen Eintritts eines Unvereinbarkeitsgrundes iSd § 20 Abs 3 PSG), der Ablauf der Funktionsperiode (s oben Punkt B.2.), bei natürlichen Personen das Ableben oder der Eintritt der Geschäftsunfähigkeit des Stiftungsprüfers und bei juristischen Personen – abgesehen von Umgründungen mit Gesamtrechtsnachfolger – deren Beendigung.

44) Siehe Arnold, PSG (2007) § 20 Rz 24.

45) Siehe Resümee-Protokoll des Workshops „Gestaltungsgrenzen von Stiftungsurkunden der Privatstiftung“, GesRZ 2011, 356, 358.

Fraglich ist, ob im Fall der Bestellung einer Gesellschaft zum Stiftungsprüfer das Prüfungsmandat bei einer Umgründung mit Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergeht. Nach Auffassung von *Arnold*⁴⁶⁾ und diesem folgend des OLG Wien⁴⁷⁾ erlischt infolge der Höchstpersönlichkeit des Prüferamts die Funktion als Stiftungsprüfer mit dem Untergang der Prüfungsgesellschaft. Dagegen spricht mE, dass es sich im Falle der Erteilung eines Prüfungsauftrags an eine Gesellschaft nur ausnahmsweise um eine höchstpersönliche Tätigkeit handelt. Weiters handelt es sich bei unternehmensbezogenen Rechtsverhältnissen selten um höchstpersönliche Rechte, bei denen es um ein echtes persönliches Vertrauensverhältnis und um eine persönliche Leistungserbringung geht.⁴⁸⁾ Hinzu kommt im Falle der Bestellung einer juristischen Person zum Stiftungsprüfer: Wer mit einer juristischen Person kontrahiert, hat in der Regel von vornherein die Irrelevanz des Wechsels der Gesellschafter, der Organe und der sonst für sie tätigen Personen anerkannt; ihren persönlichen Eigenschaften kann daher keine Bedeutung zukommen.⁴⁹⁾ Dementsprechend wird auch im Schrifttum⁵⁰⁾ die Auffassung vertreten, dass das nach den §§ 1022 und 1023 ABGB eintretende unbefriedigende Ergebnis (nämlich Erlöschen von Aufträgen und Vollmachten bei Untergang der juristischen Person) durch analoge Anwendung des § 1022 Satz 2 ABGB vermieden werden kann, wenn die Auslegung, die Natur des Geschäfts oder die Übung des redlichen Geschäftsverkehrs⁵¹⁾ ergibt, dass es nicht vorrangig auf die Person des Beauftragten bzw des Bevollmächtigten ankommt. Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass es sich bei der Bestellung einer Kapitalgesellschaft zum Stiftungsprüfer im Regelfall um keine höchstpersönliche Rechtsbeziehung handelt. Im Falle der Umgründung einer Kapitalgesellschaft mit Gesamtrechtsnachfolge geht das Prüfungsmandat auf den jeweiligen Rechtsnachfolger über.

2. Funktionsniederlegung ohne wichtigen Grund

Strittig ist, ob der Stiftungsprüfer seine Funktion auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niederlegen kann. ZT wird diese Frage bejaht,⁵²⁾ zT wird diese Frage mit der Begründung verneint, dass § 270 Abs 6 UGB analog anzuwenden sei.⁵³⁾ Eine Mittellösung nimmt das Fachgutachten KFS PE 21 ein, wonach im Falle einer Bestellung auf unbestimmte Dauer der Stiftungsprüfer seine Funktion unter Einhaltung einer Vorkündigungsfrist von sechs bis acht Wochen jederzeit zurücklegen kann (Rz 58), im Falle einer Bestellung auf bestimmte Dauer hingegen nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes (Rz 60).⁵⁴⁾

