

## **1 Uvod**

Novembra leta 1995 je v Sloveniji pričel veljati Zakon o ustanovah (Ur. list RS 60/95), ki je ustanovo uvedel kot pravno osebo. Ustanovi jo ustanovitelj na način, da nameni premoženje za nek splošnokoristen ali dobrodelen in praviloma trajen namen, upravljanje premoženja in skrb za izvajanje namena pa zaupa osebi oziroma organu, ki ga sam določi (Trstenjak 1996, 55). Sama definicija ustanove<sup>1</sup> je primerljiva s pojmom fundacij v drugih državah<sup>2</sup>. Vendar obstaja razlika, da zakonodajalec v Sloveniji dovoljuje njihovo ustanavljanje le za splošnokoristne in dobrodelne namene, ne pa tudi za zasebne, kar dovoljujejo germanske države.

Od zasebnih fundacij so najbolj razširjene družinske in podjetniške. Razlogi za njihovo ustanovitev so reševanje težav pri dedovanju in davčne ugodnosti.

Fundacije so v bistvu za določen namen vezano premoženje. So edina pravna oblika, ki nima družbenikov. V strokovni literaturi se zanje pogosto uporablja izraz personificirano namensko premoženje oziroma virtualne pravne osebe.

Osnovna ideja za njihovo ustanavljanje je v trajni odpovedi ustanovitelja premoženju, ki ga prenese na posebno pravno osebo, ustanovljeno izključno za to, da bo s premoženjem ravnala tako, da bo trajno uresničevala v ustanovitvenem aktu določen namen.

Najbolj bistvena sestavina ustanovitvenega akta je namen. Ta je lahko splošnokoristen ali zaseben. Z davčnimi ugodnostmi države danes spodbujajo ustanavljanje splošnokoristnih fundacij. Polemike pa se pojavljajo v zvezi z dopustnostjo namenov zasebnih družinskih fundacij in fundacij, ki se kot družbeniki pojavljajo v gospodarskih družbah. Tem fundacijam se očita možnost zlorabe splošnokoristnih namenov za zasebne koristi.

## **2 Država in fundacije**

Skoraj v vseh državah obravnava zakonodaja fundacije drugače kot gospodarske družbe. Glede na namen, za katere jih je dovoljeno ustanavljati, ter glede na državni nadzor, razlikujemo štiri modele (Hopt 2001, 6- 10):

- V prvo skupino sodijo države, ki dovoljujejo njihovo ustanovitev izključno za splošnokoristne namene, za dopolnjevanje skrbi za javno dobro. Vpliv države na fundacije je velik, saj so z zakonom določeni dovoljeni nameni. Hkrati lahko država nadzira njihovo sprotno delovanje. Ne glede na to, da jih je dovoljeno ustanavljati za splošnokoristne namene, pa ima država možnost opredeliti, kateri so splošnokoristni nameni. To nenazadnje pomeni, da jih ni dovoljeno ustanavljati za kakršne koli splošnokoristne namene, ampak smejo potencialni ustanovitelji izbirati le med dovoljenimi. Predstavnice tega modela so romanske države, še posebej Francija in Portugalska.

---

<sup>1</sup> Pojem opredeljuje Zakon o ustanovah (Ur. list RS 60/95), vendar 34. člen določa, da smejo v imenu ali firmi uporabljati besedo fundacija le tiste ustanove, ki so ustanovljene za splošnokoristne ali dobrodelne namene in tega ne opravljajo kot pridobitno dejavnost.

<sup>2</sup> V nemščini se uporablja izraz *Stiftungen*, v angleščini pa *Estates & Trusts*.

- V nasprotju z romanskimi državami je zakonodajalec v Angliji prepustil pri izbiri ustanovitvenega namena potencialnim ustanoviteljem popolno svobodo. Edina omejitev je, da mora biti ta namen splošnokoristen, vendar država ne omejuje ustanoviteljev pri določanju tovrstnega namena. Naloga države je, da ustanoviteljem zagotovi varstvo ustanovitvenega premoženja pa tudi varstvo namena fundacije. To pomeni, da država v zameno za to, da ustanovitelj prevzema skrb za javno dobro, zaščiti njega in fundacijo kot osamosvojeno premoženje pred zlorabo organov fundacije ter tretjimi osebami.
- V tretjo skupino sodijo države, ki prav tako ne predpisujejo splošnokoristnih namenov, ampak dovoljujejo ustanoviteljem, da sami presodijo, kaj je javno dobro. Ker država popolnoma prepušča ustanovitelju, da presodi, kateri so splošnokoristni nameni, se lahko zgodi, da ti nameni pomembno odstopajo od prevladujočega mnenja, kaj je splošnokoristno. Tako se že mešata splošnokoristni in zasebni namen. V delovanje fundacij se država vmešava le toliko, da prepreči njihovo zlorabljanje, še posebej ob izogibanju predpisom o varstvu upnikov. Vloga države je omejena na preverjanje skladnosti namena ustanove s pravnim redom in na uresničevanje pravic fundacije do organov. Ta model je značilen za Švico.
- V zadnjo skupino sodijo države, ki dovoljujejo fundacije tudi za zasebne namene. Ustanavljati jih je dovoljeno tako za splošnokoristne kot tudi za zasebne namene. V njihovo delovanje posega država le toliko, da prepreči morebitno zlorabo za nedovoljene namene. Najizrazitejši predstavnici teh fundacij sta Liechtenstein in Avstrija.

### 3 Razlogi za ustanavljanje fundacij

Fundacije, katerih ustanovitelji so lahko fizične ali pravne osebe, doživljajo v zadnjih letih v Evropi preporod. Če so jih v preteklosti ustanavljali izključno za splošnokoristne namene, ker država ni bila sposobna poskrbeti za socialno ogrožene državljane in so njeno vlogo prevzeli bogati državljani, so danes ustanovitveni nameni drugačni. Mislimo predvsem na družinske in na podjetniške fundacije, njihovo ustanavljanje pa spodbujajo tudi davčni razlogi.

Davčnih ugodnosti so v večini držav deležne splošnokoristne, dobrodelne in cerkvene fundacije, ki se najpogosteje pojavljajo na naslednjih področjih:

- **na socialnem** - s svetovanjem in pomočjo pomoči potrebnim osebam, še posebej mladoletnikom in starejšim osebam, socialno ogroženim, invalidom in odvisnikom. Najpogosteje se pojavljajo kot ustanoviteljice mladinskih domov, domov za ostarele, komun za pomoč odvisnikom, v obliki posvetovalnic ljudem v stiski, domov za invalide ter delavnic za invalide;
- **na cerkvenem** - z denarnimi prispevki socialnim ustanovam, kot so domovi za ostarele ali delavnice za invalide;
- **na zdravstvenem** - v obliki bolnišnic in domov za rehabilitacijo;
- **na šolskem** - z denarnim podpiranjem šol in drugih izobraževalnih organizacij ter z štipendiranjem dijakov in študentov;
- **na raziskovalno razvojnem** - s spodbujanjem raziskovanja za zdravljenje neozdravljivih bolezni ter z denarnim podpiranjem znanstvenih in raziskovalnih inštitutov;
- **na kulturnem** - z denarnim podpiranjem umetnikov, kupovanjem umetniških del in zbirk, s pomočjo muzejem ter ohranjanjem kulturne dediščine;

- **na športnem** - s podpiranjem bodisi vrhunskih športnikov ali omogočanjem športnega udejstvovanja širšemu krogu ljudi ali invalidom.

Za zasebne namene se ustanavljajo fundacije, da se pri dedovanju prepreči delitev družinskega premoženja. Prenos premoženja na fundacijo se priporoča tudi v primerih, ko zapustnik nima dedičev.

Možnost izbire namena ter ohranjanje nadzora nad delovanjem fundacije je bistvena prednost pred klasičnimi donacijami. Donator namreč v trenutku, ko sredstva daruje dobroteljni organizaciji, izgubi nadzor nad njeno porabo. Poleg tega pa bi naj po nekaterih podatkih klasične dobroteljne organizacije porabile kar 50 %<sup>3</sup> vseh zbranih sredstev za stroške upravljanja.

## 4 Opredelitev fundacij

Fundacije so samostojne pravne osebe in podobno kot podjetja nosilke pravic in obveznosti. Od podjetij jih bistveno razlikuje (Rawert 2001, 110):

- da nimajo družbenikov;
- da namena opredeljenega v ustanovitvenem aktu, praviloma ni mogoče spreminjati;
- da gre za namensko premoženje, nad katerim ustanovitelj v trenutku ustanovitve izgubi pravico do prostega razpolaganja;
- da jih praviloma ni mogoče likvidirati in prenesti premoženje nazaj med zasebno premoženje.

