

# Stiftungsbesteuerung in Europa

Otto Farny  
Ani Degirmencioglu  
Michael Franz  
Martin Saringer  
Gertraud Lunzer

Wien, Jänner 2009

Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien  
Abteilung Steuerrecht  
Prinz-Eugen-Straße 20-22  
1040 Wien  
Österreich

<b>1. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>2. ÖSTERREICH</b> .....	<b>3</b>
2.1. Zivilrechtliche Grundlagen .....	3
2.2. Die steuerrechtliche Behandlung der Privatstiftung.....	4
2.3. Zusammenfassung .....	9
<b>3. BELGIEN</b> .....	<b>10</b>
3.1. Zivilrechtliche Grundlagen .....	10
3.2. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen.....	13
3.3. Internationaler Zusammenhang .....	17
3.4. Zusammenfassung .....	17
<b>4. DEUTSCHLAND</b> .....	<b>19</b>
4.1 Zivilrechtlicher Rahmen .....	19
4.2. Steuerrechtliche Behandlung.....	21
<b>5. FRANKREICH</b> .....	<b>24</b>
5.1. Allgemein .....	24
5.2 Gründung .....	24
5.3 Stiftungsformen.....	25
5.4. Auflösung .....	28
5.5. Internationaler Zusammenhang .....	28
<b>6. LIECHTENSTEIN</b> .....	<b>29</b>
6.1. Einführung.....	29
6.2. Zivilrechtliche Grundlagen .....	29
6.3. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftung in Liechtenstein.....	31
6.4. Zusammenfassung .....	33
<b>7. LUXEMBURG</b> .....	<b>35</b>
7.1. Allgemein .....	35
7.2. Gründung .....	36
7.3. Bestehende Stiftung.....	36
7.4. Alternativen zur Stiftung.....	37
7.5. Auflösung .....	38
7.6. Internationaler Zusammenhang .....	38
<b>8. NIEDERLANDE</b> .....	<b>39</b>
8.1. Zivilrechtliche Grundlagen .....	39
8.2. Stiftungsformen.....	40
8.3. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen.....	42
<b>9. SCHWEIZ</b> .....	<b>45</b>
9.1. Zivilrechtlicher Rahmen .....	45
9.2. Steuerrechtliche Behandlung.....	45
9.3. Zusammenfassung .....	47
<b>10. VEREINIGTES KÖNIGREICH</b> .....	<b>49</b>
10.1 Allgemeines .....	49
10.2. Bare Trust .....	49

10.3. Interest in Possession Trust.....	50
10.4. Discretionary Trust.....	50
10.5. Tax Pool.....	51
10.6. Accumulation and Maintenance Trust.....	52
10.7. Mixed Trust .....	52
10.8. Trusts and Capital Gains .....	52
<b>11. ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN .....</b>	<b>53</b>
<b>12. LITERATUR .....</b>	<b>58</b>

# 1. EINLEITUNG

Die Diskussion um die steuerlichen Privilegien der Privatstiftungen in Österreich hat jüngst wieder einen Höhepunkt erlebt. Im Zuge der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich hat sich die Frage ergeben, was mit der 5%igen Eingangssteuer für Dotationen an Privatstiftungen geschehen soll, die als pauschale Erbschafts- und Schenkungssteuer konstruiert war. Nach der Willenserklärung der Bundesregierung, diese Steuer beibehalten zu wollen, haben sich die Stifter an die Öffentlichkeit gewandt und ihre Diskriminierung gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen beklagt. Die Bundesregierung hat so reagiert, dass sie die schon bezahlte Eingangssteuer gegen die Körperschaftsteuer der Stiftung verrechnungsfähig machen wollte. Das war in der österreichischen Steuergeschichte ein einmaliger Vorgang, dass man nämlich eine Steuer, die ursprünglich zurecht bezahlt wurde und die ja auch in vielen Fällen bei nachfolgenden Erbschafts- und Schenkungsvorgängen steuerbefreiende Wirkung entfaltete, zurückerstattet bekommt. Im Gegenzug hätten normale Steuerpflichtige, die auch irgendwann Erbschafts- und Schenkungssteuer bezahlt haben und diese nicht gegen die Einkommensteuer rückverrechnen können, Pressekonferenzen gegen ihre Diskriminierung abhalten müssen. Ergebnis der heftigen Debatte war jedenfalls, dass der Stiftungseingangssteuersatz auf 2,5 % halbiert wurde. Damit erkaufte man sich das Recht, Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen steuerfrei bzw nur mit einem Zwischensteuersatz von 12,5 % besteuert akkumulieren zu können. Ein einzelner Besteuerungsfall der letzten Zeit, der durch die Medien gegangen ist, bestand darin, dass ein Veräußerungserlös von €600 Mio unversteuert blieb. Hätte man ihn, wie allgemein üblich, mit der Körperschaftsteuer von 25 % besteuert, dann hätte das ein höheres Aufkommen gebracht, wie die so gefürchtete Erbschafts- und Schenkungssteuer insgesamt vor ihrer Abschaffung. Diese Debatte wollen wir zum Anlass nehmen, das Stiftungsthema eingehender zu betrachten und zu fragen, welchen volkswirtschaftlichen oder fiskalischen Wert die steuerlichen Stiftungsregelungen in Österreich überhaupt haben. Klar ist, dass diese Regelungen heftige Retorsionen aus dem Ausland – insbesondere aus der BRD – auslösen und Österreich immer mehr aus Sicht der EU-Partner den Status einer Steueroase erhält. Rechtfertigen die angeblichen wirtschaftlichen Vorteile der Stiftungsbegünstigung diese außenpolitischen Nachteile?

Als 1993 das Privatstiftungsgesetz und die steuerlichen Begleitregelungen eingeführt wurden, waren es dem Wesen nach zwei Argumente, die für die Einführung sprachen:

- Beteiligungsvermögen an großen Gesellschaften sollte nicht im Erbgang zerschlagen werden, wenn die Erben wirtschaftlich unkundig sind, sondern weiter einem professionellen Management unterliegen;
- Die steuerlichen Rahmenbedingungen sollten so attraktiv gehalten werden, dass bereits abgeflossenes Vermögen nach Österreich zurückkommt oder der Abfluss verhindert wird.

Das erste Argument hat in zahlreichen Fällen etwas für sich, doch genügt es, um dieses Ziel zu erreichen, nur den zivilrechtlichen Rahmen im Privatstiftungsgesetz zu schaffen. Einer besonders steuerlichen Begünstigung bedarf es dazu nicht.

Die zentrale steuerliche Begünstigung der Privatstiftung ist zweifellos die Steuerfreiheit bzw. ermäßigte Besteuerung der Veräußerungsgewinne von Beteiligungen. Wenn das zweite Argument stimmen soll, dann müsste es so sein, dass diese Begünstigung in anderen Ländern existiert, die mit Österreich in punkto Rechtssicherheit, politischer Stabilität und Währungsstabilität vergleichbar sind. Ziel dieser Studie ist es herauszufinden, ob in anderen EU-Staaten, inklusive Schweiz und Liechtenstein, vergleichbare Regelungen vorhanden sind.

Im Anschluss an diesen empirischen Teil, soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit die fiskalischen Nachteile, durch die Nichtbesteuerung der Veräußerungsgewinne der Beteiligungen, durch etwaige volkswirtschaftliche Vorteile kompensiert werden.

Für die Gesamtbeurteilung spielt natürlich auch die Abwanderungswahrscheinlichkeit der Beteiligungsverwaltung eine Rolle. Wenn sich herausstellt, dass die Abwanderungswahrscheinlichkeit der Beteiligungsverwaltung gering ist, weil im vergleichbaren Ausland steuerlich auch nicht Milch und Honig fließen und dass die volkswirtschaftlichen Vorteile die fiskalischen Vorteile nicht aufwiegen können, müsste man das ganze Instrumentarium überdenken. Denn das „Böse Buben“-Image, das Österreich in der EU steuerpolitisch immer mehr gewinnt, ergänzt durch ein striktes Bankgeheimnis dem Fiskus gegenüber und durch Abschaffung fast aller Vermögenssteuern bei gleichzeitiger Hochbesteuerung der Arbeit, bringt auf Dauer auch keine Dividende.

Gerade die aktuelle Wirtschaftskrise, die einen gigantischen Einsatz öffentlicher Mittel erfordern wird, die wiederum am Ende des Tages über Steuern refinanziert werden muss, erlaubt es nicht, die „beggar my neighbor“-Politik fortzusetzen, sondern erlaubt es nur, zu neuen gemeinsamen Standards der Besteuerung in der EU kommen zu müssen.

## 2. ÖSTERREICH

### 2.1. Zivilrechtliche Grundlagen

#### Allgemeines

In Österreich unterscheidet man grundsätzlich zwischen eigennützigen und gemeinnützigen Stiftungen. Die gesetzlichen Grundlagen für die Errichtung von ausschließlich gemeinnützigen Stiftungen sind das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz<sup>1</sup> und neun Landes-Stiftungs- und Fondsgesetze. Mit dem Privatstiftungsgesetz<sup>2</sup> wurde die Möglichkeit geschaffen, sowohl für eigennützige als auch für gemeinnützige, mildtätige und für kirchliche Zwecke Stiftungen zu errichten. In diesem Beitrag wird in erster Linie auf die sogenannten Privatstiftungen eingegangen.

#### Die Privatstiftung

Die Privatstiftung ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit, die eigenständig Rechte ausüben und Pflichten eingehen kann. Im Gegensatz zu anderen juristischen Personen, wie etwa Kapitalgesellschaften oder Vereine, hat die Privatstiftung aber keine Eigentümer oder Mitglieder. Die Privatstiftung selbst ist Eigentümer des gestifteten Vermögens. Die Errichtung einer Privatstiftung ist im Gegensatz zu den ausschließlich gemeinnützigen Stiftungen nicht an derartige Vorgaben gebunden, und der Großteil der österreichischen Privatstiftungen verfolgt dementsprechend auch keinerlei gemeinnützige Ziele. Die Gründe für die Errichtung der Privatstiftung liegen vielmehr in der Versorgung von Familienangehörigen oder sonstigen Begünstigten. Dass es daneben auch in Österreich Privatstiftungen gibt, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, soll nicht in Abrede gestellt werden, für den Großteil der Privatstiftungen trifft dies aber sicherlich nicht zu.

#### Die Gründung der Privatstiftung

Die Errichtung der Privatstiftung erfolgt durch die Stiftungserklärung. Mit der Eintragung in das Firmenbuch entsteht die Privatstiftung. Der Privatstiftung muss ein Vermögen von mindestens €70.000,- gewidmet werden. Zum Zeitpunkt der Errichtung muss dieses Vermögen auch tatsächlich vorhanden sein.

In der sogenannten Stiftungserklärung wird der Stifterwille festgehalten, und der Stiftungsvorstand ist verpflichtet zu gewährleisten und zu kontrollieren, dass der in der Stiftungserklärung festgeschriebene Stiftungszweck eingehalten wird. Die Stiftungserklärung besteht aus der Stiftungsurkunde, die zwingend zu errichten ist. Bestimmte Mindestinhalte,

---

<sup>1</sup> BSIFG, BGBl 1975/11

<sup>2</sup> PSG, BGBl 1993/694

wie die Widmung des Vermögens, der Stiftungszweck, der Stifter, die Bestimmbarkeit der Begünstigten, der Name der Privatstiftung, der Sitz der Privatstiftung und die Stiftungsdauer müssen angeführt werden. Die Stiftungsurkunde ist dem Firmenbuch vorzulegen und kann auch öffentlich eingesehen werden. Daneben gibt es regelmäßig noch eine sogenannte Stiftungszusatzurkunde, die nicht öffentlich zugänglich ist, in der die oben angeführten Punkte detailliert ausgeführt werden können, bzw in der noch zusätzliche Regelungen angeführt werden. Die Dauer der Stiftung kann auf bestimmte oder auf unbestimmte Zeit festgelegt werden. Bei Privatstiftungen, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, liegt die Höchststiftungsdauer bei maximal 100 Jahren, die Letztbegünstigten können jedoch beschließen, die Stiftungsdauer für weitere 100 Jahre zu verlängern. Die Organe für die Erfüllung der Aufgaben der Stiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat der Privatstiftung<sup>3</sup>. Darüber hinausgehend können vom Stifter weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszweckes vorgesehen werden. Der Stiftungsvorstand vertritt die Privatstiftung im Außenverhältnis und sorgt für die Geschäftsführung im Innenverhältnis. Dabei hat der Stiftungsvorstand dafür zu sorgen, dass der Stiftungszweck unter Einhaltung der Stiftungserklärung erfüllt wird. Der Stiftungsvorstand hat auch die Bücher der Privatstiftung zu führen. Die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB) sind dabei grundsätzlich zu berücksichtigen. Zusätzlich ist im Lagebericht auch auf die Erfüllung des Stiftungszweckes einzugehen. Der Stiftungsprüfer hat den Jahresabschluss einschließlich des Lageberichts der Privatstiftung zu prüfen. Ein Bestätigungsvermerk ist dabei gesetzlich vorgesehen. Eine Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses besteht jedoch nicht.

In den Stiftungsdokumenten muss auch festgelegt werden, wie die Ausschüttungen an die Begünstigten zu erfolgen haben. Der Stiftungsvorstand hat für die entsprechende Umsetzung zu sorgen.

## **2.2. Die steuerrechtliche Behandlung der Privatstiftung**

Privatstiftungen unterliegen als juristische Personen grundsätzlich der Körperschaftsteuerpflicht. Die steuerliche Behandlung der Zuwendungen an die Begünstigten ist im Einkommensteuergesetz geregelt. Obwohl im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuergesetz geregelt, gibt es eine Vielzahl von besonderen Bestimmungen, die letztendlich dafür sorgen, dass die Privatstiftung eine steuerliche Sonderrolle hat, die zu beträchtlichen Vorteilen führt. Daneben gibt es Sonderregelungen für die Dotierung der Privatstiftung, die ebenfalls zu beachten sind. Im Folgenden soll gezeigt werden, welche steuerlichen Konsequenzen bei der Dotierung der Privatstiftung verbunden sind, wie die laufende Besteuerung der Privatstiftung erfolgt, wie die Zuwendungen an die Begünstigten

---

<sup>3</sup> Ein Aufsichtsrat ist zu bestellen, wenn die Privatstiftung mehr als 300 ArbeitnehmerInnen beschäftigt, bzw wenn die Anzahl der ArbeitnehmerInnen jener inländischen Kapitalgesellschaft und Genossenschaft, an denen die Privatstiftung maßgeblich beteiligt ist, mehr als 300 beträgt. Die Details sind im § 22 Privatstiftungsgesetz (PSG) geregelt.

versteuert werden und welche steuerlichen Folgen mit der Liquidation der Privatstiftung gegebenenfalls verbunden sein können.

### **Steuerliche Behandlung der Stiftungsdotierung**

Durch den Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich mit 01.08.2008 wurde auch die steuerliche Behandlung der Dotierung von Privatstiftungen neu geregelt. Zuwendungen an die Privatstiftung, durch den Stifter oder durch Dritte, unterliegen einer sogenannten Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 %. Bei Zuwendungen von inländischen Grundstücken erhöht sich die Stiftungseingangssteuer um 3,5 %, sodass die Steuer hier insgesamt 5 % beträgt.

Die Eingangssteuer fällt an, wenn entweder der Zuwendende (Stifter) oder die Stiftung zum Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Grundsätzlich gilt der Wert der Zuwendung abzüglich von damit zusammenhängenden Schulden und Lasten als Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer. Als Besonderheit für die Zuwendungen von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, inländischem Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken gilt der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage. Ansonsten gelten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in Verbindung mit dem Bewertungsgesetz. Das bedeutet, dass für die üblicherweise zugewendeten Vermögensgegenstände folgende Wertansätze heranzuziehen sind:

- Betriebliches Vermögen, wie etwa die Anteile an einer Personengesellschaft, ist mit dem Teilwert anzusetzen.
- Bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage, dh sofern ein Kurswert vorhanden ist, ist dieser maßgeblich. Mangels eines Kurswertes ist der Wert aus Verkäufen in der Vergangenheit abzuleiten bzw falls auch das nicht möglich ist, ist der Wert unter Berücksichtigung von künftigen Ertragsentwicklungen und des Vermögens zu ermitteln.
- Kapitalanlagen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, wie etwa Sparbücher, sind mit dem Nominalwert anzusetzen.
- Sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter, Geldvermögen oder Forderungen sind mit dem Teilwert anzusetzen.

Für Zuwendungen von Todes wegen, im Wesentlichen heißt das, für Stiftungen, die erst mit dem Tod des Stifters errichtet werden, bzw wenn es erst mit dem Tod zu weiteren Nachstiftungen kommt, gibt es Steuerbefreiungen für Kapitalanlagen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen und für Anteile an Kapitalgesellschaften, sofern das Beteiligungsausmaß weniger als 1 % beträgt.

## **Laufende Besteuerung der Privatstiftung**

Die Privatstiftung unterliegt als juristische Person der Körperschaftsteuerpflicht. Durch Sonderregelungen, die im Wesentlichen im § 13 des Körperschaftsteuergesetzes geregelt sind, werden Privatstiftungen üblicherweise steuerlich wesentlich günstiger behandelt als Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Einkünfte aus Privatstiftungen unterliegen zwar generell der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %, zahlreiche Ausnahmeregelungen sehen aber vor, dass bestimmte Einkünfte überhaupt nicht besteuert werden, bzw mit einem begünstigten Zwischensteuersatz von 12,5 % besteuert werden. Eine weitere Besonderheit, mit sehr weitreichenden Folgen bei der Besteuerung von Privatstiftungen liegt darin, dass eine Privatstiftung im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkünfte erzielen kann, sodass auch verschiedene Gewinnermittlungsmethoden für die Privatstiftung zur Anwendung kommen. In der Praxis bedeutet das, dass die bei Kapitalgesellschaften üblicherweise zwingend zur Anwendung kommende Gewinnermittlung entsprechend dem Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Privatstiftung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Diese sind bei Privatstiftungen regelmäßig von untergeordneter Bedeutung, weil Privatstiftungen zum überwiegenden Teil Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und gegebenenfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen. Für diese Einkünfte muss die Privatstiftung allerdings lediglich eine einfache Einnahmen-Ausgaben Rechnung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung erstellen.

Ein Großteil der Einkünfte von Privatstiftungen sind üblicherweise Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei der steuerlichen Behandlung dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen gibt es einige Besonderheiten für Privatstiftungen. In- und ausländische Beteiligungserträge, im Wesentlichen handelt es sich hier um Gewinnausschüttungen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sind grundsätzlich in der Privatstiftung steuerbefreit. Erträge aus inländischen und ausländischen Bankguthaben und Erträge aus Forderungswertpapieren bei inländischen auszahlenden Stellen und Erträge aus Investmentfonds sind zwar auch in der Privatstiftung steuerpflichtig, diese Erträge unterliegen allerdings einem ermäßigten Zwischensteuersatz in Höhe von 12,5 %. Lediglich für Darlehenszinsen, echte stille Beteiligungen und Zuwendungen von anderen Privatstiftungen, sofern diese Privatstiftung nicht als Stifter auftritt, Wechseldiskonterträge und Leistungen aus Kapitalversicherungen mit einer Laufzeit von mehr als 10 Jahren werden mit 25 % besteuert.

