

# **Der Trust im Steuerrecht**

**von**  
**Dr. Katharina Kubik**

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort .....</b>	V
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	XIII
<b>Einleitung .....</b>	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
<b>Teil 1: Das kanadische Trust-Konzept .....</b>	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 Vermögensübertragung .....	32
4. Sachliche Steuerpflicht und Gewinnermittlung .....	32
5. Steuerliche Sondervorschriften für Trusts .....	33
5.1. Abzugsfähigkeit der Zuwendungen und das Conduit-Prinzip .....	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-Regimes .....	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
<b>Teil 2: Das Trust-Verhältnis im österreichischen Ertragsteuerrecht .....</b>	<b>45</b>

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

I.	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. 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
<b>Teil 3: Der Trust im System der Stiftungseingangssteuer</b> .....	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
<b>IV. Ergebnis .....</b>	<b>135</b>
<b>Teil 4: Die abkommensrechtliche Behandlung von Trusts .....</b>	
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
<b>Zusammenfassung der Ergebnisse .....</b>	197
I. Ertragsteuern .....	197
II. Stiftungseingangssteuer .....	200
III. Abkommensrecht .....	201
A. Österreich als Quellenstaat .....	201
B. Österreich als Ansässigkeitsstaat .....	203
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	205
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	225