Tudi prejemniki donosov (upravičenci) iz premoženja nimajo statusa članov. Ta značilnost jih loči od zavodov.

Pravna podlaga za ustanovitev fundacije je ustanovitveni akt, v katerem ustanovitelj nedvoumno izrazi voljo, da se trajno odpoveduje premoženju. V ustanovitvenem aktu mora biti opredeljen: namen fundacije, njeno premoženje, upravičenci.

Ustanovitveni akt je nedvoumna izjava volje ustanovitelja, da se v korist fundacije trajno odpoveduje svojemu premoženju in donosom, ki ga to premoženje ustvarja. V ta namen ustanovi posebno pravno osebo, na katero prenese svoje premoženje z namenom, da bo z njim ravnala tako, da bo trajno dosegala cilje, za katere je bila ustanovljena, in to na način, da se bo premoženje ohranjalo in celo povečevalo. Prav tako pa ustanovitelj v pravnem poslu predvidi upravičence, ki bodo deležni donosov, ki jih bo fundacija ustvarila.

Njihov cilj je trajno, tudi po smrti ustanovitelja, uresničevati namen, za katerega so ustanovljene. Izražen namen je najbistvenejši del fundacije. Od namena je odvisno njeno celotno delovanje, saj morajo biti vse aktivnosti usmerjene v to, da se namen dejansko tudi uresničuje. Sprememba namena ni mogoča, razen v izjemnih primerih, kot je na primer nezmožnost njegove uresnitve zaradi spremembe objektivnih razlogov oziroma če fundacija s svojim delovanjem ogroža javno blaginjo.

## 5 Namen fundacij

Značilnost fundacije določa njene dejavnosti. Prevladuje stališče, da fundacija ne sme biti ustanovljena izključno z namenom, da povečuje koristi ustanovitelja, ampak mora povečevati

<sup>3</sup> Objavljeno v publikaciji »Meine Stiftung« (2001, str. 87).

koristi tretjih oseb. Zato se kot idealna oblika opredeljujejo splošnokoristne fundacije, katerih cilj je pospeševati skupno blaginjo. Pravijo jim tudi javne fundacije. Ustanovljene so z namenom zadovoljevanja splošnokoristnih, dobrodelnih in cerkvenih namenov. S splošnokoristnimi nameni so mišljeni podpiranje raziskovalno-razvojne dejavnosti, vzgojno-izobraževalne ter kulture in umetnosti.

Javne fundacije uživajo v vseh državah davčne olajšave, če:

- a) podpirajo duhovne in moralne vrednote;
- b) zadovoljujejo splošnokoristne potrebe in ne zasebnih;
- c) ustvarjene donose uporabljajo izključno za namene, opredeljene v statutu;
- d) zagotavljajo, da posamezniki ne dobijo nesorazmerno visokih nadomestil.

Z zasebnimi fundacijami so mišljene družinske ali podjetniške fundacije, ki so same sebi namen. Zanje je značilno, da so ustanovljene izključno zato, da gmotno podpirajo ozek, vnaprej določen krog ljudi.

## 6 Vrste fundacij

Fundacije je možno razvrstiti po več kriterijih (Rewert 2001,111-112):

**1. Glede na vrsto premoženja** ločimo kapitalske in zavodske fundacije. Kapitalske uresničujejo svoj namen z donosi, ki ga ustvarja ustanovitveno premoženje, zavodske pa s samim premoženjem (npr. domovi za ostarele). V zadnjem času se kot posebna oblika kapitalskih pojavljajo fundacije, ki so ustanovljene z relativno nizkim premoženjem, vendar pa se ustanovitelj obveže, da bo on sam ali tretja oseba v času njenega delovanja prispevala dodatna sredstva in tako povečevala njeno premoženje.

**2. Glede na način uresničevanja namena** ločimo pokroviteljske in funkcijske ustanove. Za pokroviteljske je značilno, da same ne izvajajo namena, za katerega so ustanovljene, ampak finančno pomagajo drugim fundacijam, ki ta namen izvajajo. Funkcijske pa uresničujejo svoj namen same z lastno organizacijo.

**3. Glede na namen** ločimo javne in zasebne fundacije.

### 6.1 Fundacije, katerih namen je največkrat predmet kritike

V praksi imajo najbolj negativen predznak fundacije, ki so ustanovljene z namenom, da povečujejo blaginjo ustanovitelja, ali pa take, ki so, sebi namen.

#### a) Fundacije, ki pospešujejo blaginjo ustanovitelja

Mišljene so fundacije, katerih edini cilj je ohranjati, povečevati in upravljati premoženje ustanovitelja. Ta v ustanovitvenem aktu ne predvidi upravičencev, ampak je edini upravičenec on sam. V večini držav je ustanavljanje teh fundacij prepovedano.

#### b) Čiste zasebne fundacije

Mišljene so fundacije, ki v statutu predvidijo ozek, vnaprej določen krog upravičencev, ki na določenih osebnih značilnostih. Ustanovijo jih z namenom, da se na fundacijo prenese premoženje kot zaključena celota, ne da bi pri tem imeli upravičenci možnost s tem premoženjem prosto razpolagati.

Mednarodna strokovna javnost je zadržana do teh fundacij. Nobena zahodnoevropska država kakor tudi ZDA, z izjemo Liechtensteina, ne dovoljuje ustanavljanja družinskih fundacij za nedoločen čas. Celo avstrijski zakon o zasebnih fundacijah dovoljuje, da se smejo te ustanoviti za dobo največ 100 let (Kronke 2001, 161), v Nemčiji pa za največ 30 let.

### *c) Fundacije, ki so namenjene same sebi*

Negativnega prizvoka so deležne tudi fundacije, ki so same sebi namen. Ustanavljajo se namreč izključno z namenom, da uporabljajo razpoložljivo premoženje za svoje delovanje in upravljanje. Zanimivo pa je, da v praksi niso prepovedane tako imenovane »podjetniške fundacije. Fundacije torej, katerih izključni namen je upravljanje podjetja, ki je v njihovi stoodstotni ali večinski lasti. (Rawert 2001, 117).

## **6.2 Družinske fundacije**

V nasprotju s splošno koristnimi fundacijami, katerih upravičenost se presoja zelo redko, je upravičenost družinskih in podjetniških fundacij stalno predmet strokovnih razprav in nadzora. Razlogi so sociološki, psihološki, zgodovinski in pravni.

S pojmom družinske fundacije mislimo na fundacije, ustanovljene izključno ali pretežno z namenom, da se gmotno podpirajo člani ene ali več družin. Od splošnokoristnih jih razlikuje krog upravičencev, ki so vnaprej znani. Z njihovo ustanovitvijo dobijo člani družine možnost uporabljati oziroma koristiti sadove družinskega premoženja oziroma biti udeleženi na donosih, ki jih je ustvarilo družinsko premoženje, pri čemer formalno niso njegovi lastniki.

Glavna razloga za ustanavljanje družinskih fundacij sta:

- a) gmotno podpiranje članov družine ter
- b) nedeljivost družinskega premoženja.

V družinsko fundacijo se prenese družinsko podjetje, lahko pa tudi drugo družinsko premoženje, kot so na primer umetnine, zbirke ipd...

Je instrument za zagotavljanje nasledstva družinskih podjetij, še posebej, ko iz kakršnih koli razlogov ni mogoče najti naslednika v družinskem krogu ali pa želi zapustnik doseči, da se podjetje po njegovi smrti ne deli. Pri večjem številu dedičev, je lahko zaradi njihovih različnih interesov ogrožen obstoj podjetja.

Če pa zapustnik nameni podjetje enemu samemu dediču, mora ta izplačati ostalim primerno odškodnino, kar lahko ogrozi obstoj podjetja. Da se zapustnik temu izogne, prenese celotno podjetje v družinsko fundacijo ter s tem zagotovi, da se podjetje ne bo delilo. Z delitvijo se lahko zmanjša vrednost deljenega deleža ali je delitev tehnično neizvedljiva. Zaradi delitve lahko obstaja tudi nevarnost prodaje kapitalskega deleža/ov, tako da drugi dediči izgubijo večinski vpliv in s tem možnost upravljanja premoženja.

Hkrati pa zapustnik v statutu opredeli način, kako naj se fundacija upravlja ter določi upravičence. Na ta način se ohrani nadzor nad družinskim premoženjem, prepreči njegova delitev in zagotovi, da bodo družinski člani gmotno preskrbljeni. V ustanovitvenem aktu zapisana volja ustanovitelja je za organe fundacije obvezujoča in je ne morejo spreminjati. Za spremembo statuta in likvidacijo fundacije je potrebno soglasje ustanovitelja.