Eine weitere Begünstigung für Privatstiftungen gibt es bei der Veräußerung von Beteiligungen. Dabei muss man unterscheiden. Wird eine Beteiligung, unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist von einem Jahr (Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung) veräußert, dann unterliegen diese Beteiligungserträge dem Normalsteuersatz in Höhe von 25 %. Beträgt das Beteiligungsausmaß mehr als 1 %, und liegt der Zeitpunkt der Veräußerung außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist, dann unterliegen diese Beteiligungserträge der ermäßigten

Zwischensteuer in Höhe von 12,5 %. Aber es gibt auch Möglichkeiten, diese Zwischenbesteuerung unter Umständen zu vermeiden. Die durch die Veräußerung von Beteiligungen aufgedeckten stillen Reserven können nämlich auf Beteiligungen übertragen werden, die im selben Wirtschaftsjahr angeschafft werden. Voraussetzung dafür ist, dass das Ausmaß der Beteiligung mehr als 10 % beträgt. Wird im Jahr der Veräußerung keine entsprechende Beteiligung angeschafft, kann eine steuerfreie Rücklage gebildet werden. Innerhalb von 12 Monaten kann diese Rücklage auf eine entsprechende Beteiligung übertragen werden. Wird innerhalb von 12 Monaten keine Beteiligung angeschafft, ist die Rücklage aufzulösen und unterliegt dann wiederum dem ermäßigten Zwischensteuersatz in Höhe von 12,5 %.

Der oben schon erwähnte Zwischensteuersatz in Höhe von 12,5 % wird allerdings bei Zuwendungen an die Begünstigten, die üblicherweise Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % unterliegen wieder angerechnet, sodass diese Zwischensteuer letztendlich wie eine Vorauszahlung an Kapitalertragsteuer wirkt.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Besteuerung einer Privatstiftung in Österreich immer noch sehr günstig ist. Zum einen werden bestimmte Kapitalerträge in der Stiftung überhaupt nicht besteuert, und für einen weiteren großen Teil der Kapitalerträge fällt lediglich eine Zwischensteuer in Höhe von 12,5 % an, die dann aber wieder bei Fälligkeit der Kapitalertragsteuer angerechnet wird. Darüber hinaus werden auch Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen durch die Möglichkeit der Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf neuangeschaffte Beteiligungen de facto steuerfrei gestellt. Alle diese Regelungen haben zur Folge, dass in einer Privatstiftung in Österreich insbesondere dann, wenn die Erträge nicht sofort an die Begünstigten ausgeschüttet werden, sondern in der Stiftung thesauriert werden, sehr günstig behandelt werden. Das hat zur Folge, dass Privatstiftungen ungleich günstiger behandelt werden, als natürliche Personen, die diese Kapitalerträge erzielen, ohne dass eine Privatstiftung dazwischengeschaltet wird. Aber die Privatstiftung bietet auch Vorteile gegenüber einer Kapitalgesellschaft. Bei Kapitalgesellschaften kommt es zwar grundsätzlich ebenfalls zu einer Steuerbefreiung für Beteiligungserträge, die anderen Kapitalerträge sind aber regelmäßig steuerpflichtig und unterliegen dem Körperschaftsteuernormalsatz mit 25 %, und auch die Begünstigung im Zusammenhang mit den Erträgen aus der Veräußerung von Beteiligungen wird bei Kapitalgesellschaften wesentlich restriktiver gehandhabt als bei Privatstiftungen.

### **Besteuerung der Begünstigten der Privatstiftung**

Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten sind bei den Begünstigten als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen und unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %. Die Kapitalertragsteuer ist dabei im Zuge der Ausschüttung von der Stiftung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Kapitalertragsteuer gilt als Endbesteuerung. Unter bestimmten Voraussetzungen können die Begünstigten im Wege der Veranlagung auch die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz beantragen.

Zusätzlich ist allerdings zu beachten, dass die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % vielfach nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Begünstigte in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat. Zuwendungen an Begünstigte, die in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind aufgrund der Bestimmungen in vielen Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich vielfach überhaupt steuerfrei, sodass keine Kapitalertragsteuer für diese in Österreich anfällt. Mit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich mit 01.08.2008 hat es aber auch eine wesentliche Änderung bei der Besteuerung der Zuwendungen gegeben. Bis zum 31.07.2008 fielen bei Zuwendungen aller Art jedenfalls Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % an, unabhängig davon, ob es sich um Gewinnausschüttungen oder um Ausschüttungen von Vermögen (Substanzausschüttungen) handelte. Einzig bei Widerruf einer Privatstiftung im Rahmen der Rückübertragung des Vermögens an den Stifter kam es auf Antrag zu einer Entlastung in Höhe des Stiftungseingangswertes. Diese Regelung der Zuwendungsbesteuerung, unabhängig von der Art der Zuwendung wurde von den Betroffenen Stiftern, Stiftungen und Begünstigten in der Vergangenheit regelmäßig massiv kritisiert. Diese Kritik hat offensichtlich ausgereicht, um eine Gesetzesänderung zu bewirken. Mit dem Schenkungsmeldegesezt wurde nunmehr die Regelung eingeführt, dass für Ausschüttungen von Vermögenssubstanz, die nach dem 31.07.2008 gestiftetes Vermögen betrifft, gilt, dass diese Substanzausschüttungen steuerfrei bleiben, insoweit diese nicht im laufenden, nach unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelten, Bilanzgewinn zuzüglich der thesaurierten Gewinne, die sich in den Gewinnrücklagen und den steuerlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens widerspiegeln, gedeckt sind. Voraussetzung dafür, dass diese Substanzausschüttungen steuerfrei gestellt werden, ist die Führung eines sogenannten steuerlichen Evidenzkontos.

### **Steuerliche Konsequenzen bei der Liquidation einer Privatstiftung**

Auch bei der Besteuerung im Zusammenhang mit der Auflösung einer Privatstiftung ist es durch das Schenkungsmeldegesezt zu Änderungen gekommen. Grundsätzlich gelten auch für Zuwendungen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Privatstiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % unterliegen. Kommt es im Zuge der Auflösung zu einer Rückübertragung des Vermögens an den Stifter, gilt allerdings, dass bei einem Widerruf durch den Stifter eine Kürzung des, der Besteuerung unterliegenden Betrages, um die sich aus dem steuerlichen Evidenzkonto ergebenden Stiftungseingangswerte vorgenommen wird. Ein Widerruf durch den Stifter ist allerdings nur möglich, wenn sich der Stifter das Widerrufsrecht ausdrücklich vorbehalten hat. Dieser Widerruf muss in der Stiftungserklärung festgeschrieben werden.

Ansonsten gelten auch bei Zuwendungen im Zusammenhang mit der Liquidation einer Privatstiftung die allgemeinen Regelungen über die Besteuerung von Zuwendungen. Das hat zur Folge, dass Zuwendungen, unabhängig von der Art der Zuwendung, grundsätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % unterliegen. Handelt es sich bei Zuwendungen um Vermögen, dass nach dem 31.07.2008 gestiftet wurde gilt, dass Substanzausschüttungen

steuerfrei bleiben, insoweit diese nicht im laufenden, nach unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelten, Bilanzgewinn zuzüglich der thesaurierten Gewinne, die sich in den Gewinnrücklagen und den steuerlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens widerspiegeln, gedeckt sind, wiederum unter der Voraussetzung, dass dafür ein entsprechendes steuerliches Evidenzkonto geführt wurde.

### **2.3. Zusammenfassung**

Die verhältnismäßig einfache Möglichkeit eine Privatstiftung in Österreich zu errichten und die nach wie vor sehr günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen sorgen dafür, dass Privatstiftungen zur Verwaltung großer Vermögen in Österreich nach wie vor sehr attraktiv sind. Durch den Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 01.08.2008 ist zwar ein wesentlicher Grund weggefallen eine Privatstiftung zu gründen, die Privatstiftungen bieten aber trotzdem noch ertragsteuerliche Vorteile, die nicht von der Hand zu weisen sind. Es fällt zwar bei der Einbringung von Vermögenswerten nach wie vor eine sogenannte Stiftungseingangssteuer an. Der ursprünglich als Ersatz für die Erbschafts- und Schenkungssteuer festgesetzte Eingangssteuersatz wurde allerdings von 5 % auf 2,5 % abgesenkt, was einer Halbierung entspricht.

Diese Eingangssteuer kann im Vergleich zu den Vorteilen, die eine Privatstiftung nach wie vor bietet, als moderat bezeichnet werden, und wird in der Praxis auch nicht dazu führen, dass keine Privatstiftungen mehr errichtet werden. Die im Vergleich zu Privatpersonen oder auch zu Kapitalgesellschaften weitreichenden Begünstigungen für Kapitaleinkünfte lassen die Stiftungen nach wie vor sehr attraktiv erscheinen. Durch den Umstand, dass Beteiligungserträge in der Stiftung regelmäßig steuerfrei sind, und dass für den Großteil der übrigen Kapitalerträge lediglich die begünstigte Zwischensteuer in Höhe von 12,5 % anfällt, bieten Stiftungen dann große Steuervorteile, wenn es zu einer Thesaurierung dieser Erträge in der Stiftung kommt, fällt doch bei natürlichen Personen, die dieselben Einkünfte erzielen, grundsätzlich sofort Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % an.

Diese Kapitalertragsteuer fällt demgegenüber bei Zuwendungen an Begünstigte erst dann an, wenn es tatsächlich zu Ausschüttungen an die Begünstigten kommt, wobei die allfällig abgeführte Zwischensteuer auf die Kapitalertragsteuer angerechnet wird. Außerdem ist es mittels einer Privatstiftung regelmäßig möglich, zu einer faktischen Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne zu gelangen. Das ist für natürliche Personen, die diese Gewinne ebenfalls erzielen, nicht möglich.

Ende 2007 gab es in Österreich rund 3.000 Privatstiftungen, mit einem geschätzten Vermögen von € 60 Milliarden<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> DerStandard vom 18.12.2007, 17f.

## 3. BELGIEN

### 3.1. Zivilrechtliche Grundlagen

#### Allgemein

Die Stiftung wurde durch das Gesetz vom Juni 1921 unter der Bezeichnung „Institut von öffentlichem Nutzen“ zu ausschließlich philanthropischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen oder pädagogischen Zwecken im Rahmen des Vereins- und Stiftungsgesetzes (VStG) eingeführt. Das Institut der Privatstiftung wurde erst 2003 neu aufgenommen.

Seit 1921 wurden nach dem VStG 110.000 Rechtspersonen begründet, von denen knapp 300 Stiftungen von öffentlichem Nutzen betragen. Mehr als die Hälfte davon wurde nach 1980 gegründet. Die restliche Anzahl besteht aus Vereinen ohne Gewinnabsicht, aktuelle Statistiken zu Privatstiftungen liegen nicht vor<sup>5</sup>.

Der gesamte (Buch-)Wert in den Stiftungen beträgt ca € 550.000.000,-- wobei 85 % davon von den „Top-15“ beansprucht wird<sup>6</sup>. Die Ausgaben für Subventionen, eigene Programme und Verwaltungskosten belaufen sich auf insgesamt ca € 150.000.000,-- im Jahr 2001. Auch hier sind die „Top-15“ für 92 % der Gesamtausgaben verantwortlich.

#### Gründung

Die Stiftung kann von natürlichen und juristischen Personen gegründet werden.

Aufgrund des objektiven Gewinnausschüttungsverbots darf die Stiftung dem Stifter, den Geschäftsführern oder einer dritten Person keinen materiellen Vermögensvorteil verschaffen. Wobei die Gewährung von Vermögensvorteilen an Dritte erlaubt ist, wenn es der Erreichung des angestrebten Ziels dient, bzw hierdurch der uneigennützig Zweck<sup>7</sup> nicht untergraben wird.

In Belgien bestehen strengere Publizitätsvorschriften (als zB in Liechtenstein), ihr Stellenwert ist daher auch ein geringerer. Das Konzept der Publizität dient dem Drittschutz, insbesondere dem Schutz der Gläubiger, der Stiftung und der Stifter. Große<sup>8</sup> Stiftungen unterliegen einer zusätzlichen Kontrolle durch eine externe Rechnungsprüfung.

---

<sup>5</sup> Vgl Theisinger (2006), 1.

<sup>6</sup> Vgl Develtere et.al. (2004), 8.

<sup>7</sup> uneigennützig Zweck lt. Gesetz: Absicherung versorgungsbedürftiger Familienmitglieder, Erhaltung einer Kunstsammlung, Entwicklungshilfe für eine Region oder Erhalt des familiären Charakters eines Betriebes bzw der Integrität eine Erbes.

<sup>8</sup> Große Stiftungen: Personalstand von mehr als 100 Personen oder Stiftungen mit durchschnittliche 50 Angestellten. Einnahmen über € 6,250.000 und einem Bilanzergebnis von € 3,125.000.

Privatstiftungen, deren Aktiva € 25.000,-- übersteigen, müssen ihre Bilanz bei der belgischen Nationalbank hinterlegen.

Der Missbrauch der Privatstiftung für eigennütziges Interesse soll dadurch verhindert werden, dass die Stiftungsauflösung unter der Kontrolle des Gerichts vollzogen werden muss. Die Auflösung der Stiftung erfolgt auf Antrag der Gründer bzw ihrer Rechtsnachfolger, der Geschäftsführer oder der Staatsanwaltschaft gemäß Art 39 VStG durch eine gerichtliche Entscheidung, unabhängig davon, ob ursprünglich die Beendigung durch Zeitablauf oder aufgrund eines bestimmten Umstandes (zB Zweckerreichung) vorgesehen war<sup>9</sup>.

Das belgische Gesetz definiert nicht explizit den Terminus „Stiftung“. Die entsprechenden öffentlichen Konstruktionen erfüllen die Charakteristika einer Stiftung. Sie ist eine mit institutionalisierten, privaten (auch in öffentlichem Besitz), selbst organisierten und zu non-profit Zwecken ausgestattete Rechtspersönlichkeit und kann für spezifische Zwecke Finanzmittel zugunsten der Öffentlichkeit verteilen.

Vor Errichtung der Stiftung prüft die Regierung die Erfordernisse hinsichtlich des Zwecks der Stiftung. Die Kapitalausstattung in Höhe von € 1.000.000,-- ist zwar gesetzlich nicht vorgeschrieben, wird jedoch vom Justizministerium verlangt. Meist wird die Registrierung, Vorbereitung und Hinterlegung für die Stiftung von einem Notar vorgenommen. Die Kosten für die Veröffentlichung betragen 2007 € 139,03, für die Registrierung fällt eine einmalige Gebühr von € 25,-- an. Für jede Stiftung wird ein Akt beim Handelsgericht angelegt und an das Unternehmensregister weitergeleitet. Wird eine Liegenschaft eingebracht, so ist dies in das Hypothekarregister einzutragen, für die ebenso Gebühren zu entrichten sind. Im Anschluss erfolgt die Veröffentlichung im belgischen Amts- und Gesetzesblatt.

Die Privatstiftung hat mit der Gesetzesänderung seit 01.07.2003 Eingang in die belgische Gesetzgebung gefunden. Davor existierte lediglich das sogenannte „Institut vom öffentlichen Nutzen“, nunmehr „Stiftung von öffentlichem Nutzen“ (public utility foundation), charakterisiert lt Art 27 durch philanthropische, philosophische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, pädagogische oder kulturelle Ziele. Eine Stiftung darf nicht ihren eigenen Profit schlagen, obwohl es nicht verboten ist, in wirtschaftliche Aktivitäten involviert zu sein, wenn der Profit großteils dem Non-profit-Ziel des ursprünglichen Stiftungszwecks dient. Die Hauptmotive, eine Gründung von Privatstiftungen zu ermöglichen lagen einerseits darin, eine Zertifizierung von Wertpapieren zu erreichen (analog dem niederländischen „Verwaltungsbüro“)<sup>10</sup> und andererseits die Versorgung von Familien mit behinderten Kindern zu erleichtern. Kennzeichnend für die Gründung einer Stiftung ist die Trennung des Vermögens von den Interessen des Vermögensstifters. Er hat auf die Verwaltung des Vermögens keinen Einfluss. Der/die StifterIn hält keinen Anteil am Stiftungsvermögen, erhält aber ein (Mit-)Bestimmungsrecht. Es kann auch festgelegt werden, dass nach der Zielerreichung des Stiftungszwecks ein Teil bzw das gesamte Vermögen an sie zurückfließt. Die Privatstiftung muss nach Art 28 VStG ihren Sitz zwingend in Belgien haben. Wird der

---

<sup>9</sup> Vgl Theisinger (2006), 5.

<sup>10</sup> Vgl ebd., 13.

Sitz ins Ausland verlegt, ist damit automatisch die Auflösung der Stiftung verbunden, sofern das Rechtssystem des Ziellandes einen derartigen Übergang nicht vorsieht.

Die Einlage ist als Schenkung zu beurteilen, solange keine oder nur eine unwesentliche Gegenleistung erfolgt. Die erbrechtlichen Konsequenzen einer Schenkung auf den Nachlass müssen hierbei berücksichtigt werden.

Bereits in der Satzung der Stiftung muss die Vermögensverwendung nach Auflösung der Stiftung festgehalten werden. Das Vermögen muss jedenfalls einem uneigennützigen Zweck dienen. Falls der/die StifterIn den ursprünglich gestifteten Vermögenswert erhalten soll, vorausgesetzt der angestrebte ideelle Zweck ist erfüllt, muss dies in der Satzung festgeschrieben sein.

## **Publizitätsvorschriften**

Generell müssen die strengen Publizitätsvorschriften gemäß Art 32 VStG eingehalten werden. Die Buchführungspflicht sowie die Erstellung von Jahresabschlüssen sind an der Größe der Stiftung orientiert. Wenn zwei der folgenden Kriterien überschritten werden, sind die strengen Vorschriften der Buchführungspflicht und Kontrollmechanismen anzuwenden:

- durchschnittlich fünf ArbeitnehmerInnen pro Jahr
- Gesamteinkommen von über € 25.000,--
- Vermögen im Jahresabschluss über € 1.000.000,--

Stiftungen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, unterliegen einem vereinfachten System. Privatstiftungen müssen ab einem Einkommen von über € 25.000,-- ihre Bilanz bei der belgischen Nationalbank hinterlegen<sup>11</sup>.

## **Erscheinungsformen von Stiftungen**

- **Stiftungen von öffentlichem Nutzen (instelling van openbaar nut)**

Sie ist die älteste Form der Stiftungen. Von der Privatstiftung unterscheidet sie sich insbesondere durch ihre Zielsetzungen, die philanthropische, philosophische, religiöse, wissenschaftliche, pädagogische, künstlerische oder kulturelle Zwecke verfolgt.

Obwohl für public utility Stiftungen keine obligatorische Prüfung besteht, werden von der Finanzverwaltung Abfragen hinsichtlich der non-profit-Aktivitäten und Schenkungen sowie, ob die Zuführung des Großteils des Einkommens an charitative Einrichtungen gegeben ist, durchgeführt. Als weitere Abgrenzung zur Privatstiftung kann das strengere Genehmigungsverfahren gesehen werden.

---

<sup>11</sup> Vgl Kocks (2007), 687f.

#### ▪ **Das belgische „Verwaltungsbüro“**

Nach niederländischem Muster wurde diese private Stiftung zur Zertifizierung von Wertpapieren geschaffen.<sup>12</sup> Damit werden die Eigentumsrechte an Wertpapieren aufgeteilt mit der Konsequenz, dass die Vermögens- und Mitgliedschaftsrechte an ein und demselben Papier in mehrere Hände gelegt wird. Das sogenannte Verwaltungsbüro ist dazwischengeschaltet und gibt die Zertifikate aus. Somit werden die Wertpapiere einheitlich verwaltet und bieten der Verwaltung einen Schutzmechanismus gegen „feindliche Übernahmen von Unternehmen“. Kritik wird insbesondere daran geübt, dass der ideelle Zweck mit dem nach wirtschaftlichen Grundsätzen agierenden Verwaltungsbüro nicht gegeben ist.

#### ▪ **Nicht dem VStG unterliegende Stiftungen**

Dazu zählen Stiftungen zum Nutzen des öffentlichen Unterrichts, dessen Aufgabe vorwiegend in der Vergabe von Stipendien besteht. Ebenso universitäre oder verwaltungsrechtliche Stiftungen.

