

Der Trust im Steuerrecht

von
Dr. Katharina Kubik

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Einleitung	1
I. Rechtfertigung des Themas	1
A. Wieso Trusts?	1
B. Anknüpfungspunkte eines Trusts an Österreich	2
II. Themenabgrenzung	3
III. Aufbau der Arbeit	4
Teil 1: Das kanadische Trust-Konzept	5
I. Bezug zu Kanada	5
II. Was ist ein Trust?	5
A. Geschichte des Trusts	5
1. „Uses“ als Ausgangspunkt	6
2. Anerkennung der schuld- und sachenrechtlichen Position der Begünstigten	7
3. Abschaffung der „Uses“	7
4. Der „moderne“ Trust	8
B. Versuch einer Definition	8
C. Systematisierung der Erscheinungsformen von Trusts	9
1. Express Trusts	9
2. Resulting Trusts	11
3. Constructive Trusts	12
D. Einsatzmöglichkeiten für Trusts	12
E. Trusts in Québec	13
III. Privatrechtliche Behandlung von Express Trusts	14
A. Voraussetzungen für die Errichtung eines Express Trusts	14
1. Die beteiligten Parteien	14
1.1. Settlor	14
1.2. Trustee	15
1.3. Begünstigte	15
1.4. Protector	15
2. „Three Certainties“	16
2.1. Certainty of Intention	16
2.2. Certainty of Subject Matter	16
2.3. Certainty of Object	17
3. Vermögensübertragung	17
4. Formerfordernisse	18

5. Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten	19
B. Abänderung eines Express Trusts	19
C. Beendigung eines Express Trusts	20
1. Beendigung durch den Settlor – Widerruf	20
2. Beendigung durch die Begünstigten – Saunders vs Vautier- Regel	21
3. Beendigung durch das Gericht	22
D. Besonderheiten der Public Express Trusts	22
1. Gemeinnützige Trusts	23
1.1. Nichtanwendbarkeit der Certainty of Objects-Regel	24
1.2. Nichtanwendbarkeit der Rule against Perpetuities	24
2. Purpose Trusts	25
IV. Einkommensteuerliche Behandlung von Express Trusts	25
A. Ebene 1: Der Trust	25
1. Persönliche Steuerpflicht – eigenes Steuersubjekt	27
2. Umfang der persönlichen Steuerpflicht	27
3. Steuerliche Folgen der Trust-Errichtung	29
3.1. Inter-vivos Vermögenstransfer	30
3.2. Vermögenstransfer mortis causae	31
3.3. Ausnahmen von der Veräußerungsbesteuerung bei Vermögens- übertragung	32
4. Sachliche Steuerpflicht und Gewinnermittlung	32
5. Steuerliche Sondervorschriften für Trusts	33
5.1. Abzugsfähigkeit der Zuwendungen und das Conduit-Prin- zip	33
5.2. Fiktive Veräußerung nach 21 Jahren	35
6. Anwendbare Steuersätze	36
7. Beendigung des Trusts	36
8. Besteuerung nicht-ansässiger Trusts	38
8.1. Non-Resident Trust-Regime	38
8.2. Non-Resident Trusts – keine Anwendung des NRT-Regi- mes	39
B. Ebene 2: Die Begünstigten	39
1. Ertragszuwendungen	40
2. Substanzzuwendungen	41
3. Besteuerung nicht-ansässiger Begünstigter	42
C. Ebene 3: Der Settlor	42
D. Ebene 4: Der Trustee	43
Teil 2: Das Trust-Verhältnis im österreichischen Ertragsteuerrecht	45