### 6.3 Podjetniške fundacije

Podjetniške fundacije se pojavljajo kot družbeniki v osebnih ali kapitalskih družbah ter uživajo vse pravice iz statuta. Gre za brezosebno družbo, na vodenje katere družbeniki ne morejo aktivno vplivati. Podjetniške fundacije niso posebna pravnoorganizacijska oblika, ampak prej pojavna oblika. Pojavljata se dve obliki, in sicer (Hof 2001, 334):

- a) fundacije kot družbeniki v kapitalskih družbah, ki participirajo zgolj na dobičku. Dobiček fundacije nato uporabljajo za doseganje ustanovitvenega namena;
- b) ter fundacije, ki aktivno upravljajo podjetja, katerega lastnice so.

V strokovnih krogih prva oblika praviloma ni sporna. Veliko več dilem je v zvezi z dopustnostjo druge oblike.

Ko fundacija upravlja in vodi gospodarsko družbo po pridobitnih načelih, se zastavljata dve vprašanji:

- a) ali je upravljanje podjetja skladno s temeljnim namenom fundacij, ki praviloma naj ne bi bile pridobitne;
- b) kako lahko fundacija aktivno upravlja in vodi podjetje glede na to, da je edina pravna oseba, ki nima članov oziroma družbenikov, ter je premoženje v bistvu osamosvojeno.

Fundacije v preteklosti niso bile predvidene kot izvirni nosilci poslovne iniciative. V strokovnih krogih še danes prevladuje mnenje, da osnovni namen fundacij ne sme biti pridobiten. Zagovorniki podjetniških fundacij pa zagotavljajo, da fundacija ne pridobiva ekonomskih koristi za ustanovitelja, ampak za uresničevanje svojega namena.

Evropske države so različno naklonjene podjetniškim fundacijam. Na Nizozemskem veljajo zanje enaka pravila kot za pravne osebe trgovskega prava. Podobno velja za Švedsko, ki poleg tega zahteva od vodstva posebno ukrepanje ob njihovi prezadolženosti. Na Danskem ureja podjetniške fundacije poseben zakon, s katerim so skušali preprečiti njihovo zlorabo. Zaostriili so določila, ki veljajo za delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo. V Španiji pa je zakonodajalec celo konkretno opredelil, katere pridobitne aktivnosti sme fundacija izvajati. Tako sme fundacija, kateri podjetje služi zgolj kot vir financiranja, upravljati z njegovimi likvidnimi sredstvi. Če pa se namen fundacije uresničuje s samim podjetjem (npr. domovi za ostarele), se sme obnašati pridobitno le toliko, da s tem ne ogrozi ustanovitvenega namena. Prepovedano pa je, da se fundacija pojavlja kot osebno odgovoren družbenik v osebnih družbah.

Tudi Velika Britanija dovoljuje pridobitne aktivnosti fundacij le, če je to potrebno za uresničevanje ustanovitvenega namena. Podobno tudi novi avstrijski zakon o zasebnih fundacijah iz leta 1993, ki velja za enega najbolj liberalnih, prepoveduje ustanavljanje fundacij zgolj za pridobitne namene. Hkrati celo prepoveduje, da fundacija upravlja kot dopolnilno dejavnost gospodarske družbe ali pa se pojavlja kot osebno odgovorni družbenik v osebnih družbah.

V ostalih državah zakonodajalec izrecno ne ureja podjetniških fundacij, kar še posebej velja za Švico in Liechtenstein.

Ker fundacija kot družbenik ne bi smela imeti pridobitnih interesov, se postavlja vprašanje, kako lahko upravlja podjetje, če deluje to po ekonomskih načelih, ter kateri so prevladujoči interesi, ali interesi lastnika, torej fundacije, ali pa pridobitni interesi podjetja. Temeljno načelo delovanja fundacije je, ohranjanje ustanovitvenega premoženja. To pomeni, da mora podjetje upravljati po ekonomskih načelih, saj bo le v tem primeru poslovalo z dobičkom, kar

bo omogočilo obstoj fundacije. To pa pomeni, da mora delovati po ekonomskih načelih, ne glede na to, ali je ustanovljena za splošnokoristne ali zasebne namene.

Pri fundacijah s splošnokoristnim namenom se zastavlja še eno vprašanje. Ali lahko podjetje zlorablja fundacijo za doseganje pridobitnih interesov ter je navajanje splošnokoristnih interesov le navidezno. Splošnokoristen namen v resnici naj ne bi bil prvotni namen, ampak le določa, komu pripadajo donosi. Samo podjetje pa še naprej deluje pridobitno, v skladu z ekonomskimi načeli.

Nadaljnji problem predstavlja tudi model dvojnih fundacij, pri katerih vzporedno obstajata čista podjetniška fundacija in splošnokoristna fundacija, pri čemer sta obe s statutom medsebojno povezani.

Slabost podjetniških fundacij je, da lahko delujejo le v okvirih, določenih v statutu. Odzivanje na tržne spremembe je tako mogoče le, če to dovoljuje statut. Isto velja za dnevne poslovne odločitve. To pomeni, da je od vsebine statuta odvisna prožnost upravljanja podjetja. Povedano z drugimi besedami, če je statut napisan togo, lahko fundacija ogrozi obstoj podjetja, saj sme podjetje upravljati le na način, ki je zapisan v statutu.

## 7 Ustanovitveno premoženje

Ustanovitveno premoženje je osnovno premoženje, ki ga ustanovitelj prenese na fundacijo in je osnova za njeno delovanje. Brez premoženja ni mogoče uresničevati ustanovitvenega namena. Pojemovno obsega ustanovitveno premoženje vsa sredstva ter iz njih izvirajoče donose, torej vse sestavine njegove ekonomske sposobnosti (Hof, 2001, 307).

Z donosi so mišljene obresti, dividende, najemnine in zakupnine. Z njimi se financira ustanovitveni namen ter se načeloma ne pripisuje k osnovnemu premoženju, razen če se to zmanjšuje in ogroža trajno delovanje fundacije.

Ustanovitelj se lahko zaveže, da bo sam ali tretja oseba v času delovanja ustanove doniral določeno premoženje ter s tem povečal njeno osnovno premoženje. Dodatna vlaganja niso dovoljena, če se namen, za katerega so dodatne dotacije dane, razlikuje od prvotnega namena. Prav tako pa ni dovoljeno, da ustanovitelj v statutu opredeli, da se določen odstotek donosa nameni za povečanje osnovnega premoženja.

Do nedavnega je bilo določanje minimalnega premoženja prej izjema kot pravilo. Vendar v zadnjih letih vedno več držav uzakonja minimalno višino osnovnega premoženja. V Liechtensteinu je določeno v višini 30.000 švicarskih frankov, na Danskem 250.000 danskih kron za klasične fundacije in 300.000 danskih kron za podjetniške fundacije, na Norveškem 200.000 norveških kron za podjetniške fundacije (pri običajnih minimalna višina premoženja ni predpisana) in v Avstriji 72.673 EUR. (Rawert 2001,126).

Na splošno velja pravilo, da mora premoženje trajno zadoščati za uresničevanje ciljev.

Ustanovitelj lahko prenese v fundacijo vse vrste premoženja, kot so nepremičnine, premoženjske pravice, vrednostne papirje, celoto ali dele gospodarskih družb, denarna sredstva ter iztožljive terjatve (Hof, 2001, 307).

Glede na način uporabe premoženja je mogoče vnesti dve vrsti le-tega:

- 1) premoženje, ki že s svojo pojavno obliko služi ustanovitvenemu namenu (npr. nepremičnine za delovanje študentskega doma ali doma za starejše);

- 2) premoženje, ki s svojimi tekočimi donosi zagotavlja delovanje fundacije, kot so na primer hranilne vloge in vrednostni papirji ter dohodki od oddaje nepremičnin.

Osnovno načelo delovanja fundacij je, da se ustanovitveno premoženje ne sme zmanjševati ter je treba z njim upravljati ločeno od drugega premoženja. Premoženje torej ni dovoljeno odsvojiti oziroma zmanjšati na kakršen koli način, še posebej ga ni dovoljeno podariti ali porabiti. Da se zadosti temu načelu, se je treba čim bolj izogibati finančnim tveganjem.

