Otto Farny, Ani Degirmencioglu, Michael Franz, Gertraud Lunzer, Martin Saringer

STIFTUNGSBESTEUERUNG IN EUROPÄ
STIFTUNGSBESTEUERUNG IN EUROPÄ
<table>
<thead>
<tr>
<th>Kapitel</th>
<th>Titel</th>
<th>Seiten</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>EINLEITUNG</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>ÖSTERREICH</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>2.1</td>
<td>Zivilrechtliche Grundlagen</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>2.2</td>
<td>Die steuerrechtliche Behandlung der Privatstiftung</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>2.3</td>
<td>Zusammenfassung</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>BELGIEN</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>3.1</td>
<td>Zivilrechtliche Grundlagen</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2</td>
<td>Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen</td>
<td>13</td>
</tr>
<tr>
<td>3.3</td>
<td>Internationaler Zusammenhang</td>
<td>16</td>
</tr>
<tr>
<td>3.4</td>
<td>Zusammenfassung</td>
<td>17</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>DEUTSCHLAND</td>
<td>19</td>
</tr>
<tr>
<td>4.1</td>
<td>Zivilrechtlicher Rahmen</td>
<td>19</td>
</tr>
<tr>
<td>4.2</td>
<td>Steuerrechtliche Behandlung</td>
<td>21</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>FRANKREICH</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>5.1</td>
<td>Allgemein</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>5.2</td>
<td>Gründung</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3</td>
<td>Stiftungsformen</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>5.4</td>
<td>Auflösung</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>5.5</td>
<td>Internationaler Zusammenhang</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>LIECHTENSTEIN</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>6.1</td>
<td>Einführung</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>6.2</td>
<td>Zivilrechtliche Grundlagen</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>6.3</td>
<td>Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftung</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>6.4</td>
<td>Zusammenfassung</td>
<td>33</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td>LUXEMBURG</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>7.1</td>
<td>Allgemein</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>7.2</td>
<td>Gründung</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>7.3</td>
<td>Bestehende Stiftung</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>7.4</td>
<td>Alternativen zur Stiftung</td>
<td>37</td>
</tr>
<tr>
<td>7.5</td>
<td>Auflösung</td>
<td>38</td>
</tr>
<tr>
<td>7.6</td>
<td>Internationaler Zusammenhang</td>
<td>38</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td>NIEDERLANDE</td>
<td>39</td>
</tr>
<tr>
<td>8.1</td>
<td>Zivilrechtliche Grundlagen</td>
<td>39</td>
</tr>
<tr>
<td>8.2</td>
<td>Stiftungsformen</td>
<td>40</td>
</tr>
<tr>
<td>8.3</td>
<td>Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen</td>
<td>42</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td>SCHWEIZ</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>9.1</td>
<td>Zivilrechtlicher Rahmen</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>9.2</td>
<td>Steuerrechtliche Behandlung</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>9.3</td>
<td>Zusammenfassung</td>
<td>47</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td>VEREINIGTES KÖNIGREICH</td>
<td>49</td>
</tr>
<tr>
<td>10.1</td>
<td>Allgemeines</td>
<td>49</td>
</tr>
<tr>
<td>10.2</td>
<td>Bare Trust</td>
<td>49</td>
</tr>
<tr>
<td>10.3</td>
<td>Interest in Possession Trust</td>
<td>50</td>
</tr>
<tr>
<td>10.4</td>
<td>Discretionary Trust</td>
<td>51</td>
</tr>
<tr>
<td>10.5</td>
<td>Accumulation and Maintenance Trust</td>
<td>51</td>
</tr>
<tr>
<td>10.6</td>
<td>Tax Pool</td>
<td>52</td>
</tr>
<tr>
<td>10.7</td>
<td>Mixed Trust</td>
<td>52</td>
</tr>
<tr>
<td>10.8</td>
<td>Trusts and Capital Gains</td>
<td>52</td>
</tr>
<tr>
<td>11</td>
<td>ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN</td>
<td>54</td>
</tr>
<tr>
<td>12</td>
<td>LITERATUR</td>
<td>59</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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 beizubehalten 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.