Stiftungen mit künstlerischem, religiösem oder wissenschaftlichem Zweck („public utility foundations“) mit weniger als € 1.000.000,-- Kapital werden in Belgien nicht eingerichtet. Privatstiftungen haben diese Kapitalerfordernisse nicht, sie unterliegen auch nicht den strengen Überprüfungsbestimmungen, wie die öffentlichen Stiftungen.<sup>13</sup>

### **3.2. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen**

#### **3.2.1 Besteuerung bei Errichtung**

##### **Registrierungsgebühr**

Eine einmalige Gebühr von € 25,-- ist bei der Registrierung zu entrichten. Die Besteuerung der Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung hängt von der rechtlichen Bewertung des Vorgangs ab.

- für **entgeltliche Übertragungen** von Immobilien wird eine Erwerbsteuer von 10 % in Flandern und 12,5 % in Wallonien und Brüssel-Hauptstadt eingehoben. Die Berechnung erfolgt auf Basis des Kaufpreises. Die entgeltliche Abtretung von beweglichen Gütern ist nicht steuerbar. Im Ausland belegene Liegenschaften unterliegen der einheitlichen Gebühr von € 25,--.
- **Entgeltliche Einlagen**, wie etwa die Abtretung von Anteilen an eine Stiftung – „Verwaltungsbüro“ – unterliegen der einmaligen Gebühr von € 25,--. Der/die EinbringerIn erhält dafür von der Stiftung ausgegebene Zertifikate als Gegenleistung.

---

<sup>12</sup> Vgl ebd., 690.

<sup>13</sup> Vgl <http://www.efc.be/cgi-bin/articlepublisher.pl?filename=BG-SE--G-3.html>

- Bei **unentgeltlichen Einlagen** ist abzuklären, ob es sich um eine Schenkung handelt. Im Gegensatz zur Schenkung ist im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Einlage das „Bewusstsein des Schenkens“ (animus donandi) seitens des Stifters nicht vorhanden. In den Regionen Wallonien und Brüssel-Hauptstadt wird die allgemeine Gebühr von € 25,-- eingehoben, in Flandern wird ein Steuersatz sowohl für bewegliche als auch unbewegliche Güter von 7 % eingehoben.

## Schenkungssteuer

Bei der Schenkungssteuer besteht eine klare Trennung zwischen dem Vermögen des Stifters und dem Vermögen der Stiftung<sup>14</sup>. Die Stiftung haftet daher für die Schenkungssteuer. In Flandern beträgt der Steuersatz bei Schenkungen an Privatstiftungen 7 %; Schenkungen von einem Verein oder einer Stiftung von öffentlichem Nutzen werden mit einer festen Gebühr in Höhe von € 100,-- belegt.

Schenkungen an Stiftungen von öffentlichem Nutzen werden in Wallonien und Brüssel-Hauptstadt mit 6,6 %, in Flandern mit 7 % besteuert (Art 140 Belgisches Verkehrssteuergesetz). Umgehungsmöglichkeiten der Schenkungssteuern bestehen offensichtlich durch die Beurkundung der Schenkungen im Ausland, durch Handschenkungen oder durch die bei Stiftungsgründung eingefügte Rücknahmeklausel in den Satzungen der Stiftungen. Diese Klausel legt fest, dass bei Erreichen des Zwecks der Stiftung die Vermögenswerte wieder an den Stifter zurückfließen.<sup>15</sup>

Nach Art 33 VStG muss jede Schenkung über € 100.000,-- durch Königlichen Beschluss genehmigt werden. Dieser Betrag wird jährlich angepasst. Es gelten die generellen Formvorschriften auch für Schenkungen.

Geschenke, deren Wert mindestens € 25,-- übersteigt, kann der/die SchenkerIn vom zu versteuernden Einkommen abziehen, wenn die Stiftung unter Art 110 iVm Art 104 des belgischen Einkommensteuergesetzes, wie etwa Stiftungen mit kulturellen Aktivitäten bzw zum Zwecke wissenschaftlicher Forschung dient<sup>16</sup>.

## Erbschaftsteuer

Vermächtnisse von Stiftungen unterliegen der Erbschaftssteuer, die sich nach dem Wert und der Zusammensetzung des Vermächtnisses richtet. Grundsätzlich kommt der für Dritte anzuwendende Steuersatz zur Geltung, für Stiftungen von öffentlichem Nutzen sowie für Privatstiftungen wird lt Art 59 Belgischen Erbschaftsteuergesetzes in Flandern ein Steuersatz von 8,8 % eingehoben.

Nicht erwerbswirtschaftlich tätige juristische Personen, Vermögensmassen und Vereinigungen wird als Ersatz für die Erbschaftssteuer eine Jahressteuer von 0,17 % erhoben, sofern das Vermögen der Vereinigung mehr als € 25.000,-- beträgt.

---

<sup>14</sup> Vgl ebd., 16.

<sup>15</sup> Vgl ebd.

<sup>16</sup> Vgl Kocks (2007), 688.

Im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen sind die erbrechtlichen Vorschriften der „Herabsetzung“ und der „Rückerstattung/Anrechnung“ zu berücksichtigen. Zuwendungen dürfen nicht mehr als die Hälfte des Vermögens betragen, falls der Stifter ein Kind hinterlässt, ein Drittel bei zwei Kindern und ein Viertel bei drei und mehr Kindern. Zuwendungen an einen Ehegatten können das gesamte Vermögen umfassen.

### 3.2.3. Laufende Besteuerung

#### Besteuerung der Stiftung

Auf sämtlichen Besitz der Stiftung, mit Ausnahme von Wertpapieren von im Eigentum der Stiftung befindlichen Handelsgesellschaften, ist gemäß Art 150 jährlich ein Betrag von 0,17 % als sogenannte Steuer zur Entschädigung der Erbschaftssteuer zu entrichten. Nach Art 220 belgisches Einkommensteuergesetz unterliegt die Stiftung mit ihrem Einkommen der Steuer für juristische Personen. Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus folgenden Einkünften zusammen:

- **Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen**

Wenn die Immobilie gewerblich genutzt wird, ist die Nettomiete um den Betrag, der den indexierten Katasterertrag übersteigt, zu versteuern. Die Nettomiete entspricht der Bruttomiete abzüglich der Mietkosten (pauschal 40 % für bebaute Immobilien oder 10 % für nicht bebaute Immobilien). Die darauf anfallende Steuer beträgt 20 %.<sup>17</sup> Wird die Immobilie nicht gewerblich genutzt, wird darauf keine Steuer erhoben, lediglich Grund- und Gebäudesteuer.

- **Einkünfte aus beweglichem Vermögen und Kapital**

unterliegen der Quellenbesteuerung und hat für den/die EmpfängerIn Abgeltungswirkung mit je nach Einkommensart 15 % bzw 25 % sowie

- **Einkünfte aus den „verschiedenen Einkommen“ und „nicht gerechtfertigten Zuwendungen“**

Dazu zählen die bei der Veräußerung von Immobilien erzielten Mehrwerte, die mit 16,5 % bzw 33 % zu versteuern sind. Auf Zuwendungen, deren Empfänger dem Finanzamt nicht mitgeteilt wurden, kann eine Steuer von 309 % erhoben werden, dazu gehören auch nicht nachgewiesene Gehalts- und Honorarzahlungen.

#### Besteuerung des Verwaltungsbüros

Stiftungen, die als Verwaltungsbüro agieren, unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen gem Art 181 nicht diesen Bestimmungen, sondern der Besteuerung für juristische Personen. Dazu müssen sie den Regelungen der Zertifizierung angepasst sein, ihre Tätigkeit ohne

---

<sup>17</sup> Vgl ebd., 696.

Gewinnabsicht ausüben und die Dividenden nach den Anteilen der InhaberInnen der Zertifikate direkt zugewiesen sein.<sup>18</sup>

## **Anwendung der Körperschaftsteuer**

Im Falle der ausgedehnten wirtschaftlichen Aktivität der Stiftung, kann ihr Einkommen der Körperschaftsteuer von 33,99 % für inländische Gesellschaften unterliegen.

## **Zertifizierung**

Die Dividenden der im Rahmen der Tätigkeit der Zertifizierung im Stiftungsvermögen gehaltenen Wertpapiere werden nicht zur Bemessungsgrundlage gerechnet, da diese gemäß des Prinzips der fiskalischen Transparenz unmittelbar an den Inhaber der Zertifikate weitergeleitet werden. Hier führt der Herausgeber der Zertifikate der Dividenden Quellensteuer (Abgeltungssteuer) ab.

Für InhaberInnen der Zertifikate folgt, dass der Ertrag aus der Veräußerung der Zertifikate steuerfrei ist (bei Gesellschaften). Ebenso für Privatpersonen, unter Vorbehalt einer möglichen Besteuerung in der Kategorie „Verschiedene Einkünfte“.

Die aus den Zertifikaten zugeteilten Einkünfte gelten als Dividenden, die im Rahmen des Schachtelprivilegs für Gesellschaften bis 95 % steuerfrei sind.

### **3.2.4. Auflösung**

Die Auflösung der Stiftung erfolgt auf Antrag der Gründer bzw ihrer Rechtsnachfolger, der Geschäftsführer oder der Staatsanwaltschaft gemäß Art 39 VStG durch eine gerichtliche Entscheidung, unabhängig davon, ob ursprünglich die Beendigung durch Zeitablauf oder aufgrund eines bestimmten Umstandes (zB Zweckerreichung) vorgesehen war<sup>19</sup>.

Die Auflösung erfolgt, wenn die in den Statuten beschriebenen Umstände eintreffen oder durch Gerichtsentscheidung, wenn die Stiftung ihre Leistungen nicht mehr erfüllen können. Der Gerichtshof bestimmt Liquidatoren zur Verteilung der (Vermögens-) Werte. Wenn diese Verteilung nicht möglich ist, obliegt es der Regierung, eine dem ursprünglichen Zweck der Stiftung nahe liegende Verteilung vorzunehmen. Allerdings sollte genau diese Thematik der Vorgehensweise bei Auflösung in den Statuten festgeschrieben sein.

Die Zuteilung von Vermögenswerten an die Stifter löst keine Steuererhebung aus; es handelt sich um eine Eigentumsübertragung, die nur der allgemeinen Gebühr von €25,-- unterliegt. Falls die Stiftung der Körperschaftsteuer unterliegt, wird bei Auflösung eine Steuer von 10 % auf die an die Stifter ausgezahlten Rücklagen eingehoben.

---

<sup>18</sup> Vgl ebd. 697.

<sup>19</sup> Vgl ebd., 692ff.

### **3.3. Internationaler Zusammenhang**

Das belgische Internationale Privatrecht geht von der Sitztheorie aus, das heißt die Rechtsfähigkeit wird nach dem Recht desjenigen Landes beurteilt, in dem sich der Sitz befindet. Dabei ist nicht unbedingt von dem in der Satzung festgeschriebenen Ort auszugehen, sondern von der faktischen Unternehmenstätigkeit. Eine vom Ausland verlegte Stiftung ist streng dem belgischem Recht unterworfen.

Auch ausländische Stiftungen unterliegen denselben Veröffentlichungsvorschriften und Kontrollen wie Stiftungen des belgischen Rechts<sup>20</sup>. Steuerbegünstigungen sind in Art 104 aufgelistet, die unter folgenden Voraussetzungen gelten.

Der/Die Begünstigte muss nach belgischem Recht rechtsfähig sein und darf weder für sich noch für seine/ihre Mitglieder gewinnorientiert tätig sein.

Derer muss spezielle Fähigkeiten betreffen, im Speziellen wissenschaftliche oder kulturelle Aktivitäten, Umweltschutz, Dritte Welt, Behinderte, Ältere, Arme, Opfer oder Naturkatastrophen.

Die allgemeinen Managementkosten bzw Verwaltungskosten dürfen 20 % der gesamten Stiftungsressourcen nicht übersteigen. Die offizielle Bewilligung wird jeweils für drei Jahre erteilt.

### **3.4. Zusammenfassung**

Generell kann festgehalten werden, dass die Privatstiftung in Belgien noch nicht sehr weit „entwickelt“ ist. Die gesetzlichen Regelungen im VStG sind nicht immer präzise und eindeutig geregelt.<sup>21</sup> (Die tatsächliche Bedeutung der Privatstiftung konnte von Kocks & Partners 2006 noch nicht umfassend beurteilt werden).

Aufgrund der strengen Veröffentlichungs- und Kontrollvorschriften sowie Einsichtsrechte seitens Dritter in die Stiftungsakte bietet das belgische Stiftungsrecht nicht die Rahmenbedingungen wie etwa das liechtensteinische Recht. Überwiegend dienen Privatstiftungen der Zertifizierung von Wertpapieren.

- Bei der Übertragung von Vermögen an eine Stiftung kommt die Anspruchssicherungsklage des Gläubigers zur Anwendung, die die Gläubiger schützt.
- Generell keine großen steuerlichen Anreize zur Gründung einer Stiftung.
- Nicht die Gewinne werden bei öffentlichen Stiftungen besteuert, sondern lediglich Kapitalerträge und Erträge aus realisierten Unternehmensveräußerungen oder Beteiligungen.
- Individuelle Begünstigte (individual donors) dürfen ihre Zuwendungen bis zu maximal 10 % des gesamten Nettoeinkommens, begrenzt mit einem absoluten Maximalbetrag von € 250.000,-- abziehen, begünstigte Körperschaften (corporate donors) bis zu

---

<sup>20</sup> Vgl ebd., 694.

<sup>21</sup> Vgl Theisinger (2006), 19.

einem Maximum von 5 % ihres Bruttoeinkommens, das jedoch den Betrag von € 500.000,-- nicht überschreiten darf.

- Einschränkungen und Anforderungen/Voraussetzungen  
Nach derzeitiger gesetzlicher Lage muss die Regierung alle öffentlichen utility foundation, die € 10.000,-- übersteigen, prüfen. Ein Gesetzesvorschlag beinhaltet die Erhöhung dieser Grenze auf € 100.000,--.

Die Prüfungen durch die Regierung beinhalten:

- Genehmigung der Statuten
- Jährliche Buchhaltung und Budgets müssen veröffentlicht werden (in der Belgian State Gazette)
- Zuwendungen über € 10.000,-- müssen von der Regierung genehmigt werden
- Die Regierung hat das Recht zu bestimmen, ob die Stiftung noch ihren Zweck erfüllt
- Die belgischen Ministerien Finanzen und Justiz kontrollieren bzw haben die Aufsicht über die Stiftungen mit Sanktionsmöglichkeiten bis hin zur Liquidation.

In Belgien besteht ein starker Schutz der Gläubiger und Erben im Zusammenhang mit der Übertragung des Vermögens des Stifters an die Stiftung. Es existieren keine gemischten Stiftungen (dh mit weniger als 50 % gemeinnütziger Ziele).

## **4. DEUTSCHLAND**

### **4.1 Zivilrechtlicher Rahmen**

Die Stiftung in Deutschland ist, wie auch in anderen Staaten, eine bis auf das Mittelalter zurückzuführende Einrichtung, mit der Vermögen des Stifters auf eine Stiftung übertragen wird, um dieses auf Dauer zu erhalten und dessen Erträge für einen festgelegten legalen Zweck zu verwenden.

Die meisten Stiftungen sind privatrechtlicher Natur und dienen in Deutschland überwiegend gemeinnützigen Zwecken. Daneben existieren Stiftungen öffentlichen Rechts, die per Gesetz errichtet werden und beispielsweise Museen betreffen.

Die rechtliche Grundlage liefert das Privatrecht, welches im Deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) geregelt ist.

#### **4.1.1. Stiftungserrichtung**

Eine Stiftung entsteht durch das Stiftungsgeschäft und durch die Anerkennung durch die staatliche Stiftungsbehörde. Dabei werden zwei Arten der Errichtung unterschieden.

#### **Stiftungserrichtung unter Lebenden**

Mit der schriftlichen verbindlichen Erklärung des unbeschränkt geschäftsfähigen Stifters und der genauen Beschreibung des zu übertragenden Vermögens, entsteht die Stiftung. Die Stiftung muss eine Satzung enthalten, die

- den Namen
- den Sitz
- den Zweck
- das Vermögen und
- den Vorstand der Stiftung beschreibt und damit die Verfassung der Stiftung darstellt.

Das BGB schreibt zwar kein Mindestkapital vor, jedoch muss die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert sein. Die meisten Stiftungsbehörden, je nach Bundesland, fordern ein Mindestkapital von € 25.000,-- oder mehr.

#### **Stiftungserrichtung von Todes wegen**

Auch mittels Testament kann Vermögen auf eine Stiftung übertragen werden. Das Testament muss alle wesentlichen Angaben zur Stiftung enthalten.

#### **4.1.2. Stiftungszweck**

Der Stiftungszweck ist Kernelement einer Stiftung. Weder die Organe der Stiftung noch der Stifter können sich gegen den Zweck der Stiftung wenden. Die Kontrolle der Einhaltung des Stiftungszweckes obliegt der staatlichen Stiftungsaufsicht. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, den Zweck der Stiftung in der Satzung genauest zu beschreiben. Speziell die im Folgenden beschriebenen steuerrechtlichen Vorteile einer gemeinnützigen Stiftung stellen genaue Anforderungen an den Stiftungszweck, da nicht gemeinnützige Stiftungen keine steuerlichen Vorteile genießen.

#### **Privatnützige Stiftung**

Nach dem Deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch dürfen Stiftungen zu jedem Zweck errichtet werden, wenn sie das Gemeinwohl nicht gefährdet.

Der Stiftungszweck muss auf Dauer ausgerichtet sein, was nicht bedeutet, dass dieser ewig gilt. Beispielsweise ist eine spätere Umwidmung in eine gemeinnützige Stiftung möglich.

Die Satzung der Stiftung kann auch mehrere unzusammenhängende Zwecke haben.

#### **Gemeinnützige Stiftung**

Der gemeinnützige Zweck einer Stiftung muss in der Satzung genau formuliert sein, damit die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und damit die steuerlichen Begünstigungen zur Anwendung kommen. Darüber hinaus ist es notwendig, die Art der Verwirklichung des Zwecks genau zu beschreiben.

Nur wenn der Tatbestand des steuerbegünstigten Zweckes der deutschen Abgabenordnung (AO) erfüllt ist, können die Steuerbefreiungen in Anspruch genommen werden.

#### **4.1.3. Organstruktur der Stiftung**

Der Vorstand einer Stiftung gilt als Leitorgan der Stiftung und hat Geschäftsführung und Vertretung inne. Neben dem Vorstand können weitere Organe durch den Stifter eingesetzt werden. Diese weiteren Organe können neben dem Vorstand Rechte und Pflichten haben, die aber genau abzugrenzen sind, um den Stiftungswillen widerspruchsfrei vollziehen zu können. Auch der Stifter selbst kann Mitglied eines Organs der Stiftung sein und als dieses handeln. Der Stiftungszweck begrenzt allerdings den Handlungsspielraum.

#### **4.1.4. Stiftungsaufsicht**

Die Stiftungsaufsicht hat die Stiftung vor sich selbst und seinen Organen zu schützen. Die Aufsicht muss nicht gleich Anerkennungsbehörde sein und achtet darauf, dass die Handlungen von Vorstand und Organen innerhalb des rechtlichen und satzungsmäßigen Rahmens bleiben.

So kann die staatliche Stiftungsaufsicht beispielsweise eine Entscheidung des Stifters als Stiftungsorgan aufheben, wenn dadurch vom ursprünglichen Stiftungszweck abgewichen wird. Dabei ist natürlich der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

## 4.2. Steuerrechtliche Behandlung

### 4.2.1. Privatnützige Stiftung

Nicht gemeinnützige Stiftungen genießen keine steuerlichen Vorteile.

#### Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungsdotierung

- **Bei der Stiftung**

Bei der Errichtung einer Stiftung fällt bei Dotation von Todes wegen Erbschaftsteuer, bei der Errichtung unter Lebenden Schenkungssteuer an. Diese Zuwendungen unterliegen der ungünstigen Steuerklasse III.

Ausnahme stellt hier nur die Familienstiftung dar, bei der bei der Ermittlung der Steuerklasse ein „Durchgriff“ auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt und damit auch die Steuerklasse I möglich ist. Diese Begünstigung gilt nicht für spätere Zuwendungen an die Stiftung, die damit der ungünstigen Steuerklasse III unterliegen.

