

Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft--Schenkung-steuerrecht

Von Dr. Christoph Habammer*, München

Der Trust, das unbekannte Wesen. So könnte das Ergebnis lauten, wenn man versucht, für die Figur des ausländischen Trust ein äquivalentes Pendant im deutschen Vorschriftensystem zu suchen. Dies gilt nicht nur für das Steuer-, sondern auch für das Zivilrecht. Der Trust beschäftigt die Finanzgerichtsbarkeit zwar schon seit mehr als 60 Jahren¹. Dennoch sind viele Probleme heute noch ungeklärt. Auch die Steuergesetzgebung hat sich mit dem Trust auseinandergesetzt. Durch das StEntlG 1999-2000-2002² wurde die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung des Trust deutlich verschärft.

1. Einleitung

Ausgehend von der Begriffsbestimmung des Trusts wird zuerst nach zivilrechtlichen „Übersetzungen“ des dem deutschen Recht fremden Institutes gesucht. Der Schwerpunkt des Beitrages liegt in der ertrag- sowie erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung des Trusts unter Berücksichtigung der Problematik von möglichen Mehrfachbesteuerungen.

2. Der Begriff des Trust

Der Trust soll seine Entstehung den Kreuzzügen zu verdanken haben³. Die treuhänderische Konstruktion des Trust wurde im Mittelalter hauptsächlich dazu benutzt, feudale Lasten nach Lehensrecht zu umgehen, die mit dem Grundbesitz verknüpft waren⁴. Er ist ein Rechtsinstitut, das im angloamerikanischen Rechtskreis oft verwendet wird, dem Zivilrecht Kontinentaleuropas jedoch weitgehend fremd ist. In den letzten Jahren haben viele niedrigbesteuerte Finanzzentren, wie z. B. die Kanalinseln Jersey und Guernsey oder die Cayman Islands, die Trust-Gründung durch Ausländer zugelassen. Diese nach dem Recht der zuvor genannten Steueroasen errichteten Trusts werden häufig auch als Offshore-Trusts bezeichnet.

Eine länderübergreifende Definition des Trusts findet man in der Haager Konvention zur Anerkennung des Trusts aus dem Jahre 1984⁵: „Der Trust ist ein Rechtsverhältnis, bei dem einer Person bestimmte Güter übertragen werden, die diese für Dritte oder einen allgemeinen Zweck verwalten soll“. Deutschland ist der Haager Konvention von 1984, anders als viele Länder, nicht beigetreten⁶.

2.1 Grundstruktur

Der Trust besteht typischerweise aus einem rechtlichen Dreiecksverhältnis⁷. Der Errichter und Gründer eines Trusts überträgt Teile seines Vermögensstammes auf einen Vermögensverwalter. Der Trust selbst hat keine eigene Rechtspersönlichkeit. Nur der Verwalter ist als Inhaber des Trust-Vermögens aktiv- und passivlegitimiert⁸.

Die Besonderheit des Trusts liegt in der dem deutschen Recht fremden Spaltung des Eigentums am Trust-Vermögen⁹. Der Verwalter wird dabei voll berechtigter Eigentümer nach strengem Recht, dem sogenannten common law. Die betreffenden Wirtschaftsgüter werden ihm vom Errichter endgültig

zu Eigentum übertragen. Bei der Nutzung und Verwendung des übertragenen Vermögens ist der Verwalter jedoch entsprechend den Vorgaben des Errichters in seinen Befugnissen beschränkt. Er darf von seinem Recht nur zu bestimmten Zwecken, im Interesse von Dritten, den von dem Errichter benannten Begünstigten, Gebrauch machen. Die Rechte der Begünstigten beruhen auf Billigkeitsrecht, dem sogenannten equity law. Der Errichter kann auch einen Überwacher (protector) einsetzen, der auf Einhaltung seiner Vorgaben achtet und oft auch das Recht hat, den Verwalter abzusetzen und einen neuen zu bestimmen¹⁰.

Es handelt sich hier weder um eine nur schuldrechtliche oder ausschließlich dingliche Beschränkung des Verwalters. Denn dem angloamerikanischen Recht ist das Abstraktionsprinzip weitgehend fremd. Dieser Eigentums-Dualismus auf Grundlage der Unterscheidung common law - equity law ist mit der Hauptgrund dafür, weshalb eine Übersetzung der Rechtsverhältnisse des Trusts in das deutsche Recht erhebliche Schwierigkeiten bereitet.

2.2 Arten von Trusts

Trotz der einheitlichen Grundstruktur hat der Errichter bei Gründung eines Trusts, abhängig von den national unterschiedlichen Regelungen, viele Gestaltungsmöglichkeiten. Eine abschließende Darstellung aller Erscheinungsformen des Trusts ist kaum möglich. Ich will mich deshalb auf die Darstellung der wesentlichen Typen¹¹ beschränken:

- Der Trust kann rechtsgeschäftlich entweder durch Verfügung von Todes wegen oder durch Vertrag unter Lebenden errichtet werden. Es ist auch möglich, dass sich der Errichter selbst als Verwalter einsetzt. In diesem Fall erfolgt die Errichtung des Trusts durch öffentliche Erklärung.
- Der Trust kann auch aus der Perspektive der Begünstigten unterschieden werden. Von einem strict trust spricht man, wenn den Begünstigten unentziehbare, gerichtlich durchsetzbare Leistungsansprüche zugestanden werden. Bleiben sie ohne Ansprüche, wird der Trust als discretionary trust bezeichnet. Der Errichter kann sich hier selbst als Begünstigten einsetzen. Auch der Verwalter kann einer von mehreren Begünstigten sein.
- Der Errichter kann sich auch das Recht vorbehalten, seine Weisungen an den Verwalter zu ändern, den Verwalter selbst abuberufen oder sogar das ganze Trust-Vermögen wieder an sich zu ziehen. Der Verwalter ist dann lediglich ein verlängerter Arm des Errichters. In einem solchen Fall spricht man von einem revocable trust.
- Der Trust kann auch nach der Stellung des Verwalters unterschieden werden. Der Errichter kann hier freie Hand haben, zu bestimmen, welche Ausschüttungen zu welchem Zeitpunkt an die Begünstigten vorzunehmen sind. Er kann bestimmen, ob und inwieweit hier dem Verwalter ein Ermessen zusteht. Es bleibt aber immer die Bindung des Verwalters gegenüber dem Begünstigten nach Billigkeitsrecht. Das Eigentum am Vermögensstamm bleibt gespalten.

Unterscheidungsmerkmal	Systematik der Erscheinungsformen von Trusts	
Entstehung	von Todes wegen (testamentary trust)	Vertrag unter Lebenden (inter vivos trust)
Stellung Begünstigter	Leistungsansprüche (strict trust)	ohne Ansprüche (discretionary trust)
Stellung Errichter	Vermögensübertragung widerruflich (revocable trust)	Vermögensübertragung unwiderruflich (irrevocable trust)
Stellung Verwalter	feste Ausschüttungen und Vermögensverteilung nach Vorgaben Errichter (strict trust)	Ermessen bei Ausschüttungen und Vermögensverteilung (discretionary trust)

3. Der Trust im Zivilrecht

Für die zivilrechtliche Wirksamkeit der Trust-Errichtung und der Vermögensübertragung ist es entscheidend, welche Rechtsordnung nach den deutschen Vorschriften des internationalen Privatrechts angewendet wird.

Die Errichtung eines Trusts durch Verfügung von Todes wegen unterliegt dabei dem sogenannten Erbstatut. Das Erbstatut entscheidet über alle mit dem Erwerb der Erbschaft zusammenhängenden Fragen. Die einschlägige Kollisionsnorm ist Art. 25 Abs. 1 EGBGB. Sie knüpft hier an die Staatsangehörigkeit des Erblassers an. Ist der Erblasser damit Deutscher, gilt für dessen gesamten Nachlass grundsätzlich deutsches Erb-recht.