Die analoge Anwendung des § 270 Abs 6 UGB würde das Vorliegen einer planwidrigen Lücke voraussetzen. § 270 Abs 6 UGB soll die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sicherstellen.⁵⁵⁾ Insbesondere dient diese Bestimmung der Vermeidung unzulässigen indirekten Drucks, durch den der Abschlussprüfer zum Selbstausscheiden gedrängt wird. Eine solche Konstellation ist mE auch bei einer gerichtlichen Bestellung des Abschlussprüfers denkbar. Dies würde dem Grunde

nach für eine analoge Anwendung des § 270 Abs 6 UGB auf den Stiftungsprüfer sprechen. Vorweg ist jedoch zu klären, ob überhaupt eine planwidrige Lücke in dem Sinne vorliegt, dass der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsfolge bewusst nicht angeordnet hat.⁵⁶⁾ Gegen das Vorliegen einer planwidrigen Lücke spricht, dass die §§ 20 und 21 PSG auf diverse Bestimmungen des UGB betreffend den Jahresabschlussprüfer verweisen und dass § 20 Abs 4 PSG betreffend die Vergütung des Stiftungsprüfers sogar auf den § 270 Abs 6 UGB unmittelbar vorangehenden Abs 5 des § 270 UGB verweist. Dem Gesetzgeber kann kaum unterstellt werden, dass ihm bei der Regelung dieser Bestimmungen der § 270 Abs 6 UGB entgangen ist. Bei einer Bestellung des Stiftungsprüfers auf unbestimmte Dauer wäre es nicht sachgerecht, die Kündigung auf wichtige Gründe zu beschränken. Insoweit ist den Ausführungen von *Kalss/Znidaric* zuzustimmen, dass die Notwendigkeit und Zulässigkeit einer vorzeitigen Beendigung umso offensichtlicher ist, je länger das Mandat dauert.⁵⁷⁾ Niemandem kann zugemutet werden, ewig in einer Pflichtenbindung zu stehen, ohne dass eine einseitige Auflösung des Schuldverhältnisses möglich ist. Der Umstand, dass das PSG nicht auf § 270 Abs 6 UGB verweist, ist daher mE darin begründet, dass bei Vorliegen einer Bestellung auf unbestimmte Dauer eine Funktionsniederlegung ohne wichtigen Grund grundsätzlich sehr wohl zulässig sein soll, nicht hingegen darin, dass der Gesetzgeber dem Stiftungsprüfer damit die Möglichkeit einräumen wollte, jederzeit seine Funktion, auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes, zurückzulegen. Eine derartige Auffassung wäre mit der besonderen Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers, welche sich in der

46) PSG² (2007) § 20 Rz 19.

47) 13. 3. 2012, 28 R 229/11 v.

48) *Kalss*, Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung² (2010) § 225 a Rz 42. Anderes kann bei der Beauftragung einer Personengesellschaft mit nur natürlichen Personen als Vollhaffern gelten.

49) *Hügel*, Umgründungsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge, Dienstbarkeiten und höchstpersönliche Rechte, in FS Koppensteiner (2001) 91, 99.

50) *Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ (2010) § 225 a Rz 23.

51) In diesem Zusammenhang ist auch die Rechtsansicht des BMF im Erlass v 2. 6. 1989, Z 05 0601/4-IV/5/89, betreffend die Weitergeltung übernommener Vollmachten bei Umwandlung einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft nach dem UmwG (abgedruckt im Kodex Steuererlässe IV²⁶ [2012] 12/4) von Interesse, wonach an Wirtschaftstreuhandgesellschaften erteilte Vollmachten im Falle einer Umwandlung nach dem UmwG weitergelten. Diese Rechtsansicht wird damit begründet, dass bei einem Fortbestehen der Gesellschaft nach einer Umwandlung nicht von einem „Erlöschen“ iSd § 1023 ABGB gesprochen werden kann.

52) Siehe *Kalss/Znidaric*, Der Rücktritt des Stiftungsprüfers, SWK 2009 W 123, 124. Gegen eine analoge Anwendung des § 270 Abs 6 UGB auf den Stiftungsprüfer auch *Birnbauer*, Aktuelles aus der Firmenbuchpraxis, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2009, 261, 273.

53) Siehe *Gelter* in *Doralt/Kalss* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 272; *Hofians*, Die Prüfung von Privatstiftungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2011, 223, 228 und Rz 3 des Fachgutachtens KFS PE 21.

54) Ähnlich *Arnold*, PSG² (2007) § 20 Rz 29.

55) *Gelter* in *Bertl/Mandl* (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz III (2009) § 270 Punkt 2.1.

56) Zum Methodischen s *Bydlinski* in *Rummel* (Hrsg), ABGB I³ (2000) § 7 Rz 2.