Premoženje samo po sebi pa še ne zagotavlja, da se bo ustanovitveni namen uresničeval. Na primer, prenos umetniških zbirk v fundacijo še ni dovolj za delovanje fundacije. Res je, da se s prenosom ohrani zbirka, vendar se zna zgoditi, da bo ta zbirka ležala v kleti, če fundacija ne bo zagotavljala sredstev za razstavljanje te zbirke, tiskanje katalogov ipd. Podobno velja za stavbe, npr. za kulturne centre. Sama stavba še ne pomeni, da bo kulturni center zaživel. Poleg stavbe je treba zagotoviti še sredstva za financiranje dejavnosti (za stroške, plače...).

## 8 Pravne oblike fundacij

Glede na pravno sposobnost ločimo pravno samostojne in pravno nesamostojne (tako imenovane zaupniške) fundacije.

### *Pravno samostojne fundacije*

Samostojne fundacije so podobno kot društva ali gospodarske družbe samostojne pravne osebe, torej samostojne nosilke pravic in obveznosti. Za dolgove fundacije jamči ustanovitveno premoženje.

### *Pravno nesamostojne fundacije*

Nesamostojnih fundacij ne zasledimo v vseh pravnih ureditvah, še več, v nekaterih<sup>4</sup> so celo prepovedane. Dovoljmeta jih angleška in nemška pravna ureditev.

Kot že samo ime pove, nesamostojne fundacije niso samostojne pravne osebe, zato niso samostojne nosilke pravic in obveznosti, ampak izvršujejo svoj namen s pomočjo druge osebe. V razmerju do tretjih oseb se ne pojavljajo. Do njih se pojavlja le nosilec, ki gospodari z ustanovitvenim premoženjem in uresničuje ustanovitveni namen.

Glavne prednosti nesamostojnih fundacij so:

- ustanovitveni postopek je preprostejši,
- možnosti ustanovitve z nižjim premoženjem,<sup>5</sup>
- blažji nadzor nad njihovim delovanjem,
- prenos premoženja na zaupanja vredno osebo,<sup>6</sup>
- nižji stroški upravljanja, saj nima lastnih organov,
- lažje spreminjanje ustanovitvenega akta.

---

<sup>4</sup> Na primer v Italiji.

<sup>5</sup> Pri fundacijah z lastno pravno sposobnostjo je po navadi predpisano minimalno ustanovitveno premoženje, medtem ko pri nesamostojnih to ni pravilo.

<sup>6</sup> Ustanovitelj ima možnost, da sam izbere zaupnika, prav tako ga lahko zamenja, če ne uresniči njegovih pričakovanj.



Ustanovitveni postopek je izredno preprost. Potreben je le pravni posel, sklenjen med ustanoviteljem in zaupnikom, s katerim se ustanovitelj obveže, da bo zaupniku zaupal v upravljanje premoženja. Ta pa se obveže, da bo s tem premoženjem ravnal tako, da bo uresničen ustanovitveni namen. V trenutku sklenitve pravnega posla izgubi ustanovitelj pravico prosto razpolagati s premoženjem, ki se vodi ločeno od ostalega premoženja.

Glavne sestavine pravnega posla so:

- izjava volje ustanovitelja,
- določanje ustanovitvenega namena,
- ustanovitveno premoženje, ki se nameni za delovanje fundacije.

V strokovnih krogih se pojavljajo polemike glede vsebine pravnega posla, in sicer, ali je pravni posel po vsebini darilna pogodba ali gre za čisto zaupniško pogodbo. Da bi razjasnili to dilemo, je potrebno najprej opredeliti pravne subjekte.

Kot pravna subjekta se pojavljata ustanovitelj ter nosilec fundacije (zaupnik). S pravnim poslom pa ne ustanovita nove pravne osebe, ampak jo z navadnim pogodbenim razmerjem zgolj simulirata. Za delovanje simulirane pravne osebe darilna pogodba ne zadošča, ampak je potrebno tudi zaupniško razmerje. O simuliranju pravne osebe je namreč mogoče govoriti le takrat, ko se določena pravna oseba izkazuje kot navidezen organ druge pravne osebe.

Elementi darilne pogodbe pa so prisotni, ker se ustanovitelj s pravnim poslom trajno odreče svojemu premoženju in ga v bistvu »podari« zaupniku. Vprašanje je le, ali obstajata pri pravnem poslu za darilno pogodbo potrebna dejavnika. To pa sta istočasno zmanjšanje premoženja darovalca in povečanje premoženja obdarjenca. Premoženje obdarjenca se res zmanjša, saj ustanovitelj izgubi pravico do razpolaganja s svojim premoženjem. Praviloma pa ne more preklicati pogodbe. Večji dvom pa je na strani obdarjenca. Vprašanje je namreč, ali se njegovo premoženje res poveča.

### **Zaupniški element**

Za pravne posle, ki temeljijo na zaupanju, so značilni:

- premoženje naročnika (fiducianta),
- pravica dajanja navodil fiducianta,
- pravica do odpovedi pogodbe fiducianta,
- pravica fiducianta, da se mu ob odpovedi pogodbe ali ob prezadolženosti premoženje vrne.

Na prvi pogled se zdi, da nesamostojne fundacije nimajo nobene skupne značilnosti z pravnimi posli, ki temeljijo na zaupanju (fiduciarni posli). Še posebej mislimo na pravico do odpovedi pogodbenega razmerja in vračila premoženja. S tega vidika se zdi, da so pravni posli, s katerimi se ustanovijo nesamostojne fundacije, po svoji naravi darilni pravni posli. Vendar pa razmerje, ki temelji na zaupanju, izoblikuje nesamostojno fundacijo kot navidezno pravno osebo. Pri tem pa z zaupnikom ne mislimo ustanovitelja, ampak fundacijo. Ker ta ni samostojna pravna oseba, ampak je ustanovljena na podlagi pogodbenega razmerja med ustanoviteljem in nosilcem fundacije, se lahko navidezna pravna oseba uresničuje le, če se nosilec zaveže, da bo pravne posle vodil v korist in za račun fundacije. Obveznosti nosilca, ki temeljijo na zaupanju, ne izhajajo iz same pogodbe med ustanoviteljem in njim, ampak so posledica obvezujočega (simuliranega pogodbenega) razmerja med nosilcem fundacije in fundacijo. S pravnim poslom se namreč nosilec fundacije obveže za zaupanja vredno upravljanje rabo premoženja in kot navidezni organ navidezne pravne osebe.

## **Ustanovitveni posel nesamostojne fundacije**

Ustanovitveni posel nesamostojne fundacije ureja njen namen, naziv, organe fundacije, način upravljanja premoženja, pravni položaj upravičencev, dopustnost in pogoje za spremembo statuta, pogoje za likvidacijo ter delitev njenega premoženja ob likvidaciji (Schmidt 2001, 184).

Statut pravno nesamostojne fundacije učinkuje le v razmerju med ustanoviteljem in njenim nosilcem. Ne gre za statut v pravem pomenu besede. Če pa gledamo na nesamostojno fundacijo kot navidezno pravno osebo, ki uresničuje svoje pravice in obveznosti preko nosilca fundacije, je statut vsekakor upravičen. Vendar pa tako kot navidezna pravna oseba, lahko učinkuje statut le nasproti nosilcu, ki je navzven nosilec fundacije, navznoter pa navidezen organ upravljanja fundacije kot navidezne pravne osebe, v katerem se jasno določijo razmerja med ustanoviteljem in nosilcem.

## **Ustanovitveno premoženje pravno nesamostojnih oseb**

Z ustanovitvenim premoženjem je mišljeno osamosvojeno, posebnim namenom namenjeno premoženje, izvzeto iz preostalega premoženja ustanovitelja, ki je sposobno ustvarjati donose. Povedano z drugimi besedami, gre za navidezno pravno osebo (Schmidt 2001, 177). Premoženje nesamostojne fundacije namreč upravlja zaupnik, kot če bi bila to pravno samostojna fundacija. Nosilec premoženjskih pravic ter odgovorna oseba za premoženje je lahko le zaupnik. Prav zaradi tega posluje v svojem imenu ter tako prosto razpolaga z njenim premoženjem. Vendar pa dela za račun navidezne pravne osebe. Zaupnik in njegovi organi so dolžni voditi fundacijo po enakih načelih kot organi v samostojnih fundacijah.

O premoženju nesamostojne fundacije je največ govora v povezavi z izvršbami ali plačilno nesposobnostjo. Glede na to, da nesamostojna fundacija ni samostojna pravna oseba, je vprašanje, kateri upniki lahko posežejo po tem premoženju. Glavni dilemi sta, ali se iz tega premoženja lahko poplačajo:

- upniki nosilca fundacije,
- upniki ustanovitelja ali
- upniki fundacije.

