



P+P Pöllath + Partners

Rechtsanwälte ▪ Steuerberater

Berlin ▪ Frankfurt ▪ München

Maximilian Haag

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON TRUSTS IN DEUTSCHLAND

A. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- I. Errichtung des Trust
- II. Benennung der Begünstigten
- III. Tod des Settlor
- IV. Auskehrungen des Trust

B. Einkommensteuer

- I. Transparenter Trust
- II. Ausschüttung von Erträgen
- III. Auskehrung von Vermögen
- IV. Thesaurierung von Erträgen – Voraussetzungen
- IV. Thesaurierung von Erträgen – Rechtsfolgen

C. Verfahrensrechtliche Aspekte

- I. Mitwirkungspflichten der Beteiligten
- II. Rechtsfolgen bei Verstößen

I. Errichtung des Trust

löst Schenkungsteuer nur dann aus, wenn:

- Settlor sich rechtlich oder tatsächlich aller Verfügungsmöglichkeiten an den übertragenen Vermögensgegenständen entledigt (§ 7 Abs.1 S.1 Nr. 8 S.2 ErbStG), d.h. kein Vorbehalt von Vermögens- oder Verwaltungsrechten

und zugleich

- Settlor über Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland verfügt oder deutscher Staatsangehöriger ist und innerhalb der letzten 5 Jahre vor Errichtung des Trust seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte.

II. Benennung von Begünstigten

- Bloße Benennung von Begünstigten in der Trusturkunde löst keine Schenkungsteuer aus.
- Steuerpflichtige Schenkung an den Begünstigten kann allerdings vorliegen, wenn dem Begünstigten in der Trusturkunde weitreichende Verfügungsrechte am Trustvermögen eingeräumt werden (§ 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG, vgl. BFH v. 28.6.2007 – II R 21/05).

III. Tod des Settlor

- Löst keine Erbschaftsteuer beim Begünstigten aus, sofern diesem auch infolge des Erbfalls keine weitreichenden Verfügungsrechte am Trustvermögen erwachsen (§ 3 Abs.1 Nr. 1 ErbStG).

IV. Auskehrungen des Trust

- **Jede** Auskehrung von Erträgen oder von Vermögen (= Substanz) des Trust an Begünstigte im Inland **unterliegt der Schenkungsteuer** (§ 7 Abs.1 S. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG, vgl. BFH v. 27.9.2012 – II R 45/10; FG Baden-Württemberg v. 15.7.2010 – 7 K 37/07).
- **Allerdings Steuerklassenprivileg**: Steuerklasse I ist einschlägig, wenn der Begünstigte ein Abkömmling des Settlor ist (§ 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG; Steuersatz von 30% kommt dann nur bei Auskehrungen von mehr als EUR 26 Mio. in 10 Jahren zur Anwendung).

I. Transparenter Trust

- Sofern der Settlor bei **wirtschaftlicher** Betrachtung **Eigentümer** der Vermögensgegenstände des Trustvermögens geblieben ist (z.B. weil er sich umfassende Rechte vorbehalten hat) oder die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers auf die Begünstigten übertragen hat, wird der **Trust** aus Sicht der deutschen Einkommensteuer als **transparent** behandelt (§ 39 AO).
- Die **Erträge** des Trust sind in diesem Fall unmittelbar entweder vom Settlor oder vom jeweiligen Begünstigten **nach allgemeinen Regeln** zu versteuern, und zwar völlig unabhängig davon, ob der Trust Ausschüttungen vorgenommen hat, oder nicht.