Die Erbschaft- bzw Schenkungssteuer wird nach folgenden Steuersätzen erhoben:

Erwerb bis einschließlich Euro	Prozentsatz Steuerklasse I	Prozentsatz Steuerklasse II	Prozentsatz Steuerklasse III
52.000,--	7	12	17
256.000,--	11	17	23
512.000,--	15	22	29
5.113.000,--	19	27	35
12.789.000,--	23	32	41
25.565.000,--	27	37	47
über 25.565.000,--	30	40	50

Das derzeit gültige Erbschaftsteuerrecht unterscheidet drei Erbschaftsteuerklassen. Am günstigsten ist die Steuerklasse I, am ungünstigsten die Steuerklasse III.

Verwandtschaftsgrad	Steuerklasse	Freibetrag
Ehegatten	I	307.000,--
Kinder, Stiefkinder, Kinder verstorbener Kinder	I	205.000,--
Enkelkinder, Eltern und Großeltern (bei Erbschaft)	I	51.200,--
Eltern, Großeltern (außer bei Erbschaft), Geschwister, Neffen, Nichten, Stiefeltern, Schwiegereltern/kinder, geschiedener Ehegatte	II	10.300,--
Nichteheliche Lebensgefährten	III	5.200,--
Sonstige	III	5.200,--

Daneben können im Einzelfall noch weitere Freibeträge einschlägig sein.

Dieser Vorteil wird aber durch eine alle 30 Jahre stattfindende fingierte Erbschaftsbesteuerung kontakarriert.

Gestaltungsmöglichkeiten liegen nur insofern vor, als dass durch die Gründung mehrerer Familienstiftungen, Freibeträge optimal ausgeschöpft werden können.

Bei der Übertragung von Immobilien kann Grunderwerbsteuer anfallen. Meistens jedoch vollzieht sich die Errichtung unentgeltlich und es ergibt sich dadurch keine Steuer.

- **Beim Stifter**

Beim Stiftenden kann es zur Aufdeckung stiller Reserven bei der Entnahme eines Wirtschaftsgutes und damit zur ertragsteuerlichen Folgen kommen.

- **Laufende Behandlung der Stiftung**

Das Einkommen der Privatstiftung unterliegt dem vollen Körperschaftsteuersatz iHv 15 % und dem Solidaritätszuschlag iHv 5,5 % der KöSt. Darüber hinaus wird bei der Familienstiftung alle 30 Jahre eine fingierte Erbschaftsbesteuerung vorgenommen, um das in der Stiftung gebundene Vermögen nicht auf Generationen der Erbschaftsteuer zu entziehen. Zuwendungen an die Begünstigten sowie der Abzug der Erbersatzsteuer mindern die Körperschaftsteuerbemessung nicht.

## **Besteuerung der Zuwendungen an Begünstigte bzw der Liquidation**

- **Begünstigte**

Die Zuwendungen der Familienstiftung an die Begünstigten (Destinatäre) sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerpflichtig. Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wird das Halbeinkünfteverfahren ab 01.01 2009 von der Abgeltungsteuer abgelöst. Die

Einkünfte (Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne) werden dann mit einem einheitlichen Abgeltungssatz iHv 25 % besteuert (zzgl Solidaritätszuschlag).

- **Liquidation**

Der Erwerb bei Aufhebung der Stiftung gilt als Schenkung unter Lebenden. Hier gilt wie bei der Errichtung die Begünstigung bei Familienstiftungen (siehe „Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungsdotierung“).

#### **4.2.2 Gemeinnützige Stiftung**

Gemeinnützigkeit ist im deutschen Recht ein Steuertatbestand und bedeutet, dass die Tätigkeit einer Stiftung ausschließlich und unmittelbar auf die selbstlose Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein muss. Bei Unterstützung einer ausländischen Allgemeinheit müssen sich positive Auswirkungen auf die deutsche Allgemeinheit ergeben.

#### **Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungsdotierung**

Bei der Errichtung einer Stiftung ist hier der Vermögensübergang von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Grunderwerbsteuer befreit.

Wirtschaftsgüter können mit dem Buchwert in der Stiftung angesetzt werden, wenn die Zuwendung beim Stifter als Sonderausgabe abzugsfähig ist. Damit wird beim Stiftenden vermieden, bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes stille Reserven zu realisieren.

Beim Stiftenden kann die Dotation an gemeinnützige Stiftungen innerhalb bestimmter Grenzen als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

#### **Laufende Behandlung der Stiftung**

Hier gilt die Befreiung von der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer (bei Wohlfahrtspflege, Veranstaltungen oder Jugendhilfe) bzw die Ermäßigung der Umsatzsteuer auf 7 % (bei anderen Leistungen). Darüber hinaus sind gemeinnützige Stiftungen von der Grundsteuer befreit.

## 5. FRANKREICH

### 5.1. Allgemein

Im internationalen Vergleich sind die Anzahl sowie das Vermögen der Stiftungen eher gering. Von den rund 1.200 Stiftungen sind ca 500 gemeinnützig, 70 unternehmensbezogen und 1.530 sind sogenannte verdeckte Stiftungen, während etwa 800.000 Vereine existieren. Dies liegt unter anderem daran, dass das Steuersystem wenig Anreize bietet. Die Stiftung ist nicht als Verwaltung von Vermögen gedacht<sup>22</sup>.

Stiftungen sind in den Bestimmungen des Gesetzes 87-571 über die Förderung des Mäzenatentums vom 23.07.1987, zuletzt geändert 2003-709 vom 01.08.2003, sowie im Anwendungserlass 91-1005 vom 30.09.1991 geregelt.

### 5.2 Gründung

Wenn explizit erwähnt, beziehen sich folgende Bestimmungen auf gemeinnützige Stiftungen. Neben natürlichen, volljährigen Personen ist die Gründung einer Stiftung von einer oder mehreren juristischen Personen entweder durch Zuwendung oder durch die Übertragung von Vermögenswerten auf die Stiftung, möglich. Meist wird eine Vereinsgründung vorgeschaltet. Auch ausländische natürliche und juristische Personen können eine Stiftung gründen, sofern es das Heimatrecht erlaubt.

Nach französischem Recht muss mit der Ausstattung mit Vermögenswerten ein bestimmter Zweck verfolgt werden, entweder zur unmittelbaren Einnahmenerzielung, zum Verbrauch oder aber auch aus der Verpflichtung des/der StifterInnen ausreichend Mittel zur Zweckerfüllung zur Verfügung zu stellen.

Staatliche Stiftungsaufsicht besteht hinsichtlich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit, aber auch des Stiftungsvermögens. Die Kontrolle unterliegt grundsätzlich dem Innenministerium unter Beiziehung betroffener Ministerien.

Zuwendungen zu Lebzeiten erfolgen im Wege der Schenkung. Ihre Wirksamkeit richtet sich auf Grundlage notarieller Beglaubigung nach den allgemeinen Regelungen der Schenkung.

Bei der Gründung von Todes wegen vermacht der/die ErblasserIn bestimmte Vermögenswerte einer zu gründenden Stiftung, die unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit bestehen muss. Die Vermögenswerte, Rechte oder Geldmittel werden ausschließlich zum Ziel der Gemeinnützigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht übertragen<sup>23</sup>. Gemeinnützigkeit ist sehr breit definiert – zum Zwecke mit philanthropischem, pädagogischem, wissenschaftlichem, sozialem, humanitärem, sportlichem, familiärem oder ökologischem Charakter –, sie findet ihre Grenze, wenn der verfolgte Zweck ausschließlich

---

<sup>22</sup> Vgl Hellio et.al. (2007), 885.

<sup>23</sup> Vgl ebd., 888.

der Familie zugute kommt bzw ein politischer oder religiöser ist (im Sinne der Funktion einer Partei oder Religion).

Organisatorisch arbeiten gemeinnützige Stiftungen mit einem Verwaltungsrat oder mit einem Aufsichtsrat gemeinsam mit den Vorständen, dessen Geschäftsordnung der Genehmigung des Innenministeriums bedarf. Die Stiftung muss neben den Organen mit ausreichend Vermögen zur Zweckerreichung ausgestattet sein. Die Anerkennung der Stiftung wird mittels Erlass des Conseil d'Etat festgestellt und im „Journal Officiel“ veröffentlicht<sup>24</sup>.

## **5.3 Stiftungsformen**

### **5.3.1 Gemeinnützige Stiftung (fondation reconnue d'utilité publique)**

Diese Stiftungen können aufgrund ihrer Gemeinnützigkeit öffentliche Subventionen beanspruchen. Unentgeltliche Zuwendungen sind möglich, sofern die Aufsichtsbehörde eine Genehmigung erteilt. Die Eigenschaft als juristische Person wird durch die Veröffentlichung erreicht.

Grundsätzlich kommen jene steuerrechtlichen Begünstigungen zur Anwendung, die für Organisationen mit nicht wirtschaftlichem Zweck bzw für gemeinnützige Vereine gelten.

Zuwendungen von Privatpersonen können iHv 66 % in der Einkommensteuer geltend gemacht werden bis maximal 20 % des zu versteuernden Einkommens. Zuwendungen von Unternehmen können iHv 60 %, maximal bis zu 5 ‰ des Unternehmensumsatzes geltend machen. Ein eventuell überschießender Betrag kann auf die nächsten fünf Geschäftsjahre vorgetragen werden.

Die französische Finanzverwaltung erachtet nicht den Sitz der Stiftung als relevant, sondern aus steuerlicher Sicht ist der Ort der Aktivität, der zumindest teilweise in Frankreich gegeben sein muss, entscheidend. Gleiches gilt für Zuwendungen an ausländische Stiftungen, die geringfügige Aktivitäten in Frankreich zugunsten eines begrenzten Personenkreises haben. Bei Zuwendungen an ausländische Stiftungen ist die steuerliche Abzugsfähigkeit davon abhängig, ob die Stiftung in ihrem Heimatland die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt und im nächsten Schritt dem Gemeinwohl dienende Aktivität zumindest teilweise in Frankreich ausgeübt wird. In diesem Zusammenhang ergibt sich ein EU-rechtliches Problem, weil Zuwendungen an eine in einem EU-Mitgliedsland ansässige Stiftung aus steuerlicher Sicht schlechter behandelt werden, als Zuwendungen an Stiftungen mit Aktivität in Frankreich.

Nach französischem Steuerrecht unterliegt ein/e NießbraucherIn auf den Gesamtwert der Güter der Vermögensteuer. Die zeitlich befristete Übertragung eines Nießbrauchs auf eine dem Gemeinwohl dienende Institution führt zu einer Reduktion der Vermögensteuer, indem der Wert des Gutes für die Dauer der Übertragung von der Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer abgezogen wird.

---

<sup>24</sup> Vgl ebd. 897f.

Ein Teil des zugefallenen Vermögens von VermächtnisnehmerInnen und SchenkungsempfängerInnen kann an einen gemeinnützigen Verein, einer gemeinnützigen Stiftung oder Staat und Gebietskörperschaften zugewendet werden. Dieser Wert des zugewandten Vermögens unterliegt nicht der Erbschaftsteuer. Die Kumulierung des schenkungssteuerlichen mit dem einkommenssteuerlichen Abschlag ist jedoch nicht möglich. Für Zuwendungen an ausländische Stiftungen kann eine Befreiung beim Finanzministerium beantragt werden, sofern eine entsprechende Bestimmung auch im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist<sup>25</sup>.

Das Stiftungsvermögen selbst kommt in den Genuss eines reduzierten Körperschaftsteuersatzes. Das Finanzgesetz 2005 sieht vor, dass gemeinnützige Stiftungen auf die im Art 219 angeführten Einnahmen vollständig von der Körperschaftsteuer befreit sind. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Verfolgung eines nicht wirtschaftlichen Zwecks. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit und Wertpapiere werden mit 10 %, anstelle des regulären Satzes von 33 % besteuert. Einnahmen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit unterliegen dem regulären Körperschaftsteuersatz. Gemeinnützige Stiftungen kommen in den Genuss des reduzierten Körperschaftsteuersatzes mit einem Abschlag iHv € 50.000,--.

Einnahmen aus wirtschaftlicher Tätigkeit einer Stiftung, auch wenn sie zur Verwirklichung des Stiftungszwecks beitragen, sind aus steuerrechtlicher Sicht nicht unbedenklich, da sie zu einer Umqualifizierung des rechtlichen Status führen können. Solche Stiftungen knüpfen daher grundsätzlich an die wirtschaftliche Tätigkeit an (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer). Sie können einen Freibetrag iHv € 60.000,-- beanspruchen, vorausgesetzt, die Führung der Stiftungsgeschäfte erfolgt unentgeltlich und die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten überwiegen deutlich.

Schenkungen und Vermächnisse, außer Handschenkungen, zugunsten einer Stiftung unterliegen – sofern keine Steuerbefreiung vorliegt – der Registersteuer iHv 35 % für den Teil der Zuwendungen bis zu einem Wert von € 23.000,-- und für den darüber hinaus gehenden Teil 45 %.

### **5.3.2 Besondere Stiftungsformen**

#### **Unternehmensstiftungen (fondation d'enterprise)**

Dem Wesen nach entsprechen Unternehmensstiftungen den gemeinnützigen Stiftungen, da auch sie einen gemeinnützigen Zweck ohne Gewinnerzielung beabsichtigen und die Zuwendungen von Vermögen unwiderruflich erfolgen. Die Dauer der Unternehmensstiftung ist von vornherein begrenzt, jedoch nicht kürzer als fünf Jahre mit anschließender Verlängerungsmöglichkeit von mindestens drei Jahren. Es werden mit ihr nur kurz- bzw mittelfristige Ziele verfolgt.

---

<sup>25</sup> Vgl. European Tax Handbook (2006), 251f.

Die Gründung erfolgt durch ein oder mehrere Unternehmen, die der Stiftung einen in der Satzung bestimmten Geldbetrag zur Verfügung stellen. Die Mindestausstattung beträgt € 150.000,--. Jede Änderung der Geldbeträge erfordert eine Änderung in der Satzung sowie der daraus resultierenden staatlichen Genehmigung. Auch ihre Rechtsfähigkeit wird durch die Veröffentlichung im Journal Officiel erlangt. Die Unternehmensstiftung darf keine Schenkungen annehmen, außer sie stammen von MitarbeiterInnen eines an der Stiftungsgründung beteiligten Unternehmens<sup>26</sup>.

Das Gesetz 87-571 bestimmt in Art 19-8, welche Finanzierungsquellen zulässig sind. Dazu zählen insbesondere Zahlungen der StiftungsgründerInnen, Subventionen des Staates und der Gebietskörperschaften oder das Entgelt für erbrachte Dienstleistungen und Einnahmen daraus (zB Zinseinkünfte).

Auflösungsgründe für Unternehmensstiftungen betreffen entweder den Zeitablauf oder eine einheitliche Entscheidung der StiftungsgründerInnen – vorausgesetzt die bei der Gründung zugesicherten Geldbeträge wurden geleistet. Auch ein Widerruf der staatlichen Anerkennung ist möglich.

Grundsätzlich gelten für Unternehmensstiftungen die gleichen steuerlichen Grundlagen wie für gemeinnützige Stiftungen. Bei Stiftungsgründung können Zuwendungen von Unternehmen iHv 60 % geltend gemacht werden, jedoch ein maximaler Betrag bis zu 5 % des Unternehmensumsatzes. Zahlungen von MitarbeiterInnen können 66 % steuerlich geltend machen, maximal bis zu 20 % des zu versteuernden Einkommens lt Art 200 Code Général des Impôts.

Im Zusammenhang mit der Besteuerung des Stiftungsvermögens werden Unternehmensstiftungen, die einen nicht-wirtschaftlichen Zweck verfolgen, mit einem abgemilderten Körperschaftsteuersatz von 25 % belegt, für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, land- oder forstwirtschaftlicher Tätigkeit sowie aus Wertpapieren beträgt er sogar 10 %.

### **Verdeckte Stiftungen (fondation abritée)**

Das Gesetz zur „Förderung des Mäzenatentums“ regelt die entsprechenden Begünstigungen im Art 5 zur Errichtung einer Treuhandstruktur, das mit dem angelsächsischem „trust“ vergleichbar ist. Es können aus diesem Titel Stiftungen mit gemeinnützigem Zweck Zuwendungen annehmen, um damit Einrichtungen zu unterstützen mit zwar dem gleichen Zweck, jedoch nicht als gemeinnützig anerkannt sind. In diesem Fall werden Mittel von einer Stiftung für eine andere Institution verwaltet.

### **Stiftungen mit Sondercharakter (fondation à statut particulier)**

Wie bei der Unternehmensstiftung handelt es sich um eine juristische Person des Privatrechts. Sie unterliegt generell den Bestimmungen über die gemeinnützige Stiftung. Beispiel für diese Stiftung ist die fondation du patrimoine.

---

<sup>26</sup> Vgl Hellio et.al. (2007), 901.

## **5.4. Auflösung**

Wird eine Stiftung mit unantastbarem Vermögen ausgestattet, gilt sie für unbegrenzte Zeit als errichtet. Es ist nicht möglich, dass sich StiftungsgründerInnen vorbehalten, bei der Auflösung ihre Zuwendungen wieder zurückzufordern. Etwaige Liquidationserlöse dürfen nicht an die StifterInnen verteilt werden<sup>27</sup>.

Eine gemeinnützige Stiftung kann nicht in eine andere Rechtsform (insbesondere in einen gemeinnützigen Verein) umgewandelt werden.

## **5.5. Internationaler Zusammenhang**

Die nationale Zugehörigkeit orientiert sich am tatsächlichen Sitz der Stiftung. Eine Sitzverlegung ist grundsätzlich möglich, sofern ein entsprechendes Abkommen besteht.

---

<sup>27</sup> Vgl ebd., 903.

## **6. LIECHTENSTEIN**

### **6.1. Einführung**

Im Finanzplatz Liechtenstein spielen Stiftungen eine wesentliche Rolle. Die Stiftungen in Liechtenstein sind auch durch die in Deutschland Anfang 2008 aufgedeckten Steuerhinterziehungen wieder verstärkt ins öffentliche Bewusstsein gerückt, weil bei vielen dieser Fälle auch liechtensteinische Stiftungen eine besondere Rolle gespielt haben. Dieser Beitrag soll einen Überblick über die zivilrechtlichen Erfordernisse und die steuerliche Behandlung der Stiftungen in Liechtenstein geben.

### **6.2. Zivilrechtliche Grundlagen**

Die zivilrechtlichen Grundlagen für Stiftungen sind in Liechtenstein im Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) geregelt. Eine Stiftung, im Sinne des Personen- und Gesellschaftsrechts, ist ein zur juristischen Person erhobenes Zweckvermögen, mit eigener Rechtspersönlichkeit. Dieses Vermögen ist nicht mehr im Eigentum des Stifters, sondern bildet das Vermögen der, in Liechtenstein als Verbandsperson bezeichneten, Stiftung. Die Stiftung ist ebenso wie auch in Österreich im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften oder Vereinen eigentümer- oder mitgliederlos. Bei der Errichtung der Stiftung wird Vermögen für einen bestimmten Zweck gewidmet. Hinsichtlich des Zweckes unterscheidet man in Liechtenstein grundsätzlich zwischen kirchlichen Stiftungen, gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen. Mischformen sind ebenfalls möglich. In diesem Beitrag soll allerdings nur die Familienstiftung behandelt werden. Der Zweck der Stiftung liegt in der Verwirklichung des in Stiftungsurkunde und Stiftungsstatut festgehaltenen Stifterwillens. Um eine Familienstiftung handelt es sich dann, wenn das Stiftungsvermögen dauernd zum Zwecke der Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien, oder zu ähnlichen Zwecken verbunden ist. Als Begünstigte werden jene Personen bezeichnet, zu deren Gunsten die Verwirklichung des Stiftungszweckes erfolgt. Der Stifter selbst kann auch Begünstigter sein. Die Stiftungsurkunde muss schriftlich verfasst sein und vom Stifter beglaubigt unterschrieben werden. Mit der Stiftungsurkunde wird die Organisation der Stiftung nach innen geregelt. Folgende Punkte sind zwingend in der Stiftungsurkunde zu regeln:

- Bezeichnung der Stiftung
- Sitz der Stiftung
- Zweck oder Gegenstand der Stiftung
- Höhe des Stiftungskapitals
- Mitglieder des Stiftungsrates

- Art und Weise der Bestellung des Stiftungsrates
- Verwendung des Vermögens im Falle der Auflösung der Stiftung

Daneben können in der Stiftungsurkunde noch weitere Regelungen über die Organisation der Stiftung enthalten sein.

