

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2007

39. Ausgabe | 9. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 Bock, Hypotax'-Vereinbarung bei
Arbeitnehmerentsendung

203 Unkelbach-Tomczak § 1 AStG i. d. F des
Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 –
Auswirkungen der geänderten steuerlichen
Behandlung von Funktionsverlagerungen
für die Praxis

207 von Briel Unterbrechung und Ruhen
der steuerstrafrechtlichen Verfolgungs-
verjährung

212 Beul Stiftung, trust et cetera – Ein
Überblick Deutschland, Schweiz und
Luxemburg

218 Wagner/Plüss Entwicklungen im
schweizerischen Wirtschafts- und
Steuerrecht

223 Schwärzler/Wagner Verantwortlichkeit
im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht

226 **Veranstaltungsbericht**

14. Steueranwaltstag 2007 in Berlin

229 **TaxLawLinks**

231 **LiteraTour**

234 **Steuermelder**

238 **Termine**

www.steuerrecht.org

Stiftung, trust et cetera – Ein Überblick Deutschland, Schweiz und Luxemburg¹

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

A. Einleitung

Es bestehen unterschiedliche Möglichkeiten zur Bildung von Sondervermögen in Deutschland, in der Schweiz und Luxemburg, die eine Familienkomponente gegebenenfalls in Verbindung mit Unternehmensbeteiligungen enthalten. Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen allgemeinen Überblick über die Grundstrukturen geben, ohne Anspruch

auf Vollständigkeit zu erheben, wobei auch kurz gemeinsame römisch-rechtliche Wurzeln erläutert werden. Dabei wird der Schwerpunkt nach möglicher Geeignetheit der

- 1 Erweiterte Fassung eines Vortrags des Verfassers anlässlich der XX. Jahrestagung der AIGLI (Associazione Internazionale Giuristi di Lingua Italiana) in Rom 28.–30. 9. 2007 („Forme giuridiche simili al trust nel diritto tedesco e lussemburghese“).

rechtlichen Konstruktion auf den Instrumenten selbständige und unselbständige Stiftung sowie trust liegen.

B. Bundesrepublik Deutschland

Die am weitesten genutzten Rechtsinstitute in Deutschland stellen Stiftungen dar, je nach Ausgestaltung selbständige und unselbständige.

I. Selbständige Stiftung

1. Rechtsnatur

Die selbständige Stiftung stellt ein Rechtsinstitut dar, das durch staatliche Anerkennung zu einer juristischen Person wird. Die staatliche Anerkennung hat gleichfalls eine staatliche Aufsicht zur Folge. Der Stifter als zentrale Person des Stiftungsrechts hat im Stiftungsgeschäft förmlich einen Willen zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks zu bekunden. Es sollen im folgenden nur Stiftungen des bürgerlichen Rechts (§§ 80 ff. BGB), nicht jedoch öffentlich-rechtliche Stiftungen, zur Verwirklichung öffentlicher Aufgaben – zu denen auch kirchenrechtliche Stiftungen zählen können –, behandelt werden. Je nach Stiftungszweck sind wesentliche Arten die gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen. Die reine Familienstiftung hat den Zweck, das Familienvermögen zu erhalten und den Zugriff der Familienmitglieder auf das Vermögen zu blockieren. Begünstigt sind die vom Stifter benannten Familienangehörigen, meist die eigenen Abkömmlinge.

2. Stiftungsgründung

Die Stiftung wird durch notarielle Urkunde seitens des Stifters errichtet. Dabei wird die Stiftungssatzung festgelegt. Die Errichtung kann auch testamentarisch erfolgen, wobei allerdings zwischen Versterben und der tatsächlichen Errichtung eine nicht unerhebliche Zeitspanne liegen kann. Die Urkunde über die Stiftungserrichtung mitsamt Stiftungssatzung wird der Aufsichtsbehörde vorgelegt. Diese genehmigt die Stiftung. Mit der Genehmigung beginnt die Stiftung rechtlich als juristische Person zu existieren.

