

# BEHANDLUNG VON AUSZAHLUNGEN AUS TRUSTS

## DER VORHANG ZU UND (VIELE) FRAGEN OFFEN – EIN LEHRSTÜCK FÜR DIE KOMPLEXITÄT DES DEUTSCHEN STEUERRECHTS

VON PROF. DR. RAINER LORZ, L.L.M., UND PAUL METZ

### ABSTRACT

Trusts sind aus dem Wirtschaftsleben der angloamerikanisch geprägten Rechtsordnungen nicht wegzudenken und stellen dort ein unentbehrliches Instrument der Vermögensnachfolge dar. Auch Familienunternehmen und andere große Vermögen werden oft über Generationen in Trusts gehalten und weitergegeben. Trifft ein solches, dem deutschen Recht unbekanntes Rechtsgebilde auf das ohnehin komplexe deutsche Steuerrecht, sind Konflikte programmiert.

### I. Einleitung

Eine herausragende Eigenschaft, die den mit dieser FuS-Ausgabe zu ehrende Rainer Kirchdörfer neben seinem unermüdlischen Schaffensdrang und seinem Engagement für die Institution des Familienunternehmens im Allgemeinen sowie für die Belange seiner Mandanten im Besonderen auszeichnet, ist seine immense wissenschaftliche Neugier und der Antrieb, sich in auch weniger bekannte Rechtsinstitute tief einzuarbeiten und diese nach Möglichkeit für die Zwecke der Mandanten nutzbar zu machen. Nicht zuletzt diese Neugier rechtfertigt es, sich in diesem ihm gewidmeten Beitrag mit Rechtsfragen zu befassen, die aus der Subsumtion eines dem deutschen Recht fremden Rechtsinstituts unter die komplexen Normen des Steuerrechts resultieren. Die Rede ist von dem angloamerikanischen Trust, einem Rechtsinstitut, das auch bei inlandsbezogenen Sachverhalten vermehrt auftritt und den Rechtsanwender nicht selten vor erhebliche Herausforderungen stellt. Dies gilt ver-

stärkt im Bereich des Steuerrechts, wo der Gesetzgeber mit dem Ziel, mutmaßlicher oder tatsächlicher Steuervermeidung durch die Nutzung von Trusts einen Riegel vorzuschieben, bestenfalls nicht eindeutige Bestimmungen in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eingefügt hat, die zu erheblichen Zweifelsfragen Anlass geben. Mit aktuellen Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof nun dazu beigetragen, zumindest etwas Licht in die steuerliche Behandlung von Trusts und zugleich von ausländischen Familienstiftungen zu bringen.

### II. Grundlagen

#### 1. Der Trust als („importiertes“) Instrument der Vermögensnachfolge

Die Bedeutung des angloamerikanischen Trust resultiert aus deutscher Sicht weniger aus seinem gezielten Einsatz als Instrument der Vermögensnachfolge als vielmehr aus seiner weiten Verbreitung und seiner immensen wirtschaftlichen Bedeutung im angloamerikanischen Rechtskreis. Der Trust begegnet dem (inländischen) Berater daher in der Regel als „Import“ und als Bestandteil einer Vermögensnachfolge, die unter der Geltung einer ausländischen Rechtsordnung gestaltet wurde. Ähnlich einer Familienstiftung ermöglicht die Einbindung eines Trust eine langfristige Sicherung des Familienvermögens nach den Vorstellungen des Trusterrichters.<sup>1</sup> Neben hiermit verbundenen steuerlichen Vorteilen (zeitliche Verschiebung des Steueranfalls, gezielte Nutzung von Freibeträgen) ist die Einbindung eines Trust in die Vermögensnachfolge aus Sicht angloamerikanisch geprägter Rechtsordnungen auch deshalb attraktiv, weil mit ihr das zeitaufwendige, kostenintensive und öffentliche *Probate*-Verfahren mit der Einsetzung eines *Personal Representative (Administrator oder Executor)* als Abwick-