Die Stiftung wird erst durch ihre Organe handlungsfähig. Der Stiftungsrat ist das geschäftsführende Organ der Stiftung, vertritt die Stiftung im Außenverhältnis und sorgt für die Verwaltung im Innenverhältnis. Die genauen Befugnisse ergeben sich aus den gesetzlichen Bestimmungen und den Regelungen in der Stiftungsurkunde samt Statuten und Zusatzurkunden. Stiftungen, deren geschäftsführende oder vertretende Organe in der Mehrheit aus Ausländern bestehen, müssen in Liechtenstein einen Repräsentanten bestellen, der ein in Liechtenstein dauerhaft Wohnhafter ist und zur Vertretung der Stiftung gegenüber den Behörden ohne Mitwirkung anderer ermächtigt sein muss. Dieser ist im Öffentlichkeitsregister einzutragen.

Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, müssen zwingend eine Revisionsstelle bestellen. Alle anderen Stiftungen können eine bestellen. Die Revisionsstelle hat die Bilanzen, Inventare, Gewinn- und Verlustrechnung und sonstige Buchführung der Stiftung auf ihre Ordnungsmäßigkeit, Zuverlässigkeit und Richtigkeit zu prüfen und zu achten, dass sie eine richtige Darstellung der Vermögenslage und des Geschäftsergebnisses ausweist. Daneben können Stiftungen weitere Organe einsetzen und deren Rechte entsprechend ausgestalten. So können Kollatoren bestellt werden, die mit der Befugnis ausgestattet werden, Begünstigte zu ernennen. Es ist auch üblich, dass sogenannte Beiräte eingesetzt werden, die die Kontrolle der Stiftungsräte ausüben oder bei der Veranlagung des Stiftungsvermögens mit bestimmten Befugnissen ausgestattet werden. Grundsätzlich gilt, dass die Organe der Stiftung für den, von ihnen absichtlich oder fahrlässig verursachten Schäden, gegenüber der Stiftung haften.

Das Mindestvermögen der Stiftung muss € 30.000,-- (bzw CHF 30.000,-- bzw \$ 30.000,--) betragen. Das Vermögen, entsprechend den Angaben in der Stiftungsurkunde, muss unmittelbar mit dem Entstehen der Stiftung auf die Stiftung übertragen werden. Grundsätzlich entsteht die Stiftung erst mit der Eintragung ins Öffentlichkeitsregister. Eine Familienstiftung muss nicht im Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Die Dokumente sind jedoch im Öffentlichkeitsregister zu hinterlegen.

In der Praxis bedeutet die reine Hinterlegungspflicht für Familienstiftungen eine weitreichende Anonymität der Stiftungen in Liechtenstein.

Stiftungen müssen weder Bücher führen, noch Bilanzen veröffentlichen, sofern sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

Die Stiftung kann entweder durch Aufhebung der Stiftung vom Gesetz wegen, durch Auflösung gemäß Statuten oder durch Umwandlung beendet werden.

Derzeit gibt es Bestrebungen, das Stiftungsrecht in Liechtenstein weitgehend zu reformieren. Die vorliegenden Gesetzesentwürfe sehen auch umfangreiche Änderungen vor, an der in der

Vergangenheit regelmäßig kritisierten Anonymität, sind jedoch keine substanziellen Änderungen geplant.

### **6.3. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftung in Liechtenstein**

Stiftungen genießen in Liechtenstein selbst sehr weitreichende steuerliche Begünstigungen; hinsichtlich Dotierung der Stiftung, der laufenden Besteuerung der Erträge in der Stiftung und auch bei der Ausschüttung der Erträge an die Begünstigten bzw bei der Auflösung der Stiftung.

#### **Steuerliche Behandlung der Stiftungsdotierung**

Bei der Gründung einer Stiftung fällt eine Gründungsgebühr an. Diese beträgt bei Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe führen, 1 % des Kapitals. Auf Antrag kann die Gebühr bei einem Kapital von mehr als 5 Millionen Franken auf 0,5 % ermäßigt werden. Bei einem Kapital von mehr als 10 Millionen Franken kann sie auf 0,3 % ermäßigt werden. Für andere Stiftungen beträgt die Gebühr 2 ‰ des Kapitals. Der Mindestbetrag beträgt CHF 250.--, der Maximalbetrag ist mit CHF 250.000.-- festgelegt.

#### **Laufende Besteuerung der Stiftung in Liechtenstein**

##### **▪ Kapitalsteuer**

Die Stiftungen in Liechtenstein unterliegen, unabhängig vom Stiftungszweck, der sogenannten Kapitalsteuer auf das ausgewiesene Kapital und der Reserven. Diese Steuer ist sehr moderat und die jährliche Steuerbelastung beträgt bei einem Vermögen

von bis zu CHF 2 Mio	1 ‰
von CHF 2 Mio bis 10 Mio	$\frac{3}{4}$ ‰
über CHF 10 Mio	$\frac{1}{2}$ ‰.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die jährliche Mindestbelastung CHF 1.000.-- beträgt.

##### **▪ Ertragsteuer**

Auf den jährlichen Reinertrag, dh die, um die geschäftsmäßig begründeten Aufwendungen verminderten Erträge einschließlich von Kapital- und Liquidationsgewinnen, wird eine Ertragsteuer erhoben. Dieser beträgt mindestens 7,5 % und höchstens 15 % des Reinertrages<sup>28</sup> und erhöht sich, wenn die Ausschüttungen mehr als 8 % des steuerbaren Kapitals betragen noch um 1 % bis 5 %.

---

28 Art 77 Steuergesetz. Der Steuersatz beträgt halb so viel Prozente des Reinertrages, als der Reinertrag Prozente des steuerpflichtigen Kapitals ausmacht, mindestens 7,5 % und höchstens 15 % des Reinertrages.

Für Stiftungen, die in Liechtenstein nur ihren Sitz, mit oder ohne Haltung eines Büros, haben und in Liechtenstein keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben, sind von der Ertragsteuer allerdings befreit.

### **Besteuerung der Begünstigten der Stiftung**

Für Ausschüttungen an die Begünstigten, die in Liechtenstein weder über einen Wohnsitz noch den gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, fällt in Liechtenstein keine Steuer an.

### **Steuerliche Konsequenzen bei der Liquidation einer Stiftung**

Auch die Liquidation einer Stiftung ist mit keinen besonderen steuerlichen Konsequenzen verbunden.

### **Die steuerliche Behandlung der Liechtenstein Stiftung aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung**

Die oben angeführten Bestimmungen sind innerstaatliches Recht in Liechtenstein. Da ein Großteil der Stiftungen in Liechtenstein aber ausländische Stifter und ausländische Begünstigte hat, sind neben den Vorschriften in Liechtenstein auch die zwischenstaatlichen Vorschriften, bzw. die Vorschriften, in denen Stifter und/oder Begünstigte ansässig sind, von Bedeutung. Hier soll noch ein Überblick darüber gebracht werden, welche steuerlichen Konsequenzen für österreichische Stifter und Begünstigte in Verbindung mit einer Stiftung in Liechtenstein verbunden sind. Da Liechtenstein zu einem der wenigen Länder in Europa zählt, die als Steueroase gelten, ist es nicht verwunderlich, dass Österreich mit Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Grundsätzlich gilt, dass die Liechtenstein Stiftung auch von der österreichischen Finanzverwaltung anerkannt wird. Es ist jedoch regelmäßig zu prüfen, ob es sich im konkreten Fall auch tatsächlich um eine Stiftung handelt, die als juristische Person des liechtensteinischen Rechts anerkannt wird, oder, ob ein steuerlicher Durchgriff gegenüber der Stiftung fingiert werden kann, demzufolge, dass Stiftungsvermögen und die daraus resultierenden Erträge den Stiftern zuzurechnen sind<sup>29,30</sup>. Einen solchen Tatbestand wird regelmäßig die sogenannte Stiftung mit Mandatsvertrag erfüllen. Dabei handelt es sich um eine liechtensteinische Besonderheit. Mittels eines Mandatsvertrages, der üblicherweise zwischen dem Stifter und einem liechtensteinischen Treuhänder abgeschlossen wird, wird die Errichtung der Stiftung vertraglich geregelt. Außerdem werden mit dem Mandatsvertrag auch die Delegation der Organe, die laufende Verwaltung der Stiftung und Ähnliches geregelt. Damit ist der Stifter in der Situation, die faktische Kontrolle über die Stiftung ausüben zu können, ohne nach außen hin in Erscheinung treten zu müssen. Das führt eben

---

29 Bei Stiftungen, die von der österreichischen Finanzverwaltung anerkannt werden, spricht man von sogenannten intransparenten Stiftungen, während man Stiftungen, deren Vermögen und Erträge den Stiftern zugerechnet werden, als transparente Stiftungen bezeichnet.

30 Vgl. Hosp (2008), über die Kriterien die erfüllt werden müssen, wann eine intransparente Stiftung vorliegt.

dazu, dass die Einkünfte der Stiftung, aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der §§ 21 ff der österreichischen Bundesabgabenordnung, dem Stifter steuerlich zuzurechnen sind.

Ab 01.01.2008 fällt bei der Gründung einer Stiftung in Liechtenstein durch einen österreichischen Stifter grundsätzlich die Stiftungseingangssteuer in Höhe von 25 % an. Der, für österreichische Privatstiftungen, niedrigere Eingangsteuersatz in Höhe von 2,5 % kommt nicht zur Anwendung, weil mit Liechtenstein kein Amts- und Vollstreckungshilfeabkommen abgeschlossen wurde. Bei der laufenden Besteuerung der Erträge gilt, dass die österreichische Finanzverwaltung die sogenannten intransparenten Stiftungen anerkennt, und dass die Erträge dieser in Österreich grundsätzlich nicht besteuert werden. Für transparente Stiftungen gilt dies nicht. Hier werden die Erträge grundsätzlich dem Stifter wirtschaftlich zugerechnet und demzufolge auch entsprechend den Vorschriften des österreichischen Ertragssteuerrechts versteuert. Bei der Ausschüttung an die Begünstigten fällt im Falle von intransparenten Stiftungen Einkommensteuer in Höhe von 25 % in Österreich an. Für ab dem 01.08.2008 neu errichtete Stiftungen bzw für ab diesem Zeitpunkt gewidmetes Vermögen gilt, dass in Analogie zu den Regelungen für die österreichischen Privatstiftungen, die sogenannten Substanzauszahlungen steuerfrei gestellt werden. Diese Regelungen kommen auch zur Anwendung, wenn es zu Ausschüttungen an die Begünstigten im Zuge der Beendigung der Liechtenstein Stiftung kommt.

#### **6.4. Zusammenfassung**

Die Liechtenstein Stiftung ist – noch verstärkt durch die Anfang 2008 aufgedeckten Steuerhinterziehungsfälle in Deutschland – international in Verruf. Eine Untersuchung der gesetzlichen Bestimmungen zeigt, dass die Liechtenstein Stiftung tatsächlich über ungewöhnliche Begünstigungen verfügt. So sind reine Familienstiftungen nach außen hin nach wie vor weitestgehend anonym. Die Gründung kann sehr einfach erfolgen und die Kontrolle über diese Stiftungen ist nur schwach ausgebaut. Die Errichtung der Stiftung ist mit keinen nennenswerten Kosten oder Abgaben verbunden und auch die laufenden Erträge von Stiftungen mit Auslandsbezug werden mit Ausnahme der sehr moderaten Kapitalsteuer de facto steuerfrei gestellt. Für Österreicher, die in Liechtenstein eine Stiftung errichten wollen, fallen zwar in Österreich darüber hinaus noch Steuern an, die im Wesentlichen der Steuerbelastung einer österreichischen Privatstiftung entsprechen. Trotz allem ist die Stiftung in Liechtenstein aus steuerlicher Sicht sehr attraktiv. Eine Reform des Stiftungsrechtes ist zwar in Ausarbeitung, es ist aber davon auszugehen, dass sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich ändern werden.

So ist es auch nicht verwunderlich, dass es mit Stichtag 12.09.2008 in Liechtenstein 1.565 eingetragene Stiftungen und 45.839 hinterlegte Stiftungen gibt<sup>31</sup>. Offizielle Zahlen über die Vermögenswerte, die sich in diesen Stiftungen befinden, gibt es nicht aber die manchmal

---

31 [http://www.llv.li/llv-gboera-oera-amts-geschaefte-hinterlegung\\_im\\_oeffentlichkeitsregister.htm](http://www.llv.li/llv-gboera-oera-amts-geschaefte-hinterlegung_im_oeffentlichkeitsregister.htm)

kolportierten Vermögenswerte in Höhe von CHF 100 Milliarden scheinen jedenfalls nicht zu hoch gegriffen zu sein<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Eiselsberg (2008), 43f.

# 7. LUXEMBURG

## 7.1. Allgemein

Das luxemburgische Einkommensteuergesetz (memorial A Nr 76; jeweils gültige Fassung in Le Code Fiscal Luxembourgeois Vol II) geht auf das deutsche Einkommensteuergesetz zurück. Die Quellensteuer ist in Art 146ff L I R geregelt. Demnach sind inländische Einkünfte aus Dividenden, Gewinnanteilen und Obligationen, die neben der festen Verzinsung einer je nach Höhe der Gewinnausschüttungen (des Schuldners) zusätzlichen Verzinsung unterliegen, quellensteuerpflichtig. Ebenso sind sonstige inländische<sup>33</sup> Erträge aus Aktien, Kapitalanteilen, Genussscheinen und Beteiligungen quellensteuerpflichtig<sup>34</sup>.

Der Quellensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, also inländische Kapitalerträge aus Beteiligungen (Dividenden) unterliegen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 20 %.

Zinseinkünfte sind mit einer 10%igen Quellensteuer belegt, wobei laut der EU-Zinsertragsrichtlinie der 2005 anfängliche Steuersatz 15 % beträgt, und laufend über 20 % auf 35 % angehoben wird<sup>35</sup>. Befreit sind Gewinnausschüttungen an den Inhaber von Schachtelbeteiligungen, wenn es sich um eine ansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ohne Holdingcharakter handelt.

Das luxemburgische Stiftungsrecht ist eng an das Recht der Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht (association sans but lucratif) geknüpft. Das Gesetz vom 21.04.1928 über die Vereinigungen und Stiftungen, StG wurde durch die Änderungsgesetze vom 22.02.1984, 04.03.1994, 01.08.2001 und vom 19.12.2002 geändert. Derzeit existieren ca 150 Stiftungen mit Rechtspersönlichkeit in Luxemburg, wobei die meisten in den Bereichen Ausbildung und sozialen Projekten tätig sind<sup>36</sup>. Dem Willen des luxemburgischen Gesetzgebers zufolge können die Gesetzesunterlagen der belgischen Rechtsprechung und Auslegung des StG herangezogen werden. Stiftung nach Art 27 StG setzt die Verwendung des Gewinns zur Erlangung bzw Verwirklichung des Stiftungszwecks eines philanthropischen, sozialen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, pädagogischen, sportlichen oder touristischen Ziels voraus. Anders als im belgischen Recht bestehen ausschließlich Stiftungen, die dem öffentlichen Interesse und den genannten gemeinnützigen Zwecken dienen, Stiftungen vom privaten Nutzen gibt es nicht.

---

33 Inländische Kapitaleinkünfte sind jene Erträge einer natürlichen Person mit Wohnsitz in Luxemburg, eine private Körperschaft mit Sitz oder Hauptniederlassung in Luxemburg, oder eine luxemburgische Körperschaft des öffentlichen Rechts.

34 Vgl Knist (1996), 17.

35 Vgl Fort (2007), 32.

36 Vgl Beissel/Gabriel (2007), 1140.

## **7.2. Gründung**

Nach Art 27 kann „jedermann aufgrund einer Genehmigung durch großherzoglichen Beschluss sein Vermögen ganz oder teilweise durch Urkunde oder Testament zur Gründung einer Stiftung verwenden“<sup>37</sup>. Die beurkundete Gründungserklärung wird dem Justizministerium zur Genehmigung vorgelegt. Nach Erhalt der Genehmigung erfolgt die Veröffentlichung im luxemburgischen Gesetzesblatt, dem *Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations* und wird weiters im Handels- und Gesellschaftsregister eingetragen. Die Verwaltungsratsmitglieder müssen jährlich eine Jahresbilanz sowie ihr Budget vorlegen und veröffentlichen.

Der Verwaltungsrat bildet das einzige zwingende Organ der Stiftung. Der/Die StiftungsgründerIn darf den „Inhalt“ der Stiftungssatzung bestimmen. In der Satzung wird die Verwendung des Stiftungsvermögens im Falle der Auflösung vorweg festgelegt. Das StG gibt kein Mindestkapital vor, die allgemeine Praxis verlangt allerdings ein Gründungskapital von mindestens €25.000,--. Sofern die Satzung nichts anderes festlegt, gilt die Stiftung auf unbestimmte Zeitdauer gegründet.

## **7.3. Bestehende Stiftung**

Der Ausschluss des Gewinnstrebens bedeutet nicht, dass die Stiftung keine finanziellen Mittel besitzen darf. Insbesondere zur Einhaltung des vorgegebenen Stiftungszwecks sind finanzielle Mittel notwendig, auch eine wirtschaftliche Nebentätigkeit ist grundsätzlich erlaubt, wenn die Gewinne ausschließlich dem Stiftungszweck zufließen<sup>38</sup>. Im StG ist eine ausdrückliche Einschränkung festgeschrieben, die nur den Besitz solcher Immobilien erlaubt, die zur Erreichung des Zwecks auch notwendig sind.

Eine Schenkung zu Lebzeiten oder von Todes wegen an eine Stiftung ist grundsätzlich möglich.

Im Steuerrecht wurde die im StG festgeschriebene Definition der Stiftung nicht übernommen. Bei Errichtung der Stiftung geht aus Art 12 und 25 KStG hervor, dass Bar- und Sacheinlagen sowohl von der Kapitalsteuer als auch von der Eintragungsgebühr befreit sind. Dies gilt nur für rechtlich anerkannte Stiftungen lt StG.

Im Zusammenhang mit der laufenden Besteuerung besteht grundsätzlich Steuerpflicht in der Körperschaftsteuer, der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer. Steuerbefreiungen in der Körperschaftsteuer bestehen unter der Voraussetzung der unmittelbaren kirchlichen, mildtätigen oder gemeinnützigen Tätigkeit. Die Voraussetzungen zur Befreiung gelten ebenso für die Vermögensteuer und Gewerbesteuer. Generell wird nur das auf die gewerbliche Tätigkeit erlangte Einkommen oder Vermögen besteuert, während die Stiftung an sich steuerfrei bleibt. Diese teilweise Besteuerung gilt nur unter der Voraussetzung, dass die gewerbliche Tätigkeit als Nebentätigkeit ausgeübt wird, dh die wirtschaftlichen Erträge nur zur Verfolgung dieses Zwecks eingesetzt werden.

---

<sup>37</sup> Vgl ebd., 1142.

<sup>38</sup> Vgl ebd., 1147.