3. Stiftungsorgane, Aufsicht

Die Leitung der Stiftung obliegt einem Vorstand. Dieser handelt als Organ, leitet das Tagesgeschäft und vertritt die Stiftung nach außen. Daneben wird meist ein Beratungsorgan konstituiert, das auch Mitentscheidungs- und Aufsichtsfunktionen haben kann (Stiftungsrat, Kuratorium oder Beirat), und meist bei wesentlichen Entscheidungen, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, zustimmen muß. All dies kann flexibel im Rahmen der Stiftungssatzung geregelt und entsprechend dem Willen des Stifters ausgestaltet werden. Der Stifter selbst kann sich letztlich ein lebenslangliches Entscheidungsrecht vorbehalten, soweit seine Entscheidungen mit der Stiftungssatzung vereinbar sind. Hierzu gehört

nicht, daß das gestiftete Vermögen vom Stifter frei zurückgefordert werden kann. Insoweit steht es ihm jedoch frei, das Vermögen nicht zuzuwenden, sondern der Stiftung lediglich zur Verwaltung zu übertragen.

Die selbständige Stiftung unterliegt der jeweiligen Stiftungsaufsicht. Die Aufsichtsbehörde ist durch Gesetze der einzelnen Bundesländer für jedes Land geregelt. Sie überprüft die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung des Stiftungsvermögens und die Rechnungslegung.

4. Stiftungsvermögen, Unternehmensbeteiligung, Unternehmensstiftung

Das Stiftungsvermögen muß so bemessen sein, daß der Zweck der Stiftung mit dem bereitgestellten Vermögen erfüllt werden kann. Es ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten. Nur die Erträge sind für die Verwirklichung des Stiftungszwecks verwendbar. Vermögensumschichtungen sind zulässig.

Zum Stiftungsvermögen können auch Beteiligungen gehören. Das bedeutet, die Kontrolle über Kapitalgesellschaften kann problemlos durch die Stiftung erfolgen. Inwieweit die Stiftung selbst Unternehmensträger sein kann, ist zwar umstritten, praktisch bestehen allerdings derartige Konstruktionen (vgl. z. B. Lidl & Schwarz Stiftung & Co KG). Die Stiftung eignet sich in starkem Maße auch für die langfristige Sicherung der Selbständigkeit eines Unternehmens, denn die Übertragung der Unternehmensbeteiligungen an eine Stiftung schließt aus, daß die Abkömmlinge das Unternehmen verkaufen und es dadurch seine Selbständigkeit verliert. Die bekannten Beispiele derartiger Stiftungen sind z. B. die Bosch-Stiftung, Krupp-Stiftung (ThyssenKrupp), Carl-Zeiss-Stiftung und Ernst-Abbe-Stiftung (Zeiss, Schott).

5. Gemeinnützige Stiftung

Soweit die Stiftung gemeinnützige Zwecke (vgl. §§ 52 ff. Abgabenordnung [AO]) verfolgt, bedarf dies der Anerkennung durch die zuständige Finanzbehörde. Denkbar sind dabei alle möglichen gemeinnützigen Zwecke, etwa Förderung wissenschaftlicher Forschung, kulturelle, künstlerische, kirchliche, mildtätige (Unterstützung bedürftiger Personen) Zwecke etc. Die gemeinnützigen Zwecke müssen ausschließlich, unmittelbar und selbstlos erfüllt werden, nicht nur in der Stiftungssatzung, sondern auch im Hinblick auf die tatsächliche Tätigkeit der Stiftung. Die gemeinnützige Stiftung ist von allen direkten Steuern befreit. Außerdem sind Zuwendungen erbschaftsteuerfrei. Darüber hinaus kann der Stifter und jeder andere Spender seine Zuwendungen steuermindernd geltend machen, das heißt, die Zuwendungen vermindern bei der Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Zuwendenden dessen Einkommen und damit auch die hierauf zu zahlenden Einkommensteuern. Dies gilt derzeit für das erste Jahr bis zu einer Zuwendung von € 307 000,-, in den Folgejahren bis zu € 20 450,- p. a. Dabei

soll die Regelung derart geändert werden, daß € 750 000,- innerhalb von 10 Jahren, zuzüglich jährlich 20% der Einkünfte allgemein für alle Spenden abzugsfähig sind.