II. Ausschüttung von Erträgen

- Ertragsausschüttungen eines Trust an Begünstigte im Inland werden zum **Abgeltungssteuersatz** von 26,375% (incl. SolZ, §§ 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2, 32d Abs. 1 EStG) besteuert. Ggf. ist zusätzlich noch Kirchenkapitalertragsteuer abzuführen.
- **Problem:** Ausschüttungen von Erträgen unterliegen damit – theoretisch – sowohl der Schenkungsteuer als auch der Einkommensteuer!
- Umstritten ist, ob sich Schenkungsteuer und Abgeltungssteuer gegenseitig ausschließen (so *Milatz/Herbst*, BB 2011, 1500 (1503); *Füger/v. Oertzen*, IStR 1999, 11 (15)); eine **doppelte Besteuerung** nehmen dagegen an: *Jülicher*, IStR 2002, 202 (203); *Habammer*, DStR 2002, 425 (431); *Schütz*, DB 2008, 603 (607)).
- Keine eindeutige Stellungnahme von Finanzverwaltung und Rechtsprechung: **Daher Risiko der Mehrfachbesteuerung!**

III. Auskehrung von Vermögen

- Es ist nicht geklärt, ob (ähnlich wie bei der Schenkungsteuer) auch ausgekehrtes Trustvermögen (= Substanz) der Einkommensbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG beim Empfänger unterliegt.
- Ablehnend: *Desens/Hummel*, DStZ 2011, 719; *Pohl/Höhfeld*, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz. 1636).
- **Problem**: § 35b EStG schafft jedenfalls keine Entlastung von der drohenden Mehrfachbesteuerung, da die Vorschrift nicht für den Erwerb unter Lebenden gilt, sondern nur für Erbfälle

III. Thesaurierung von Erträgen - Voraussetzungen

- Unter gewissen Voraussetzungen unterliegen Erträge, die auf Ebene des Trust thesauriert werden, ebenfalls der deutschen Einkommensteuer (§ 15 AStG):
 - Trust = **ausländisches** Zweckvermögen, daher § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG per Definition bei jedem Trust grundsätzlich anwendbar
 - Settlor oder zumindest ein Begünstigter hat Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland; bereits jede künftige Bezugsberechtigung eines Begünstigten genügt als Anknüpfungspunkt für Besteuerung (BFH v. 25.4.2001 – II R 14/98);
 - Settlor, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge müssen zu mindestens 50 % Bezugs- oder Anfallsberechtigte des Trust sein (**„Familien-Trust** in Anlehnung an Begriff der „Familienstiftung“, vgl. § 15 Abs. 2 AStG)

III. Thesaurierung von Erträgen - Rechtsfolgen

- Sind die Voraussetzungen von § 15 AStG erfüllt, so wird das thesaurierte Einkommen des Trust dem Settlor bzw. dem Begünstigten mit Wohnsitz im Inland für Zwecke der Einkommensteuer anteilig **hinzugerechnet**:
- Zurechnung erfolgt bei jedem Begünstigten „**entsprechend seinem Anteil**“ am Einkommen; „Anteil“ ist häufig unklar, da die Trusturkunde in vielen Fällen keine konkreten Ausschüttungsquoten vorsieht;
- Finanzverwaltung tendiert dazu, das Ausschüttungsverhalten des Trustee in früheren Jahren als Indikator für die zu besteuernde Ausschüttungsquote heranzuziehen.
- Selbst ein völlig freies Ermessen des Trustee bei der Bemessung von Ausschüttungen hindert Besteuerung in Deutschland jedenfalls dann nicht, wenn der betreffende Begünstigte mit Wohnsitz im Inland in der Vergangenheit bereits Ausschüttungen aus dem Trust erhalten hat (BFH v. 2.2.1994 – I R 66/94).