Da Deutschland die bereits erwähnte Haager Konvention von 1984¹² nicht anerkennt, ist die Errichtung eines Trusts durch Verfügung von Todes wegen deshalb unwirksam. Denn dem deutschen Erblasser ist es verwehrt, erbrechtliche Gestaltungsmittel des ausländischen Rechts zu verwenden. Nach § 2084 BGB ist die unwirksame Trust-Anordnung jedoch in ein wirtschaftlich ähnliches Rechtsinstitut des deutschen Rechts umzudeuten¹³. Entscheidend für die Umdeutung ist hier der vom Erblasser gewählte konkrete Trust-Typus. Für eine Umdeutung kommen vorrangig folgende Rechtsinstitute in Betracht:

- die Einsetzung eines Treuhänders¹⁴,
- die Dauertestamentsvollstreckung¹⁵,
- die Vor- und Nacherbschaft oder
- die ausländische Familienstiftung¹⁶.

Das deutsche Erbrecht gilt jedoch dann nicht universell, wenn der deutsche Erblasser im Ausland belegenes Vermögen auf den Trust überträgt. Hier ist nach Art. 3 Abs. 3 EGBGB das Recht des ausländischen Belegenheitsstaates anwendbar. Es kommt dann zu einer, vom Grundsatz der Universalsukzession im Erbrecht abweichenden, Nachlassspaltung¹⁷. Dies bedeutet beispielsweise, dass ein deutscher Erblasser in den USA belegene Immobilien schuldrechtlich wirksam auf einen US-Trust übertragen kann.

Die schuldrechtliche Wirksamkeit eines unter Lebenden errichteten Trusts richtet sich dagegen nach dem sogenannten Schuldvertragsstatut. Es gilt hier der Grundsatz der Parteiautonomie. Errichter und Verwalter können nach Art. 27 Abs. 1 EGBGB bestimmen, welche Rechtsordnung gilt. Sie können damit der Trust-Errichtung zur Wirksamkeit verhelfen. Voraussetzung ist allerdings, dass ein ausreichender internationaler Bezug besteht. Hat der Trust, wie üblich, seinen Verwaltungssitz im Ausland, wird diese Voraussetzung bereits erfüllt¹⁸.

Von der Frage der schuldrechtlich wirksamen Errichtung eines Trusts ist die Prüfung zu unterscheiden, ob Vermögensgegenstände auf einen Trust dinglich wirksam übertragen werden können. Nach den gewohnheitsrechtlichen Grundsätzen des internationalen Sachenrechts ist hier die Rechtsordnung des Landes anwendbar, in dem sich das übertragene Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der dinglichen Übertragung befand. Damit ist auf im Inland belegenes Vermögen deutsches Zivilrecht anwendbar. Da dem deutschen Zivilrecht eine Spaltung des Eigentums jedoch fremd ist, kann inländisches Vermögen nicht wirksam auf einen Trust übertragen werden¹⁹. Auch hier muss das entstehende Rechtsverhältnis in ein deutsches Rechtsinstitut umgedeutet werden. Der BGH²⁰ hat für den Fall einer unwirksamen Forderungsabtretung eine Umdeutung in eine Treuhandvereinbarung vorgenommen. Damit hat er eine volle Verfügungsberechtigung des Verwalters unterstellt.

Pflichtteilsergänzungsansprüche können durch eine Trust-Errichtung unter Lebenden nicht umgangen werden. Nur wenn zwischen Trust-Errichtung und dem Tod des Errichters die gesetzliche Frist von 10 Jahren verstrichen ist, bestehen keine Ansprüche der pflichtteilsberechtigten Erben des Errichters (§ 2325 BGB). Gleiches gilt für den Zugewinnausgleich (§ 1375 Abs. 2 und 3 BGB)²¹. Deshalb empfiehlt es sich, vor Errichtung eines Trusts unter Lebenden entsprechende Verzichtserklärungen einzuholen.

4. Der Trust im Ertragsteuerrecht

4.1 Der Trust als Treuhandverhältnis

Der Errichter hat dann die vom Trust erwirtschafteten Einnahmen zu versteuern, wenn ihm diese nach allgemeinen Grundsätzen als eigene Einnahmenerzielung zuzurechnen sind²². Maßgebliches Indiz für die Inhaberschaft einer Einnahmequelle ist das wirtschaftliche Eigentum. Der Errichter könnte als Treugeber trotz der Vermögensübertragung wirtschaftlicher Eigentümer des Trust-Vermögens geblieben sein. Die Belegenheit des Vermögens vor Übertragung auf den Trust und damit die zivilrechtliche Wirksamkeit der Übertragung spielt hier für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums keine Rolle. Der Errichter ist dann regelmäßig wirtschaftlicher Eigentümer, wenn folgende Kriterien erfüllt sind²³:

- Der Verwalter muss als Treuhänder an die Weisungen des Errichters strikt gebunden sein.
- Das Vertragsverhältnis zum Verwalter muss jederzeit und ohne Bedingungen kündbar sein. Das bloße Recht, isoliert die Vermögensübertragung zu widerrufen, reicht nicht aus.

Der Errichter erzielt als Treugeber jedoch nur dann eigene Einkünfte über den Trust, wenn er auch einen wesentlichen Einfluss auf die Anlageentscheidung des Verwalters hat. Nur dann ist er und nicht der Trust am Markt tätig. Kann der Verwalter frei entscheiden, wie er das Trust-Vermögen anlegt, ist der Errichter zwar Treugeber, ihm sind die vom Trust erwirtschafteten Erträge jedoch nicht als eigene Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG zuzurechnen. Das Treuhandverhältnis ist immer nur ein, wenn auch im Einzelfall meist entscheidendes, Indiz für eine eigene Einnahmenerzielung²⁴.

Im Einzelfall können das Trust-Vermögen und auch die erzielten Einnahmen dem oder den Begünstigten als Treugeber zugerechnet werden²⁵. Auch hier müssen im Verhältnis zum Verwalter die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sein.

4.2 Der Trust als selbstständige Vermögensmasse

Der Trust kann als nicht rechtsfähige Vermögensmasse i. S. des § 2 KStG zu beurteilen sein. Eine Vermögensmasse liegt immer dann vor, wenn Vermögen das wirtschaftliche Eigentum eines Steuerpflichtigen verlassen hat, ohne dasjenige eines anderen Steuerpflichtigen zu erreichen²⁶. Damit dürfen weder der Errichter

noch die Begünstigten und auch nicht der Verwalter selbst wirtschaftlicher Eigentümer des Trust-Vermögens sein. Diese Voraussetzungen wird der Trust in der Regel erfüllen. Damit ist er aber nicht nur Vermögensmasse i. S. des § 2 Nr. 1 KStG²⁷, sondern auch ein anderes Zweckvermögen des privaten Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG²⁸. Für die Steuerpflicht des Trust bedeutet dies:

- Hat der Verwalter seinen Wohnsitz im Inland, wird dort regelmäßig auch die Geschäftsleitung (§ 10 AO) des Trust sein. Dann ist der Trust unbeschränkt steuerpflichtig.
- Hat der Trust dagegen weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, was regelmäßig der Fall sein wird, ist er beschränkt steuerpflichtig.

4.3 Durchgriffsbesteuerung nach § 15 AStG bei „Familientrusts“

Nach § 15 AStG ist das Vermögen und das Einkommen einer Familienstiftung bestimmten Personen zuzurechnen. Über

Habammer: Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft--Schenkung-steuerrecht

DStR 2002 Heft 11

428 ▲

§ 15 Abs. 4 AStG hat diese Vorschrift auch für die Besteuerung von Familientrusts eine entscheidende Bedeutung. Denn Vermögensmassen und sonstige Zweckvermögen werden hier Stiftungen gleichgestellt.

4.3.1 Normzweck des § 15 AStG

Die amtliche Begründung des Gesetzgebers bei Einführung des § 15 AStG ist sehr karg und verweist im Wesentlichen auf die Rechtsvorgängervorschrift des § 12 Steueranpassungsgesetz²⁹. Tatsächlich hat § 15 AStG jedoch einen weiteren Rechtsvorgänger. Denn bereits nach § 2 der 1. Steueramnestieverordnung aus dem Jahre 1931³⁰ wurde das Vermögen und Einkommen ausländischer Familienstiftungen Dritten zugerechnet. In der Begründung³¹ findet man Hinweise zur Zielrichtung dieser Norm und damit auch zum Normzweck des § 15 AStG. Danach wird das Einkommen der Familienstiftungen dem Stifter oder anderen in der Vorschrift genannten Personen so zugerechnet, als wenn die Stiftung tatsächlich Bezüge gewährt hätte. Durch die Vorschrift wird damit eine Ausschüttung des Gesamteinkommens der ausländischen Vermögensmasse fingiert.