### INHALT

- I. Einleitung
- II. Grundlagen
  - 1. Der Trust als („importiertes“) Instrument der Vermögensnachfolge
  - 2. Kollisionsrechtliche Behandlung
  - 3. Steuerliche Einordnung
- III. Die Problemstellungen
- IV. Die jüngste Entscheidung des BFH
  - 1. Sachverhalt
  - 2. Entscheidungsgründe
- V. Bewertung und Einordnung
  - 1. Klarheit des Begriffs des Zwischenberechtigten?
  - 2. Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?
  - 3. Ausschluss nach § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG?
- VI. Fazit

<sup>1</sup> V. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 111; Werder/Wystrcil, BB 2015, 412.

lungstreuhand vermieden werden kann;<sup>2</sup> mangels einer dem deutschen Recht vergleichbaren Universalsukzession erfordert jeder Erbfall eine gesonderte Nachlassabwicklung durch einen Abwicklungstreuhand, auf den der Nachlass zunächst übergeht und in dessen Hand der Nachlass eine eigene Vermögensmasse bildet.<sup>3</sup>

Auch wenn eine Definition des Trust aufgrund der unterschiedlichen Erscheinungsformen nicht möglich ist, kennzeichnet ihn in der Regel eine Dreieckskonstellation, in welcher der *Settlor* Vermögen auf einen *Trustee* überträgt, der wiederum zivilrechtlicher Eigentümer dieses Vermögens wird und *in trust* zugunsten eines bestimmten Zwecks (*Purpose Trust*) oder zugunsten bestimmter Personen, der *Beneficiaries*, (*Private Trust*) verwaltet und an diese nach den Bestimmungen des Trusts auszukehren hat.<sup>4</sup> Zwar besitzt der Trust – anders als beispielsweise eine deutsche Familienstiftung – keine eigene Rechtspersönlichkeit, er ist aber im Grundsatz – anders als beispielsweise eine Treuhand nach deutschem Recht – in seinem Fortbestand unabhängig von den an ihm beteiligten Personen.<sup>5</sup>

In dogmatischer Hinsicht stellt der Trust eine wichtige, wenn nicht sogar die wichtigste Errungenschaft der *Equity*-Rechtsprechung des *Court of Chancery* dar.<sup>6</sup> Zwar ist die Stellung der *Beneficiaries* nach dem *Common Law* rein schuldrechtlich und die Verfügungsgewalt über das Vermögen steht ausschließlich dem *Trustee* zu.<sup>7</sup> Da aber *at Equity* allein der *Beneficiary* wirtschaftlich Berechtigter ist und sich seine Rechte am Trustvermögen unter Umständen selbst bei treuwidrigen Verfügungen oder einer Insolvenz des *Trustee* fortsetzen, wird die Berechtigung des *Beneficiary* am Treugut (*Equitable Ownership*, *Equitable Title*, *Equitable Interest*) auch als dingliches Recht bzw. eigentumsähnliche Position bezeichnet.<sup>8</sup> Die Rechtsposition des *Trustee* wird demgegenüber als *Legal Ownership*, *Legal Title* oder *Legal Interest* bezeichnet.<sup>9</sup>

Diese dem deutschen Recht unbekanntes „Aufspaltung des Eigentums“ in das rechtlich-formale und das wirtschaftlich-schuldrechtliche Eigentum führt letztlich zur Nichtanerkennung von Trustgestaltungen innerhalb der deutschen Rechtsordnung.<sup>10</sup> Im Anwendungsbereich des deutschen Rechts ist daher weder die Errichtung eines Trust durch Testament noch die Übertragung inländischen Vermögens auf einen Trust möglich.<sup>11</sup>