Avtor Schmidt (2001, 17) meni, da je edina razlika med pravno samostojno in pravno nesamostojno fundacijo ta, da lahko pri nesamostojnih fundacijah upniki posežejo po premoženju nosilca fundacije, saj se v razmerju z njimi nesamostojna fundacija ne pojavlja. Pojavlja se zgolj njen nosilec. Ta izjava pa je dvignila veliko prahu ne samo v nemški strokovni javnosti, ampak celo v mednarodni.

Analogno pa se postavlja vprašanje, ali se lahko upniki nosilca fundacije poplačajo iz ustanovitvenega premoženja. V tem primeru je stališče drugačno. Pravijo, da naj bi imel ustanovitelj pravico, da odpove ustanovitveno pogodbo. Tako stališče je posledica gledanja na fundacijo kot na navidezno pravno osebo, kar pomeni, da jamči ustanovitveno premoženje le za tiste obveznosti, ki so neposredno povezane z njenim delovanjem.

Pravno nesamostojne fundacije so najbolj razširjene v Liechtensteinu. Razlog je prikrita identiteta ustanovitelja. V nadaljevanju zato predstavljamo liechtensteinski model, ki velja za enega najbolj liberalnih.

## 9 Značilnosti Liechtensteinskih fundacij<sup>7</sup>

Liechtenstein je ena redkih držav, ki dovoljuje ustanavljanje zasebnih fundacij, namenjenih izključno za preživljanje družine. Zakonodajca dovoljuje različne izpeljanke zasebnih fundacij:

- splošnokoristne,
- cerkvene,
- družinske ustanove.

Zasebne fundacije so postale v zadnjem desetletju najbolj priljubljena pravnoorganizacijska oblika. Privlačne so predvsem zaradi svobodne ureditve, dovoljenega namena in velike stopnje anonimnosti, ki jo uživajo ustanovitelji, zlasti pri družinskih fundacijah.

Zakon jih opredeljuje kot brezčlanske pravne osebe z lastno organizacijo in s ciljem, da s premoženjem izvršujejo voljo ustanovitelja, zapisano v statutu. Pri izbiri ustanovitvenega namena in upravičencev zakonodajalec ne postavlja omejitev. Tako je lahko upravičenec brez omejitev tudi ustanovitelj. Edina zahteva pri določanju namena je, da mora biti ta jasen in nedvoumen. Zakonodajalec dovoljuje, da fundacijo upravlja in vodi po ekonomskih načelih podjetje, če je to pogoj za doseganje cilja.

Minimalno zahtevano premoženje je 30.000 CHF in se lahko vplača v kateri koli svetovni valuti. Ustanovitelj ga je dolžan vplačati ob ustanovitvi. Kasneje sme on ali tretja oseba vplačati dodatna sredstva, ki se pripišejo rezervam. Te niso obdavčene.

### Ustanovitev

Fundacijo lahko ustanovijo vse poslovno sposobne fizične ali pravne osebe. Odgovorna oseba v procesu ustanavljanja je ustanovitelj. Njegova naloga je, da določi ustanovitveno premoženje, namen, svet fundacije, upravičence ter organizacijsko strukturo. Pravijo mu tudi ekonomski ustanovitelj.

Najbolj razširjena oblika so zaupniške fundacije. Njihove glavne prednosti so:

- prikrita identiteta ustanovitelja,
- pri opredelitvi namena ni omejitev,
- nad njihovim delovanjem ni državnega nadzora.

Ustanovijo se s pravnim poslom, v katerem ustanovitelj nameni zaupniku premoženje ali nepremično premoženje, ta pa se zaveže, da bo to premoženje kot samostojna nosilka pravic upravljal v svojem imenu v dobro upravičencev. Nosilcu fundacije pravijo pravni ustanovitelj. Vlogo pravnega ustanovitelja prevzemajo največkrat zaupniki ali odvetniki.

Za ustanovitev fundacije se zahteva pravni posel. Najpogostejši sta oporoka ali darilna pogodba, ki morata vsebovati naslednje obvezne sestavine:

- nedvoumno izraženo voljo ustanovitelja, da želi ustanoviti fundacijo,
- imeti mora premoženje, ki ga želi prenesti,
- nedvoumno izražen namen.

Državni nadzor pri opredelitvi teh treh sestavin ni predviden.

### Registracija

Praviloma se morajo vse fundacije registrirati. To ne velja le za cerkvene, čiste in mešane družinske fundacije ter za fundacije, ki v statutu poimensko določijo upravičence. Čeprav te

---

<sup>7</sup> Povzeto po Lampert, Tisch (2001, 521-541) ter »*Gesellschaftsformen im Fürsenum Liechtenstein*«.

niso javne, morajo kljub temu ob ustanovitvi pristojnemu registrskemu organu predložiti akt o ustanovitvi, še posebej zaradi odmere dajatev.

Registrirati ni potrebno tudi zaupniških fundacij. Zadostuje že, da se ustanovitvena listina predloži registrskemu sodišču. V tem primeru se zaupniški pravni posel ne vpiše v javni register in ga na vpogled lahko dobijo le upravičenci.

## **Organi**

Ustanovitelj sam ni organ fundacije. V postopku ustanavljanja ga zastopa pooblaščen domači zastopnik, s čimer se zagotavlja dvojna anonimnost ustanovitelja.

Najvišji organ je svet fundacije, katerega člani so lahko pravne ali fizične osebe. Najmanj eden od članom mora biti liechtensteinski državljan oziroma mora imeti v Liechtensteinu sedež ter ustrezno izobrazbo. Tuji člani so enakopravni domačim, pridobiti morajo le liechtensteinsko dovoljenje za bivanje. Svet fundacije jo upravlja in zastopa navzven. Svoje delo mora opravljati skrbno ter v skladu z namenom, zapisanim v ustanovitvenem aktu. V praksi deluje največkrat po navodilih ustanovitelja. Medsebojna razmerja med svetom in ustanoviteljem pa so urejena s posebnimi zaupniškimi pogodbami.

Posebnega nadzornega organa zakon ne zahteva.

## **Obdavčitev**

Razlikovati je treba obdavčitev fundacije ter obdavčitev upravičencev. Ob ustanovitvi mora ustanovitelj plačati ustanovitveni davek. Za fundacije, ki upravljajo podjetja po tržnih načelih, znaša ta 1 % vložnega kapitala. Kapital do 250.000 CHF je neobdavčen. Če je obdavčljiv kapital večji od 5 mio CHF, se davčna stopnja zniža na 0,5 %, pri kapitalu, večjem od 10 mio CHF, pa na 0,3 %. Fundacije, ki ne upravljajo podjetij v skladu z ekonomskimi načeli, so zavezane za plačilo ustanovitvenega davka v višini 2 ‰ vložnega kapitala, vendar odmerjeni davek ne sme biti nižji od 200 CHF. Za premoženje, ki presega 5 mio CHF, se davčna stopnja zniža na 1 ‰, pri premoženju, večjem od 10 mio CHF, pa na 0,6 ‰.

Fundacije, ki upravljajo s podjetji, so zavezane za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, ostale pa davka na kapital v višini 1 ‰ le-tega po odštetju rezerv, vendar odmerjeni davek ne sme biti nižji 1.000 CHF letno. Če kapital presega 2 mio CHF, se stopnja zniža na  $\frac{3}{4}$  ‰, pri kapitalu, večjem od 10 mio CHF, pa na  $\frac{1}{2}$  ‰.

Upravičenci so obdavčeni po načelih, ki veljajo v državi, kjer imajo svoj sedež. Če so upravičenci tujci, prejemki iz liechtensteinskih fundacij v Liechtensteinu niso obdavčeni.

## **10 Značilnosti avstrijske zasebne fundacije <sup>8</sup>**

Do leta 1993 v Avstriji ni bilo dovoljeno ustanavljati fundacij za zasebne namene, ampak zgolj za splošnokoristne in dobrodne namene. To je povzročalo odtekanje premoženja v tujino, še posebej v bližnji Liechtenstein, ki je to dopuščal. Da bi preprečili odtekanje premoženja v tujino ter hkrati pritegnili tujce, da ustanavljajo fundacije, so leta 1993 sprejeli zakon, ki ureja zasebne fundacije. V letu 2000 je bilo tako v Avstriji registriranih 1388 zasebnih fundacij. Polovica jih ima sedež na Dunaju. Po številu jih je približno toliko kot delniških družb (Doralt und Kals 2001, 422). Glavna razloga za njihovo ustanovitev sta nedeljivost premoženja in izognitev visokemu davku na dediščine in darila.