Den Besteuerungstatbestand verwirklicht damit die Familienstiftung. Die Besteuerungsfolgen greifen allein bei den in der Vorschrift bestimmten Steuerinländern. Ob die Steuerinländer selbst tatsächlich über das von der Stiftung erwirtschaftete Einkommen verfügen konnten, ist grundsätzlich irrelevant. Die Abschirmwirkung des ausländischen Rechtsträgers wird in jedem Fall durchbrochen.

4.3.2 Definition des Familientrusts nach § 15 Abs. 2 AStG

Ein Familientrust liegt nach § 15 Abs. 2 AStG dann vor, wenn der Errichter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind³². Die Steuerpflicht der Berechtigten selbst ist für die Beurteilung, ob ein Familientrust vorliegt oder nicht, irrelevant.

Neben dem Verwandtschaftsverhältnis der Begünstigten zum Errichter ist damit für die Annahme eines Familientrusts entscheidend, wann eine „Berechtigung“ im Sinne dieser Vorschrift vorliegt. Orientiert man sich bei der Auslegung des Begriffes der „Berechtigung“ am Zivilrecht, so ist ein Abkömmling oder Angehöriger nur dann berechtigt, wenn er einen Rechtsanspruch auf Leistung oder zumindest eine Rechtsanwartschaft auf Zuwendung von Bezügen hat. Sind Zuwendungen an Bedingungen geknüpft, wie etwa eine Ermessensentscheidung des Verwalters, so würde bei einer rein zivilrechtlichen Betrachtung eine Berechtigung nicht vorliegen³³.

Eine solche sklavische Anknüpfung der Auslegung an das Zivilrecht wird jedoch dem Normzweck des § 15 AStG nicht gerecht. Wie bereits oben erwähnt, erfolgt nach der Gesetzesbegründung die Zurechnung von Einkommen unabhängig von der tatsächlichen Dispositionsmöglichkeit. Nur so kann die Norm, wie vom Gesetzgeber gewollt, die Kapitalflucht durch Vermögensverlagerungen wirksam bekämpfen³⁴. Eine Berechtigung ist deshalb auch anzunehmen, wenn nach den Umständen, insbesondere nach der Trust-Vereinbarung, zu erwarten ist, dass der Begünstigte die vom Trust erwirtschafteten Erträge zukünftig erhalten wird³⁵. Eine Prognoseentscheidung ist zu treffen. Der mutmaßliche Geschehensablauf im Hinblick auf die Zuwendungen muss dabei vorhergesehen werden. Die Berechtigung muss jedoch bestimmbar und damit auch prognostizierbar bleiben. Sollen beispielsweise Zuwendungen an die Begünstigten nur in Notfällen erfolgen, ist grundsätzlich eine Prognostizierbarkeit nicht gegeben und damit eine Berechtigung ausgeschlossen. Der Begünstigte ist dann ein nicht berechtigter Zufallsdestinatär, bei dem eine Zurechnung nach § 15 AStG ausgeschlossen ist³⁶.

Zur Problematik der „Berechtigung“ folgender Beispielfall:

Fall 1:

A errichtet einen Trust. Begünstigte sind seine Angehörigen B, C und D. B soll das gesamte Vermögen bei Auflösung erhalten. C und D erhalten laufende Zuwendungen, soweit ihr jährlich zu versteuerndes Einkommen unter einer bestimmten Grenze liegt und sich der Verwalter E für eine Ausschüttung entscheidet.

Variante a: C und D sind keine Angehörigen des A

Variante b: B ist kein Angehöriger des A


Variante c: B und C sind keine Angehörigen des A

Im Grundfall ist der Angehörige B alleine anfallsberechtigt. Ein Familientrust liegt damit vor. Die Bezugsberechtigung von C und D muss nicht mehr geprüft werden. Aus den gleichen Gründen ist in der Variante a ein Familientrust gegeben. In der Variante b ist die Beurteilung der Bezugsberechtigung von C und D dagegen entscheidend für die Annahme eines Familientrusts. Hier muss die Finanzverwaltung, auch auf Basis der Steuerbescheide der vergangenen Jahre, prognostizieren, ob C und D in den kommenden Jahren die in der Trustvereinbarung enthaltenen Einkommensgrenzen unterschreiten oder nicht. Wegen des Verwandtschaftsverhältnisses der Begünstigten zum Errichter A wird dabei regelmäßig zu unterstellen sein, dass sich der Verwalter E für eine Ausschüttung entscheidet. Gelangt man in Variante b auf Grund der Prognose zu dem Ergebnis, dass nur C auf Grund seines zu erwartenden Einkommens mit Ausschüttungen rechnen kann, liegt ein Familientrust vor. Denn dann ist C allein bezugsberechtigt. Gelangt man bei der Prognose in Variante c zum gleichen Ergebnis, liegt kein Familientrust vor. Denn C ist dann zwar allein bezugsberechtigt, jedoch nicht Angehöriger des A.

4.3.3 Einkommensermittlung

Bei Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens wird unterstellt, dass der ausländische Trust in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist³⁷. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes erfolgt keine Einnahmen- oder Einkünfte-, sondern

Habammer: Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft--Schenkung-steuerrecht

DStR 2002 Heft 11 429 

eine Einkommenszurechnung³⁸. Die Einkommensermittlung richtet sich nach den Grundsätzen des deutschen Rechts. Dazu gehört auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen³⁹.

4.3.4 Einkommenszurechnung

Die Einkommenszurechnung erfolgt nach § 15 Abs. 1 AStG auf Basis eines Stufenverhältnisses, nach der in erster Linie die Zurechnung beim Errichter und in zweiter Linie bei den Bezugs- und Anfallsberechtigten zu erfolgen hat. Für die Zurechnung selbst ist das Verwandtschaftsverhältnis irrelevant⁴⁰. Eine Zurechnung gegenüber Bezugsberechtigten setzt nicht voraus, dass sich die Qualifikation des Trust als Familientrust aus einer mehr als hälftigen Bezugsberechtigung von Angehörigen als Begünstigte oder dem Errichter ergibt⁴¹. Es genügt eine Qualifikation auf Grund einer mehr als hälftigen Anfallsberechtigung. Das bedeutet im Fall 1 Variante a: Obwohl C und D keine Angehörigen des A sind, kann ihnen, falls sie selbst bezugsberechtigt sind, Einkommen des Trust zugerechnet werden, da auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses des B zum Errichter A ein Familientrust vorliegt. Eine andere Lösung ist mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbar.

Das vom Familientrust erwirtschaftete Einkommen wird primär dem Errichter zugerechnet, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist. Gleiches gilt, wenn der Errichter erweitert beschränkt steuerpflichtig ist (§ 15 Abs. 5 i. V. m. § 2 Abs. 1, 5 AStG). Der Familientrust wird dann einer zwischengeschalteten Gesellschaft gleichgestellt. Die Zurechnung erfasst jedoch nicht das gesamte Einkommen, sondern nur den Teil, der auch bei einer zwischengeschalteten Gesellschaft zu den erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gehören würde.

Ist der Errichter dagegen verstorben oder nur beschränkt steuerpflichtig, wird das Einkommen den Bezugs- oder den Anfallsberechtigten zugerechnet. Voraussetzung ist auch hier eine unbeschränkte oder erweitert beschränkte Steuerpflicht der Berechtigten.

Das Konkurrenzproblem zwischen der Bezugs- und der Anfallsberechtigung wird durch das Gesetz nicht gelöst. Es wird auch in den meisten Fällen nicht auftauchen, da beide Berechtigungen normalerweise verschiedene Bereiche betreffen. Die Bezugsberechtigung bezieht sich auf das erwirtschaftete Einkommen. Die Anfallsberechtigung bezieht sich auf den vom Errichter übertragenen Vermögensstamm.