## 2. Kollisionsrechtliche Behandlung

In Bezug auf die kollisionsrechtliche Behandlung von Trusts – von der letztlich abhängt, ob der Trust wirksam errichtet oder Vermögen auf ihn übertragen werden kann – sind viele Fragen nicht abschließend geklärt, was zum einen wiederum mit der komplexen Rechtsnatur des Trust, zum anderen mit der unüberschaubaren Zahl verschiedener Trustgestaltungen und schließlich mit dem Umstand zusammenhängt, dass innerhalb eines Lebenssachverhalts unterschiedliche Statuten maßgeblich sein können.<sup>12</sup> Da Deutschland das Haager Trustübereinkommen<sup>13</sup> nicht ratifiziert hat, sind insofern die allgemeinen Vorschriften des IPR maßgeblich. Dabei ist noch unstrittig, dass der *Testamentary Trust* einheitlich erbrechtlich zu qualifizieren ist.<sup>14</sup> Da im Falle der Anwendbarkeit deutschen Erbrechts die Errichtung eines Trust nicht in Betracht kommt, wäre eine entsprechende Anordnung in ein vergleichbares deutsches Rechtsinstitut umzudeuten.<sup>15</sup> Ist hingegen ein ausländisches Erbstatut anzuwenden, können auch deutsche Staatsangehörige einen *Testamentary Trust* errichten. Von der Frage nach der Errichtung eines *Testamentary Trusts* ist nach der Rechtsprechung die kollisionsrechtlich gesondert zu beantwortende Frage zu unterscheiden, ob ein Vermögenswert nach dem Tod des Erblassers zum Nachlass gehört und damit vererblich ist oder wirksam auf einen Trust »

2 Vgl. Lorz, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts (MHdG) Bd. 9, § 32 Rn. 99; Odersky, ZEV 2000, 492; v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 111; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112; Schuhmacher/Akbaba, BKR 2018, 319, 320.

3 Odersky, ZEV 2000, 492.

4 Mansel, Staudinger, Art. 43 EGBGB Rn. 531; v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112.

5 Mansel, Staudinger, Art. 43 EGBGB Rn. 530.

6 Häcker, JuS 2014, 872, 876.

7 Häcker, JuS 2014, 872, 876; Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 533.

8 Häcker, JuS 2014, 872, 876; Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 533 f.

9 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 535.

10 Vgl. v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112.

11 v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112.

12 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 550 ff.; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113 ff.

13 Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1.7.1985, abgedruckt unter <https://www.hcch.net/de/instruments/conventions/full-text/?cid=59>, zuletzt abgerufen am 7.7.2023.

14 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 553; Tischendorf, IStR 2022, 445, 446.

15 Vgl. hierzu Lorz, MHdG Bd. 9, § 32 Rn. 102 ff.

übertragen wurde.<sup>16</sup> Im Hinblick auf *inter vivos*, also unter Lebenden errichtete Trusts muss im Hinblick auf die maßgebliche Qualifikation zwischen Errichtung, Verwaltung und Beendigung einerseits und der Vermögensübertragung auf den Trust andererseits unterschieden werden.<sup>17</sup> Aufgrund der diesbezüglich sehr umfangreichen Literatur zum *Inter-vivos*-Trust muss auf eine Darstellung an dieser Stelle verzichtet werden.<sup>18</sup> Der BFH hat in einer jüngst ergangenen Entscheidung zum Gründungsstatut Stellung genommen und den Trust – entgegen der wohl herrschenden Meinung in der Literatur – gesellschaftsrechtlich qualifiziert.<sup>19</sup> Die Frage der wirksamen Gründung eines *Inter-vivos*-Trust richte sich deshalb nach der Sitz- bzw. Gründungstheorie.<sup>20</sup> Die Auslegung des jeweiligen Vertrags, also letztlich sowohl die Frage, ob die Vermögensmasse als transparenter oder intransparenter Trust zu qualifizieren ist, als auch die Frage, ob Zuwendungen an eine Person auf einem Anspruch beruhen, seien hingegen – als unselbstständige Teilfragen – nach der Rechtsordnung zu beurteilen, die die Rechtsverhältnisse der (ausländischen) Vermögensmasse bestimmt (sogenanntes Vertragsstatut).<sup>21</sup>

