

# Prüfung des Konzernabschlusses einer Privatstiftung durch den Stiftungsprüfer

1. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 244 UGB ist die Privatstiftung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet. Der Konzernabschluss einer Privatstiftung ist zu prüfen. **PSG: §§ 18, 21  
UGB: §§ 244, 270**
2. Diese Prüfung ist dem Stiftungsprüfer als zwingend vorgesehenem Kontrollorgan vorbehalten. Bei der Privatstiftung kann ein außenstehender Konzernabschlussprüfer daher nicht bestellt werden. **OGH 16.4.2009, 6 Ob  
239/08b**

## Begründung:

Die zu FN \*\*\*\*\* im Firmenbuch eingetragene „K\*\*\*\*\* Verein Privatstiftung“ wurde mit Notariatsakt vom 4. Juli 1997 von den Stiftern K\*\*\*\*\* Verein (vormals K\*\*\*\*\*verein \*\*\*\*\*), Josef H\*\*\*\*\*, Franz K\*\*\*\*\* und Mag. Franz Josef R\*\*\*\*\* errichtet. Der Stifter K\*\*\*\*\* Verein hat sich Änderungen der Stiftungsurkunde gemäß deren § 13 Punkt 2. jederzeit vorbehalten. Ein Aufsichtsrat besteht nicht. Die Stiftungsurkunde enthält in ihrer geltenden Fassung insbesondere folgende Bestimmungen:

„§ 11

### DER STIFTUNGSPRÜFER

Erstens: Bestellung

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

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

Zweitens: Aufgaben des Stiftungsprüfers

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

das Prüfungsergebnis dem Stiftungsvorstand und dem Aufsichtsrat zu berichten.

§ 12

Geschäftsjahr, Jahresabschluss und Konzernabschluss

[...] Drittens: Konzernabschluss

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

Mit Notariatsakt vom 28. 4. 2008 änderte der Obmann des Stifters K\*\*\*\*\* Verein die Stiftungsurkunde in ihrem § 11 Erstens dahin, dass ergänzend folgender Punkt hinzugefügt wurde:

„3. Für die Konzernabschlussprüfung kann auch eine vom Stiftungsprüfer verschiedene Person bestellt werden. Sofern in der Stiftungsurkunde im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung der Stiftungsprüfer genannt wird, tritt diesfalls an seine Stelle der Konzernabschlussprüfer.“

Das Erstgericht wies den Antrag der Privatstiftung auf Eintragung dieser Änderung im Firmenbuch ab. Die Bestellung eines vom Stiftungsprüfer verschiedenen Konzernabschlussprüfers sei nicht zulässig, weil der Stiftungsprüfer in diesem Fall seiner Kontrollfunktion hinsichtlich der wirtschaftlichen Lage der Privatstiftung nicht umfassend nachkommen könnte.

Das Rekursgericht bestätigte diese Entscheidung. Es bejahte eine gesetzliche Verpflichtung der Stiftung, den bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 244 UGB zwingend zu erstellenden Konzernabschluss auch einer Prüfung zu unterziehen. Ein Stiftungsprüfer, der nicht gleichzeitig auch zur Konzernabschlussprüfung

berufen sei, wäre in seinen Kontrollbefugnissen eingeschränkt. Der vom Stiftungsprüfer verschiedene Konzernabschlussprüfer wäre nicht Organ der Stiftung, sodass ihm auch kein Recht zukomme, beispielsweise eine Sonderprüfung nach § 31 PSG zu beantragen. Diese Besonderheiten des Stiftungsrechts stünden einer analogen Anwendung des § 270 Abs 2 UGB auf Privatstiftungen entgegen.

Die begehrte Änderung der Stiftungsurkunde sei außerdem - wenngleich verbesserungsfähig - undeutlich, weil nicht klar zum Ausdruck komme, dass der Konzernabschlussprüfer jedenfalls auch die Voraussetzungen des § 20 Abs 2 PSG erfüllen müsse.

Den ordentlichen Revisionsrekurs erklärte das Rekursgericht für zulässig, weil zu der Frage, ob der Konzernabschlussprüfer eine vom Stiftungsprüfer verschiedene Person sein könne, weder höchstgerichtliche Judikatur noch eine einhellige Lehrmeinung bestünden.