Ein Konkurrenzproblem muss nur dann gelöst werden, wenn zu erwarten ist, dass vor Liquidation des Trusts nicht nur Einkommen, sondern auch Vermögen ausgeschüttet wird. Hier sollte kein festes Stufenverhältnis angenommen werden⁴². Vielmehr muss die Prognose über zukünftige Zuwendungen auch in jedem Einzelfall eine plausible Zurechnung enthalten.

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. Nach dem Abschnittsprinzip ist damit die nachträgliche tatsächliche Ausschüttung des Trusts an die Begünstigten für die Einkommenszurechnung nach § 15 AStG irrelevant⁴³. Die Ebene der Einkommensentstehung ist hier strikt zu trennen von der Ebene der nachfolgenden Einkommensverteilung. Nur wenn die Höhe der späteren, konkreten Ausschüttung zum Abschluss des Kalenderjahres bereits absehbar ist, kann und muss sie bei der über die Zurechnung zu treffenden Prognoseentscheidung mit einbezogen werden. Zur Verdeutlichung folgender Fall:

Fall 2:

A überträgt sein gesamtes Vermögen von Todes wegen auf einen ausländischen Trust. Begünstigte sind seine Angehörigen B und C, die zu gleichen Teilen sowohl anfalls- als auch bezugsberechtigt sind. Der Verwalter D kann jedoch nach den Vorgaben des A über Art und Höhe der konkreten Ausschüttungen von Erträgen während des Bestehens des Trusts bestimmen. Der Trust erwirtschaftet im Jahr 01 ein Einkommen von 1 000 DM. Im Jahr 02 werden davon 700 DM an B ausgeschüttet, der Rest wird thesauriert.

Sollten nicht besondere Umstände dagegen sprechen, ist davon auszugehen, dass der Verwalter D sein Ermessen bei Ausschüttungen auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses von B und C mit dem Errichter A zu Gunsten der Begünstigten ausübt. Damit werden B und C jeweils die Hälfte des erwirtschafteten Einkommens des Trusts in 01, also jeweils 500 DM, zugerechnet. Die tatsächlich veränderte spätere Ausschüttung im Jahr 02 darf bei der Prognoseentscheidung nur dann berücksichtigt werden, wenn hier die Ermessensentscheidung des Verwalters A am 31. 12. 01 bereits getroffen oder zumindest absehbar war.

Ausländische Steuern, die der Familientrust getragen hat, können angerechnet werden (§ 15 Abs. 5, § 12 AStG)⁴⁴. Dazu zählt auch die Vermögensteuer. Die anrechenbaren ausländischen Steuern erhöhen, anders als üblich, nicht den Hinzurechnungsbetrag. Das sogenannte grossing-up-Verfahren nach § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG wird nicht durchgeführt⁴⁵. Denn anders als bei der Hinzurechnung von Einkünften aus Zwischengesellschaften haben die vom ausländischen Familientrust gezahlten Steuern das zuzurechnende Einkommen nicht gemindert.

4.4 Ausschüttungen als wiederkehrende Bezüge der Begünstigten

Auskehrungen aus dem ausländischen Trust können steuerpflichtige, wiederkehrende Bezüge des Begünstigten i. S. des § 22 Nr. 1 EStG darstellen⁴⁶. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Begünstigten auf Grund eines Rechtsanspruches oder einer Anwartschaft Zuwendungen erhalten. Auch freiwillige Ausschüttungen, sofern eine gewisse Regelmäßigkeit zu erkennen ist, sind als wiederkehrende Bezüge steuerpflichtig⁴⁷. Damit kann die Steuerpflicht auch Begünstigte zum Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses treffen, die nach § 15 AStG nicht als Bezugs- oder Anfallsberechtigte gelten. Auch der Zufallsdestinatär hat dann Zuwendungen des Trusts zu versteuern.

4.5 Zusammenfassung

Mögliche Ertragsteuerpflichten im Zusammenhang mit ausländischen Trusts		
Steuerpflichtiger	Einkommensteuerentstehung	Einkommens- oder Vermögensverteilung
Trust	als nicht rechtsfähige Vermögensmasse nach § 2 KStG, § 49 EStG	-
Errichter	• als Treugeber nach § 39 AO • nach § 15 AStG	nach § 22 Nr. 1 EStG
Bezugsberechtigte	• als Treugeber nach § 39 AO	nach § 22 Nr. 1 EStG

	• nach § 15 AStG	
Anfallsberechtigte	• als Treugeber nach § 39 AO • nach § 15 AStG	nach § 22 Nr. 1 EStG
Zufallsdestinäre	-	nach § 22 Nr. 1 EStG

5. Der Trust im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Vor allem aus Erbschaftsteuergründen wurde in den letzten Jahren der ausländische Trust verstärkt von Beratern als Instrument der internationalen Steuerplanung empfohlen. Hauptmotive waren hier eine Verringerung der Erbschaftsteuerbelastung durch Stundungseffekte und eine Vermeidung steuerpflichtiger Vermögenstransfers durch generationenüberspringende Bestimmung der Anfallsberechtigten. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung ausländischer Trusts hat sich durch die Verabschiedung des StEntlG massiv verschärft.

5.1 Rechtslage vor dem StEntlG 1999-2000-2002

Der BFH hat zu einer Errichtung eines Trusts von Todes wegen entschieden, dass die Vermögensübertragung auf den Trust als aufschiebend bedingter Erwerb zu beurteilen ist⁴⁸. Weder der Trust noch die Begünstigten erwerben eine Vermögenssubstanz. Beide sind nicht bereichert. Die Gründung eines testamentary trust war damit nicht erbschaftsteuerpflichtig. Die Anordnung ist auch kein Stiftungsgeschäft und deshalb steuerpflichtig. Erst bei tatsächlicher Auskehrung an die Begünstigten entstand eine Erbschaftsteuer. Gleiches galt für laufende Ausschüttungen. Maßgebend für die Steuerklasse war das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Errichter und Begünstigten. Höchststrichterliche Judikatur zur schenkungsteuerlichen Würdigung des inter vivos trust liegt bisher nicht vor. Überwiegend wurde hier jedoch auf die vom BFH zum testamentary trust entwickelten Grundsätze zurückgegriffen⁴⁹.

5.2 Rechtslage nach geltendem Recht

Bereits in der vergangenen Legislaturperiode hatte Hessen einen konkreten Gesetzesantrag in den Bundesrat eingebracht, durch den eine Besteuerung des Vermögensübergangs auf einen Trust ermöglicht werden sollte⁵⁰. Die hessische Gesetzesinitiative war jedoch erfolglos.

Der Gedanke einer Verschärfung der Trust-Besteuerung wurde von der Bundesregierung wieder aufgegriffen. Nach dem Erstentwurf zum Steuerentlastungsgesetz⁵¹ sollte der ausländische Trust einer Stiftung, mit Ausnahme der Erbsatzbesteuerung nach 30 Jahren, gleichgestellt werden. Im Rahmen der abschließenden Beratungen des Entwurfes im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 2. 3. 1999⁵² wurde die Fiktion des Trusts als Stiftung jedoch fallen gelassen. Der Begriff „Trust“ wurde aus dem Gesetzesentwurf gestrichen. Er wurde ersetzt durch den Begriff „Vermögensmasse des ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist“. Nach der Gesetzesbegründung soll der Begriff der „Vermögensmasse“ auch den Trust umfassen.

Die Neuregelungen finden Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 4. 3. 1999 entstanden ist oder entsteht (§ 37 Abs. 1 ErbStG).

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts⁵³. Für den Trust bedeutete dies bisher, dass das Steuerrecht sich bei seiner Bewertung an der Einordnung des Trusts nach deutschem, internationalem Privatrecht orientieren musste. Es soll hier dahingestellt bleiben, ob dieser Grundsatz in der Vergangenheit eingehalten wurde. Durch das Steuerentlastungsgesetz wurde jedoch jetzt, basierend auf dem Begriff der ausländischen Vermögensmasse, ein eigenes steuerliches Begriffsinstrumentarium für den Trust entwickelt. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht wird damit durchbrochen. Die steuerrechtliche Behandlung muss sich nicht an der zivilrechtlichen Übersetzung des Trusts orientieren.