### 3. Steuerliche Einordnung

Aus Sicht des deutschen (Steuer-)Rechts kann ein Trust sowohl transparent als auch intransparent ausgestaltet sein, wobei diese Qualifikation für seine Behandlung im deutschen Steuerrecht maßgeblich ist. Ist das Trustvermögen steuerlich noch dem *Settlor* oder bereits dem *Beneficiary* zuzurechnen (§ 39 AO), spricht man auch von einem transparenten Trust und es kommen die allgemeinen steuerlichen Regelungen zur Anwendung, die auch für eine Treuhand gelten; die Erträge des Trust unterliegen entweder beim *Settlor* oder beim *Beneficiary* der Einkommensteuer.<sup>22</sup> Für den Fall, dass weder der *Settlor* noch der *Beneficiary* über eine so ausgeprägte Rechtsstellung verfügen, dass ihnen das Vermögen des Trust zuzurechnen ist, spricht man von einem intransparenten Trust, für den der Gesetzgeber neben den § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG, § 15 Abs. 4 AStG, § 3 Abs. 2 Nr. 1

Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG auch die Sondervorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG geschaffen hat.<sup>23</sup> Ob ein Trust als transparent oder intransparent anzusehen ist, war schon häufig Gegenstand von Gerichtsentscheidungen. Mangels gesetzlicher Konkretisierung ist die Beurteilung stets eine Frage des Einzelfalls und naturgemäß mit erheblichen Unsicherheiten belastet.<sup>24</sup> Nach der den Mittelpunkt dieses Beitrags bildenden jüngsten Rechtsprechung des BFH kann zur Beantwortung der Frage auf die für ausländische Familienstiftungen entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden.<sup>25</sup> Danach liegt immer dann ein transparenter Trust vor, wenn sich der Errichter der Vermögensmasse derart umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen vorbehalten hat, dass die Vermögensmasse ihm gegenüber über das Vermögen nicht tatsächlich frei verfügen kann.<sup>26</sup> Überträgt man die Rechtsprechung des BFH zu den Familienstiftungen auf Trusts, können sich Herrschaftsbefugnisse des *Settlor* oder des *Beneficiary* z.B. durch den Vorbehalt in Bezug auf die Entscheidungen über die Anlage und Verwendung des Vermögens, die Möglichkeit, ganz oder teilweise die (Rück-)Übertragung des Vermögens zu verlangen oder die Weisungsunterworfenheit des *Trustee* ergeben.<sup>27</sup> Auch wenn dies überzeugt, stellen sie die genannten Kriterien gleichwohl nur eine beispielhafte Auflistung dar, sodass es weiterhin auf eine Gesamtbetrachtung der Vertrags- und Lebensverhältnisse ankommen wird, die zwangsläufig mit Unsicherheiten behaftet ist.<sup>28</sup>

### III. Die Problemstellungen

Der BFH hat erst jüngst verschiedene Urteile zur erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs aus angloamerikanischen Trusts erlassen, wobei sich zwei (inhaltsgleiche) Urteile mit dem sogenannten Erwerb durch „Zwischenberechtigte“ einer Vermögensmasse befassen.<sup>29</sup> Ausgangs-

16 Vgl. BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709 ff.; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113.

17 Tischendorf, IStR 2022, 445, 446.

18 Eine Übersicht bietet beispielsweise Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 554 ff.

19 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 18.

20 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 18.

21 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 24; zustimmend Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113; Loose, ZEV 2023, 345, 346; a.A. hingegen Tischendorf, IStR 2022, 445, 447, der hierin einen Widerspruch ausmacht und eine eindeutige Positionierung des BFH vermisst.

22 Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 413; Kraft, ZEV 2020, 608, 609.

23 Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 413; vgl. auch Vogt, Brandis/Heuermann, § 15 AStG Rn. 77; Kraft, AStG, § 15 Rn. 360 f.; Levedag, Schmidt EStG, § 20 Rn. 132.