Die Einhaltung der steuerlichen Gemeinnützigkeitsvorschriften wird alle drei Jahre durch die Finanzverwaltung überprüft und durch Bescheid festgestellt. Dieser Bescheid ist auch Voraussetzung für die Möglichkeit der Ausstellung von Spendenquittungen.

6. Familienstiftung

Die Familienstiftung ist steuerlich nicht gemeinnützig. Sie genießt daher auch nicht die Privilegien der Befreiung von den direkten Steuern und der Erbschaftsteuer. Außerdem ist sie in regelmäßigen Abständen von 30 Jahren erbschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 Erbschaftsteuergesetz). Das heißt, das gesamte Vermögen der Stiftung wird im Turnus von 30 Jahren der Erbschaftsteuer unterworfen. Der Vorteil einer solchen Stiftung liegt darin, daß keine unvorhergesehenen Erbfälle eintreten können, die die Erbschaftsteuer auslösen (etwa durch frühes Versterben eines Erblassers), und in der Möglichkeit einer sicheren kontinuierlichen Steuerplanung. Dabei kann zur steuerlichen Optimierung das Vermögen dergestalt umgeschichtet werden, daß zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Erbschaftsteuer eine möglichst geringe Steuer anfällt. Dies ist problematisch, wenn das Vermögen der Stiftung im wesentlichen aus Unternehmensbeteiligungen besteht, da diese weniger Gestaltung in Bezug auf den Erbschaftsteuerzeitpunkt zulassen. Darüber hinaus besteht auch die Gefahr, daß das Vermögen allein aus erbschaftsteuerlichen Gründen unter Hintanstellung betriebswirtschaftlicher Erwägungen angelegt wird.

7. Kombinationsmodelle

Um die Vorteile der gemeinnützigen Stiftung zu erhalten und trotzdem die Kontrolle des Stiftungsvermögens im Familienbesitz zu belassen oder Familienmitgliedern Einkünfte zukommen zu lassen, gibt es Kombinationsmodelle.

a) Gemeinnützige Stiftung mit Familienbezügen

Nach den steuerlichen Grundsätzen kann ein Teil (höchstens ein Drittel) der Stiftungserträge an Familienmitglieder ausgeschüttet werden. Die Stiftung verliert dadurch nicht den Charakter der Gemeinnützigkeit, wird insbesondere nicht steuerpflichtig. Hierin liegt eine gesetzlich normierte Ausnahme (§ 58 Nr. 5 AO) von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit der Tätigkeit als Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit. Die Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen bei diesen der persönlichen Einkommensteuer. Die übrigen Erträge sind gemeinnützigen Zwecken zuzuführen und auch für solche zu verwenden. Durch die Stiftungssatzung kann dabei der Einfluß der Familienmitglieder auf die Stiftungsentscheidungen festgelegt werden, insbesondere wie die Mittel an die Destinatäre ausgeschüttet werden.

b) Doppelstiftung

Eine weitere Möglichkeit der Kombination besteht in der Errichtung einer Doppelstiftung. Dies ist insbesondere dann relevant, wenn Unternehmensbeteiligungen gehalten werden. Dabei hält eine gemeinnützige Stiftung im wesentlichen das Vermögen und damit auch die Bezugsrechte (Einkünfte) aus Unternehmensbeteiligungen, die daneben gegründete Familienstiftung hält nur eine geringe Vermögensbeteiligung, aber die Mehrheit der Stimmrechte. Hierdurch ist sichergestellt, daß die Erträge – soweit sie aus dem Unternehmen an die Stiftung ausgeschüttet werden – gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden und damit die steuerlichen Privilegien (Befreiung von direkten Steuern und Erbschaftsteuer) erhalten, andererseits der Einfluß der Familie auf das Unternehmen durch den Einfluß der Familienstiftung erhalten bleibt.