Die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterliegen also der Einkommensteuer. Der Gewinn ermittelt sich anhand eines Betriebsvermögensvergleichs aus der Jahresbilanz. Abschreibungen und Provisionen sowie Betriebsausgaben sind abzugsfähig. Zuwendungen aus dem steuerfreien Privatvermögen sind zwar Teil des Betriebsvermögens, der zu bemessende Gewinn ist allerdings um den Wert solcher Einlagen zu mindern. Umgekehrt, sogenannte Privatentnahmen sind dem Gewinn zuzurechnen. Sowohl Einlagen als auch Privatentnahmen sind mit ihrem Teilwert zum jeweiligen Zeitpunkt anzusetzen.

Das dem Geschäftsbetrieb zugehörige Vermögen unterliegt der Vermögensteuer von 0,5 %. Spenden an Stiftungen werden steuerrechtlich wie Einkommen behandelt (wie oben beschrieben). Grundsätzlich können Spenden, Schenkungen und Zuwendungen an Stiftungen nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden. Gemäß Art 109 EStG gelten sie allerdings als Sonderausgaben, im Sinne des Art 112 EStG als abzugsfähig. Spenden mit urkundlicher Eintragung unterliegen einer Eintragungsgebühr von 6 %. Zuwendungen einer Stiftung an Dritte unterliegen der Schenkungssteuer<sup>39</sup>.

#### **7.4. Alternativen zur Stiftung**

Es existieren keine besonderen Stiftungsformen in Luxemburg. Ähnliche Rechtsinstitute bestehen aber, nämlich Trusts und der Luxemburgische Treuhandvertrag (*contrat fiduciaire*). Diese können über den gemeinnützigen Zweck hinaus rein finanziellen oder wirtschaftlichen Interessen dienen und somit einer „privatrechtlichen“ Stiftung zumindest dem Zweck nach gleichkommen. Luxemburg besiegelt deren rechtliche Anerkennung mit dem Gesetz vom 27.07.2003.

Luxemburg erkennt mit der Anerkennung insbesondere die Zweiteilung der Eigentümerstellung an. Dem Begünstigten, meist Begründer des Trusts werden eigentümerähnliche Rechte zuerkannt, die selbständig neben den an den Trustee (Verwalter des Trusts) übertragenen Rechten am Eigentum des Treuguts stehen. Der Begünstigte kann so zB unberechtigten Dritten oder im Falle der Insolvenz dem Masseverwalter die Herausgabe des Treuguts an sich selbst verlangen. Der Trustee wird wie ein Eigentümer behandelt, das Treugut ist rechtlich vom Privatvermögen zu trennen.

Im Gegensatz zum Trust verliert beim Luxemburgischen Treuhandvertrag der/die TreuhandgeberIn seine/ihre Eigentümerstellung vollständig. Das Gesetz findet ausschließlich auf Treuhandverträge Anwendung, bei denen als Treuhänder ein Kreditinstitut, eine Wertpapierfirma, eine Investmentgesellschaft, ein Pensionsfonds oder Versicherungsunternehmen angeführt sind. Die luxemburgische Rechtspraxis wendet das Gesetz aber auch auf einen Treuhänder, der eine natürliche Person ist, an.

Unentgeltliche Übertragungen von Treugut werden durch die Schenkungssteuer nach dem Verwandtschaftsgrad geregelt. Darüber hinaus existieren keine Sonderregelungen. Tritt der Begründer des Trusts bzw der Treuhandgeber selbst als wirtschaftlicher Begünstigter des

---

<sup>39</sup> Vgl Fort (2007), 36ff.

Trusts/Treuhandvertrages auf, wird der Gewinn entsprechend der steuerlichen Transparenz in seiner Person besteuert. Im Falle der Drittbegünstigung, hängt die Besteuerung von der jeweiligen Ausgestaltung des Trusts bzw des Treuhandvertrages ab und kann demnach als eine „eigenständige Vermögensmasse“ nach § 159 EStG angesehen und besteuert werden<sup>40</sup>.

### **7.5. Auflösung**

Wenn eine Stiftung nicht mehr in der Lage ist, ihre Dienste zu erfüllen, so kann die Auflösung beschlossen und Liquidatoren bestimmt werden. Der Liquiditätserlös ist von der Körperschaftsteuer befreit. Der Aufgabegewinn des von der Stiftung geführten Geschäftsbetriebes ist nach Art 55ff zu besteuern.

### **7.6. Internationaler Zusammenhang**

Die luxemburgische Gesetzgebung verfolgt in Anlehnung an französischem und belgischem Recht die Sitztheorie. Mit Rechtsfähigkeit ausgestattete ausländische Stiftungen werden auch im Inland als juristische Person anerkannt. Auch eine Sitzverlegung vom Inland ins Ausland ist möglich.

---

<sup>40</sup> Vgl Beissel/Gabriel (2007), 1159.

## 8. NIEDERLANDE

### 8.1. Zivilrechtliche Grundlagen

#### Allgemein

Stiftungen („stichting“) werden in vielen gesellschaftlichen Bereichen eingesetzt, nicht nur im gemeinnützigen sondern auch im Zusammenhang mit Unternehmen (Stiftung als Eigentümerin eines Unternehmens, zB Pensionskassen) bzw in Unternehmensstrukturen eingegliedert oder auch in öffentlich-privaten Zusammenschlüssen.

Die Stiftung wurde immer schon als Zweckvermögen betrachtet. Die gesetzlich privatrechtlichen Regelungen gehen auf das Jahr 1956 zurück, die jedoch nicht auf alle Stiftungen Anwendung finden konnten. Das Gesetz wurde 1976 durch das Buch 2 „Burgerlijk Wetboek“ (Bürgerliches Gesetzbuch) ersetzt, womit die Stiftung als juristische Person definiert ist. Die Stiftung als juristische Person kennt weiters keine Mitglieder und beabsichtigt mit dem speziell für sie bestimmten Vermögen, einen in der Satzung festgesetzten Zweck zu verfolgen. Dieser Zweck darf nicht die Zahlung an GründerInnen oder Stiftungsorgane beinhalten. In den Niederlanden sind die Stiftungen vergleichsweise flexibel, sie unterliegen keiner behördlichen Aufsichtspflicht. Reformüberlegungen bestehen allerdings dahingehend, Stiftungen einer verstärkten Aufsicht zu unterwerfen sowie einer anschließenden Veröffentlichung der jährlichen Bilanz. Stiftungen müssen aber im Handelsregister eingetragen werden; im März 2006 belief sich ihre Anzahl auf 153.641 Stiftungen<sup>41</sup>.

#### Gründung

Grundsätzlich wird eine Stiftung mit einer Notariatsurkunde gegründet. Juristische Personen, daher auch Stiftungen, werden für unbefristete Dauer gegründet, wobei in die Satzung eine Befristung aufgenommen werden kann. Jede nach dem Gesetz geschäftsfähige Person ist zur Gründung einer Stiftung berechtigt, auch ausländische juristische oder natürliche Personen.

In den Niederlanden ist die Gründung einer Stiftung aufgrund der fehlenden behördlichen Aufsicht sehr einfach, lediglich die Eintragung ins Handelsregister ist erforderlich. Nach der Veröffentlichung fällt eine jährliche Gebühr an die Handelskammer an. Es besteht keine Einzahlungsverpflichtung für den/die StiftungsgünderInnen.

Eine Gründung kann ebenso von Todes wegen durch ein öffentliches Testament erfolgen. Die Stiftung tritt hier als Erbin oder Vermächtnisnehmerin auf. In der Praxis wird allerdings eine Stiftung meist zu Lebzeiten gegründet.

---

<sup>41</sup> Vgl Volders/de Vries (2007), 1164f.

Die Spielregeln, Organe und Sitz werden in der Satzung festgelegt. Wesentlich ist auch die Festlegung des Zwecks in der Satzung mit einer detaillierten Umschreibung der wichtigsten Tätigkeiten. Als Einschränkung des Zwecks gilt das Verbot der Zahlung von Zuwendungen an GründerInnen oder Personen, die den Stiftungsorganen angehören; außer es handelt sich um Zuwendungen ideeller oder sozialer Natur.

Eine Stiftung darf Gewinne machen und kann ein kommerzielles Unternehmen betreiben<sup>42</sup>.

Ein Aufsichtsrat, dem Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft vergleichbar, kommt relativ häufig vor. Beschäftigt die Stiftung mindestens 50 ArbeitnehmerInnen, muss ein Betriebsrat eingesetzt werden.

Zur Vermögensbildung sind grundsätzlich keine zwingenden Bestimmungen vorgesehen, das heißt eine Einlage bei der Gründung der Stiftung ist nicht Bedingung. Allerdings kann die „Rechtbank“ die Auflösung beantragen, wenn das Vermögen zur Zweckerreichung unzureichend ist. Innerhalb der Stiftung erfolgt der Vermögensaufbau durch Zuwendungen, Schenkungen, Vermächnisse, aber auch durch Subventionen und dem Gewinn aus einem Unternehmen.

## **8.2. Stiftungsformen**

### **Allgemeines**

In den Niederlanden existieren keine spezifischen Vorschriften zur Verwaltung oder zur Veranlagung des Stiftungsvermögens. Von der niederländischen Stiftung zur Förderung der Notarwissenschaften, der Stiftung „Prins Bernhard Cultuur Fonds“, dem Königlichen Berufsverband der Notare und dem Niederländischen Juristenverein wurde die Stiftung für Kulturelle und Gesellschaftliche Verfügungen gegründet, die auf die Einhaltung von Bestimmungen gesellschaftlicher und/oder kultureller Art achtet. Daneben besteht die Stiftung „Centraal Bureau Fondsenwerving“, die Richtlinien aufstellt und Informationen an die Öffentlichkeit gibt. Die nach diesen Richtlinien gegründeten Stiftungen im karitativen, kulturellen, wissenschaftlichen und sonstigen gemeinnützigen Bereich erhalten ein entsprechendes Gütesiegel.

Für Stiftungen besteht generell, wie für alle juristischen Personen, Buchführungspflicht, die Pflicht zur Erstellung der Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung.

### **Besondere Stiftungsformen**

#### **▪ Unselbständige Stiftungen**

Ein Vermögen kann bei mehreren Stiftungen untergebracht werden, das heißt die mit Risiko behafteten Aktivitäten werden in eine gesonderte Stiftung abgetrennt, auch Unterstützungsstiftung oder Kooperationsstiftung genannt.

---

<sup>42</sup> Vgl ebd., 1170.

- **Bürgerstiftungen**

Diese Stiftung ist insbesondere für gemeinnützige, wohltätige Zwecke bestimmt.

- **Familienstiftungen**

Die Einführung der Familienstiftung im niederländischen Recht beinhaltet im Grunde eine Ausnahmeregelung für das Zuwendungsverbot an Familienangehörige des Gründers/der Gründerin. Im Rahmen der Vermögensplanung wird Vermögen in eine Stiftung eingezahlt, die dieses Vermögen den ZertifikatsinhaberInnen von Anteilscheinen verwaltet. Wesentlich ist, dass über das zugewendete Vermögen keine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhoben wird. Die Stiftung gibt jährlich eine Steuererklärung über die erbrachten Leistungen ab. Nach 60 Jahren erlischt die Stiftung von Rechts wegen.

In Teilen des Königreichs, wie den niederländischen Antillen und Aruba, existieren Privatfonds-Stiftungen, die Familienstiftungen ähnlich sind.

- **Unternehmensgebundene Stiftungen**

Der Einsatz von Stiftungen im Konzernzusammenhang findet relativ breite Anwendung in den Niederlanden. Oft wird dadurch eine Trennung von Stimmrechten auf Aktien und dem wirtschaftlichen Interesse (Treuhand) an Aktien vorgenommen. So können vor allem börsennotierte Unternehmen besondere Schutzkonstruktionen bilden oder Vorzugsbeteiligungen ermöglichen. Eine Besonderheit entsteht im Zusammenhang mit Konzernbildungen insofern, als in der Satzung einer Stiftung festgelegt werden kann, dass zB bestimmte Vorstandsbeschlüsse der Zustimmung einer anderen Stiftung bedarf mit dem Vorteil, dass solche Vereinbarungen nicht öffentlich sind.

- **Stiftung Treuhand**

„Stichting Administratiekantoor“ sieht die Trennung des rechtlichen Eigentums von den wirtschaftlichen Aktivitäten vor – mit, oder ohne Mitwirkung der Gesellschaft bei der Zertifizierung.

- **Investmentfonds und Pensionskassen**

Stiftungsrechtlich stellen Pensionskassen eine interessante Konstellation dar, weil sie zwei grundlegende Ausnahmen, jene des Mitgliedsverbots sowie der Auszahlungen, nicht anwenden kann.

- **Staatliche Stiftungen**

Auch der Staat benutzt die Rechtsform der Stiftung, an der staatliche Organe direkt oder indirekt beteiligt sind. So kann mit diversen Subventionsregelungen eine Abhängigkeit von staatlichen Körperschaften entstehen.

## **Auflösung**

Satzungsänderungen können vorgenommen werden, sofern sie in der Satzung vorgesehen sind. Ähnlich ist die Vorgangsweise im Zusammenhang mit Umwandlung oder Fusion und Spaltung, die Auflösungsgründe darstellen können.

Normalerweise erfolgt die Auflösung einer Stiftung auf Beschluss des Vorstands. In der Satzung können Auflösungsgründe festgeschrieben werden. Die Satzung muss eine Bestimmung zur Verteilung des Vermögens enthalten. Spezielle Abwicklungsverfahren unter Beiziehung eines Liquidators sind ebenso vorgesehen.

Erfolgt die Leistung im Zuge der Auflösung an eine der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaft, ist sie grundsätzlich dem Gewinn zuzurechnen. Ergeht die Leistung an eine natürliche Person, wird sie zu den Einkünften unter Box 1 gerechnet. In allen anderen Fällen unterliegt die Leistung der Box 3 der Vermögensertragsteuer. Der Erwerb unterliegt grundsätzlich der Schenkungssteuer, soweit nicht Ausnahmen bestehen.

## **Internationaler Zusammenhang**

Grundsätzlich müsste sich der Sitz der Stiftung in den Niederlanden befinden. Nach dem EuGH-Urteil SEVIC System AG vom 13.12.2005 widerspricht dies der Niederlassungsfreiheit. Es ist also eine faktische und rechtliche Verlegung des Sitzes im Europäischen Wirtschaftsraum möglich.

### **8.3. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen**

Generell ist zu unterscheiden, ob eine Stiftung für gemeinnützige Zwecke errichtet wurde, oder ob sie ein Unternehmen betreibt. Verfolgt die Stiftung gemeinnützige Zwecke, unterliegen die Zuwendungen einer begünstigten Besteuerung in der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Übertragungssteuer<sup>43</sup>. Seit 01.01.2006 besteht sogar eine grundsätzliche Befreiung. Die Zuwendungen können von der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgezogen werden. Betreibt die Stiftung ein Unternehmen, unterliegt sie der Körperschaftsteuer.

## **Laufende Besteuerung**

### **▪ Erbschafts-, Übertragungs- und Schenkungssteuer**

In der Erbschafts-, Übertragungs- und Schenkungssteuer wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Wird die Stiftung von mehreren Personen errichtet, gelten die ErrichterInnen als eine Person. So kann das Splitting von Schenkungen zur Umgehung von Übertragungs- oder Schenkungssteuern verhindert werden. Analog dazu gelten mehrere Schenkungen in einem Kalenderjahr als eine einzige Schenkung.

---

43 Übertragungssteuer fällt in Folge einer Schenkung oder Erbschaft an, wenn die Person zum Zeitpunkt ihres Todes oder Schenkung ihren Wohnsitz außerhalb der Niederlande hatte. Die Bemessungsgrundlage bezieht sich grundsätzlich auf den Wert des inländischen Besitzes nach Abzug der inländischen Schulden.

Erwerbe von „nicht-gemeinnützigen“ Stiftungen fallen in die höchste Steuerklasse, der Steuersatz beträgt hier 2007 zwischen 41 % (bis €22.051,--) und 68 % (für Beträge über € 881.722,--).

Zu den „gemeinnützigen“ Stiftungen in den Niederlanden zählen jene mit kirchlichen, karitativen, kulturellen, wissenschaftlichen oder gemeinnützigen Zweck, die nicht dem Höchstsatz sondern seit 01.01.2006 grundsätzlich einer Befreiung unterliegen<sup>44</sup>. Mit Wirkung 2008 müssen diese Stiftungen eine Genehmigung des Finanzministeriums hinsichtlich der Vermögensgröße, des Stiftungszwecks, der Verwaltungskosten sowie der Buchführung einholen. Privatpersonen können somit ihre Spenden an diese anerkannten Institutionen von der Einkommensteuer, genauso wie Unternehmen in Bezug auf die Körperschaftsteuer, in Abzug bringen. Ausländische Stiftungen, sofern sie die Regelungen der „Gemeinnützigkeit“ erfüllen, werden dem EU-Recht entsprechend wie inländische Stiftungen behandelt. Die Steuerbefreiung gilt ebenso im Zusammenhang mit Umwandlung, Verschmelzung und Spaltung im gemeinnützigen Bereich.

#### ▪ Einkommensteuer

Die Stiftung unterliegt grundsätzlich als juristische Person nicht der Einkommensteuer. Es kann aber nachträglich zur Einkommensbesteuerung kommen, wenn die Stiftung als „transparent“ (transparance fiscal) betrachtet wird. Im Falle einer transparenten Stiftung kann eine Person über das Vermögen verfügen, als wäre es ihr Eigenvermögen, das heißt Einkommen und Vermögen werden der Person zugerechnet. Im Zusammenhang mit der Anwendung der Körperschaftsteuer scheint der Oberste Gerichtshof insgesamt zurückhaltender zu sein<sup>45</sup>.

#### ▪ Körperschaftsteuer

Betreibt eine niederländische Stiftung ein Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht, unterliegt sie der Körperschaftsteuer. Subventionierte Institutionen können Betriebsüberschüsse erzielen; es wird aber keine Gewinnabsicht unterstellt, wenn die Überschüsse entsprechend den Subventionsvorschriften verwendet werden.

Unterliegt eine Stiftung teilweise der Körperschaftsteuer, kann dennoch in Abhängigkeit der Aktivitäten und vom Betrag des erzielten Gewinns eine Befreiung in Betracht kommen. Subjektive Befreiungen bestehen unter bestimmten Voraussetzungen, wie etwa bei Rentenversicherungsgesellschaften, wenn Körperschaften ausschließlich die Versorgung von ArbeitnehmerInnen, Invalidität, Alter, Kinder etc zum Ziel haben. Weiters sind Körperschaften, die einen mildtätigen oder gemeinnützigen Zweck (zumindest zu 90 % der Tätigkeit) verfolgen, von der Körperschaftsteuer befreit<sup>46</sup>. Auch ausländische mildtätige Institutionen sind unter diesen Voraussetzungen von der Steuer befreit.

---

44 Bis 31.12.2005 galt für gemeinnützige Stiftungen ein Steuersatz von 8 %.

45 Vgl Volders/de Vries (2007), 1206.

46 Vgl ebd., 1209.

Einer Körperschaft steht es offen, in der Steuererklärung zu beantragen, nicht von der Steuer befreit zu werden, um stille Rücklagen zur Finanzierung von Investitionen tätigen zu können. Investitionsrücklagen können für 3 Jahre gebildet werden.

Abzugsfähige Spenden, sofern sie den Betrag von € 227,-- übersteigen, dürfen mit maximal 10 % des Gewinns angesetzt werden.

#### ▪ **Ertragsteuer**

Der Ertragsteuer unterliegen Erträge, die eine Stiftung aus Beteiligungen an niederländischen Gesellschaften erzielt. Sie hat Endbesteuerungswirkung; eine Verrechnung mit einer allfälligen Körperschaftsteuer ist nicht möglich. Für juristische Personen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, ist im Ertragsteuergesetz eine Begünstigung bzw. Befreiung geschaffen, die eine Rückerstattung der Ertragsteuer vorsieht.