---

<sup>8</sup> Povzeto po Die österreichische Privatstiftung. In: Doralt, Kals (2001, 419-441)

## **Upravičenci**

Upravičenci so osebe, ki jim pripadajo donosi iz ustanove. Določeni so lahko že v samem ustanovitvenem aktu. Če je krog upravičencev opredeljen splošno in jih ni mogoče določiti individualno, je potrebno v ustanovitvenem aktu določiti posebni neodvisni organ, ki odloča o upravičencih. Če takšen organ ni predviden, odloča o tem upravni odbor.

Upravičenec pa je lahko tudi ustanovitelj sam.

## **Prenehanje fundacije**

Fundacija lahko preneha z likvidacijo.

## **Preklic**

Ustanovitelj lahko prekliče fundacijo le v primeru, če je to predvideno v ustanovitvenem aktu. Preklic ni dovoljen, če je ustanovitelj pravna oseba. Sestavljen mora biti v notarski obliki. Ob odpoklicu se ustanovitveno premoženje vrne ustanovitelju.

## **Likvidacija**

Fundacijo je dovoljeno likvidirati:

- a) po preteku časa, če je bila ustanovljena za določen čas,
- b) če je nad premoženjem sprožen stečajni postopek,
- c) če je upravni odbor soglasno sprejel odločitev o likvidaciji,
- d) če je bil dosežen namen, za katerega je bila ustanovljena, ali pa namena iz kakršnega koli razloga ni mogoče več uresničevati,
- e) če jo je ustanovitelj zakonito preklical.

Ne glede na zgornje razloge, pa se po samem zakonu po preteku 100 let likvidirajo zasebne ustanove, ki niso ustanovljene za splošnokoristne in dobrodelne namene, ampak v pretežni meri za gmotno podpiranje fizičnih oseb. Vendar pa je dovoljeno ob soglasju zadnjih upravičencev<sup>9</sup> obstoj ustanove podaljšati za naslednjih sto let.

Likvidacija postane pravnomočna z vpisom v register. Premoženje se razdeli zadnjim upravičencem. Če ti niso predvideni, pripada premoženje državi.

## **Obdavčitev**

### **a) Obdavčitev ob ustanovitvi**

Ob prenosu premoženja nastane obveznost za plačilo davka na dediščine in darila, vendar po znižani davčni stopnji. Ne glede na višino premoženja znaša davčna stopnja 5 %. Pri zasebni fundaciji, ustanovljeni za splošnokoristne in dobrodelne namene, pa znaša davčna stopnja 2,5 %. Ista davčna stopnja velja za kasnejše prenose premoženja. Če predstavljajo ustanovitveno premoženje zemljišča, se davčna stopnja poveča za 3,5 %.

Če pa kasneje donirajo v obstoječo fundacijo tretje osebe, se ti prispevki obravnavajo kot čisto darilo in so obdavčeni po običajni davčni stopnji.

---

<sup>9</sup> Zadnji upravičenci so tisti, ki jim pripada preostanek ustanovitvenega premoženja ob likvidaciji fundacije.

Da bi preprečili zlorabljanje fundacij, ki ne bi plačevale davkov, velja nižja 5 % davčna stopnja le v primeru, če se v fundacijo prenese premoženje za obdobje, daljše od desetih let.

### **b) Sprotna obdavčitev fundacij**

Zasebne fundacije so zavezane za plačilo davka od dohodka. Obdavčen je svetovni dohodek. Davčnih oprostitev so deležne le splošnokoristne ustanove, ki niso zavezane za plačilo davka od dohodka, ampak plačujejo davek le od določenih dohodkov 25-odstotni davek na donos iz kapitala. Dohodki ostalih fundacij (ustanovljenih izključno za zasebne namene ali za dvojne<sup>10</sup> namene) pa so obdavčeni po običajni 34-odstotni davčni stopnji. Obdavčljivih je naslednjih sedem vrst dohodkov:

- dohodki iz gozdarstva in kmetijstva
- dohodki iz dejavnosti (dohodki iz udeležb v komanditnih družbah in tihih udeležbah)
- iz druge samostojne dejavnosti (na primer iz upravljanja s premoženjem)
- iz oddajanja premoženja v najem in zakup,
- dohodki iz kapitala ter
- drugi dohodki.

Dobički pridobljeni s prodajo premoženja, niso obdavčeni, razen, če se s premoženjem trguje zaradi špekulativnih namenov<sup>11</sup>.

Ne glede na višino, niso obdavčene udeležbe v dobičku v tujih družbah, četudi ni sklenjen sporazum o izogibu dvojnega obdavčevanja, ter udeležba pri dobičku domačih družb.

Dohodki pri prodaji kapitalskih deležev v domačih in tujih kapitalskih družbah so neobdavčeni, če ne presegajo 1 %. V nasprotnem primeru so ti dohodki obdavčeni z 12,5-odstotno davčno stopnjo.

Kot davčno priznani odhodki se priznajo le tisti, ki so neposredno povezani z ustvarjanjem prihodkov.

### **c) Obdavčitev donacij oziroma daril upravičencem**

Prejete donacije se pri prejemniku obravnavajo kot dohodki iz kapitala in so obdavčene s 25%- odstotnim davkom na dohodke iz kapitala. Obdavčitev je dokončna. Donacije iz domačih fundacij pa niso podvržene davku na dediščine in darila, razen pri vračilih premoženja pred pretekom desetih let. So pa z davkom na dediščine in darila obdavčene vse donacije, prejete iz tujih zasebnih fundacij.

V primeru preklica fundacije je potrebno plačati 5-odstotni davek na dediščine in darila od vrednosti izvirnega premoženja. Z vidika davka na donos se preklic obravnava kot likvidacija in prenos premoženja na zadnjega upravičenca. Premoženje je pri zadnjem upravičencu v celoti obdavčeno. Zakon pa daje možnost, da ta zaprosi, da se mu odmeri davek le od povečanja premoženja v času, ko je bilo to vloženo v fundacijo.

## **11 Obdavčitev fundacij v drugih državah**

---

<sup>10</sup> Mišljene so fundacije, katerih namen je splošnokoristen ali zaseben.

<sup>11</sup> Špekulativni namen se presoja glede na rok, v katerem ima fundacija premoženje v lasti. Vrednostne papirje in premično premoženje je potrebno imeti v lasti najmanj leto dni, zemljišča pa 10 oziroma v posebnih primerih 15 let.

Davčne ureditve večine držav spodbujajo ustanavljanje splošnokoristnih fundacij. Če pa so ustanovljene za zasebne namene, take praviloma niso deležne davčnih ugodnosti. Zato prevladuje stališče, da zasebna fundacija ni primerna pravna oblika za izogibanje davkom.

Kljub prevladujočemu stališču, da je potrebno davčno spodbujati splošnokoristne fundacije, obstajajo med državami razlike v njihovi obdavčitvi. Te se nanašajo predvsem na opredeljevanje splošnokoristnega namena ter določitev vrst dajatev, pri katerih se priznajo davčne ugodnosti. V nadaljevanju bomo predstavili značilnosti obdavčitve fundacij v nekaterih evropskih državah.

## 11.1 Belgija<sup>12</sup>

Pravo fundacij je v Belgiji zelo slabo razvito. Fundacije je dovoljeno ustanavljati zgolj za splošnokoristne namene, ki so deležni davčnih ugodnosti. Njihova glavna prednost je, da fundacije niso zavezane k plačilu premoženjskih davkov. Prav tako je znižano, zgolj 6,6 % davčno stopnjo, obdavčen prenos premoženja v fundacijo.

## 11.2 Španija<sup>13</sup>

Davčnih ugodnosti so deležne le fundacije, ustanovljene za nepridobitne namene. Za to morajo izpolnjevati naslednje pogoje:

- a) delovati morajo na socialnem, družbenem, kulturnem, znanstvenem ali športnem področju, na področju vzgoje, znanosti, zdravstva, pomoči manj razvitim ali na področju skrbi za okolje;
- b) najkasneje v treh letih morajo v dobro upravičencev razdeliti najmanj 70 % ustvarjenih donosov ali dohodkov;
- c) če imajo neposredno ali posredno večino glasovalnih pravic v gospodarskih družbah, mora njihov nadzorni organ gospodarskemu in finančnemu ministrstvu dokazati, da so te udeležbe za doseganje ustanovitvenega namena potrebne;
- d) nadzornemu organu morajo letno oddajati računovodske izkaze,
- e) ob likvidaciji morajo prenesti premoženje na drugo fundacijo s podobnim namenom;
- f) upravni odbor mora opravljati svojo funkcijo častno, torej brez povračila stroškov, ki jih je pri tem imel. Prav tako ne sme biti udeležen pri ustvarjenem rezultatu.