I. Ebene 1: Der Trust	45
A. Einleitung und Problemstellung	45
B. Der Trust als eigenständiges Steuersubjekt – Einordnung in das KStG	46
1. Der Trust als „juristische Person des privaten Rechts“	47
1.1. Der Trust im Typenvergleich mit den privatrechtlichen Stiftungen	52
1.1.1. Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz	53
1.1.2. Regularstiftungen und Fonds	62
1.2. Der Trust im Typenvergleich mit den privatrechtlichen Personenvereinigungen	64
2. Der Trust als „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ oder BgA	66
3. Der Trust als „nichtrechtsfähige Personenvereinigung, Anstalt, Stiftung oder anderes Zweckvermögen“	69
3.1. Der Trust als nichtrechtsfähige Personenvereinigung	70
3.2. Der Trust als nichtrechtsfähiges Zweckvermögen	70
4. Ergebnis	72
C. Einkünftezurechnung bei Trust-Verhältnissen	74
1. Grundsätze der Einkünftezurechnung im österreichischen Ertragsteuerrecht	75
2. Zurechnung von Vermögensgegenständen und Einkünften im Trust-Verhältnis	76
2.1. Transparenz des Trusts – Einkünftezurechnung zu einem „anderen Steuerpflichtigen“	78
2.1.1. Der Settlor als Zurechnungssubjekt	78
2.1.2. Die Begünstigten als Zurechnungssubjekte	81
2.1.3. Der Trustee als Zurechnungssubjekt	83
2.2. Intransparenz des Trusts – Zurechnung der Einkünfte zu einem Trust	83
3. Ergebnis	84
D. Umfang der persönlichen Steuerpflicht eines Trusts	85
1. Sitz eines Trusts	86
2. Ort der Geschäftsleitung eines Trusts	87
3. Einschränkung der persönlichen Steuerpflicht bei gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Betätigung eines Trusts (§ 5 Z 6 KStG)	89
4. Ergebnis	92
E. Laufende Besteuerung des Trusts	94

1. Einkommensermittlung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Trusts	94
1.1. Umfang der sachlichen Steuerpflicht	94
1.2. Teilnahme eines unbeschränkt steuerpflichtigen Trusts an der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG	97
1.3. Konsequenzen der persönlichen Befreiung nach § 5 Z 6 KStG	98
2. Einkommensermittlung eines beschränkt steuerpflichtigen Trusts	99
2.1. Umfang der sachlichen Steuerpflicht	99
2.2. Teilnahme eines beschränkt steuerpflichtigen Trusts an der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG	102
2.3. Konsequenzen der persönlichen Befreiung nach § 5 Z 6 KStG	102
3. Ergebnis	103
II. Ebene 2: Die Begünstigten	104
A. Unbeschränkte Steuerpflicht der Begünstigten in Österreich	104
1. Intransparenz des Trusts – Ertragszuwendungen	105
1.1. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 5 Z 7 3. TS EStG	105
1.2. Wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG	108
2. Intransparenz des Trusts – Substanz-/Nutzungszuwendungen	111
3. Transparenz des Trusts – Zurechnung zu den Begünstigten	112
B. Ergebnis	113
III. Ebene 3: Der Settlor	114
IV. Ebene 4: Der Trustee	116
Teil 3: Der Trust im System der Stiftungseingangssteuer	117
I. Einleitung und Problemstellung	117
II. Die Wirkungsweise der Stiftungseingangssteuer	117
A. Der sachliche Anwendungsbereich des StiftEG	117
1. Unentgeltliche Zuwendungen iSd § 1 Abs 1 StiftEG	117
2. Zuwendungen an „privatrechtliche Stiftungen“ und „vergleichbare Vermögensmassen“	119
B. Der persönliche Anwendungsbereich des StiftEG	123
C. Steuerbefreiungen und Bemessungsgrundlage	124
D. Steuerschuldner, Entstehen der Steuerschuld und Fälligkeit	127
III. Höhe des anzuwendenden Steuersatzes	128
A. Normaler Steuersatz oder erhöhter Steuersatz?	128