#### ▪ **Grunderwerbsteuer**

Für in den Niederlanden gelegene Immobilien und Rechte an Immobilien wird grundsätzlich Grunderwerbsteuer mit einem Satz von 6 % eingehoben. Befreiungen bestehen für Schenkungen in Verbindung mit der Grunderwerbsteuer. Wenn eine Stiftung niederländische Immobilien aus einer Schenkung erhält, gilt die Befreiung von der Grunderwerbsteuer. In diesem Fall beträgt die Schenkungs- oder Übertragungssteuer nicht weniger, als eine eventuell zu zahlende Grunderwerbsteuer. Ein Erwerb nach dem Erbrecht wird nicht als Erwerb betrachtet.

Ebenso sind Verschmelzung, Reorganisation oder Änderungen der Rechtsperson von der Grunderwerbsteuer befreit.

#### ▪ **Umsatzsteuer**

Die Stiftung als Unternehmen unterliegt der Umsatzsteuer. Ausnahmen bestehen für Stiftungen, die durch staatliche Zuschüsse finanziert werden oder für ihre Leistungen keine Vergütung verlangen.

### **Besteuerung der ErrichterIn, StifterIn**

Spenden an mildtätige Stiftungen können von natürlichen Personen von ihrer Einkommensteuer, von juristischen Personen von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Spenden stehen definitionsgemäß keine direkten Gegenleistungen gegenüber. Es handelt sich um eine Wertverschiebung aus dem Vermögen des Spenders auf jenes der/des Beschenkten. In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob der/die SpenderIn die Verfügungsgewalt über den geschenkten Wert beibehalten hat oder nicht. Spenden können auch als Sachspenden vollzogen werden, wie etwa im Kunstbereich (Gemälde etc). Gleiches gilt für Spenden an ausländische Institutionen unter den gleichen Voraussetzungen seit der Gesetzesänderung zum 01.01.2008. Ausgaben, die bereits als Betriebsausgaben oder Werbungskosten angesetzt wurden, zählen nicht zu Spenden.

## **9. SCHWEIZ**

### **9.1. Zivilrechtlicher Rahmen**

Die schweizerische Stiftung ist im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB) in Art 80-89 geregelt. Das Zivilrecht ist Bundesrecht und somit sind die zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für Stiftungen in der gesamten Schweiz gleich.

Als Stiftung gilt ein Vermögen, das für einen bestimmten Zweck von einem Stifter eingesetzt wird. Zur Errichtung einer Stiftung bedarf es einer Stiftungsurkunde, die den Willen des Stifters zur Errichtung einer rechtlich selbständigen Stiftung dokumentiert. Als zulässige Formen der Stiftung nennt das ZGB

- die gemeinnützige Stiftung
- die Personalvorsorgestiftung
- die Familienstiftung.

Eine gemeinnützige Stiftung muss einen Anerkennungsbescheid der Steuerverwaltung haben, um als solche steuerlich anerkannt zu werden. In Form der Personalvorsorgestiftung ist in der Regel die zweite Säule der schweizerischen Altersvorsorge organisiert (BVG). Die Familienstiftung ist auf reinen Unterhalt, Ausbildungsförderung und Ausstattung von nahen Angehörigen beschränkt; anders als in Österreich können so nicht beliebige Beträge dem Stifter oder seinen Angehörigen zugewendet werden.

Der österreichischen Privatstiftung ist am ehesten eine Konstruktion zu vergleichen, die in der Schweiz Unternehmensstiftung (in der Unterform einer Holdingstiftung) genannt wird. Ob dieses Konstrukt zivilrechtlich überhaupt zulässig ist, ist in der Rechtswissenschaft umstritten; das Bundesgericht bestätigt in seinem Urteil vom 18.05.2001 (BGE 127 III 337), dass ein wirtschaftlicher Stiftungszweck zulässig ist und Unternehmensstiftungen somit möglich sind.

Alle Stiftungen unterliegen einer behördlichen Aufsicht. Die Behörde darf den Stiftungswillen nicht verändern, kann aber, wenn der Stiftungswille obsolet wird, die Stiftung auflösen. Der Stifter selbst kann die Stiftung nicht widerrufen und auch nicht den Stiftungszweck beliebig ändern, er kann aber die Stiftung von vornherein befristen bzw dem Stiftungsrat einen Spielraum in der näheren Definition des Stiftungszwecks geben.

### **9.2. Steuerrechtliche Behandlung**

In der Schweiz werden die direkten Bundessteuern durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) geregelt, die direkten Kantonssteuern („Staatssteuern“) durch kantonale Gesetze, für Gemeindesteuern und für die Kirchensteuer gibt es Hebesätze („Steuerfuß“) auf den kantonalen Basissatz. Durch das Steuerharmonisierungsgesetz wird

erreicht, dass sich die Definitionen der Steuersubjekte und der Bemessungsgrundlagen zumindest nicht grundlegend unterscheiden. Stiftungen, die ausschließlich und unwiderruflich gemeinnützig sind sowie Personalvorsorgestiftungen, sind von den direkten Steuern befreit. Eine Unternehmensstiftung wird grundsätzlich wie eine normale juristische Person besteuert.

In der Folge wird die Besteuerung einer Unternehmensstiftung im Kanton Zug/Hauptstadt Zug erklärt. Zug gilt innerhalb der Schweiz als Steuerparadies und eignet sich so als Konkurrenzmodell für die österreichische Privatstiftung.

### **Steuerliche Behandlung der Stiftungsdotierung**

Die Dotierung einer nichtgemeinnützigen Stiftung wird in der Schweiz als Schenkung (bzw Erbanfall) gewertet. Eine Erbschafts- bzw Schenkungssteuer existiert in der Schweiz nur auf kantonaler Ebene, wobei nur der Kanton Schwyz gar eine Erbschaftssteuer kennt. Direkte Nachkommen und Ehe-/ Lebenspartner sind im Kanton Zug von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Der Steuertarif sieht je nach der Höhe des Vermögensüberganges Steuersätze zwischen 10 % und 20 % vor. Bei Stiftungen besteht die Besonderheit, dass sich die Steuerschuld nach dem Verwandtschaftsgrad des Stifters zum Destinatär richtet. Für direkte Nachkommen und Partner ist sie überhaupt null, für nichtverwandte Personen ist der volle Tarif anzuwenden und für entfernter Verwandte bestehen abgestufte Abschläge vom vollen Tarif. Die Gemeinden können Zuschläge bis zu 100 % von der kantonalen Steuer erheben. Im Vergleich zu der Stiftungseingangssteuer in Österreich von 2,5 % ist das Zuger System somit nur für nahe Verwandte günstiger.

Oben stehende Regelungen sind für Stifter mit Wohnsitz in Zug gültig. Hat ein Stifter den Wohnsitz in Österreich, dann richten sich die weiteren Konsequenzen nach den Regeln eines etwaigen Doppelbesteuerungsabkommens. Österreich hat kein Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der Schenkungssteuer mit der Schweiz. In Österreich ist deshalb zunächst für die Dotation der Stiftung im Ausland Stiftungseingangssteuer zu entrichten:

Diese beträgt jetzt grundsätzlich 2,5 %, doch ist zu beachten, dass sich der Steuersatz auf 25 % erhöhen kann, wenn mit dem betroffenen Staat kein umfassendes Amtshilfe- und Vollstreckungsabkommen existiert (§ 2 Abs 1 Z 3 Stiftungseingangssteuergesetz). Da die Amtshilfebestimmungen des DBA Österreich - Schweiz (Art 26/26 a) nicht im geforderten Ausmaß umfassend sind, wird man von der Anwendung des 25%igen Steuersatzes ausgehen müssen. Damit ist eine Stiftungserrichtung von Österreich aus im Kanton Zug aus steuerlichen Gründen unattraktiv.

### **Laufende Besteuerung der Stiftung**

Für nicht gemeinnützige Stiftungen gilt auf der Bundesebene ein spezieller Körperschaftsteuersatz von 4,25 % (Freibetrag CHF 5.000,--). Für Beteiligungen im Ausmaß von 20 % oder mehr am Grund- bzw Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder für Beteiligungen im Wert von CHF 2.000.000,-- oder mehr besteht jedoch die Möglichkeit zur

Steuerbefreiung des Beteiligungsertrages („Beteiligungsabzug“). Der Gesamtgewinn einer Stiftung wird dann im Ausmaß des Verhältnisses solcher Beteiligungserträge zum Gesamtgewinn nicht besteuert.

Dasselbe gilt für Capital Gains, die bei Veräußerung einer Beteiligung entstehen.

Ausgeschüttete Dividenden unterliegen einer 35%igen Verrechnungssteuer, die aber vom Empfänger rückverrechnet werden kann. Im Ergebnis sind also alle Kapitalerträge von Beteiligung in der Stiftung steuerfrei.

Auf der Ebene des Kantons Zug beträgt der Basissteuersatz 4 % (Freibetrag CHF 10.000,--). Von diesem Basissteuersatz ausgehend werden Hebesätze des Kantons (0,83 %), der Gemeinde Zug (0,63 %) und der evang Kirchengemeinde (0,095 %) dazugezählt. Das ergibt einen anzuwendenden Gesamtsteuersatz von 6,22 %. Allerdings ist es möglich auf kantonaler Ebene den Vorteil einer Domizilgesellschaft, die keine Geschäfte in der Schweiz betreibt, zu nützen. Diesfalls sind alle Erträge von Beteiligungen in der Stiftung steuerfrei. Andere Erträge unterliegen den angegebenen Steuersätzen. Hinsichtlich der Grundstücke ist zu bedenken, dass im Kanton Zug keine Spekulationsfristen gelten und somit Capital Gains aus der Grundstücksveräußerung steuerpflichtig sind.

Weiters existiert auf kantonaler Ebene eine Nettovermögensteuer („Kapitalsteuer“), die jedoch so gering ist, dass sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt.

Eine Stiftung im Kanton Zug, die ausschließlich größere Unternehmensbeteiligungen bündelt, hat also ihre Erträge aus den Beteiligungen (auch Capital Gains) im Ergebnis steuerfrei. Im Vergleich zu Österreich gibt es keine Zwischensteuer (12,5 %) hinsichtlich der Beteiligungserträge, doch ist die Besteuerung im Falle der Zuwendung an Begünstigte bzw der Liquidation nicht außer Acht zu lassen.

### **Besteuerung der Zuwendungen an Begünstigte bzw der Liquidation**

Die Zuwendung des Liquidationserlöses bzw die Zuwendung von Vermögensgütern an die Destinatäre ist im Falle von Unternehmensstiftungen in der Schweiz nach herrschender Meinung einkommensteuerpflichtig (in manchen Fällen auch schenkungssteuerpflichtig). Der höchste marginale Steuersatz im Kantonshauptort Zug beträgt 25,5 %, inklusive direkte Bundessteuer. Hat der Begünstigte in Österreich seinen Wohnsitz, unterliegt die Zuwendung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Österreich nur in Österreich der Besteuerung. Nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz (in der Fassung des Schenkungsmeldegesetzes) handelt es sich dabei um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 7 EStG), die jedoch dem Sondersteuersatz von 25 % unterworfen sind (§ 34 Abs 8 EStG).

### **9.3. Zusammenfassung**

Die zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für eine Unternehmensstiftung in der Schweiz sind ähnlich liberal wie die in Österreich, jedoch sind die zivilrechtlichen Rechtsgrundlagen unsicherer und beruhen nur auf Richterrecht. Solange sich dieses nicht ändert, können auch Stiftungen in der Schweiz mit praktisch jeder wirtschaftlichen Zielrichtung gegründet werden.

Solche Stiftungen müssen nicht ins Handelsregister eingetragen werden und bieten weitgehende Freiheit in der Organwahl. Sie unterliegen aber der öffentlich-rechtlichen Stiftungsaufsicht und bestimmten Rechnungslegungsvorschriften.

Steuerlich besteht keine Ertrags- und Capital Gainsbesteuerung bei Erträgen in Zusammenhang mit Unternehmensbeteiligungen. Zu beachten ist jedoch die Schenkungssteuer sowohl bei der Stiftungsgründung oder Dotation wie auch bei der Liquidation bzw. Zuwendung an Begünstigte. Für Personen mit Wohnsitz im Kanton Zug hält sich die Gesamtbelastung in etwa die Waage mit der österreichischen Privatstiftung. Für Personen mit Wohnsitz in Österreich ist diese Kombination von Zuger Schenkungssteuer und österreichischer Einkommensteuer prohibitiv, sodass sich das Zuger Stiftungsmodell für Personen mit Wohnsitz in Österreich kaum eignet. Es kommt also als alternativer Stiftungsstandort nur der Kanton Schwyz in Frage, der keine Erbschafts- und Schenkungssteuer kennt. Gelingt es, den Wohnsitz nach Schwyz/Schwyz zu verlegen, steht einem vollkommenen Steuerglück für Stifter nichts mehr im Wege.

# 10. VEREINIGTES KÖNIGREICH

## 10.1 *Allgemeines*

Das, was einer Stiftung am nächsten kommt, ist im Vereinigten Königreich ein „trust“. Im Konkreten werden hier die häufigsten Formen des „private family trust“ erläutert, da dieses mit einer Privatstiftung am ehesten vergleichbar ist.

Es gibt den trustee (= Sachverwalter, Treuhänder), den beneficiary (= Begünstigte), und den settlor (= Gründer). Der Settlor ist derjenige, der Geld, Investitionen, Land oder Gebäude oder andere Vermögen, wie zB Gemälde in den Trust einbringt. Das kann bei der Gründung, wie auch zu einem späteren Zeitpunkt passieren.

Gegründet wird der Trust mit einer Gründungsurkunde. Diese kann auch aufgrund eines Testaments erfolgen. Der Trustee verwaltet das eingebrachte Vermögen, und die Begünstigten sind diejenigen, denen dieses Vermögen in der einen oder anderen Form zugute kommt.

Manche Formen von Trusts sind folgende:

- bare trusts
- interest in possession trusts
- discretionary trusts
- accumulation and maintenance trusts
- mixed trusts
- settlor-interested trusts
- non-resident trusts
- special trusts

## 10.2. *Bare Trust*

Wird auch „simple trust“ genannt. Der oder die Begünstigte hat in dieser Form von Trust das sofortige und völlige Verfügungsrecht über das Vermögen und die erzielten Einnahmen. Die Rechte des Verwalters, unter dessen Namen das Vermögen gehalten wird, sind in dieser Trust-Form sehr eingeschränkt. Er hat keine aktiven Pflichten.

Besteuert wird hier der oder die Begünstigte persönlich, dh als ob der Trust nicht existieren würde. Die Begünstigten müssen die erzielten Erträge in ihrer persönlichen Einkommenssteuererklärung bekanntgeben. Auch wenn der Treuhänder die Bezahlung übernehmen sollte, es sind die Begünstigten, die steuerpflichtig sind.

### **10.3. Interest in Possession Trust**

In dieser Form von Trust hat der Begünstigte, in diesem Fall auch „income beneficiary“ genannt, einen Anspruch auf das Einkommen, das vom Trust generiert wird. Der Sachverwalter muss jegliches Einkommen, abzüglich seiner Aufwendungen und Steuern, dem Begünstigten überlassen. Es kann sein, dass der Begünstigte diesen Anspruch für sein ganzes Leben hat – in dem Fall heißt er „life tenant“.

Der „income beneficiary“ verfügt nicht über einen Anspruch über das Kapital von dem Trust. Dieses ist in meisten Fällen für andere Begünstigte und für einen anderen – meistens vorher bestimmten – Zeitpunkt vorgesehen. Solche Begünstigte werden „remainderman“ oder „capital beneficiary“ genannt. Der Verwalter hat in dieser Form vom Trust mehr Rechte als im „bare trust“ – zB darf er dem Begünstigten auch Auszahlungen aus dem Trust-Kapital leisten.

Der Trustee ist für jegliches erzieltetes Einkommen steuerpflichtig, und dabei gilt:

- Mieten und „trading income“ sind mit einem Basissatz (von derzeit 22 %) zu versteuern.
- Innerhalb des Vereinigten Königreiches anfallende Dividendeneinkommen sind mit dem gewöhnlichen Dividendensatz zu versteuern (derzeit 10 %) und die mit der Nettodividende verbundene Steuergutschrift verringert die Abgabepflicht des Verwalters.
- Einkommen von Ersparnissen (sowie zB Zinsen) ist mit dem ermäßigten Steuersatz (derzeit 20 %) zu versteuern. Einkommen, die schon an der Quelle endbesteuert sind, werden dementsprechend berücksichtigt.

Die Begünstigten bekommen das Einkommen nach Abzug der Steuern und Gebühren, seitens des Sachverwalters. Das Einkommen kommt für bestimmte Zwecke zur Verwendung und die Aufwendungen des Sachverwalters sind auch davon zu leisten.

Dieses Einkommen wird normal besteuert, allerdings können die Begünstigten eine Gutschrift für die vom Trustee bezahlten Steuern bekommen.

Falls die Begünstigten Steuerzahler in der untersten Stufe oder nicht steuerpflichtig sind, können sie einen Teil der Steuern, oder alles zurückerstattet bekommen. Steuergutschriften für Dividenden können allerdings nicht bezahlt werden. Wenn Begünstigte steuerlich höher eingestuft sind, müssen sie nachzahlen.

Unter „interest in possession trusts“ gibt es selten welche, die zu speziellen Tarifsätzen besteuert werden. Manche Fälle kommen allerdings vor, wenn zB ein Unternehmen seine Aktien von den Trustees zurückkauft. Und auch dort, wo es sich um „vulnerable beneficiaries“ handelt – also besonders schutzwürdige Begünstigte.

### **10.4. Discretionary Trust**

In dieser Form hat der Sachverwalter mehr Entscheidungskompetenz über die Verwendung des vom Trust-Kapital generierten Einkommens. Auch wenn ihm vorgegeben wird, wer die

Begünstigten sein sollen, kann er über die Auszahlungshöhe, sowie darüber, wem die Auszahlung gemacht werden soll, wie oft diese erfolgen soll, und auch über die Auszahlungsbedingungen entscheiden.

Es ist offen, wie mit dem Ertrag, den das Trust-Vermögen wirft, umgegangen wird. Wenn dieser nicht ausgeschüttet, sondern akkumuliert wird, geht er ins Trust-Vermögen über.

Die Trustees sind für das erzielte Einkommen zu speziellen Sätzen steuerpflichtig. Die Dividenden und ähnliche sonstige Einkommen sind mit dem Dividenden-Trust-Satz (seit 2004-2005 32,5 %) zu versteuern, und weiteres Einkommen ist mit dem für Trusts bestimmten Satz (seit 2004-2005 40 %) versteuert. Seit 2005-2006 sind die ersten £ 500,- vom Trust-Einkommen, das bis dahin zu einem speziellen Tarif versteuert wäre, je nach der Natur des Einkommens, entweder zum Basissatz von derzeit 22 %, oder zum niedrigeren Satz von 20 % oder zum normalen Dividendensatz von 10% zu versteuern.

Jegliches von den Begünstigten bezogene Einkommen beinhaltet eine Gutschrift in der Höhe des für die Trusts anwendbaren Satzes (derzeit 40 %). Die Auszahlungen werden demnach so behandelt, als ob sie nach Abzug der Steuern erfolgt wären. Wenn aber die Begünstigten Basissatz-SteuerzahlerInnen oder gar nicht steuerpflichtig sind, können Sie die Steuern zurückerstattet bekommen. Wenn sie zu einem höheren als den abgezogenen Steuersatz in Frage kommen, so gibt es keine Nachzahlungen.

Wenn der Verwalter Einkommen akkumulieren darf, kann er das Einkommen ins Kapital verwandeln. Wenn dieses dann in späteren Jahren ausbezahlt wird, ist es nicht mehr eine Einkommensauszahlung, sondern eine Kapitalauszahlung, und diese sind nicht steuerpflichtig.

Für Begünstigte, die besonders schutzwürdig sind, gelten seit 2004-2005 besondere Regelungen. Das sind solche, die geistig oder körperlich behindert sind, oder unter 18 - jährige.