Eine Bewertung des Entscheidungsgegenstands durch das Rekursgericht war nicht erforderlich, weil es nicht über einen rein vermögensrechtlichen Entscheidungsgegenstand zu befinden hatte (6 Ob 19/06x SZ 2006/70 = ecolex 2006/326 [Reich-Rohrwig]; vgl auch G. Kodek/G. Nowotny, Das neue AußStrG und das Verfahren vor dem Firmenbuchgericht, NZ 2004, 257 [276] mwN; G. Kodek in Kodek/Nowotny/Umfahrer, FBG [2005] § 15 Rz 223).

Der Revisionsrekurs ist aus dem vom Rekursgericht angegebenen Grund zulässig; er ist aber nicht berechtigt.

Die Revisionsrekurswerberin vertritt zusammengefasst die Auffassung, weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Gesetzes lasse sich eine Verpflichtung

zur Prüfung des Konzernabschlusses einer Privatstiftung ableiten. Im Gegensatz zum Konzernabschluss einer Gesellschaft sei er von der Offenlegung ebenso ausgenommen wie vom Einsichtsrecht des Begünstigten nach § 30 PSG; er diene daher nur der internen Information des Stiftungsvorstands und eventuell eines bestellten Aufsichtsrats. Unterwerfe sich eine Privatstiftung aber lediglich freiwillig der Prüfung ihres Konzernabschlusses, liege überhaupt kein Grund vor, die Bestellung eines vom Stiftungsprüfer verschiedenen Konzernabschlussprüfers zu versagen. Selbst wenn man mit dem Rekursgericht von einer durch Gesetzesanalogie gewonnenen Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses der Privatstiftung ausgehen wolle, gebe es keinen stichhaltigen Grund, diese Aufgabe ausschließlich dem Stiftungsprüfer vorzubehalten. Es sei nicht einzusehen, weshalb einzelne einschlägige Bestimmungen des UGB, insbesondere dessen § 270 Abs 2, von der vom Rekursgericht gezogenen Analogie ausgenommen sein sollten. Die Stiftung habe ein berechtigtes Interesse an der Möglichkeit der Bestellung eines vom Stiftungsprüfer verschiedenen Konzernabschlussprüfers dargelegt, insbesondere könnten im Einzelfall Ausschlussgründe vorliegen oder spezielle fachliche Kenntnisse erforderlich sein.

## Rechtliche Beurteilung

Hiezu hat der erkennende Senat erwogen:

1. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs, dass das Firmenbuchgericht ein Eintragungsbegehren im Rahmen seiner formellen und materiellen Prüfungspflicht unabhängig von einer absoluten Nichtigkeit des zugrundeliegenden Gesellschafterbeschlusses in materieller Hinsicht dahin zu prüfen hat, ob zwingende gesetzliche Bestimmungen verletzt wurden (RIS-Justiz RS0108622; RS0115147 [T2]; RS0112040).

2.1. Der Stiftungsprüfer ist gemäß § 14 Abs 1 PSG neben dem Stiftungsvorstand das zweite zwingend vorgesehene Organ der Privatstiftung. Er soll nach dem Willen des Gesetzgebers dem Stiftungsvorstand als Kontrollorgan beigelegt werden

(ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP zu § 14 PSG, abgedruckt in N. Arnold, PSG2 681).

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

2.3. Für die Prüfung des Jahresabschlusses verweist § 21 Abs 1 PSG hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung auf § 269 Abs 1 UGB und hinsichtlich des Auskunftsrechts auf § 272 UGB; § 21 Abs 2 PSG verweist hinsichtlich der Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers auf § 275 UGB, § 21 Abs 3 PSG hinsichtlich des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks auf §§ 273 und 274 UGB, die jeweils sinngemäß gelten (§ 21 Abs 1 und 2 PSG) bzw anzuwenden sind (§ 21 Abs 3 PSG). Der erste Satz des § 21 Abs 1 PSG ist § 268 Abs 1 UGB nachgebildet; er enthält aber keinen Verweis auf § 268 Abs 2 UGB über die Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts.