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 abgefasstenes Vermögen nach Österreich zurückkommt oder der Abfluss verhindert wird.

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 ¹ und neun Landes-, Stiftungs- und Fondsgesetze. Mit dem Privatstiftungsgesetz ² 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 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, wie die Wid-

¹ BSIFG, BGBl 1975/11
² PSG, BGBl 1993/694

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


---

3 Ein Aufsichtsrat ist zu bestellen, wenn die Privatstiftung mehr als 300 ArbeitnehmerInnen beschäftigt, bzw wenn die Anzahl der ArbeitnehmerInnen jener irlandischen Kapitalgesellschaft und Genossenschaft, an denen die Privatstiftung maßgeblich beteiligt ist, mehr als 300 beträgt. Die Details sind im § 22 Privatstiftungsgesetz (PSG) geregelt.
erfolgt, wie die Zuwendungen an die Begünstigten 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 Stiftungseingangsteuer um 3,5 %, sodass die Steuer hier insgesamt 6 % 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.
- 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


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.


**Besteuerung der Begünstigten der Privatstiftung**


### Steuerliche Konsequenzen bei der Liquidation einer Privatstiftung


übersteigen, wiederum unter der Voraussetzung, dass dafür ein entsprechendes steuerliches Evidenzkonto geführt wurde und dass die Ausschüttung im Evidenzkonto Deckung findet.

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 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 Milliarden⁴.

3. BELGIEN

3.1. Zivilrechtliche Grundlagen

Allgemein


Gründung

Die Stiftung kann von natürlichen und juristischen Personen gegründet werden.


---

6 Vgl Develtere et.al. (2004), 8.
8 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.
Der Missbrauch der Privatstiftung für eigennütziges Interesse soll dadurch verhindert werden, dass die Stiftungsaufklärung 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\(^9\).

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.


---

\(^9\) Vgl Thelssinger (2006), 5.

\(^{10}\) Vgl ebd., 13.
Die Einlage ist als Schenkung zu beurteilen, solange keine oder nur eine unwesentliche Ge-
genleistung erfolgt. Die erbrechtlichen Konsequenzen einer Schenkung auf den Nachlass müs-
men 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, vor-
ausgesetzt der angestrebte ideelle Zweck ist erfüllt, muss dies in der Satzung festgeschrie-
ben sein.

**Publizitätsvorschriften**

Generell müssen die strengen Publizitätsvorschriften gemäß Art 32 VStG eingehalten wer-
den. Die Buchführungspflicht sowie die Erstellung von Jahresabschlüssen sind an der Größe der Stiftung orientiert. Wenn zwei der folgenden Kriterien überschritten werden, sind die strenge

- 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 Sys-
tem. Privatstiftungen müssen ab einem Einkommen von über € 25.000,-- ihre Bilanz bei der belgischen Nationalbank hinterlegen

**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, wissen-
schaftliche, pädagogische, künstlerische oder kulturelle Zwecke verfolgt.
  
  Obwohl für public utility Stiftungen keine obligatorische Prüfung besteht, werden von der Fi-
nanzverwaltung 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 Genehmigungs-
verfahren gesehen werden.

- **Das belgische „Verwaltungsbüro“**

  Nach niederländischem Muster wurde diese private Stiftung zur Zertifizierung von Wertpapie-
ren geschaffen.  


  12 Vgl ebd., 690.
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**


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.13

### 3.2. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen

#### 3.2.1. Besteuerung bei Errichtung

**Registrierungsgebühr**


- 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.--.


- **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**


Schenkungen an Stiftungen von öffentlichem Nutzen werden in Wallonien und Brüssel-Hauptstadt mit 6,6 %, in Flandern mit 7 % besteuert (Art 140 Belgisches Verkehrssteuergesetz). Umgehungs möglichkeiten 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.\(^{15}\)

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\(^{16}\).

**Erbschaftsteuer**


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.

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

---

\(^{14}\) Vgl ebd., 16.

\(^{15}\) Vgl ebd.