1. Fehlende Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung nach PSG oder einer gemeinnützigen Stiftung nach § 5 Z 6 KStG	128
2. Verletzung der Offenlegungspflichten	129
3. Fehlende Amts- und Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat	130
B. Unionsrechtliche Bedenken iZm dem erhöhten Steuersatz	131
IV. Ergebnis	135
Teil 4: Die abkommensrechtliche Behandlung von Trusts	137
I. Einleitung und Problemstellung	137
II. Österreich als Quellenstaat der Trust-Einkünfte	138
A. Österreichische Einordnung des Trusts: Intransparenz	138
1. Trusts im persönlichen Anwendungsbereich des OECD-MA	139
1.1. Der Trust als abkommensrechtliche „Person“	139
1.1.1. Der Trust als „natürliche Person“	140
1.1.2. Der Trust als „Gesellschaft“	140
1.1.3. Der Trust als „Personenvereinigung“	142
1.1.4. Abweichungen in österreichischen DBA beim „Personen“-Begriff	142
1.2. Die Ansässigkeit des Trusts	143
1.2.1. Die Ansässigkeitsbestimmung im OECD-MA	144
1.2.2. Abweichungen in österreichischen DBA bei der Ansässigkeits-Regelung	146
2. Anwendung der Verteilungsnormen	148
2.1. „Nutzungsberechtigter“ iSd Art 10, 11 und 12 OECD-MA	149
2.2. Auslegung des Begriffs „Nutzungsberechtigter“	149
2.2.1. Wortinterpretation: die gewöhnliche Bedeutung des „Nutzungsberechtigten“-Begriffs	150
2.2.2. Interpretation unter Berücksichtigung von Gegenstand und Zweck des Abkommens	152
2.3. Der „Nutzungsberechtigte“ in einem Trust-Verhältnis	154
2.3.1. Der OECD-Ansatz	154
2.3.2. Der Ansatz von Vogel	155
2.4. Abweichungen in österreichischen DBA beim Begriff des „Nutzungsberechtigten“	157
3. Probleme bei der Abkommensberechtigung von Trusts	158
3.1. Lösungsmöglichkeiten für Zurechnungskonflikte bei hybriden Rechtsgebilden	159
3.2. Lösungsansätze für Trust-Sachverhalte	162

3.2.1. Trust-Staat: Zurechnung zu einem anderen Steuerpflichtigen	163
3.2.2. Trust-Staat: Zurechnung zum Trustee/zu den Trustees	167
4. Ergebnis	168
B. Österreichische Einordnung des Trusts: Transparenz	171
1. Übereinstimmende Zurechnung in beiden Vertragsstaaten	171
2. Divergierende Zurechnung in den Vertragsstaaten	172
2.1. Trust-Staat: Intransparenz des Trusts	173
2.2. Quellenstaat: Zurechnung zu A – Trust-Staat: Zurechnung zu B	174
3. Ergebnis	176
III. Österreich als Ansässigkeitsstaat	176
A. Der Trust	177
B. Die Begünstigten	179
1. Intransparenz des Trusts in beiden Vertragsstaaten	179
1.1. Ertragszuwendungen	179
1.1.1. Trust-Zuwendungen als Dividenden iSd Art 10 OECD-MA	180
1.1.2. Trust-Zuwendungen als Zinsen iSd Art 11 OECD-MA	181
1.1.3. Trust-Zuwendungen als andere Einkünfte iSd Art 21 OECD-MA	183
1.1.4. Qualifikationskonflikte	185
1.2. Substanzzuwendungen/Nutzungszuwendungen	188
2. Transparenz des Trusts in beiden Vertragsstaaten	188
3. Divergierende Einkünftezurechnung in beiden Vertragsstaaten	188
4. Zurechnungskonflikte bei Dreieckssachverhalten	190
C. Ergebnis	192
Zusammenfassung der Ergebnisse	197
I. Ertragsteuern	197
II. Stiftungseingangssteuer	200
III. Abkommensrecht	201
A. Österreich als Quellenstaat	201
B. Österreich als Ansässigkeitsstaat	203
Literaturverzeichnis	205
Stichwortverzeichnis	225