5.2.1 Gründung des Trusts

Die Steuerpflichten bei Gründung eines Trusts sind in § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG geregelt. Entscheidend für die Anwendung der neuen Normen ist, wann ein Trust eine Vermögensmasse darstellt, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist. Hier soll bei einer bloßen Widerrufsmöglichkeit des Errichters eine Vermögensbindung ausgeschlossen sein und deshalb der revocable trust generell nicht unter die neuen Vorschriften fallen⁵⁴.

Ich kann diese Auffassung nicht unterstützen⁵⁵. Sie ist zum einen mit der Gesetzesbegründung nicht vereinbar. Hier

werden Trusts ausdrücklich als Vermögensmassen bezeichnet⁵⁶. Zum anderen ist bei jedem Trust auf Grund der regelmäßig vorliegenden Spaltung des Eigentums eine Bindung des Vermögens zu Gunsten der Begünstigten gegeben. Nur wenn die bereits genannten Kriterien für ein Treuhandverhältnis zwischen Errichter und Verwalter oder Begünstigten und Verwalter erfüllt sind, kann eine Vermögensbindung nicht mehr gegeben sein. Erst dann liegt eine im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

tatbestandslose Vermögensumschichtung vor. Die reine Widerrufsmöglichkeit reicht hierzu nicht aus.

Übt der Errichter jedoch sein Widerrufsrecht nach der steuerpflichtigen Gründung aus und wird das Vermögen auf ihn zurückübertragen, greift § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG⁵⁷. Die Vorschrift erfasst auch vertragliche Rückforderungsrechte. Die Steuer bei Gründung erlischt damit mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Rückübertragung des Vermögens an den Errichter ist mangels Freiwilligkeit nicht schenkungsteuerpflichtig. Der Errichter muss sich jedoch bereits bei Errichtung des Trusts ein Rückforderungsrecht vorbehalten haben. Die nachträgliche Vereinbarung einer Rückforderungsmöglichkeit ist dagegen eine selbstständige Rückschenkung, die nicht zu einem Erlöschen der Steuerpflicht führt⁵⁸.

Zuwendungen an den Trust durch den Errichter, die der Erstaussstattung folgen, sind ebenfalls steuerpflichtig⁵⁹. Hier wird eine Gleichstellung des Trusts mit Stiftungen erreicht⁶⁰. Dies gilt auch für Trusts, die zwar vor dem 5. 3. 1999 errichtet worden sind, in die aber nach dem 5. 3. 1999 Vermögen eingelegt wird⁶¹. Maßgebende Steuerklasse für die Besteuerung bei Gründung und Ausstattung des Trusts ist die ungünstige Steuerklasse III. Das Steuerklassenprivileg für inländische Familienstiftungen ist hier nicht anwendbar.

Der Trust ist bei einer Errichtung durch Verfügung von Todes wegen einziger Steuerschuldner. Es besteht sicherlich ein Problem in der Durchsetzbarkeit des deutschen Steueranspruches, wenn der Verwalter eine Erfüllung verweigert und kein Rechtshilfeabkommen besteht⁶². Der Fiskus hat hier jedoch die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen, nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG Personen in die Haftung zu nehmen, in deren Gewahrsam sich das Vermögen des Erblassers befunden hat, bevor es an den ausländischen Trust übertragen wurde. In erster Linie können hier Banken haften, die Guthaben oder Wertpapiere auf einen ausländischen Trust übertragen. Dem Gewahrsamsinhaber muss jedoch zumindest leichte Fahrlässigkeit nachgewiesen werden⁶³. Dies ist bei Banken regelmäßig dann der Fall, wenn der Tod des Konteninhabers bekannt war und sich das Kreditinstitut vor der Auslandsüberweisung nicht versichert hat, dass die Erbschaftsteuer vom ausländischen Verwalter bereits bezahlt wurde.

5.2.2 Ausschüttungen des Trusts

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist der Erwerb des Zwischenberechtigten während des Bestehens der Vermögensmasse steuerpflichtig. Der Begriff der Berechtigung sollte hier entsprechend § 15 AStG ausgelegt werden⁶⁴. Damit ist jeder berechtigt, der nach den Umständen Ausschüttungen zu erwarten hat. Auch der Schlussbegünstigte des Trusts kann Zwischenberechtigter sein⁶⁵. Die Steuerpflicht entsteht, anders als bei § 15 AStG, erst bei tatsächlichem Zufluss beim Berechtigten.

Bei Bestimmung der Steuerklasse gilt das Steuerklassenprivileg nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Als Schenker gilt immer der Errichter oder Ausstatter. Probleme können hier entstehen, wenn Errichter und Ausstatter verschiedene Personen mit unterschiedlichem Verwandtschaftsgrad zum Berechtigten sind. Hier sollte für die Steuerklasse entscheidend sein, wer den Trust überwiegend mit Vermögen ausgestattet hat.

5.2.3 Auflösung des Trusts

Die Auflösung des Trusts ist ebenfalls nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuerpflichtig. Auf Grund der vom Gesetzgeber vorgenommenen Aufspaltung des Vermögensübergangs über einen Trust in zwei selbstständige Teilakte gilt dies auch für vor dem 5. 3. 1999 errichtete Trusts, wenn nach diesem Zeitpunkt Vermögen an Begünstigte ausgekehrt wird⁶⁶. Auch hier gilt das Steuerklassenprivileg nach § 15 Abs. 2 ErbStG.

5.2.4 Zusammenfassung

	„Trustbesteuerung“ nach dem ErbStG		
	bei Gründung und Ausstattung	während des Bestehens	bei Auflösung
Steuerobjekt	• Erstaussstattung	• Zuwendungen an Zwischenberechtigte	Auskehrung des Vermögens an Begünstigte

	• nachträgliche Zuwendung	• Erträge und Vermögen (=Teilauflösung)	
Steuersubjekt	ausländische Vermögensmasse und Errichter (bei Schenkung)	Zwischenberechtigte und ausländische Vermögensmassen	Begünstigte und ausländische Vermögensmasse
Steuerklasse	III	Errichter oder Ausstatter gilt als Schenker	Errichter oder Ausstatter gilt als Schenker

6. Konkurrenzen

Für die Frage der Gesamtsteuerbelastung einer Trust-Konstruktion ist es entscheidend, ob einzelne Steuerpflichten auf Grund einer Doppelbesteuerung des gleichen Sachverhaltes zurückgedrängt werden.

6.1 Konkurrenzen zwischen Ertragsteuer- und Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerpflichtigen

Laufende Ausschüttungen des Trust sind beim Begünstigten als Berechtigten schenkungsteuerpflichtig, obwohl bereits die Einkommensentstehung beim Trust zu einer Ertragsbesteuerung nach § 15 AStG geführt hat. Gleiches kann bei einer Vermögensverteilung gelten, soweit diese beim Berechtigten wiederkehrende Bezüge darstellen. Diese Doppelbesteuerung durch verschiedene Steuerarten muss in Kauf genommen werden. Denn durch das Steuerentlastungsgesetz 1999-2000-2002 wurde auch § 35 EStG, der unter bestimmten Voraussetzungen eine Doppelbesteuerung im Wege einer Steuerermäßigung berücksichtigt hatte, ersatzlos abgeschafft⁶⁷.

Habammer: Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft--Schenkungssteuerrecht

DStR 2002 Heft 11

432 

6.2 Konkurrenzen zwischen einzelnen Ertragsteuerpflichtigen

Sind die vom Trust erzielten Einnahmen dem Errichter oder dem Berechtigten im Rahmen eines Treuhandverhältnisses als eigene Einnahmen zuzurechnen, scheidet eine Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG aus. Denn wenn der Trust selbst keine Einnahmen erzielt, können diese auch nicht Steuerinländern fiktiv zugerechnet werden. Dagegen geht die Besteuerung nach § 15 AStG der Besteuerung des Trusts als nicht rechtsfähige Vermögensmasse vor. Denn § 15 AStG ist eine spezielle Zurechnungsnorm und verdrängt die Steuerpflichten des Trusts selbst⁶⁸.

Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Anwendung des § 22 EStG bei einer Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG verdrängt⁶⁹. Dies hat das Gericht bei einer Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubjekts entschieden. Versteuern dagegen zwei unterschiedliche Personen das gleiche Einkommen des Trusts bei Entstehung und Verteilung ist wegen fehlender Identität der Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung zulässig⁷⁰. Für Fall 2 bedeutet dies: B und C versteuern jeweils 500 DM im Jahr 01 nach § 15 AStG. Im Jahr 02 hat B 200 DM der zugeflossenen 700 DM als wiederkehrende Bezüge zu versteuern, sofern eine Regelmäßigkeit zu erkennen ist.

7. Sonderproblematik Art. 12 DBA D-USA

Eine Sonderproblematik im Zusammenhang mit den neuen Vorschriften des Steuerentlastungsgesetzes ist im Zusammenhang mit Art. 12 Abs. 3 des DBA D-USA entstanden.

Art. 12 Abs. 3 DBA D-USA⁷¹ lautet:

Führt eine Vermögensübertragung an einen Nachlass oder ein Treuhandvermögen nach dem deutschen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht zum Zeitpunkt der Übertragung nicht zu einer Besteuerung, so kann der Begünstigte aus dem Nachlass- oder Treuhandvermögen innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung verlangen, dass er zur deutschen Steuer (einschließlich der Einkommensteuer) so herangezogen wird, als habe im Zeitpunkt der Übertragung ein steuerpflichtiger Vorgang stattgefunden.

Die Option in Art. 12 Abs. 3 hat den Sinn, die Steueranrechnung vor einer Verfristung zu retten. Denn eine ausländische Erbschaftsteuer ist auf die deutsche Steuerschuld nur anrechenbar, wenn sie höchstens 5 Jahre vor der deutschen Steuer entstanden ist (Art. 12 Abs. 2 DBA D-USA sowie auch § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Dem Begünstigten wird die Möglichkeit gegeben, seine Besteuerung zeitlich vorzulegen, um eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer in dem festgelegten Zeitraum von 5 Jahren zu gewährleisten.

Für Vermögensübertragungen auf einen Trust nach dem 4. 3. 1999 läuft Art. 12 Abs. 3 ins Leere⁷². Denn dann ist

bereits grundsätzlich die Übertragung des Trust-Vermögens erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig. Probleme können jedoch entstehen, wenn Steuerpflichtige ihr Vermögen vor dem 4. 3. 1999 übertragen haben und ihr Optionsrecht danach wahrnehmen.

Fall 3:

A hat sein gesamtes Vermögen von Todes wegen am 1. 3. 1999 auf einen US- Trust übertragen. Begünstigte sind seine Angehörigen B und C, die zu gleichen Teilen anfalls- und bezugsberechtigt sind. B übt sein Optionsrecht nach Art. 12 Abs. 3 DBA D-USA am 1. 4. 1999 aus.

Durch die Option wird die Auflösung des Trusts zum Zeitpunkt der Gründung fingiert. Damit bleibt die spätere Auflösung des Trusts für B erbschaftsteuerfrei. B hat damit den Vorteil, dass er Wertsteigerungen des Trust-Vermögens, die ihm bei Auflösung zugewendet werden, nicht zu versteuern hat⁷³. Soweit B jedoch als Zwischenberechtigter während des Bestehens des Trusts Zuwendungen erhält, bleiben diese erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig. Die Option in Art. 12 Abs. 3 DBA D-USA wirkt nicht zeitraumbezogen, sondern zeitpunktbezogen⁷⁴.

8. Schlussbemerkung

Wer den Trust als Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung wählt, sollte sich versichern, ob das steuerliche Risiko beherrschbar ist. Dies wird entscheidend vom gewählten Trust-Typus des ausländischen Rechts und der konkreten Gestaltung abhängen. Tendenziell haben die steuerlichen Vorschriften, deren Verfassungskonformität nicht unumstritten ist⁷⁵, jedoch eine präventive Zielrichtung. Insbesondere vor dem Hintergrund der Verschärfung der Erbschaft- und Schenkungbesteuerung ist damit zu rechnen, dass der Trust in der internationalen Nachfolgeplanung nur noch eine Nebenrolle spielen wird.

^{*}Dr. Christoph Habammer ist Referatsleiter im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

¹Erste detaillierte Entscheidung: RFH v. 24. 9. 1935, IIIe A 37-35, RStBI 1935, 1366.

²BGBI I 1999, 402.

³Siemers-Müller, IStR 1998, 385.

⁴Hierzu näher: Verstl, Der internationale Trust als Instrument der Vermögensnachfolge, 2000, S. 18.

⁵Deutscher Text abgedr. in: IPrax 1987, 55 und RabelsZ 1986 (50), 698.

⁶Kötz, RabelsZ 1986, (50), 562.

⁷Verstl, (Fn. 4), S. 16.

⁸Otto, RIW 1982, 491, 492.

⁹Von Oertzen, Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und -möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung 2000, S. 1367, 1378; Schindhelm-Stein, StuW 1999, 31, 33; Eisele, INF 1999, 324, 326; Siemers-Müller, ZEV 1998, 206; Haarmann, Der Trust im deutschen Steuerrecht, in: Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht, 1996, S. 151, 152; Verstl, (Fn. 4), S. 16; Jülicher, in: Troll-Gebel-Jülicher, ErbStG, § 2, Tz. 111, keine Eigentumsspaltung soll im schottischen Trustrecht bestehen (vgl. hierzu Klein, IStR 1999, 377, 380).

¹⁰Wirth, Einsatzmöglichkeiten des angelsächsischen Trusts als Instrument des Vermögensschutzes, 1997, S. 14.

¹¹Einteilung nach Schindhelm-Stein, (Fn. 9), 33 f.

¹²Siehe oben Fn. 5.

¹³Von Oertzen, (Fn. 9), S. 1377.

- ¹⁴BGH v. 13. 6. 1984, IVa ZR 196-82, IPrax 1985, 221, RIW 1985, 154.
- ¹⁵BayObLG v. 1. 2. 1980, 1 Z 72-79, IPrax 1982, 111; Fuhrmann, Modelle lebzeitiger Unternehmensübertragungen, 1990, S. 133 f.; Wittuhn, Das internationale Privatrecht des Trusts, 1987, S. 88 f.
- ¹⁶BFH v. 2. 2. 1994, I R 66-92, BStBl II 1994, 727.
- ¹⁷Von Oertzen, IStR 1995, 149, 150; ders., (Fn. 9), S. 1378.
- ¹⁸Schindhelm-Stein, StuW 1999, 37.
- ¹⁹Siemers-Müller, ZEV 1998, 208; von Oertzen, (Fn. 9), S. 1378.
- ²⁰BGH v. 13. 6. 1984, IV a ZR 196-82, IPrax 1985, 221, RIW 1985, 154.
- ²¹Von Oertzen, (Fn. 9), S. 1379, VerStl, (Fn. 4), S. 141 f.
- ²²BFH v. 5. 11. 1992, I R 39-92, BStBl II 1993, 388, 390.
- ²³BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4-82, BStBl II 1984, 751, 769; Haarmann, (Fn. 9), S. 154 stellt dagegen weitaus geringere Anforderungen an eine Treuhandenschaft.
- ²⁴Lang-Seer, FR 1992, 637.
- ²⁵Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1998, Tz. 11.11.
- ²⁶Seibold, IStR 1993, 545, 546.
- ²⁷BFH v. 5. 11. 1992, R 39-92, BStBl II 1993, 389
- ²⁸A. A. Sieker, BB 1991, 1975, 1977.
- ²⁹BT-Drs. VI-2883, Rn. 119.
- ³⁰RStBl 1931, 600.
- ³¹Abgedruckt bei Flick-Wassermeyer, in: Flick-Wassermeyer-Becker, AStG, § 15, Anm. 5.
- ³²Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 AStG müssten sämtliche Personen bezugs- oder anfallsberechtigter sein. Da eine so verstandene Legaldefinition unsinnig wäre, handelt es sich um ein Redaktionsversehen, das durch Auslegung korrigiert werden kann („oder“ statt „und“); BFH v. 2. 2. 94, I R 66-92, BStBl II 1994, 727.
- ³³Nach § 158 BGB besteht eine Bezugsberechtigung erst nach Eintritt der Bedingung.
- ³⁴BFH v. 25. 4. 2001, II R 14-98, nv.
- ³⁵BFH v. 25. 4. 2001, (Fn. 34); BMF-Schrb. v. 2. 12. 1994, BStBl I 1995 Sondernummer 1, Tz. 15.2.1; Runge, in: Brezing-Krabbe-Lempenau-Mössner-Runge, AStG, § 15; Rz. 14; Menck, in: Blümich, EStG, § 15 AStG, Rz. 8; Krabbe, in: Lademann-Söffing, EStG, § 15 AStG, Anm. 10; a. A.; Flick-Wassermeyer, (Fn. 31); Anm. 34 ff.; Schaumburg, (Fn. 25), Rz. 11.24; VerStl, (Fn. 4), S. 243; Bremer, Die Erhaltung von Familienvermögen über Anstalten, Stiftungen und Trusts im Fürstentum Liechtenstein, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung 2000, S. 1439, 1460.
- ³⁶BMF-Schrb. v. 2. 12. 1994, (Fn. 35), Tz. 15.2.1.
- ³⁷BMF-Schrb. v. 2. 12. 1994, (Fn. 35), Tz. 15.1.1
- ³⁸Siehe auch Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in R 3 EStR 1998, Zeile 13.