\(^{16}\) Vgl Kocks (2007), 688.
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.

3.2.2. Laufende Besteuerung

Besteuerung der Stiftung

- **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 %.17 Wird die Immobilie nicht gewerblich genutzt, wird darauf keine Steuer erhoben, lediglich Grund- und Gebäudeesteuer.

- **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 Gewinnabsicht ausüben und die Dividenden nach den Anteilen der InhaberInnen der Zertifikate direkt zugewiesen sein.18

---

17 Vgl ebd., 696.
18 Vgl ebd. 697.
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.

3.2.3. 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 war19.


Die Zuteilung von Vermögenswerten an die Stifter löst keine Steuererhebung aus; es handelt sich um eine Eigentumsübertragung, die nur der 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.

3.3. Internationaler Zusammenhang


19 Vgl ebd., 692ff.
Auch ausländische Stiftungen unterliegen denselben Veröffentlichungsvorschriften und Kontrollen wie Stiftungen des belgischen Rechts. 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


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 Kapi
talerträge 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 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,--.

---

20 Vgl ebd., 694.
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

4.1.2. Stiftungszweck

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

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:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Erwerb bis einschließlich Euro</th>
<th>Prozentsatz Steuerklasse I</th>
<th>Prozentsatz Steuerklasse II</th>
<th>Prozentsatz Steuerklasse III</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>52.000,—</td>
<td>7</td>
<td>12</td>
<td>17</td>
</tr>
<tr>
<td>256.000,—</td>
<td>11</td>
<td>17</td>
<td>23</td>
</tr>
<tr>
<td>512.000,—</td>
<td>15</td>
<td>22</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>5.113.000,—</td>
<td>19</td>
<td>27</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>12.789.000,—</td>
<td>23</td>
<td>32</td>
<td>41</td>
</tr>
<tr>
<td>25.565.000,—</td>
<td>27</td>
<td>37</td>
<td>47</td>
</tr>
<tr>
<td>über 25.565.000,—</td>
<td>30</td>
<td>40</td>
<td>50</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Das derzeit gültige Erbschaftsteuerrecht unterscheidet drei Erbschaftsteuerklassen. Am günstigsten ist die Steuerklasse I, am ungünstigsten die Steuerklasse III.

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

Daneben können im Einzelfall noch weitere Freibeträge einschlägig sein. Dieser Vorteil wird aber durch eine alle 30 Jahre stattfindende fingierte Erbschaftsbesteuerung kontakariert.


- **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.
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 Tätigkei-keit 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 Wohlfahrtpflege, 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.


5.2. Gründung

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.


22 Vgl Hellio et.al. (2007), 885.
23 Vgl ebd., 888.
ihre Grenze, wenn der verfolgte Zweck ausschließlich der Familie zugute kommt bzw ein politischer oder religiöser ist (im Sinne der Funktion einer Partei oder Religion).

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 überschließender 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-rechtes 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.

24 Vgl ebd. 897 f.
Ein Teil des zugefallenen Vermögens von VermächtnisnehmerInnen und Schenkungs-
sempfängerInnen kann an einen gemeinnützigen Verein, einer gemeinnützigen Stiftung oder 
Staat und Gebietskörperschaften zugewendet werden. Dieser Wert des zugewandten Ver-
mögens 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, so-
fem eine entsprechende Bestimmung auch im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen 
ist25.

Das Stiftungsvermögen selbst kommt in den Genuss eines reduzierten Körperschaftsteuer-
satzes. 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. Gemein-
nützige 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 da-
her grundsätzlich an die wirtschaftliche Tätigkeit an (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Körpers-
chaftsteuer). Sie können einen Freibetrag iHv € 60.000,-- beanspruchen, vorausgesetzt, die 
Führung der Stiftungsgeschäfte erfolgt unentgeltlich und die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten 
überwiegen deutlich.

Schenkungen und Vermächtnisse, außer Handschenkungen, zugunsten einer Stiftung unter-
liegen – 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 (fonation d’entreprise)

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


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 zu 66 % steuerlich geltend gemacht werden, 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)**


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


---

26 Vgl. Hellio et al. (2007), 901.
5.4. Auflösung


5.5. Internationaler Zusammenhang

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

27 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 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.