III. Thesaurierung von Erträgen - Rechtsfolgen

- Ermittlung des „**Einkommens**“ (i.S.v. § 2 Abs. 4 EStG) auf Ebene des Trust (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG):
 - auf Ebene des Trust kommt § 8b KStG zur Anwendung, d.h. von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen werden **nur 5 % der Besteuerung unterworfen**
 - **Finanzverwaltung:** bei Beteiligung des Trust an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7, 8 AStG) werden passive Einkünfte solcher Gesellschaften unmittelbar voll dem Trustbegünstigten mit Wohnsitz in Deutschland hinzugerechnet (strittig)
 - Besteuerung aller hinzugerechneten Einkünfte zum Regeltarif von bis zu 47,475% (incl. SolZ, ohne KiSt)

III. Thesaurierung von Erträgen – Rechtsfolgen 2013 geplant

- (vorerst gescheitertes) JStG 2013: Ermittlung der „**Einkünfte**“ (i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG) auf Ebene des Trust (§ 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-Entwurf):
 - kein § 8b KStG (vorausgesetzt, der Begünstigte ist eine natürliche Person)
 - Besteuerung aller hinzugerechneten Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Abgeltungssteuertarif von 26,375% (incl. SolZ, ohne KiSt) beim Begünstigten (§ 15 Abs. 8 AStG-Entwurf)
 - Besteuerung passiver Einkünfte aus Zwischengesellschaften zum Regeltarif von bis zu 47,475% (incl. SolZ, ohne KiSt) beim Begünstigten (§ 15 Abs. 9 AStG-Entwurf)
 - „**Doppel-Trust-Strukturen**“: Besteuerung von Einkünften des Trust, die aus einem anderen Trust stammen, beim Begünstigten (§ 15 Abs. 10 AStG-Entwurf)

I. Mitwirkungspflichten der Beteiligten

- Begünstigte mit Wohnsitz in Deutschland müssen ihre „Beteiligung“ an einem ausländischen Trust ihrem Finanzamt anzeigen, wenn diese „Beteiligung“ 10% des Trustvermögens übersteigt (§ 138 Abs. 2 Nr. 3 AO, vgl. BMF v. 15.4.2010 – IV B 5 – S 1300/07/10087).
- **Problem**: unklar, wie die Höhe der „Beteiligung“ – insbesondere bei einem Trust mit mehreren Begünstigten – zu ermitteln ist (vgl. oben zu § 15 AStG).
- Begünstigte mit Wohnsitz in Deutschland unterliegen einer **erhöhten Mitwirkungspflicht** bei der Sachverhaltsaufklärung (z.B. Bereitstellung von Dokumenten; Ausübung von Kontrollrechten aus Trusturkunde), vgl. § 90 Abs. 2 AO, § 17 Abs. 1 AStG.
- Anzeige- und Mitwirkungspflichten können je nach Fall auch den Trustee treffen (§ 35 AO). Verstoß kann im Einzelfall eigene Haftung des Trustee für die Steuer begründen (§ 69 AO).

II. Rechtsfolgen bei Verstößen

- Begünstigte, die rechtlich oder tatsächlich Möglichkeiten haben, Einfluss auf den Trustee zu nehmen, können sich nicht darauf berufen, keinen Zugang zu den angeforderten Informationen zu haben (§ 90 Abs. 2 S. 4 AO).
- Unterlassene Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung hat im Regelfall Schätzung der (anteiligen) Einkünfte des Trust zur Folge (§ 162 Abs. 2 AO).
- Hat der Trust passive Einkünfte aus ausländischen Zwischengesellschaften, so sind bei einer **Schätzung** kraft Gesetzes mindestens 20 % des dem Begünstigten anteilig zuzurechnenden gemeinen Werts der Zwischengesellschaft als Einkünfte des Trust aus dieser Beteiligung anzusetzen (§ 17 Abs. 2 AStG).
- Eigene Aufklärungsmöglichkeiten der Finanzbehörden werden besser: zunehmend dichteres Netz an **Steuerinformationsabkommen** (TIEA) mit typischen Trustjurisdiktionen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke)

Tätigkeitsschwerpunkte:

Nationales und internationales Steuerrecht, Steuer- und Nachlassplanung, Unternehmensnachfolge, Private Vermögensverwaltung, Familienunternehmen

P+P Pöllath + Partners • München

E-mail: Maximilian.Haag@pplaw.com

Tel.: +49 (89) 24240-222