57) Siehe *Kalss/Znidaric*, Der Rücktritt des Stiftungsprüfers, SWK 2009 W 123, 124. Gegen eine analoge Anwendung des § 270 Abs 6 UGB auf den Stiftungsprüfer auch *Birnbauer*, Aktuelles aus der Firmenbuchpraxis, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2009, 261, 273.

grundsätzlich gerichtlichen Bestellung des Stiftungsprüfers manifestiert, unvereinbar.

ME ist daher bei einer Bestellung auf bestimmte Dauer (mE bis zu einer Dauer von fünf Jahren)⁵⁸⁾ § 270 Abs 6 UGB auf den Stiftungsprüfer analog anwendbar.

Bei einer Bestellung auf unbestimmte Dauer ist hingegen weiter zu unterscheiden: In den ersten (mE fünf) Jahren seiner Funktionsperiode gilt das für den auf bestimmte Dauer bestellten Stiftungsprüfer Gesagte. Es wäre daher etwa unzulässig, dass der auf unbestimmte Dauer bestellte Stiftungsprüfer bereits im ersten Funktionsjahr seine Funktion ohne wichtigen Grund zurücklegt. Nach Ablauf der ersten (mE fünf) Jahre kann der Stiftungsprüfer seine Funktion auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niederlegen. Wenn der Stiftungsprüfer bereits mit seiner Prüfungstätigkeit für ein bestimmtes Geschäftsjahr begonnen hat, ist jedoch eine Funktionsniederlegung nur aus wichtigem Grund zulässig. Andernfalls würde genau wieder jene Gefahr eintreten, welcher § 270 Abs 6 UGB vorbeugen möchte, nämlich dass ein unbequemer Stiftungsprüfer während seiner Prüfung aus seiner Funktion gedrängt wird. Im Ergebnis kann damit ein auf unbestimmte Dauer bestellter Stiftungsprüfer nach Ablauf der ersten (mE fünf) Jahre immer nach Abschluss der Tätigkeit für ein Geschäftsjahr seine Funktion ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niederlegen.

Wird die Funktion ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niedergelegt, obgleich ein wichtiger Grund für die Amtsniederlegung erforderlich ist, so ist die Funktionsniederlegung unwirksam.⁵⁹⁾ Der Hinweis auf § 1021 ABGB hilft im vorliegenden Fall nicht weiter,⁶⁰⁾ weil nach dieser Bestimmung der Auftragnehmer den Auftrag jederzeit durch einseitige empfangsbedürftige Erklärung niederlegen kann,⁶¹⁾ sich jedoch in bestimmten Fällen (zB Kündigung eines auf befristete Dauer abgeschlossenen Schuldverhältnisses ohne wichtigen Grund) schadenersatzpflichtig macht.⁶²⁾

G. Ergebnisse

- Die Bestellung des Stiftungsprüfers ist Rechtspflegeangelegenheit.
- Der Aufgabenbereich des Stiftungsprüfers ergibt sich aus § 21 PSG sowie allfälligen zusätzlichen Aufgaben, die dem Stiftungsprüfer nach der Stiftungserklärung zugewiesen sind.
- Mit der Bestellung zum Stiftungsprüfer und deren Annahme kommt ein gesetzliches Schuldverhältnis mit gesetzlich zwingendem Inhalt zustande. Für den Abschluss eines Prüfungsvertrags zwischen dem Stiftungsprüfer und der Stiftung, welcher die Pflichten des Stiftungsprüfers einschränkt, ist daneben kein Raum. Die Vergütung des Stiftungsprüfers und organisatorische Fragen der Prüfungstätigkeit (insbesondere zeitliche Planung, Prüferteam, Datenaustausch im Wege des Internets) können hingegen zwischen der Stiftung und dem Stiftungsprüfer vertraglich vereinbart werden.
- Die Bestellung zum Stiftungsprüfer bedarf der Annahme. Dieses kann auch im Vorhinein erklärt werden. Eine konkludente Annahme dergestalt, dass

der Prüfer seine Prüfungstätigkeit aufnimmt, ohne dass dies mit irgendeiner Außenwirkung gegenüber dem Gericht verbunden ist, scheidet aus.