24 Vgl. hierzu ausführlich Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 414 f., sowie die Entscheidung des BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711; BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209 ff.; BFH vom 5.11.1992 – I R 39/92, BeckRS 1992, 22010487; BFH vom 2.2.1994 – I R 66/92, BeckRS 1994, 22010984.

25 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

26 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

27 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

28 Ebenso Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 114.

29 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714; vgl. auch die inhaltsgleiche Entscheidung BFH vom 25.6.2021 – II R 32/19, BeckRS 2021, 49570 sowie die am selben Tag ergangenen Entscheidungen zur erbschafts- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs aus angloamerikanischen Trusts BFH vom 25.6.2021 – II R 40/18, NV, DStR 2022, 299 sowie BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709.

punkt ist § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, nach dem „*der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens einer Vermögensmasse*“ als Schenkung unter Lebenden gilt. Obwohl seit der Einführung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG bereits fast ein Vierteljahrhundert vergangen ist,<sup>30</sup> belegen die jüngst ergangenen Urteile eindrücklich die nach wie vor bestehenden Zweifelsfragen und Unklarheiten im Zusammenhang mit der Norm. Eingeführt zur Vermeidung von Besteuerungslücken und in Reaktion auf eine höchstrichterliche Rechtsprechung, nach der die bloße Errichtung eines testamentarischen Trust, der nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet war, im Grundsatz weder beim Verwalter des Trust noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führte,<sup>31</sup> sollte § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG fortan klarstellen, dass auch das Bestehen von Zwischennutzungsrechten an der Vermögensmasse einen Erwerb der Zwischenberechtigten von der Vermögensmasse darstellt.<sup>32</sup> Diese „Klarstellung“ führt seitdem nicht selten zu bösen Überraschungen und unerwarteten Steuerfolgen bei in Deutschland ansässigen Trustbegünstigten. Unabhängig von Ausschüttungen des Trust werden nämlich das Vermögen und die Einkünfte eines Trust bei den bezugs- oder anfallsberechtigten Personen nach § 15 Abs. 4, 1 AStG bereits der deutschen Einkommensbesteuerung unterworfen.<sup>33</sup> Da nach Ansicht des BFH eine Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits und Ertragsteuer andererseits weder tatbestandlich ausgeschlossen ist noch zwingend gegen Verfassungsrecht verstößt,<sup>34</sup> droht in grenzüberschreitenden Trustkonstellationen neben einer Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland/ausländische Rechtsordnung<sup>35</sup> somit auch eine Doppelbelastung mit (deutscher) Einkommen- und Schenkungsteuer.<sup>36</sup> Diese Probleme sind keineswegs auf Trustgestaltungen beschränkt, sondern betreffen gleichfalls die in der inländischen

Nachfolgeberatung weitaus verbreiteteren ausländischen Familienstiftungen. So hatte in einem vom BFH am 3. Juli 2019 entschiedenen Fall eine in der Schweiz errichtete Familienstiftung einem in Deutschland wohnhaften Nachkommen der Familie einen Millionenbetrag zugewendet, was die Frage der Schenkungsteuerpflicht der entsprechenden Zahlung sowohl nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG aufgeworfen hatte.<sup>37</sup> Zweck der Stiftung waren einmalige Unterstützungsleistungen an Angehörige der Familie „*in jugendlichen Jahren*“ im Sinne einer Anschubfinanzierung. Nach den Statuten der Stiftung sollte der Stiftungsrat im Rahmen des Stiftungszwecks nach freiem Ermessen darüber entscheiden, ob, an welchen Empfänger, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt eine Zuwendung der Stiftung an Destinatäre erfolgen sollte. Während das Finanzamt und das vorinstanzliche Finanzgericht noch angenommen hatten, dass auch eine satzungsgemäße Zuwendung der ausländischen Familienstiftung eine Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt, urteilte der BFH richtigerweise im umgekehrten Sinne. Der Grundsatz, dass jedenfalls satzungsgemäße Zuwendungen einer Stiftung an ihre Begünstigten mangels Freigebigkeit im Rechtssinne nicht der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegen, gilt demnach auch für ausländische Stiftungen. Eine Besteuerung der Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG schied nach Ansicht des BFH im konkret zu entscheidenden Fall aus, da der Begünstigte keinen durchsetzbaren Anspruch gegen die Stiftung auf Ausschüttung hatte. Gleichwohl nahm der BFH die Gelegenheit wahr, sowohl den Erwerb durch Zwischenberechtigte näher zu konkretisieren als auch die ausländische Familienstiftung als Unterfall der Vermögensmasse ausländischen Rechts einzuordnen.<sup>38</sup>