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

2.5. Nur *Eiselsberg* (Organe der Privatstiftung, in *Constantia Privatbank AG*, Die österreichische Stiftung [1994] 95) und - mit eingehender Begründung - *Gelter* (in *Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts [2001] 280 ff) verneinen die Verpflichtung zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts der Privatstiftung. Nach *Gelter* spricht eine systematische Interpretation des § 21 Abs 1 PSG gegen eine

Prüfungspflicht hinsichtlich des Konzernabschlusses; es werde zwar auf § 269 Abs 1 UGB verwiesen, der sowohl für die Einzel- als auch für die Konzernabschlussprüfung gelte, nicht aber auf den ausschließlich für den Konzernabschlussprüfer relevanten Abs 2. Für eine Pflicht zur Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts bestehe bei der Privatstiftung kein zwingender Bedarf. Weder sei ein nur mit einer Abschlussprüfung zu beseitigendes Kontrolldefizit erkennbar, noch müsse der Konzernabschluss der Privatstiftung offengelegt werden, sodass auch die Beglaubigungsfunktion des Prüfers gegenüber der Öffentlichkeit entfalle. Schließlich sei auf die Besonderheit der Bestellung des Stiftungsprüfers Bedacht zu nehmen; es erscheine eigenartig, einen vom Gericht bestellten Prüfer in die Überwachung selbstständiger Tochtergesellschaften einzubeziehen.

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

aufgrund eines Einzelabschlusses, sondern allenfalls anhand des Konzernabschlusses beurteilt werden. Die Gesetzesmaterialien bestätigten diese Ansicht: Nach der Absicht des Gesetzgebers solle die Privatstiftung wie eine Handelsgesellschaft zur Rechnungslegung verpflichtet sein. Kapitalgesellschaften würden aber einer Konzernabschlussprüfung unterliegen.

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

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

2.9. *N. Arnold* (PSG-Kommentar<sup>2</sup> [2007] § 21 Rz 8 mwN) bejaht mit eingehender Begründung die Verpflichtung des Stiftungsprüfers auch zur Prüfung des Konzernabschlusses. § 21 Abs 1 1. Satz PSG sei eindeutig § 268 Abs 1 UGB nachgebildet, der eine Prüfungspflicht des Einzelabschlusses anordne; § 268 Abs 2 UGB sei hingegen nicht übernommen worden. Auf den ersten Blick ließe sich zwar aus dem Fehlen eines Verweises auf § 268 Abs 2 UGB schließen, dass der Gesetzgeber damit ausdrücklich eine Prüfungspflicht des Konzernabschlusses ausschließen wollte. Dem Gesetzgeber dürften hier aber generell mehrere planwidrige Unvollständigkeiten unterlaufen sein. So seien nach dem - in den Verweisungen des § 21 PSG ebenfalls nicht enthaltenen - § 268 Abs 3 UGB auch Änderungen des Jahresabschlusses, des Konzernabschlusses, des Lageberichts oder des Konzernlageberichts nach Vorlage des Prüfungsberichts dem Abschlussprüfer bekannt zu geben, der sie zu prüfen habe. Es könne dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er bei der Privatstiftung sogar nachträgliche Änderungen des Einzelabschlusses unbeachtet lassen und keine zusätzliche Prüfung oder Änderung des Bestätigungsvermerks angeordnet sehen wollte. Absicht des Gesetzgebers sei es gewesen,

dem Stiftungsvorstand mit dem Stiftungsprüfer ein starkes und unabhängiges Kontrollorgan zur Seite zu stellen. Insofern müsse sich die Prüfung durch den Stiftungsprüfer - sofern die Privatstiftung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sei - notwendigerweise auch auf diesen beziehen. Selbst dann, wenn man davon ausgehe, dass der Konzernabschluss der Privatstiftung ausschließlich für die interne Information von Stiftungsvorstand und (gegebenenfalls) Aufsichtsrat aufgestellt werde, die sich im Interesse der Privatstiftung auch mit der Lage der Tochtergesellschaften auseinander zu setzen haben, müsse man gerade im Interesse der Privatstiftung die Kontrollfunktion des Stiftungsprüfers auch auf den Konzernabschluss - und auf die Prüfung der diesem zu Grunde liegenden Einzelabschlüsse - beziehen.