- Der Stiftungsprüfer kann, wie auch das OLG Wien jüngst zutreffend entschieden hat, mit Wirkung ex nunc für bereits abgelaufene Geschäftsjahre bestellt werden.
- Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers ist grundsätzlich jeweils geschäftsjahrbezogen. Die Organstellung des Stiftungsprüfers beginnt im Zeitpunkt ihrer Annahme oder, falls die Annahme bereits vorweg erklärt wurde, im Zeitpunkt der Zustellung des gerichtlichen Bestellungsbeschlusses. Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers kann jedoch frühestens zu Beginn jenes Geschäftsjahrs beginnen, das im Bestellungsbeschluss als erstes Geschäftsjahr genannt ist. Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers endet im Falle seiner Bestellung auf bestimmte Dauer mit dem Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses des letzten Geschäftsjahrs, welches im Bestellungsbeschluss genannt ist.
- Es können gleichzeitig zwei unterschiedliche Stiftungsprüfer für unterschiedliche Perioden in Funktion sein.
- Falls eine Kapitalgesellschaft zum Stiftungsprüfer bestellt wurde, geht das Prüfungsmandat bei einer Umgründung mit Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über.
- Der Stiftungsprüfer kann bei Bestellung auf bestimmte Dauer (mE bis zu einer Dauer von fünf Jahren) seine Funktion nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zurücklegen. § 270 Abs 6 UGB ist in diesem Fall analog anwendbar.

Bei einer Bestellung auf unbestimmte Dauer ist hingegen weiter zu unterscheiden: In den ersten (mE fünf) Jahren seiner Funktionsperiode gilt für den Stiftungsprüfer das für den auf bestimmte Dauer bestellten Stiftungsprüfer Gesagte. Danach kann der Stiftungsprüfer seine Funktion auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes niederlegen. Wenn der Stiftungsprüfer bereits mit seiner Prüfungstätigkeit für ein bestimmtes Geschäftsjahr begonnen hat, ist jedoch eine Funktionsniederlegung nur aus wichtigem Grund zulässig.

58) Die hier angenommene Fünfjahresfrist orientiert sich an § 21 AngG, dies selbstverständlich in Kenntnis, dass es sich bei der Prüfungstätigkeit um ein Schuldverhältnis mit Elementen des Werkvertrags und des (freien) Dienstvertrags (s *Völk* in *Straube* [Hrsg], UGB II/2, § 270 Rz 29) und nicht um ein Angestelltenverhältnis handelt.

59) Siehe *Völk* in *Straube* (Hrsg), UGB II/2, § 270 Rz 39.

60) AA *Heidinger/Schneider* in *Jabornegg/Strasser* (Hrsg), AktG¹⁵ (2011) § 25 Rz 12, welche offensichtlich aus § 1021 ABGB ableiten, dass das Auftragsverhältnis nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes vorzeitig aufgelöst werden kann.

61) *Apathy* in *Schwimmann* (Hrsg), ABGB³ § 1021 Rz 1.

62) Siehe nochmals *Apathy* in *Schwimmann* (Hrsg), ABGB³ § 1021 Rz 1.

→ In Kürze

Der Stiftungsprüfer kann mit Wirkung ex nunc für bereits abgelaufene Geschäftsjahre bestellt werden. Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers ist grundsätzlich jeweils geschäftsjahrbezogen. Die Organstellung des Stiftungsprüfers beginnt im Zeitpunkt seiner Annahme oder, falls die Annahme bereits vorweg erklärt wurde, im Zeitpunkt der Zustellung des gerichtlichen Beststellungsbeschlusses, frühestens jedoch mit Beginn jenes Geschäftsjahrs, das im Beststellungsbeschluss als erstes Geschäftsjahr genannt ist. Die Funktionsperiode des Stiftungsprüfers endet im Falle seiner Bestellung auf bestimmte Dauer mit dem Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses des letzten Geschäftsjahrs, welches im Beststellungsbeschluss genannt ist.

→ Zum Thema**Über den Autor:**

Dr. Robert Briem ist Rechtsanwalt in Wien.
Kontakt: robert.briem@briem.at

Vom selben Autor erschienen:

Auswirkungen der jüngsten OGH-Judikatur auf die Gestaltung von Stiftungserklärungen, PSR 2010, 56 ff;
Unternehmerische Entscheidungen in Stiftungen, PSR 2010, 108 ff; Die Novelle zum Privatstiftungsgesetz, PSR 2011, 6 ff.