Davčnih ugodnosti pa ne uživajo fundacije, ki določijo kot upravičence ustanovitelja, njegovega zakonca, druge družinske člane do četrtega kolena ali pa so naštete osebe deležne drugih koristi.

Davčne ugodnosti so predvidene pri davku od dohodka, zemljiškem in pri obrtnem davku. Pod določenimi pogoji so celo oproščene plačila zemljiškega<sup>14</sup> in obrtnega davka<sup>15</sup>.

### Davek od dohodka

Fundacije, ki izpolnjujejo v prvem odstavku zapisane pogoje, so pri obdavčitvi ustvarjenega dohodka deležne naslednjih davčnih ugodnosti:

<sup>12</sup> Povzeto po Wymeersch (2001, 285)

<sup>13</sup> Povzeto po Andres (2001,503):

<sup>14</sup> Plačila zemljiškega davka niso oproščene fundacije, ki uporabljajo nepremičnine, ki so predmet obdavčitve v nasprotju z ustanovitvenim namenom oziroma so bile pridobljene proti koristi.

<sup>15</sup> Plačila obrtnega davka so oproščena tista podjetja, ki jih upravljajo fundacije, če so izpolnjeni pogoji, navedeni pod točko a), in upravičenci niso znani vnaprej.

- dohodek, ki je potreben za uresničevanje ustanovitvenega namena, je v celoti neobdavčen,
- ustvarjen dohodek iz pridobitne dejavnosti pa je neobdavčen le, če se bo porabil za ustanovitveni namen.

Udeležbe v dobičku v tistih gospodarskih družbah, ki niso davčno privilegirane, so obdavčene po 10-odstotni davčni stopnji.

### 11.3 Nizozemska<sup>16</sup>

Na Nizozemskem zakonodajalec za fundacije ne predvideva posebnosti pri obdavčitvi. Fundacije so zavezane za plačilo podjetniškega davka, če upravljajo s podjetji po pridobitnih načelih ter se ta podjetja pojavljajo na konkurenčnem trgu. V tem primeru je obdavčen le dohodek iz pridobitnih aktivnosti. Splošnokoristne fundacije pa so ob predpostavki, da s svojo dejavnostjo ne povzročajo nelojalne konkurence ter delujejo v okviru ustanovitvenega namena, oproščene plačila dajatev. Prejete donacije od podjetij, ki ne presegajo 227 EUR, so prav tako neobdavčene. Pri donatorjih se kot davčno priznani odhodek priznajo do višine 6 % ustvarjenega letnega dobička.

#### Ugodnosti pri davku na dediščine in darila

Za splošnokoristne in cerkvene fundacije ter za splošnokoristna društva veljajo posebnosti pri davku na dediščine in darila. Tako znaša neobdavčeni znesek pri davku na darila 3.745 EUR, pri davku na dediščine pa 7.490 EUR. Pri višjih vsotah znaša davčna stopnja 11 % (namesto običajne, ki se giblje med 41-68 %).

Fizičnim osebam, ki darujejo splošnokoristnim fundacijam do 10 % dohodka, se te priznajo v celoti kot davčna olajšava, vendar ob pogoju, da je sklenjena darilna pogodba v notarski obliki. Prav tako se mora darovalec zavezati, da bo fundaciji daroval sredstva še naslednjih pet let.

### 11.4 Italija<sup>17</sup>

Podobno kot na Nizozemskem tudi v Italiji fundacije nimajo posebnega davčnega statusa. Na priznanje davčnih ugodnosti ne vpliva namen (splošnokoristen ali zaseben), ampak način, kako se ta dosega.

Vendar pa je v zadnjih letih zaznati pomembne premike v smeri stimuliranja ustanavljanja fundacij za splošnokoristne namene. Tako je bila 4. 12. 1997 sprejeta zakonska uredba št. 460 (De Giorgi 2001, 399), ki predvideva davčne ugodnosti za fundacije, ki uresničujejo splošnokoristne namene. Davčnih ugodnosti so tako deležne fundacije<sup>18</sup>, ki imajo v statutih opredeljeno, da so ustanovljene za enega od naslednjih splošnokoristnih namenov: zdravstveno in socialno skrb, dobrodelnost, izobraževalne namene, spodbujanje amaterskega športa, podpiranje in ohranjanje zgodovinskih in umetnostnih predmetov, skrb za naravo in okolje, spodbujanje kulture in umetnosti, skrb za človekove pravice ter znanstvenoraziskovalne dejavnosti.

<sup>16</sup> Povzeto po van der Ploeg (2001, 414)

<sup>17</sup> Povzeto po De Girgi (2001, 399-400)

<sup>18</sup> Društva in fundacije.



## 11.5 Francija<sup>19</sup>

V zameno za strogo državno kontrolo uživajo francoske fundacije številne davčne olajšave. Pogoji za njihovo koriščenje pa so v primerjavi z drugimi državami specifični. Davčnih ugodnosti so namreč deležne le tiste, katerih namen je nesebičen in nepridobiten. Torej sta davčnih ugodnosti deležni obdavčitev dejavnosti ter obdavčitev prenosa premoženja na fundacije.

### Obdavčitev dejavnosti

Osnovni pogoj, ki mora biti izpolnjen, da so davčne olajšave sploh možne, je pretežno nepridobiten namen. Vendar pa so pogosti primeri, ko morajo fundacije za uresničevanje svojega namena ravnati po pridobitnih načelih. Razlika je le v tem, da ustvarjenih donosov ne porabijo za lastne koristi, ampak za splošnokoristne namene. Pri tem pa je zelo težko ločiti med pridobitnimi in splošnokoristnimi nameni. Zato zakonodajalec določa stroge pogoje, kdaj prevladujejo splošne koristi in kdaj zasebne. Da prevladujejo splošne koristi, morajo biti izpolnjeni naslednji trije pogoji:

- ravnateljstvo ne vodi fundacije zaradi pridobitnih namenov,
- prevladuje nepridobitna<sup>20</sup> dejavnost,
- prihodki iz pridobitne dejavnosti ne presegajo 38.112 EUR.

Z davkom od dohodka pravnih oseb pa so obdavčeni dohodki, ki izvirajo iz upravljanja premoženja (oddajanje nepremičnin v najem, dohodki iz premičnega premoženja), čeprav so ti namenjeni ustanovitvenim namenom. Vendar so ti dohodki obdavčeni z znižano davčno stopnjo<sup>21</sup>. Prav tako se upošteva splošna davčna olajšava v višini 15.245 EUR, vendar le za njihovo nepridobitno dejavnost.

Splošnokoristne fundacije so oproščene plačila obrtnega davka.

### Obdavčitev prenosa premoženja

Donacije fizičnih oseb splošnokoristnim fundacijam se priznajo kot davčna olajšava v višini 50 % sredstev, vendar največ do višine 6 % obdavčljivega dohodka. Pravnim osebam pa se kot davčno priznani odhodek priznajo do 3,25 ‰ ustvarjenih prihodkov od prodaje.

## 11.6 Nemčija

Nemčija ima od vseh držav najbolj opredeljen sistem obdavčitve fundacij. Razlike so pri obdavčitvi zasebnih in splošno koristnih fundacij.

### Obdavčitev družinskih fundacij

#### *Ustanovitev*

Ob ustanovitvi nastane obveznost za plačilo davka na dediščine in darila. Glede na razmerje med zapustnikom/darovalcem in dedičem/obdarjencem loči zakon tri davčne razrede. Velja pravilo, višji kot je davčni razred, višja je davčna obremenitev. Tako so dediščine in darila, ki

<sup>19</sup> Povzeto po Capitant (2001, 344)

<sup>20</sup> Nepridobitna dejavnost izvira iz dejstva, da se ustvarjeni dobiček porabi za dejavnost

<sup>21</sup> Dohodki so obdavčeni z 10- in 24-odstotno davčno stopnjo namesto z 33,33 %.

so uvrščena v prvi davčni razred, obdavčena z 30- odstotno davčno stopnjo, v drugem razredu z 40-odstotno in v tretjem razredu s 50-odstotno davčno stopnjo.