II. Unselbständige Stiftung

1. Rechtsnatur

Bei der unselbständigen Stiftung überträgt der Stifter ein Vermögen an einen fiduziarischen Verwalter. Dieser kann eine natürliche oder juristische Person sein. Die Ursprünge dieses Rechtsinstituts gehen zurück auf die *fiducia cum amico contracta*.² Dabei handelt es sich um eine Rechtskonstruktion, die notwendig wurde, wenn eine Vollrechtsübertragung³ erfolgen sollte, diese aber mit der Auflage späterer Rück-⁴ oder Weiterübertragung⁵ verbunden war. Der Verwalter der Stiftung wird Eigentümer aller Gegenstände der Stiftung und Inhaber aller Forderungsrechte der Stiftung. Er darf dieses Vermögen jedoch nur getrennt von seinem eigenen Vermögen als Sondervermögen verwalten und hat dafür Sorge zu tragen, daß im Insolvenzfall des Verwalters das Vermögen nicht in die Insolvenzmasse fällt. Die Verwaltung des Vermögens durch den Verwalter erfolgt nach den Grundsätzen des Stiftungsgeschäfts, d. h. des fiduziarischen Vertragsverhältnisses zum Stifter. Das Wesentliche der unselbständigen Stiftung liegt in der Vermögensbindung zu einem idealen Zweck, die nach dem Tod des Stifters nicht durch vertragliche Übereinkunft abänderbar ist.

Im übrigen wird in der Praxis die Struktur der unselbständigen Stiftung derjenigen der selbständigen Stiftung angepaßt. Der Verwalter übernimmt dabei die Funktion des Vorstands. Auch wird in der Praxis regelmäßig – wie bei der

2 *Gai* 2,60; wobei die Bezeichnung wohl nicht technisch war; vgl. *Kaser*, Das Römische Privatrecht Bd. 1 (RP I), 2. Aufl. München 1971, § 100 II 2; auch im Kirchenrecht ist die unselbständige Stiftung geregelt (vgl. can. 1303 CIC).

3 In Form der *mancipatio*; vgl. *Kaser*, RP I, a. a. O., § 100 II 2 m. w. N.

4 *Mancipio dare ea lege ut remancipietur*, als formfreie mit der *mancipatio* verbundene Treuabrede, vgl. *Kaser*, Das Römische Privatrecht Bd. 1 (RP I), 2. Aufl. München 1971, § 9 III 2 c.

5 Etwa die Weiterübertragung bei Versterben des Berechtigten (*donatio mortis causa*), vgl. Pap. D39,6,42 pr.; Ulp. D.24,1,11,8.

selbständigen Stiftung allerdings nicht zwingend – durch vertragliche Gestaltung ein Beratungsorgan konstituiert, das auch Mitentscheidungs- und Aufsichtsfunktionen haben kann (Stiftungsrat, Kuratorium oder Beirat), und meist bei wesentlichen Entscheidungen, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, zustimmen muß.

Dadurch, daß die unselbständige Stiftung in ihrer Ausgestaltung der selbständigen weitestgehend angenähert ist, ergeben sich in der praktischen Handhabung nur geringe Unterschiede. Der wesentliche Unterschied besteht jedoch darin, daß es sich nicht um das Vermögen einer selbständigen juristischen Person handelt, sondern lediglich um ein fiduziarisch verwaltetes Sondervermögen, das damit dem angelsächsischen trust gleichzusetzen ist.