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

2.11. Der erkennende Senat hat erwogen:

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

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

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

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

2.14. Der erkennende Senat schließt sich den überzeugenden Argumenten der überwiegenden Lehre an. Die in der Privatstiftung fehlende Überwachung und Lenkung durch einen Eigentümer erfordert es grundsätzlich, die vom Gesetzgeber zum Ausgleich vorgesehenen Instrumente der Kontrolle zur Vermeidung von

Fehlentwicklungen und Missbräuchen streng auszulegen. Da die wirtschaftliche Lage einer Privatstiftung im Konzernverbund nur aufgrund eines Konzernabschlusses beurteilt werden kann, ist eine Erfüllung der Aufgaben des Stiftungsprüfers ohne eine verbindliche Kontrolle auch des Konzernabschlusses nicht gewährleistet.

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

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

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

3.3. Bereits das Rekursgericht hat in diesem Zusammenhang die Stellung des Stiftungsprüfers als zwingend vorgesehene Organ der Privatstiftung hervorgehoben. Der Gesetzgeber hat sich im PSG dazu entschlossen, wegen des strukturellen Kontrolldefizits bei der Privatstiftung deren Kontrolle über die privatrechtliche Organisation abzusichern (*Vetter in Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen [2000] 115; *Hofians in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz [1994] 233; *N. Arnold*, PSG-Kommentar2 [2007] § 20 Rz 1; ErlRV zu § 14 PSG). Mit dem Stiftungsprüfer soll dem Stiftungsvorstand ein effizientes und unabhängiges (§ 20 Abs 1 und 3 PSG) Kontrollorgan zur Seite gestellt werden. Aufgrund seiner Organstellung sind ihm weitergehende Befugnisse, insbesondere aber auch Pflichten eingeräumt als einem Ab-

schlussprüfer einer Kapitalgesellschaft. Nicht nur verweist § 21 Abs 1 PSG auf die Bestimmung des § 272 UGB, als Stiftungsorgan ist der Stiftungsprüfer sowohl berechtigt als auch verpflichtet, eine Sonderprüfung nach § 31 PSG oder eine gerichtliche Bestellung oder Abberufung von Mitgliedern eines Stiftungorgans nach § 27 PSG zu beantragen (*N. Arnold* aaO). Der Stiftungsprüfer hat insbesondere auch zu prüfen, ob die Stiftungserklärung hinsichtlich des Stiftungszwecks eingehalten worden ist, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss auch hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks in Einklang steht und ob der Lagebericht nicht hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks eine falsche Vorstellung von der Lage der Privatrechtsstiftung erweckt (RV PSG 1132 BlgNR 18. GP zu § 21 PSG).

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

Motiv der Ausschlussstatbestände ist es, dass ein vertrauenswürdigen Urteil nur derjenige abgeben kann, der keinen erheblichen Einflüssen auf sein Urteil unterliegt, dem Urteilsobjekt gegenüber unvoreingenommen ist und dessen Untersuchungsergebnis seine eigenen Interessen nicht berührt (*Lechner in Straube*, HGB2 [2000] § 271 Rz 3; *N. Arnold* aaO § 20 Rz 2).

3.5. Den Stiftern steht es gemäß § 14 Abs 2 PSG grundsätzlich frei, zur Wahrung des Stiftungszwecks auch weitere als die im Gesetz genannten Organe vorzusehen. Darüber hinaus können sie in der Stiftungserklärung sonstige Personen benennen, denen besondere Aufgaben zukommen (§ 9 Abs 2 Z 4 PSG). Nach herrschender Ansicht ist der Organbegriff des Privatstiftungsrechts ein materieller (*N. Arnold* aaO § 14 Rz 15; *C. Nowotny in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch, 150; *Strasser*, JBl 2000, 487 [493];

*S. Schmidt in Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, 199; *Torggler in Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, 67 FN 35; *N. Arnold*, RdW 2003/149; *G. Nowotny*, ecolex 2003, 418 ff; inhaltlich auch 6 Ob 291/02s, RdW 2003/165, 200).