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

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 Stiftungsatrokierung

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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Betrag im CHF</th>
<th>Steuersatz [%]</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>2 Mio</td>
<td>1 %</td>
</tr>
<tr>
<td>2 Mio - 10 Mio</td>
<td>¾ %</td>
</tr>
<tr>
<td>über 10 Mio</td>
<td>½ %</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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

- Ertragsteuer

Auf den jährlichen Reinertrag, dh die, um die geschäftsmäßig begründeten Aufwendungen vermindernden Erträge einschließlich von Kapital- und Liquidationsgewinnen, wird eine Ertragsteuer erhoben. Dieser beträgt mindestens 7,5 % und höchstens 15 % des Reinertrages28 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.
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.

**Steuерliche 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**


aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der §§ 21 ff der österreichischen Bundesabgabenordnung, dem Stifter steuerlich zuzurechnen sind.


6.4. Zusammenfassung


kolportierten Vermögenswerte in Höhe von CHF 100 Milliarden scheinen jedenfalls nicht zu hoch gegriffen zu sein\textsuperscript{32}.

\textsuperscript{32} Eiselsberg (2008), 43ff.
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 Erträge aus Aktien, Kapitalanteilen, Genuss scheinen und Beteiligungen quellensteuerpflichtig.33

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.35 Befreit sind Gewinnausschüttungen an den Inhaber von Schachtelbeteiligungen, wenn es sich um eine ansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ohne Holdingcharakter handelt.


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.
7.2. Gründung


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 mindes tens € 25.000,--. Sofern die Satzung nichts anderes festlegt, gilt die Stiftung auf unbestimmte Zeithauer 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 zuzüglich38. 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.


37 Vgl ebd., 1142.
38 Vgl ebd. 1147.


7.4. Alternativen zur Stiftung


Luxemburg erkennt mit der Anerkennung insbesondere die Zweiteilung der Eigentümerstellung an. Dem Begünstigten, meist Begründer des Trusts werden eigentümerähnliche Rechte zugerkannt, die selbständig neben den an den Truste (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 Treuhänderin seine/ihrige Eigentümerstellung vollständig. Das Gesetz findet ausschließlich auf Treuhandverträge Anwendung, bei denen als Treuhänder ein Kreditinstitut, eine Wertpapierfirma, eine Investmentgesellschaft, ein Pensionsfonds oder Versicherungsunternehmungen angeführt sind. Die luxemburgische Rechtspraxis wendet das Gesetz aber auch auf einen Treuhänder, der eine natürliche Person ist, an.

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 werden⁴⁰.

7.5. Auflösung


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.

---

⁴⁰ 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.


Gründung


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


8.2. Stiftungsformen

Allgemeines


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.

42 Vgl ebd., 1170.
- **Bürgerstiftungen**

Diese Stiftung ist insbesondere für gemeinnützige, wohltätige Zwecke bestimmt.

- **Familienstiftungen**


- **Unternehmensgebundene Stiftungen**


- **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


Internationaler Zusammenhang


8.3. Die steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen


Laufende Besteuerung

- Erbschafts-, Übertragungs- und Schenkungssteuer


---

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 irlandischen Besitzes nach Abzug der irlandischen 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,--).

- **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\(^{45}\).

- **Körperschaftsteuer**


\(^{44}\) Bis 31.12.2005 galt für gemeinnützige Stiftungen ein Steuersatz von 8 %.


\(^{46}\) Vgl. ebd., 1209.

- **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**


- **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**

9. SCHWEIZ

9.1. Zivilrechtlicher Rahmen

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


- 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 kantona(le Gesetze, für Gemeindesteuern und für die Kirchensteuer gibt es Hebesätze („Steuerfuß“) auf den kantonalen Basissatz. Durch das Steuerharmonisierungsgesetz wird erreicht, dass

**Steuerliche Behandlung der Stiftungsdotierung**


**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 Beteiligungsabzuges („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 Beteiligungs erträge, 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**


**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 Handelregister eingetragen werden und bieten weitge-
hende Freiheit in der Organwahl. Sie unterliegen aber der öffentlich-rechtlichen Stiftungsaufsicht und bestimmten Rechnungslegungsvorschriften.