- ³⁹Verstl, (Fn. 4), S. 249; Bremer, (Fn. 35), S. 1462.
- ⁴⁰Runge, (Fn. 35), Rz. 31; Menck, (Fn. 35), Rz. 23; Krabbe, (Fn. 35), Anm. 16; a. A. Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 71; Schaumburg, (Fn. 25), Rz. 11.28
- ⁴¹A. A. Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 72; Verstl, (Fn. 4), S. 250 f.
- ⁴²A. A. Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 42.
- ⁴³A. A. Bellstedt, Steuerliche Behandlung von US-Trusts IWB, F. 8 USA Gr. 2, S. 809, 821, der davon ausgeht, dass bei einer Ausschüttung vor dem 31. 12. des Jahres der Einkommensentstehung kein nach § 15 AStG zurechenbares Einkommen vorhanden sei.
- ⁴⁴BMF-Schrb. v. 2. 12. 1994, (Fn. 35), Tz. 15.5.2.
- ⁴⁵Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 98; a. A. Runge, (Fn. 35), Rz. 21.
- ⁴⁶BFH v. 2. 2. 1994, I R 66-92, BStBl II 1994, 727, 730.
- ⁴⁷BFH v. 25. 8. 1987, IX R 98-82, BStBl II 1998, 344, 346.
- ⁴⁸BFH v. 20. 12. 1957, III 250-56 U, BStBl III 1958, 79, 82; v. 31. 5. 1961, II 284-58 U, BStBl III 1961, 312; v. 7. 5. 1986, II R 137-79, BStBl II 1986, 615, 617; v. 7. 6. 1989, II R 4-89, BFH-NV 1990, 235; zum Umfang des Erwerbs: FG Hamburg v. 9. 8. 1979, V 85-77, EFG 1980, 81.
- ⁴⁹Siemers-Müller, IStR 1998, 388; Seibold, IStR 1993, 17; Otto, RIW 1982, 496 f.; Bredow-Reich, WiB 1995, 775, 776; Bremer, (Fn. 35), S. 1452; Eisele, (Fn. 9), INF 327.
- ⁵⁰BR-Drs. 208-98.
- ⁵¹BT-Drs. 14-23.
- ⁵²BT-Drs. 14-442 und 14-443.
- ⁵³Meincke, ErbStG, 11. Aufl. 1997, Einl. Rz. 7.
- ⁵⁴Füger-von Oertzen, IStR 1999, 11, 14; Carlé, KÖSDI 1999, 11839, 11841; Siemers, ZEV 1998, 459, 460; Halaczinsky, Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes durch das StEntlG 1999-2000-2002, NWB, F 10, S. 905, 906 und Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 3 Rz. 203 verneinen einen Übergang von Vermögen, wenn nur die „Verwaltungsmacht“ übertragen wird.
- ⁵⁵Im Ergebnis auch Jülicher, IStR 1999, 106, 107; ders., (Fn. 9), § 2, Tz. 123; Klein, IStR 1999, 377, 379; Schindhelm-Stein, FR 1999, 880, 884.
- ⁵⁶BT-Drs. 14-443.
- ⁵⁷So auch Jülicher, IStR 1999, 108; ders., (Fn. 9), § 2, Tz. 123.
- ⁵⁸Bremer, (Fn. 35), S. 1457; Jülicher, (Fn. 9), § 29 Tz. 13.
- ⁵⁹Gebel, in: Troll-Gebel-Jülicher, ErbStG, § 7, Tz. 336; Eisele, INF 1999, 327; a. A. Schuck, in: Viskorf-Glier-Hübner-Knobel-Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2001, § 7 ErbStG, Tz. 152.
- ⁶⁰Jülicher, IStR 1999, 202, 203.
- ⁶¹Jülicher, (Fn. 9), § 2; Tz. 126; Bremer, (Fn. 35), 1454.
- ⁶²Hierzu näher: Klein, FR 1999, 1110; ders., Erbschaftsteuerbarkeit von Auslandserbschaften, IWB F. 3. Deutschland

Gr. 9 S. 623, 627; Schindhelm-Stein, FR 1999, 880, 887; Gebel, (Fn. 59), § 7 Tz. 336.

⁶³BFH v. 12. 8. 1964, II 125-62 U, BStBl III 1964, 647.

⁶⁴Offen gelassen von Jülicher, (Fn. 9), 203.

⁶⁵Bödecker, Trustbesteuerung nach neuem Erbschaftsteuerrecht, IWB F. 3, Deutschland, Gr. 9, 923, 926; Jülicher, (Fn. 9), § 2, Tz. 127.

⁶⁶Jülicher, (Fn. 9), § 2, Tz. 126; kritisch: Hübner, in: Viskorf-Glier-Hübner-Knobel-Schuck, ErbStG, BewG, 2001, § 3 ErbStG, Tz. 17.

⁶⁷Jülicher, (Fn. 64), 203; Bremer, (Fn. 35), S. 1463.

⁶⁸Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 61; Schaumburg, (Fn. 25), Tz. 11.6; Bremer, (Fn. 35), S. 1459.

⁶⁹BFH v. 2. 2. 94, (Fn. 46); BMF-Schr. v. 2. 12. 1994, (Fn. 35), Tz. 15.1.1; Bremer, (Fn. 35), S. 1462; a. A. Verstl, (Fn. 4), S. 251.

⁷⁰A. A. Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 24.

⁷¹BGBI II 1982, 847.

⁷²Arlt, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei internationalen Erbfällen und Schenkungen als Problem der Erbschaftsteuerplanung, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 1413, 1437; a. A. Jülicher, IStR 2001, 178,179; ders., (Fn. 9), § 21, Tz. 52.

⁷³Wassermeyer, in: Debatin-Wassermeyer, USA, Art. 12, Rz. 9.

⁷⁴A. A. Jülicher, (Fn. 64), S. 204.

⁷⁵Zu § 15 AStG: BFH v. 25. 4. 2001, (Fn. 34); Flick-Wassermeyer, (Fn. 31), Anm. 10 ff.; zu den neuen Vorschriften im ErbStG: Schindhelm-Stein, (Fn. 62).

Trust - the never-ending story - Anmerkungen zum Beitrag von Habammer aus der Sicht der Gestaltungsberatung

Von Dr. Christian vonOertzen, Frankfurt*

Der Beitrag von Habammer ist ein wichtiger Beitrag für die internationale Nachfolgeplanung. Denn Habammer ist Vertreter der Finanzverwaltung. Auch wenn er nur seine „private“ Meinung wiedergibt, ist davon auszugehen, dass seine Auffassung für die Erbschaftsteuer-Finanzämter von besonderer Relevanz ist. Der Beitrag schafft deswegen Fakten für die Gestaltungsberatung, die zwingend berücksichtigt werden müssen. Einige Punkte seines Beitrags sollen im Folgenden ergänzt bzw. als besonders beratungsrelevant hervorgehoben werden.