Tabela 1: Davčni razredi pri davku na dediščine in darila

Prvi razred	Drugi razred	Tretji razred
<ul style="list-style-type: none"> <li>• zakonec</li> <li>• otroci in pastorki</li> <li>• vnuki</li> <li>• starši in stari starši pri dedovanju</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• starši in stari starši pri obdarovanju</li> <li>• nečaki in nečakinje</li> <li>• očim in mačeha</li> <li>• zet in snaha</li> <li>• tast in tašča</li> <li>• ločeni zakonci</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• drugi upravičenci</li> <li>• namensko darovanje</li> </ul>

Vir: Ernst&Yung. 2000. Stiftungen und ihre Besteuerung. [Available: [http://www.ey.com/global/vault.nsf/Germany/ST1\\_Stiftungen/\\$file/STIFTUNGEN.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/Germany/ST1_Stiftungen/$file/STIFTUNGEN.pdf)]

Pri ustanovitvi fundacije se po navadi upošteva tretji razred. Izjema velja za domače družinske fundacije, pri katerih je višina davčne obveznosti odvisna od sorodstvenega razmerja med ustanoviteljem in upravičenci. Davčni razred vpliva na davčno stopnjo ter na neobdavčeni znesek. Če se v fundacijo prenaša poslovno premoženje, se priznajo dodatne davčne ugodnosti. Te veljajo za naslednje vrste premoženja:

- prenos domačih podjetij ali njihovih delov, prenos deležev v osebnih družbah ali komanditnih delniških družbah,
- prenos domačih kmetijskih in gozdnih gospodarstev,
- deležev v domačih kapitalskih družbah, če znašajo več kot 25 %.

Pri prenosu podjetij ali kmetijskih in gozdnih gospodarstev se lahko plačilo davka odloži za obdobje do 10 let, če je to potrebno za njihov obstoj.

Po navadi se premoženje deduje vsakih 20 do 30 let, kar ne velja za premoženje fundacij. Da fundacije ne bi bile v ugodnejšem položaju kot ostale osebe, se vsakih 30 let simulira dedovanje, kar pomeni, da se vsakih 30 let premoženje fundacije obdavči s posebnim davkom na dediščine. Predmet obdavčitve je celotno premoženje fundacije na dan nastanka davčne obveznosti. Pri obdavčitvi se simulira, da se premoženje deli dvema otrokoma, kar pomeni, da se prizna davčna olajšava, predvidena za dva otroka, ki znaša 409.035 EUR. Ne glede na krog upravičencev se premoženje obdavči po polovični davčni stopnji, ki velja za prvi dedni razred.

### ***Obdavčitev kasnejših donacij***

Kasnejše donacije so vedno obdavčene po pravilih, ki veljajo za tretji davčni razred. Ugodnejša obdavčitev pride je mogoča le, če so kasnejše donacije predvidene v ustanovitvenem aktu.

### ***Obdavčitev prenehanja***

Pri prenehanju fundacije se premoženje razdeli upravičencem, pri čemer so davčni razredi in davčne olajšave odvisni od sorodstvenega razmerja med ustanoviteljem in upravičencem. Če

je kot upravičenec predviden ustanovitelj sam, je obdavčen po določilih tretjega davčnega razreda.

### ***Sprotna obdavčitev fundacije***

Vsi dohodki fundacije, vključno s prejetimi deleži v dobičku in obrestih, so obdavčeni z davkom od dohodka pravnih oseb. Če fundacije upravljajo s podjetji, so zavezane za plačilo obrtnega davka. Pri davku od dohodka pravnih oseb in pri obrtnem davku se upošteva davčna olajšava v višini 3.835 DEM.

### ***Obdavčitev upravičencev***

Pri obdavčitvi upravičencev je odločilnega pomena, ali gre za izplačila, določena v statutu, ali gre za izplačila na podlagi dolžniško-upniškega razmerja. Pri upravičencu so prejemki iz fundacije v celoti neobdavčeni, če izvirajo iz dohodkov, od katerih je bil plačan davek od dohodka pravnih oseb. Dohodki iz čistega dolžniško-upniškega razmerja pa se pri prejemniku obravnavajo kot običajni dohodki in se prištevajo ostalim dohodkom. Zato so obdavčeni z dohodnino po običajni davčni stopnji. Pri fundaciji pa se ta plačila ne priznajo kot davčno priznan odhodek.

### **Obdavčitev splošno koristnih fundacij**

#### ***Davek na dediščine in darila***

Prenos premoženja na splošnokoristne fundacije je oproščen plačila davka na dediščine in darila. Pri prenehanju je obdavčitev odvisna od tega, komu pripada premoženje. Če je prejemnik splošnokoristna ustanova, je prenos premoženja neobdavčen, v nasprotnem primeru pa je le-to obdavčeno z davkom na dediščine in darila. Premoženje se mora za splošnokoristne namene pokloniti za najmanj 10 let.

#### **Davek od dohodka**

Splošnokoristne fundacije so oproščene plačila davka od dohodka pravnih oseb. Plačilu davka od dohodka pravnih oseb in obrtnega davka pa so za dohodke, ki izvirajo iz poslovne dejavnosti, tovrstne fundacije zavezane.

## **11.7 Švica<sup>22</sup>**

Plačila davkov so oproščene le fundacije, ustanovljene za splošnokoristne in javne namene, kar pomeni, da družinske fundacije praviloma niso oproščene plačila dajatev. Za podjetniške fundacije pa velja naslednje zakonsko določilo: »Podjetniški nameni praviloma niso splošnokoristni. Pridobivanje in upravljanje s kapitalskimi deleži velja za splošnokoristno le, če so podjetniški interesi podrejeni splošnokoristnim namenom«.

---

<sup>22</sup> Povzeto po Riemer (2001,516)

## LITERATURA

1. Andres, L. Lucia. 2001. *Stiftungen in spanischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
2. Capitant, David. 2001. *Stiftungen in französischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
3. De Giorgi, Maria Vita. 2001. *Stiftungen in italienischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
4. Die österreichische Privatstiftung. 2001. [Available: [www.andersen.com](http://www.andersen.com)]
5. Doralt, Peter und Susanne Kalss. 2001. *Stiftungen in österreichischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
6. Ernst&Yung. 2000. Stiftungen und ihre Besteuerung. [Available: [http://www.ey.com/global/vault.nsf/Germany/ST1\\_Stiftungen/\\$file/STIFTUNGEN.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/Germany/ST1_Stiftungen/$file/STIFTUNGEN.pdf)].
7. Gesellschaftsformen im Fürsenum Liechtenstein. Ein Überblick. Available: [<http://vogt.li/images/gesellschaftsformen.pdf>].
8. Hof, Hagen.. 2001. *Stiftungen in Deutschland*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
9. Hopt. J. Klaus und Dieter Reuter. 2001. *Stiftungsrecht in Europa: Eine Einführung*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
10. Kronke, Herbert. 2001. *Familien und Unternehmenssträgerstiftung*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
11. Lampert, Siegbert und Franco Teisch. 2001. *Stiftungen in liechtensteinischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
12. Meine Stiftung. Frankfurt : Genossenschaftsverband Hessen/Reinland-Pfalz/Thüringen. [Available: [genossenschaftsverband.de/gvf\\_onlinecontend.nsf/6780ae56dc797d1a65256989005a3951/50773636543324\\$FILE/Leitfaden.pdf](http://genossenschaftsverband.de/gvf_onlinecontend.nsf/6780ae56dc797d1a65256989005a3951/50773636543324$FILE/Leitfaden.pdf)].
13. Neue Rechtsentwicklungen. Sonderausgabe Familienstiftungen. Brandidrögepiltzhueuer&Gronemeyer Rechtsanwälte. [Available: [www.bdpfg.de](http://www.bdpfg.de)].
14. Predpisi o društvih in ustanovah z uvodnimi pojasnili mag. Slavka Debelaka in dr. Verice Trstenjak. 1996. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije.
15. Rawert Peter. 2001: Die *Stiftungsbegriff und seine Merkmale-Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganization*. Objavljeno v Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
16. Riemer, Hans Michael. 2001. *Stiftungen in schweizerischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
17. Schmidt, Karsten. 2001. »Ersatzformen« der Stiftung – Unselbstständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
18. Stiftungen in Deutschland. [Available: [http://www.bridges.kw.de/pdf/stiftungen\\_in\\_deutschland.pdf](http://www.bridges.kw.de/pdf/stiftungen_in_deutschland.pdf)].
19. Stiftungen. 1998. Innenministerium Baden – Württemberg. [Available: [http://www.baden-wuerttemberg.de/sixcms\\_upload/media/160/stiftungsbrosch\\_re.pdf](http://www.baden-wuerttemberg.de/sixcms_upload/media/160/stiftungsbrosch_re.pdf)].
20. Van der Ploeg J. Tymen. 2001. *Stiftungen im niederländischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.
21. Wymeersch, Eddy. 2001. *Stiftungen in belgischen Recht*. V: Stiftungsrecht in Europa. Köln : Carl Heymanns Verlag.