2. Gemeinnützigkeit

Auch die selbständige Stiftung kann als gemeinnützige Stiftung geführt werden. Dabei ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht davon abhängig, daß es sich um eine selbständige juristische Person (selbständige Stiftung) handelt. Insoweit gilt das bereits oben Ausgeführte.

3. Familienstiftung

Auch die Familienstiftung kann in Form einer unselbständigen Stiftung geführt werden. Die steuerlichen Auswirkungen sind ebenfalls dieselben wie bei der selbständigen Stiftung.

III. Trust

Der trust ist im deutschen Recht als Rechtsinstitut unter dieser Bezeichnung nicht bekannt. Auch gibt es keine rechtlichen Regelungen zur Überleitung oder Implementierung eines ausländischen Trusts auf deutschem Gebiet, wie es etwa die Haager Konvention⁶ vom 1. 7. 1985 für Australien, Kanada, Hong Kong, Italien, Luxemburg, Malta, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, San Marino und neuerdings auch in der Schweiz vorsieht, oder das Recht des Fürstentums Monaco. Die dem trust in seiner Rechtswirkung vergleichbare Form ist die unselbständige Stiftung.

C. Schweiz

In wesentlichen Teilen ist das Stiftungsrecht der Schweiz⁷ mit dem deutschen vergleichbar. Daher soll sich die Darstellung weitgehend auf die Unterschiede beschränken.

I. Selbständige Stiftung

1. Rechtsnatur, Gründung

Die selbständige Stiftung in der Schweiz (Art. 80ff. ZGB) entsteht durch Öffentliche Urkunde – bzw. Verfügung von Todes wegen – und Eintragung ins Handelsregister (Art. 81

ZGB). Sie wird dadurch zu einer juristischen Person. Einer staatlichen Anerkennung bedarf es nicht. Der Stifter als zentrale Person des Stiftungsrechts hat im Stiftungsgeschäft förmlich einen Willen zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks zu bekunden. Es sollen im folgenden nur Stiftungen des bürgerlichen Rechts, nicht jedoch öffentlich-rechtliche Stiftungen, zur Verwirklichung öffentlicher Aufgaben und kirchenrechtliche Stiftungen behandelt werden. Auch das schweizerische Recht kennt als wesentliche Arten die gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen. Bei Gründung kann sich der Stifter nach Art. 86 a ZGB die Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten und nach Ablauf eines Zeitraums von zehn Jahren den Stiftungszweck ändern.

2. Stiftungsorgane, Aufsicht

Die Leitung der Stiftung obliegt dem obersten Organ der Stiftung, das gewöhnlich als Stiftungsrat bezeichnet wird. Dieser handelt als Organ, leitet das Tagesgeschäft und vertritt die Stiftung nach außen. Daneben können auch Beratungs- oder Aufsichtsorgane flexibel in der Stiftungsurkunde geregelt werden.

Die selbständige Stiftung unterliegt der jeweiligen Stiftungsaufsicht. Die Aufsichtsbehörde ist nach Art. 84 ZGB Bund, Kanton oder Gemeinde, wobei die Kantone die Möglichkeit haben, die Gemeindezuständigkeit an sich zu ziehen.

3. Revisionsstelle

Nach Art. 83 a ZGB ist eine Revisionsstelle zu bezeichnen, wobei die Personen, die die Überwachungstätigkeit ausüben, unabhängig sein müssen. Die Regelung des Art. 84 b ZGB statuiert die Buchführungspflicht.

4. Stiftungsvermögen, Unternehmensbeteiligung, Unternehmensstiftung

Das Stiftungsvermögen muß so bemessen sein, daß der Zweck der Stiftung mit dem bereitgestellten Vermögen erfüllt werden kann. Ansonsten kann der Registerhalter (Handelsregister) die Eintragung ablehnen. Es ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten, die Möglichkeit der Rückübertragung des Vermögens wurde bei der Reform des Stiftungsrechts in der Schweiz vorgeschlagen, aber nicht ins Gesetz aufgenommen. Zum Stiftungsvermögen können auch Beteiligungen gehören. Das bedeutet, die Kontrolle über Kapitalgesellschaften kann problemlos durch die Stiftung erfolgen.