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

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

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

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

3.9. Das Rekursgericht hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Prüfung des Konzernabschlusses einer Privatstiftung von nicht unwesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung ist. Mit der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses werden Mutterunternehmen gezwungen, (zumindest) jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns so darzustellen, als ob die rechtlich selbstständigen Unternehmen ein einziges Unternehmen darstellten (§ 250 Abs 3 UGB; Fiktion der wirtschaftlichen Einheit). Der Konzernabschluss ist im Bereich der Stiftung mangels Offenlegungspflicht derzeit zwar primär ein internes Informationsinstrument, als solches - auch für die Insolvenzprophylaxe - aber nicht weniger bedeutend als in der Kapitalgesellschaft (*Bertl/Mandl* aaO § 246 RLG). Unter diesem Aspekt kann auch in dem vom Rekursgericht hervorgehobenen Umstand, dass dem Stiftungsprüfer gemäß § 272 Abs 1 und 2 UGB iVm § 21 Abs 1 PSG gegenüber Tochtergesellschaften des geprüften Unternehmens lediglich Auskunftsrechte, einem Konzernabschlussprüfer nach § 270 Abs 3 UGB aber auch das Recht zur Einsichtnahme in Bücher und Schriften der Tochtergesellschaften zukommt, Berechtigung nicht abgesprochen werden. Diese erweiterten Einsichtsrechte werden auch durch die der

Stiftung aus ihrer Gesellschafterstellung heraus zustehenden Informationsansprüche gegenüber ihren Konzerntöchtern (vgl § 112 AktG; insb § 22 GmbHG; § 166 UGB; RIS-Justiz RS0060098) nicht aufgewogen. Es wäre mit einer effizienten Kontrolle durch den Stiftungsprüfer nicht vereinbar, wenn er sich bei der ihm obliegenden Prüfung der gesamten Lage der Stiftung in wesentlichen Bereichen mit der Übernahme von Prüfungsergebnissen Dritter begnügen müsste.

3.10. Der Revisionsrekurswerberin ist wohl zuzugestehen, dass ein Stiftungsprüfer nicht in jedem Fall auch die notwendige Qualifikation zur Prüfung eines Konzernabschlusses aufweisen muss. Die Anforderungen an die Qualifikation des Stiftungsprüfers (§ 20 Abs 2 PSG) decken sich mit jenen der Abschlussprüfer für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Konzernabschlüsse, in welche keine Aktiengesellschaften einbezogen sind (§ 271 Abs 1 UGB; N. Arnold aaO § 20 Rz 3). Zur Prüfung eines Konzernabschlusses unter Beteiligung von Aktiengesellschaften sind nach § 271 Abs 1 UGB aber nur Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) berufen. Den aufgezeigten, in erster Linie wirtschaftlichen und jedenfalls nicht unüberwindlichen praktischen Hindernissen kann aber kein entscheidendes Gewicht zukommen. Sind im Konzern einer Privatstiftung auch Aktiengesellschaften einbezogen, schränkt dieser Umstand die Auswahl ihrer Stiftungsprüfer in durchaus zumutbarer Weise, nämlich auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, ein. Weist ein bereits bestellter Stiftungsprüfer die notwendige Qualifikation nicht auf, wäre ein in seiner Person gelegener Abberufungsgrund gemäß § 27 Abs 2 Z 2 PSG verwirklicht.

3.11. Zusammengefasst vertritt der erkennende Senat daher die Auffassung, dass die Bestellung eines von der Person des Stiftungsprüfers verschiedenen Konzernabschlussprüfers wesentlichen Grundsätzen des Stiftungsrechts widerspricht. Die eingereichte Änderung der Stiftungsurkunde ist daher unzulässig. Auf die - in der Rekursentscheidung ebenfalls verneinte - Frage der hinreichenden Bestimmtheit der Änderung muss mangels

Entscheidungsrelevanz nicht mehr eingegangen werden. Dem Revisionsrekurs war daher nicht Folge zu geben.