1. Zivilrechtliche Gesichtspunkte

Habammers Darstellung der zivilrechtlichen Problempunkte ist noch um einen weiteren Aspekt zu ergänzen: In den Truststatuten oder in den „letter of wishes“ findet man Regelungen für den Fall, wenn der Trusterrichter oder ein Trustbegünstigter verstirbt. Dort wird ähnlich einem Testament geregelt, inwieweit Bezugsberechtigungen oder Anfallsberechtigungen auf andere Personen übergehen etc.¹. Kern dieser Regelungen ist, dass der Trusterrichter Regelungen für den Fall des Versterbens trifft. Damit handelt es sich um erbrechtliche Verfügungen². Als Folge dessen müssen sich diese Regelungen an dem Erbstatut in formeller und materieller Weise messen lassen. Vor allem müssen die formellen Anforderungen an eine wirksame testamentarische Verfügung gewahrt werden. Maschinenschriftliche Truststatuten, die im Inland vom Trusterrichter unterzeichnet werden und nicht die formellen Anforderungen des deutschen Rechts an wirksame Testamente bzw. des Haager Testamentsabkommens erfüllen, sind deswegen schlichtweg nichtig³.

2. Parallelität von ertragsteuerlicher und erbschaftsteuerlicher Behandlung des Trust

Von besonderem Interesse sind die Ausführungen Habammers zur Parallelität von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer. Nach seiner Auffassung ist ein ertragsteuerlich transparentes Trustverhältnis, also ein Trust, bei dem z. B. die Einkünfte noch dem Trusterrichter zugerechnet werden, ebenfalls erbschaftsteuerlich irrelevant. Solange dies der Fall ist, liegt für die Schenkungssteuer eine tatbestandslose Vermögensumschichtung vor. Liegt jedoch einkommensteuerlich eine Vermögensmasse i. S. des KStG vor, handelt es sich bei dem Trust auch gleichzeitig um eine ausländische Vermögensmasse, gerichtet auf die Bindung von Vermögen i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG. Diese Ausführungen schaffen Klarheit für die Gestaltungspraxis. Nach seiner Auffassung liegt eine „schädliche Vermögensbindung“ i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG nicht vor, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ gegeben sind:

- jederzeitige Widerrufsmöglichkeit des Trustrechtsverhältnisses;
- der Verwalter muss an die Weisungen des Errichters strikt gebunden sein;
- das Rechtsverhältnis muss gegenüber dem Verwalter jederzeit und ohne Bedingungen kündbar sein;
- der Trusterrichter muss einen wesentlichen Einfluss auf die Anlageentscheidung des Verwalters haben.

Aus seinen sonstigen Ausführungen ergibt sich aber, dass im Übrigen jede Art von Trust per se Vermögensmasse i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 9 ErbStG sein kann. Auch ein reiner Abwicklungstrust, der in der Art eines Abwicklungsvollstreckers einen Nachlass abwickelt und kraft Wesens nicht den Weisungen der Erben, sondern allein dem das Testament ersetzenden Truststatut unterliegt (also ähnlich wie der deutsche Testamentsvollstrecker), ist die konfiskatorisch besteuerte Vermögensmasse im Sinne der neuen Steuertatbestände. Dies ist eine harte Ansicht, die sicherlich in mehrfacher Hinsicht angreifbar ist, aber als „Fixpunkt“ in der vorsorglichen Nachfolgeplanung zu beachten ist.

Eine zweite Parallelität zwischen Erbschaftsteuer und Ertragsteuern stellt er beim Begriff des Zwischenberechtigten i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG her. Nach seiner Ansicht sollte der Begriff des Zwischenberechtigten genauso wie in § 15 AStG der Begriff des Bezugsberechtigten ausgelegt werden. Damit ist jeder Zwischenberechtigte, der nach den Umständen der Ausschüttungen von dem Trust erwarten kann. Für diesen gilt das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 ErbStG.

3. Ausschüttungen aus dem Trust bei Personenverschiedenheit von Trusterrichter und Trustausstatter

Wenn Errichter und Ausstatter verschiedene Personen mit unterschiedlichem Verwandtschaftsgrad zum Berechtigten sind, fragt sich, wie Ausschüttungen des Trusts schenkungsteuerlich zu behandeln sind, wenn diese Beträge ausgeschüttet werden. Nach Habammer soll für die Steuerklasse entscheidend sein, wer den Trust überwiegend mit Vermögen ausgestattet hat.

Diese Auffassung versagt jedoch, wenn Errichter und Ausstatter gleich großes Vermögen übertragen haben. Richtiger ist es wohl, quotal entsprechend den eingebrachten Werten Zuwendungen in jeder Ausschüttung sowohl des Errichters als auch des Ausstatters zu fingieren, es sei denn man kann eingebrachtes und ausgeschüttetes Vermögen noch identifizieren.

4. Artikel 12 Abs. 3 DBA Deutschland-USA

Die in der Literatur offen diskutierte Frage, inwieweit nach Art. 12 Abs. 3 ErbSt-DBA USA für Übertragungen auf Trusts nach dem 5. 3. 1999 die besondere Optionsmöglichkeit existiert, die US-Steuern der Errichtung innerhalb von 5 Jahren auf die deutsche Schenkungsteuer anzurechnen, entscheidet er am Wortlaut und der Entstehungsgeschichte des Art. 12 Abs. 3 DBA orientiert, dahingehend, dass Art. 12 Abs. 3 ErbSt-DBA USA nicht mehr auf Neufälle anwendbar ist. Auf diese strenge

vonOertzen: Trust - the never-ending story - Anmerkungen zum Beitrag von Habammer aus der Sicht der Gestaltungsberatung

DStR 2002 Heft 11 434 

Auffassung wird man sich in der Gestaltungsberatung einstellen müssen.

5. Ausblick

Planungen mit Trusts waren schon immer und sind seit 4. 3. 1999 erst recht mit hohen steuerlichen Risiken verbunden. Der Trust ist kein deutsches Steuerplanungsinstrument. Er macht nur dann Sinn, wenn die im Ausland erzielten steuerlichen Vorteile (z. B. in USA) höher sind als die erheblichen deutschen Steuernachteile.

Gerade im Verhältnis Deutschland-USA bei einer Schenkungs- und Erbschaftsteuerplanung eines in Deutschland Ansässigen mit inländischem Begünstigten wird man aber ohnehin versuchen, überhaupt nicht das Besteuerungsrecht in den USA anfallen zu lassen, um nur eine deutsche Schenkungs- oder Erbschaftsteuer und nicht die höheren US-amerikanischen Steuern auszulösen. Plant man dergestalt, benötigt man regelmäßig keinen Trust.

Lässt sich der Trust nicht vermeiden, wird man versuchen, das Problem über hybride Strukturen in Griff zu bekommen: Mit zivilrechtlichen Instrumentarien wird man versuchen, eine Struktur zu errichten, die aus deutscher Sicht z. B. eine deutsche Testamentsvollstreckung oder Vor- und Nacherbschaft darstellt, die aber nach dem Steuer- oder Zivilrecht des Belegenheitsstaats genauso behandelt wird, als ob der Erblasser mit seinem Tode einen Trust errichtet hätte. Hierzu gehört Fingerspitzengefühl und besonders bei den ausländischen Beratern Verständnis und geistige Flexibilität, auf den sonst im Ausland üblichen Trust, zu verzichten. Hierfür Verständnis zu wecken ist oftmals ähnlich kompliziert wie die Erläuterung des § 15 AStG und der neuen Truststeuertatbestände in der Erbschaftsteuer gegenüber dem Mandanten.

*Dr. Christian von Oertzen, Rechtsanwalt-Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt-Main.

¹Vgl. hierzu auch von Oertzen, Gestaltungsgrenzen- und möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen in: Grotherr (Hrsg.): Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, S. 1367 ff., 1373.

²Vgl. Unkrüer, RIW 1998, 205 ff., 208 für die Beistatuten einer ausländischen Familienstiftung.

³Ebenso Unkrüer, RIW 1998, 208.