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 eingekaufte 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


Besteuerung

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“ ge-
nannt, 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 „capita-
lar beneficiary“ genannt. Der Verwalter hat in dieser Form vom Trust mehr Rechte als im „ba-
re trust“ – zB darf er dem Begünstigten auch Auszahlungen aus dem Trust-Kapital leisten.

Besteuerung

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

- Mieten und „trading income“ sind mit einem Basissatz (von derzeitig 22 %) zu versteu-
  ern.
- Innerhalb des Vereinigten Königsreiches anfallende Dividendeneinkommen sind mit
dem gewöhnlichen Dividendensatz zu versteuern (derzeit 10 %) und die mit der Netto-
dividende verbundene Steuergutschrift verringert die Abgabenpflicht 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, sei-
tens 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 Gut-
schrift 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
ingestuft sind, müssen sie nachzahlen.

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

In this form the Trustee has more discretion over the use of the Trust capital. Even if determined by whom the beneficiaries should be, he can decide on the amount to be distributed, as well as to whom, how often and under what conditions. It is open how the income of the Trust estate is to be dealt with. If not distributed, it is accumulated and comes to the Trust estate.

**Besteuerung**

The Trustees are taxable for the income at special rates. Dividends and similar income are taxed at the Dividend-Trust rate (32.5% since 2004-2005) and further income is taxed at the Trust rate (40% since 2004-2005). Since 2005-2006 the first £ 500-- of Trust income is taxed at the normal Dividend rate of 20% or at the lesser rate of 10% depending on the nature of the income. Any income received by the beneficiaries is taxed at the rate applicable to trusts (40%). The distribution is treated as if the income had already been taxed. If the beneficiaries are not subject to tax or at a lower rate, they can claim a tax refund. If the beneficiaries are liable at a higher rate, no additional tax is due.

If the Trustee is allowed to accumulate income, he can convert the income to capital. If this is distributed in later years, it is not considered income but a capital distribution and is not taxable.

For beneficiaries who are especially in need of protection, special provisions apply since 2004-2005. This applies to those who are mentally or physically disabled, or under 18 years of age.

10.5. Accumulation and Maintenance Trust

In this form the Trustee can demand the capital of the Trust or at least the income from this capital only when a certain age is reached – at least 25. The Trustee can, however, use the income for the beneficiaries’ subsistence. And, but, he has the right to accumulate the income until that date.
**Besteuerung**


**10.6. Tax Pool**


**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 behält, 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 Person mit Behinderung 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

Die Privatstiftungen sichern 400.000 Arbeitsplätze in Österreich


Durch die Stiftung kommt neues Kapital ins Land


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 realisierten (thesauriertem) Beteiligungsertrag besitzt und er diesen Ertrag möglichst steuerschonend realisieren will, dann bringt ihm die Einbringung in eine ausländische Stif-
tung 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 Eingangssteuersatz 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


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, das ist rund das Sechsfache des Aufkommens der soeben abgeschafften Erbschafts- und Schenkungssteuer oder ein Drittel der für 2009 vorgesehenen Lohnsteuersenkung.

AUSBLICK


---

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

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.
- Anderseits 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 Mitverant-
wortung 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 Rahmenbedingun-
gen geändert werden, die dieses Entwischen 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

Develtere Patrick/ Ootegem Van Luc/ Raymaekers Peter, (2004), Foundations in Belgium, Hoger instituut voor de arbeid
Eiselsberg, M, (2007), Jahrbuch Stiftungsrecht 07, Wien
Fort Eric, (2007), in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, 65. Lieferung, NWB Verlag
Grabenwarter, E. (Hrsg.), (2002), Die Stiftung in der Praxis
Hellio Francois/ Hadjivelthcev Dimitar/ Kärst 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
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
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