⁶ S. u. C III.

⁷ Das schweizerische Stiftungsrecht wurde durch das Reformgesetz vom 8. 10. 2004 geändert. Neu eingeführt wurde die verpflichtende Revisionsstelle (s. u. I 3), die Möglichkeit des Zweckänderungsvorhalts (s. u. I 1), die Stiftungerrichtung durch Erbvertrag (vgl. ausführlich Jakob, RIW 2005, 669 ff.).

5. Gemeinnützige Stiftung

Die Gemeinnützigkeit führt auch in der Schweiz zur Steuerbefreiung und Möglichkeit steuerlicher Abzugsfähigkeit von Spenden.⁸

6. Familienstiftung

Die Einrichtung einer Familienstiftung kann nach Art. 335 ZGB dergestalt erfolgen, daß sie zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken errichtet wird. Allerdings ist die Errichtung eines Familienfideikommisses nicht statthaft, weshalb eine freie Finanzierung des Lebensunterhalts von Destinatären problematisch werden kann.

Die Familienstiftung – wie im übrigen auch die kirchliche – ist gemäß Art. 87 ZGB von der staatlichen Aufsicht und der Verpflichtung eine Revisionsstelle einzurichten befreit.

7. Kombinationsmodelle

Es besteht die Möglichkeit, Unternehmensstiftungen mit Familiencharakter zu gründen, was nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung⁹ zu einer nach Art. 335 ZGB zulässigen gemischten Stiftung führt.

II. Unselbständige Stiftung

Die unselbständige Stiftung – einschließlich ihres historischen Ursprungs¹⁰ – entspricht weitgehend dem deutschen Recht, insbesondere werden die Regelungen des Rechts der selbständigen Stiftung entsprechend angewandt.

III. Trust

Seit dem 1. 7. 2007 ist in der Schweiz die Haager Konvention¹¹ in Kraft getreten, die es nunmehr ausdrücklich erlaubt, einen trust in der Schweiz zu gründen und sich dabei im Wege der Rechtswahl gemäß Art. 6 der Konvention¹² jedes die Definition des Art. 2 erfüllenden Rechtsinstituts zu bedienen. Dies beinhaltet auch die Möglichkeit, das Rechtsinstitut der unselbständigen Stiftung¹³ zu wählen, da diese unter vorstehende Definition fällt.¹⁴

D. Luxemburg

Das luxemburgische Recht kennt eine Vielzahl von Treuhandmodellen, die Sondervermögen bilden. Im folgenden sollen nur diejenigen behandelt werden, die in der Praxis nicht dadurch beeinträchtigt sind, daß sie meist zur Verschleierung aus Gründen der steuerlichen Behandlung verwendet werden.

I. Stiftung

Die Stiftung ist im luxemburgischen Recht nur als gemeinnützige Stiftung zulässig.¹⁵ Insoweit liegt eine weitgehende Vergleichbarkeit mit dem deutschen Stiftungsrecht vor. Eine Familienkomponente ist jedoch nicht möglich. Hier bedient sich die Praxis manchmal der Treuhandschaft, die jedoch nicht der Perpetuierung einer Stiftung zugänglich ist. Die Regelungen der Gemeinnützigkeit sind dem deutschen Steuerrecht entlehnt.

II. Fiducie

Die spezielle Form der Treuhandschaft, der die Ursprünge der römisch-rechtlichen Konzeptionen zugrunde liegen,¹⁶

8 Dies gilt auf Bundesebene für die Steuerfreiheit nach Art. 56 Bst. g DBG (Gesetz über die Direkte Bundessteuer) und nach Art 33 a Bst. c DBG für den Spendenabzug.