### **10.5. Tax Pool**

Die Verwalter – die Trustees – von „discretionary trusts“ oder von „accumulation and maintenance trusts“ müssen bei der Auszahlung des erzielten Einkommens an die Begünstigten dafür sorgen, dass die Steuern bezahlt worden sind.

Der Tax Pool setzt sich zusammen aus den Steuern, die vom Trustee in der entsprechenden Höhe (trust oder dividend-trust-Satz) bezahlt wurden, und vom Standard-Satz, der auf die ersten £ 500,- an Einkommen anwendbar sind. Die Steuergutschriften, wie zB auf Dividenden sind nicht im Tax Pool enthalten. Wenn die Verwalter Einkommen an Begünstigte auszahlen, reduziert sich der Tax Pool um die Steuergutschrift auf dieses Einkommen.

Falls die Steuern im Pool die nötige Steuergutschrift für die Begünstigten nicht deckt, muss für den Rest der Verwalter selbst aufkommen.

## **10.6. Accumulation and Maintenance Trust**

In dieser Form von Trust haben die Begünstigten Anspruch auf das Vermögen, oder zumindest auf den Ertrag von diesem Vermögen, erst wenn sie ein bestimmtes Alter erreichen – spätestens aber mit 25. Die Sachverwalter können allerdings bis dahin den Ertrag für den Lebensunterhalt der Begünstigten aufwenden. Und, aber, sie haben gleichzeitig das Recht, bis zu diesem Datum den anfallenden Ertrag zu akkumulieren.

Während der Akkumulationsphase, sind sowohl die Verwalter als auch die Begünstigten wie beim „discretionary trust“ besteuert.

Falls der oder die älteste Begünstigte über ein bestimmtes Alter – meistens 25 – ist, bevor die Akkumulationsphase vorbei ist, wird der Trust wie ein „mixed trust“ besteuert.

Nach Ablauf der Akkumulationsphase hängt die Besteuerungsregelung davon ab, wie es mit dem Trust weitergeht. Falls der Trust aufgelöst wird und das Trust-Eigentum an die Begünstigten übergeht, müssen die Verwalter gegebenenfalls „capital gains tax“ von den anfallenden Gewinnen zu dem Zeitpunkt zahlen.

## **10.7. Mixed Trust**

Die meisten Trust-Formen können auch kombiniert werden, wie zB ein „interest in possession trust“ mit einem „discretionary trust“, oder mit einem „accumulation and maintenance trust“. In diesem Fall heißen sie „mixed trusts“.

Sowohl die Verwalter als auch die Begünstigten von einem „mixed trust“ zahlen immer die Steuern, die für den jeweiligen Teil vom Einkommen bestimmt sind.

Weiters gibt es den „settlor-interested trust“, wo der Gründer (= settlor) sich Rechte beibehält, wie zB auf die abgeworfenen Erträge, sowie auch „non-resident trusts“, wo die Verwalter zur Gänze oder zum Teil nicht im Vereinigten Königreich wohnen, und „special trusts“, wie ein Trust zu Wohltätigkeitszwecken, aber auch Pensionskassen, Anlagefonds, oder Mitarbeitervorsorgekassen.

## **10.8. Trusts and Capital Gains**

Trustees sind für alle Gewinne, die über einen steuerbefreiten Betrag hinausgehen, in der Höhe des jeweils für den Trust geltenden Satzes steuerpflichtig. Die Begünstigten werden für diese Trust-Gewinne steuerlich nicht herangezogen, bekommen für die vom Trustee geleisteten Zahlungen auch keine Steuer gutgeschrieben.

Die jährliche Steuerbefreiung ist halb so hoch wie die Befreiung bei einer Einzelperson. Nur unter bestimmten Voraussetzungen, zB wenn ein Trust einer behinderten Person zugute kommt, gilt auch für den Trustee die Höhe der Steuerbefreiung für eine Einzelperson.

Wenn einem Gründer mehrere Trusts gehören, ist die jährliche Steuerbefreiung verhältnismäßig begrenzt – basierend auf die Anzahl der Gründungen seit dem 06.06.1978, die auch noch weiter bestehen.

# 11. ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

Von den untersuchten westeuropäischen Ländern bieten nur einige Staaten ähnliche steuerschonende Bedingungen für Privatstiftungen wie Österreich und zwar sind das die Schweiz (und hier auch nur einige Kantone - insbesondere der Kanton Schwyz) und Liechtenstein. Beide Staaten sind nicht Mitglieder der Europäischen Union. Einige Mitgliedstaaten der EU wie zB Zypern, Irland und einige östliche Mitgliedsländer der EU weisen generell niedrige Körperschaftsteuersätze auf, sodass sich ähnliche Effekte der niedrigen laufenden Besteuerung wie bei der österreichischen Privatstiftung erzielen lassen. Für die Funktionsweise der Privatstiftung ist es aber essenziell in wie weit Zuwendungen aus dem Privatvermögen einer Besteuerung (etwa durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterliegen und inwieweit Ausschüttungen der Stiftungen an Privatpersonen einer Besteuerung unterliegen. In Österreich beträgt der Steuersatz für Zuwendungen nur 2,5 % und die Ausschüttung des Stiftungsertrages unterliegt einer Endbesteuerung mit 25 % (unter Anrechnung der Zwischensteuer). Von den untersuchten westeuropäischen Ländern findet sich Vergleichbares wie erwähnt nur in der Schweiz und Liechtenstein: Alle anderen Staaten sehen solche Begünstigungen nur für gemeinnützige Stiftungen vor. Natürlich kann man in Steueroasen wie zB in Panama noch bessere steuerliche Ergebnisse realisieren, doch müssen bei Übertragung großer Vermögen auch Umstände mit ins Kalkül gezogen werden wie zB die Stabilität der politischen Verhältnisse, die Stabilität und Sicherheit des Finanzsektors, die Verlässlichkeit des Rechtssystems, die Einfachheit der Erreichbarkeit usw. Damit scheiden viele Steueroasen trotz minimaler Steuerbelastung als Standort wieder aus. Es existieren auch auf europäischem Territorien Steueroasen und Länder mit niedriger Körperschaftsbesteuerung (Steuerfreiheit des nicht entnommenen Gewinns) und ohne Erbschafts- und Schenkungssteuer (wie zB Estland), doch gilt es für diese Länder ebenfalls die genannten Stabilitätskriterien zu prüfen. Sieht man Stabilitätskriterien und Steuervorteile als eine Einheit, dann besteht kein Zweifel, dass Österreich gemeinsam mit der Schweiz und Liechtenstein an der Spitze der attraktivsten Stiftungsstandorte für nicht gemeinnützige Stiftungen liegt. Das führt in Kombination mit einem wasserdichten Bankgeheimnis natürlich zur Verärgerung von Nachbarstaaten, die einen Kapitalabfluss nach Österreich beobachten müssen. Dass das nicht gerade dem Geist der Europäischen Union entspricht ist klar, aber bringt diese „beggar my neighbor“-Politik Österreich wirklich so viele ökonomische Vorteile, dass man von einem merkantilistischen Standpunkt aus solche Regelungen machen muss? Lassen wir noch einmal alle Argumente, die zur Begründung der Stiftungslösung genannt wurden, revue passieren. Diese Argumente wurden erst jüngst wieder ins Rennen geschickt, als die Stifter aus der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Vorteile für sich sahen:

- **Die Privatstiftungen sichern 400.000 Arbeitsplätze in Österreich**

Es ist empirisch nachgewiesen, dass es nicht für das Firmenschicksal egal ist, wo die Konzernleitung ihren Sitz hat. Gerade die höherwertigen Arbeitsplätze entstehen rund um die Konzernleitung, die Forschung und Produktentwicklung ist auch häufig dort angesiedelt. Entscheidungen, Unternehmensteile zu schließen, fallen im Ausland leichter als im Inland. Wo die Konzernleitung ihren Sitz hat, wohnen oft die dominierenden Eigentümer und Manager, dort sind sie auch in die Gesellschaft eingebunden und niemand stellt sich gerne als eiskalter Jobkiller in der eigenen Community dar. Das alles spricht dafür, die Konzernleitungen in einem Land zu halten oder neue zu bekommen. Die Wahrheit ist nur: Stiftungen sind in aller Regel keine Konzernleitungen sondern bloße Vermögensverwaltungen. Wenn die Stiftung in der Schweiz ist und der Wohnort des Eigentümers in Österreich, dann wird er das Unternehmen in den Aufsichtsräten der Unternehmen in Österreich leiten und nicht von der Schweiz aus. Unmittelbar sichert die Stiftung nur die Arbeitsplätze einiger Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzleien.

- **Durch die Stiftung kommt neues Kapital ins Land**

Das Argument stimmt und stimmt nicht. Es gibt zahlreiche Beispiele, wo ausländisches Firmenvermögen in österreichische Stiftungen eingebracht wurde um Erbschaftsteuer zu sparen. Durch die Einbringung von Beteiligungen kam aber nicht das Realkapital. Die deutschen Arbeitsplätze bei Thyssen wurden nicht nach Österreich transferiert. Ob die Beteiligungen an eine österreichische Depotbank übertragen wurden, ist den AutorInnen nicht bekannt und für die Stiftungserrichtung auch nicht wesentlich. Eine Privatstiftung kann Wertpapiere und Grundstücke irgendwo auf der Welt besitzen, die Dotierung der Stiftung ist nur ein buchtechnischer Vorgang und keine körperliche Übertragung des Vermögens. Was stimmt ist, dass damit auch steuertechnisch die Kapitalerträge der Stiftung zugerechnet werden und damit der fiskalische Ertrag in Österreich bleibt.

- **Durch die Stiftung wird österreichisches Beteiligungsvermögen nach Österreich zurückgeholt bzw wird der Abgang ins Ausland verhindert**

Den AutorInnen sind nur wenige Beispiele bekannt, in denen die Rückholung von Beteiligungsvermögen aus ausländischen Stiftungen stattgefunden hat (zB Wlaschek). Bei Privatstiftungen ist wirtschaftlich die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen und das Fehlen der Erbschaftssteuer bzw die Ausschaltung der Erbfolge das entscheidende Gründungsmotiv. Wenn nun jemand eine wesentliche Beteiligung mit hohem nicht realisiertem (thesauriertem) Beteiligungsertrag besitzt und er diesen Ertrag möglichst steuerschonend realisieren will, dann bringt ihm die Einbringung in

eine ausländische Stiftung nichts, denn die Dotierung gilt als Realisation der Gewinne und er müsste sie der Kapitalertragsbesteuerung unterwerfen. Auch die Wohnsitzverlagerung ins Ausland nützt ihm nichts, denn auch das gilt gem § 31 Abs 2 EStG als gewinnrealisierender Tatbestand. Er müsste also die Beteiligung, bevor er hohe Substanzgewinne erzielt, in eine ausländische Stiftung einbringen und dort dauerhaft belassen. Dieses Modell haben nur wenige Österreicher gewählt.

Mit dem Schenkungsmeldegesetz wurde ein erhöhter Eingangsteuersatz für die Dotierung ausländischer Stiftungen geschaffen, wenn keine Amtshilfe besteht. Wenn man die politische Sorge hat, dass viele österreichische Kapitaleigner in schweizerische Stiftungen abwandern, dann hätte man auch anstatt steuerbegünstigte Stiftungen einzurichten das gleiche Ziel durch Schaffung eines entsprechenden Außensteuerrechts erreicht.

### ▪ **Stiftungen verursachen eigentlich keine fiskalischen Ausfälle für Österreich**

Richtig ist, dass durch die Transferierung von Kapital aus dem Ausland an eine österreichische Privatstiftung die Kapitalerträge in Österreich steuerhängig werden und dass durch die Nichttransferierung österreichischen Kapitals an eine ausländische Stiftung Österreich weiter die Steuereinnahmen behält. Wie oben ausgeführt war das nach Österreich rücktransferierte Kapital auf einige wenige Fälle beschränkt. Von größerer Substanz war das von Ausländern an österreichische Stiftungen transferierte Vermögen. Wie groß das Kapitalvolumen wäre, das ohne Privatstiftungsregelung abgeflossen wäre, lässt sich nicht abschätzen. Die Fragestellung kann deshalb nicht seriös beantwortet werden.

Faktum ist, dass die Steuervorteile durch die Stiftungen in Österreich dem Volumen nach erheblich sind. Bei einem angenommenen Stiftungsvermögen von €60 Mrd und einem unterstellten Ertrag von 10 % pa (Durchschnitt über die Jahre seit Einführung - inklusive Veräußerungsgewinne von Beteiligungen) beträgt die Steuerersparnis durch die Zwischensteuer von 12,5 % €750 Mio<sup>47</sup>, das ist rund das Sechsfache des Aufkommens der soeben abgeschafften Erbschafts- und Schenkungssteuer oder ein Drittel der für 2009 vorgesehenen Lohnsteuersenkung.

## **AUSBLICK**

Nach dem Ende der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise wird klar werden, dass die Milliardenbeträge, die zur Konjunkturstützung und zur Firmenrettung ausgegeben werden, auch verdient werden müssen. Nicht bei allen Bank- und Unternehmensrettungspaketen wird sich der Erfolg einstellen und somit wird der Steuerzahler aufgerufen werden. Dieses Erfordernis ist kein österreichisches Phänomen allein, sondern ein europäisches – ja sogar ein weltweites. Das neoliberale Deregulierungsmodell hat wesentlich zur Steuerentlastung

---

47 Dividenden bleiben in Stiftungen wie bei Kapitalgesellschaften steuerfrei, ihr Anteil ist schwer zu schätzen

des Finanzkapitals beigetragen und bestimmte Finanzprodukte haben sich als Brandbeschleuniger der Krise geoutet. Es ist schwer vorstellbar, dass die Rechnung nur den Lohnbeziehern und Konsumenten zugestellt wird. Es wird eine europäische Aufgabe sein, es dem Großkapital schwerer zu machen sich der Besteuerung zu entziehen. Die dazu notwendigen Maßnahmen werden sein:

- Aufgabe von Steueroasen auf europäischem Territorium inklusive Kanalinseln
- Einführung einer europaweiten Finanztransaktionssteuer
- Einführung von Grundsätzen eines Außensteuerrechts, das Betriebsausgaben an Steueroasen beschränkt
- Aufgabe eines Bankgeheimnisses, das vor den Finanzbehörden schützt
- Aufgabe einzelner Regelungen, die darauf gerichtet sind, Kapital von anderen Mitgliedsstaaten abzuziehen im Rahmen eines verschärften Code of Conducts
- Aufgabe einzelner „tax havens“ wie sie zB die österreichischen Privatstiftungen darstellen
- Harmonisierung des direkten Steuersystems mit Mindestvorgaben an Steuersätzen und Systemelementen. Es kann zB nicht sein, dass Österreich als einziger EU-15 Staat unentgeltliche Rechtsgeschäfte gar nicht besteuert und damit wieder einen neuen „tax haven“ schafft. Es kann auch nicht sein, dass Österreich und neue Mitgliedsländer außer der Grundsteuer gar keine vermögensabhängige Abgabe kennen. Genauso wie es nicht sein kann, dass einzelne Staaten aus der Körperschaftsteuer eine Bagatellsteuer machen.

In einem einheitlichen Wirtschaftsraum sind die direkten Steuern eine wesentliche Rahmenbedingung des Wettbewerbs. Solche Rahmenbedingungen können nicht Gegenstand des Wettbewerbs selbst sein. Das für diese Materie großteils bestehende Einstimmigkeitsprinzip nach der Europäischen Verfassung hat bisher größere Harmonisierungsschritte verhindert. Doch der Druck des Faktischen wird immer größer:

- Einerseits sind es Unternehmen, die in immer stärkerem Maß transnational agieren und nicht für verschiedene Betriebsstätten in der EU grundverschiedene fiskalische Gewinnermittlungsnormen anwenden wollen. Die Compliance Costs dieser Rechtszersplitterung sind viel zu groß und die globale Herausforderung durch amerikanische oder chinesische Unternehmen, die dieses Problem nicht haben, wird den Druck verstärken.
- Andererseits wird der Druck die Budgets der Europäischen Staaten und der EU selbst nach der Krise wieder zu konsolidieren auch an den Steuerstaat erhöhte Anforderungen stellen. Die Ideologie, dass die Börse als Fetisch gilt und der Finanzsektor kultische Verehrung genießt, hat einen Dämpfer erhalten. Es werden Stimmen laut, die den Primat des Staates und die Bedeutung der Realwirtschaft

erkennen und die Mitverantwortung des virtuellen Finanzsektors beim Aufräumen des Schadens fordern. Wenn dann jede Einzelmaßnahme dadurch in Frage gestellt wird, dass Kapital eben sehr mobil ist und immer der Besteuerung entwischt, dann müssen die Rahmenbedingungen geändert werden, die dieses Entweichen ermöglichen.

Aus heutiger Sicht mag man sagen – eine Illusion. Doch die Geschichte lehrt, dass gerade in krisenhaften Zeiten die Sichtweisen rascher geändert werden als man denkt.

## 12. LITERATUR

- (2006), European Tax Handbook, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
- Beissel Pierre/ Gabriel Jasmin, (2007), Luxemburg, in: Richter Andreas/ Wachter Thomas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Nomos
- Deiningner, R / Götzenberger, R. A., (2006), Internationale Vermögensplanung mit Auslandsnachfolge und Trusts, München
- Develtere Patrick/ Ootegem Van Luc/ Raymaekers Peter, (2004), Foundations in Belgium, Hoger instituut voor de arbeid
- Egger/Helmig/Purtschert (Hrsg.), (2006), Stiftung und Gesellschaft – Eine komparative Analyse des Stiftungsstandortes Schweiz, Liechtenstein, Österreich, USA;, Basel
- Eiselsberg, M, (2007), Jahrbuch Stiftungsrecht 07, Wien
- European Tax Handbook, (2006), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
- Fort Eric, (2007), in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, 65. Lieferung, NWB Verlag
- Grabenwarter, E. (Hrsg.), (2002), Die Stiftung in der Praxis
- Hellio Francois/ Hadjiveltchev Dimitar/ Karst Thomas, (2007), Frankreich, in: Richter Andreas/ Wachter Thomas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Nomos
- HM Revenue and Customs Homepage: <http://www.hmrc.gov.uk>
- Hosp, T., (2008), Die geplante Totalrevision des Stiftungsrechts im Fürstentum Liechtenstein, in ZFS 2008/4, 113ff
- Hosp, T., (2008), Liechtensteinische Stiftung im Lichte des österreichischen Steuerrechts, in ÖStZ 2008/391 194ff
- <http://www.efc.be/cgi-bin/articlepublisher.pl?filename=BG-SE--G-3.html>
- Knist Ralph Ulrich, (1996), Kapitalvermögen und Steuerhinterziehung, Reihe Deutsches und internationales Wirtschaftsrecht, Bd 7, LIT Verlag Hamburg
- Kocks Christoph, (2007), Belgien, in: Richter Andreas/ Wachter Thomas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Nomos
- KPMG, (2003), international tax planning made in luxembourg
- Landolf, (1987), Die Unternehmungsstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Bern
- Müssener Ingo, (2006), Niederlande, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, 62. Lieferung, NWB Verlag
- Paquet Evelyne, (2006), Belgien, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, 61. Lieferung, NWB Verlag
- Müller/Bösch, (2007), Liechtenstein, in: Richter Andreas/ Wachter Thomas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Bundesverband Deutscher Stiftungen, Nomos
- Schuster, S. / Wolf, E., (2007), Leitfaden Österreichische Privatstiftung, Graz
- Tillmanns Wofhard, (2006), in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, 61. Lieferung, NWB Verlag
- Volders Freerk/ Vries de Alberta, (2007), Niederlande, in: Richter Andreas/ Wachter Thomas Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Nomos

Wipfli, (2001), Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Bern  
[www.wagner-joos.de/aija/inhalte/05\\_theisinger/ref\\_theisinger.pdf](http://www.wagner-joos.de/aija/inhalte/05_theisinger/ref_theisinger.pdf)