9 BGE 75 II 81 ff.

10 S.o. B II 1.

11 Übereinkommen über das auf trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung, abgeschlossen in Den Haag am 1. 7. 1985. Von der schweizerischen Bundesversammlung genehmigt am 20. 12. 2006, Schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 26. 4. 2007, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. 7. 2007

12 Art. 2 der Haager Konvention lautet wie folgt: Im Sinn dieses Übereinkommens bedeutet der Ausdruck «trust» die von einer Person, dem Begründer, – durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder für den Todesfall – geschaffenen Rechtsbeziehungen, wenn Vermögen zugunsten eines Begünstigten oder für einen bestimmten Zweck der Aufsicht eines trusteees unterstellt worden ist.

Ein trust hat folgende Eigenschaften:

- a) das Vermögen des trusts stellt ein getrenntes Sondervermögen dar und ist nicht Bestandteil des persönlichen Vermögens des trusteees;
- b) die Rechte in Bezug auf das Vermögen des trusts lauten auf den Namen des trusteees oder auf den einer anderen Person in Vertretung des trusteees;
- c) der trustee hat die Befugnis und die Verpflichtung, über die er Rechenschaft abzulegen hat, das Vermögen in Übereinstimmung mit den trustbestimmungen und den ihm durch das Recht auferlegten besonderen Verpflichtungen zu verwalten, zu verwenden oder darüber zu verfügen.

Die Tatsache, daß sich der Begründer bestimmte Rechte und Befugnisse vorbehält oder daß der trustee selbst Rechte als Begünstigter hat, steht dem Bestehen eines trusts nicht notwendigerweise entgegen.

13 S. u. E.

14 Problematisieren könnte man die Auslegung nur in einer Hinsicht, wenn „man die deutsche Übersetzung des Art. 2 der Konvention in der Fassung der schweizerischen Ratifizierung „ist nicht Bestandteil des persönlichen Vermögens des trusteees“ mit der französischen Originalfassung „ne font pas partie du patrimoine du trustee“ vergleicht. Danach könnte die Tatsache, daß der Verwalter der unselbständigen Stiftung Eigentümer wird, zu der Auslegung führen, es sei damit der patrimoine gemeint. Wirtschaftlich handelt es sich jedoch nicht um Vermögen des trusteees, auch erfaßt patrimoine mehr die wirtschaftliche Position als die streng rechtliche, die ansonsten von propriété (Eigentum) sprechen müßte.

15 Art. 27–43 Loi du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif, (Mémorial 23 du 5 mai 1928, p. 521) ; Übersetzung Verf.: Gesetz vom 21. 4. 1928 über die gemeinnützigen Vereine und Stiftungen (wörtlich: ohne Erwerbsabsicht); Art. 27 sieht die Beschränkung auf gemeinnützige Zwecke und die Anerkennung durch großherzogliche Entscheidung vor.

16 S. o. B II 1.

stellt die fiducie dar. Hier ging auch das Wissen um die historischen Ursprünge nie verloren. Die fiducie ist allerdings nur Banken und anderen Spezialinstituten vorbehalten.¹⁷ Da diese Regelungen kompliziert und kostenintensiv sind, kommt ihnen nur geringe praktische Relevanz zu.

III. Trust

Mit dem Gesetz vom 27. 7. 2003 wurde in Luxemburg die Haager Konvention¹⁸ in Kraft gesetzt, die es auch hier erlaubt, einen trust zu gründen und sich dabei im Wege der Rechtswahl gemäß Art. 6 der Konvention jedes die Definition des Art. 2 erfüllenden Rechtsinstituts zu bedienen.¹⁹ Insoweit beinhaltet dies auch in Luxemburg die Möglichkeit – außer jedem trust angelsächsischen Rechts – das Rechtsinstitut der unselbständigen Stiftung²⁰ zu wählen, da diese unter vorstehende Definition fällt.²¹

E. Internationale Kombinationen als Gestaltungsmöglichkeit

Die Ausgestaltung des deutschen Stiftungsrechts und seine Flexibilität sind dazu geeignet, auch außerhalb Deutschlands unselbständige Stiftungen einzurichten, die nach deutschem Recht behandelt werden.²² Dies setzt die Möglichkeit der Rechtswahl voraus. Der Vorteil ist die Anwendbarkeit eines kontinentaleuropäischen Rechtsinstituts mit einer dem angelsächsischen Recht des trusts identischen Flexibilität zu verbinden, ohne die Nachteile übersehener Regelungslücken im angelsächsischen Recht in Kauf nehmen zu müssen.

Eine nach deutschem Recht im Ausland (z. B. in Luxemburg oder der Schweiz) nach den Grundsätzen der Haager Konvention vom 1. 7. 1985 gegründete unselbständige Stiftung kann ihrerseits wiederum Beteiligungen an Holdinggesellschaften (etwa in Luxemburg, der Schweiz, der Slowakei, Irland etc.) halten, um von dort die Beteiligungen an operativen Gesellschaften zu koordinieren. Dies ist möglich, da die unselbständige Stiftung die nach der Konvention notwendigen Kriterien erfüllt, um als Trust anerkannt zu werden.

Soweit die Stiftung als gemeinnützig anerkannt werden soll, ist dies selbstverständlich mit den jeweiligen nach nationalem Recht zuständigen Behörden zu klären. In diesem Zusammenhang wird insbesondere die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Persche²³ richtungsweisende Bedeutung haben.

17 Loi du 27 juillet 2003 – portant approbation de la Convention de La Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance; – portant nouvelle réglementation des contrats fiduciaires, et – modifiant la loi du 25 septembre 1905 sur la transcription des droits réels [Übersetzung Verf.: Gesetz vom 27. Juli 2003, über die Einführung der Haager Konvention vom 1. Juli 1985 ... bezüglich des trusts und seiner Anerkennung... über die Neuregelungen der fiducie-Verträge... unter Modifikation ...]:

Art. 4. Champ d'application

Le présent titre ne s'applique qu'aux contrats fiduciaires dans lesquels le fiduciaire est un établissement de crédit, une entreprise d'investissement, une société d'investissement à capital variable ou fixe, une société de titrisation, une société de gestion de fonds commun de placement ou de fonds de titrisation, un fonds de pension, une entreprise d'assurance ou de réassurance ou un organisme national ou international à caractère public opérant dans le secteur financier.

Art. 5. Définition

Un contrat fiduciaire au sens du présent titre est un contrat par lequel une personne, le fiduciaire, convient avec une autre personne, le fiduciant, que celui-ci, sous les obligations déterminées par les parties, devient propriétaire de biens formant un patrimoine fiduciaire.

Art. 6. Autonomie patrimoniale

(1) Le patrimoine fiduciaire est distinct du patrimoine personnel du fiduciaire, comme de tout autre patrimoine fiduciaire. Les biens qui le composent ne peuvent être saisis que par les créanciers dont les droits sont nés à l'occasion du patrimoine fiduciaire. Ils ne font pas partie du patrimoine personnel du fiduciaire en cas de liquidation ou de faillite de celui-ci ou de toute autre situation de concours entre ses créanciers personnels.

(2) Le fiduciaire doit comptabiliser le patrimoine fiduciaire séparément de son patrimoine personnel et des autres patrimoines fiduciaires.

18 S. o. C III m. Fn. 11.

19 S. o. Fn. 12.

20 S. u. E.

21 Zur Problematik s. o. Fn. 14.

22 Das schweizerische Stiftungsrecht birgt den Nachteil des stringenteren Verbots in Bezug auf den Fideicommiss und birgt bei entsprechender Rechtswahl zusätzliche Risiken.

23 EuGH C-318/07 (anhängig aufgrund Vorlagebeschluss des BFH XI R 56/05 vom 9. 5. 2007).