#### IV. Die jüngste Entscheidung des BFH

In einem jüngst ergangenen Urteil hatte der II. Senat des BFH, der sich auch mit der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen aus ausländischen Familienstiftungen zu befassen hatte, nunmehr Gelegenheit, zur Behandlung laufender Ausschüttungen eines Trust Stellung zu nehmen. Er hat dies zum Anlass genommen, seine Rechtsprechung zu Familienstiftungen nunmehr (ausdrücklich) auch auf Trusts zu erstrecken.<sup>39</sup> »

30 Eingeführt durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999.

31 Vgl. BFH vom 7.5.1986 – II R 137/79, BeckRS 1986, 22007663 sowie BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 715.

32 BT-Drs. 14/443, 41.

33 Vgl. vom Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 113.

34 BFH vom 6.12.2016 – I R 50/16, ZEV 2017, 169 mAnm Crezelius; BFH (Fn. 4), BStBl. II 2022, 497, ZEV 2022, 367; vgl. auch die „Segelanweisung“ des BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 717.

35 So besteht etwa mit Großbritannien kein Doppelbesteuerungsabkommen; im Verhältnis zu den USA besteht ein solches zwar, jedoch setzt sich aufgrund der Anrechnungsmethode gemäß Art. 11 DBA USA zur Erbschaftsteuer stets das höhere Besteuerungsniveau durch.

36 Soweit die Einkünfte einer Zurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 4, 1 AStG unterliegen, sollte jedoch gemäß § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG eine Ertragsbesteuerung auscheiden.

37 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195 ff.

38 Loose, ZEV 2023, 345.

39 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714 ff.; vgl. auch die inhaltsgleiche Entscheidung BFH vom 25.6.2021 – II R 32/19, BeckRS 2021, 49570.

## 1. Sachverhalt

Der in den USA wohnhafte und 2010 verstorbene Erblasser („E“) hatte mehrere Trusts errichtet, deren Begünstigte seine Ehefrau („F“) war. Der streitgegenständliche Trust war unwiderprüflich ausgestaltet und bildete nach dem Ortsrecht eine selbstständige Vermögensmasse. Auf die Anlageentscheidungen des Trust konnte F keinen Einfluss nehmen. Beginnend mit dem Tod des E sollten die Nettoerträge des Trust in vierteljährlichen Raten an F ausbezahlt bzw. für sie verwendet werden. Diese Leistungen waren aus dem Grundkapital des Trust auf einen durch E definierten Betrag aufzustocken. Nach dem Tod ihres Mannes verlegte F ihren Wohnsitz nach Deutschland. Das zuständige Finanzamt setzte nach ihrem Zuzug auf die Auszahlungen des Trust sowohl Schenkungsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG als auch Einkommensteuer fest, legte der Einkommensteuer jedoch einen Hinzurechnungsbetrag nach § 15 Abs. 1 AStG a.F. zugrunde. Die Klage der F richtete sich gegen die doppelte Erfassung der an sie ausgekehrten Leistungen des Trust.

## 2. Entscheidungsgründe

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und eine Stellung der F als Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG infrage gestellt. Zur Begründung verwies er explizit auf seine zwei Jahre zuvor ergangene Entscheidung zur Schweizer Familienstiftung,<sup>40</sup> nach der *„Zwischenberechtigter ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es – nach deutschem Rechtsverständnis – in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. [...] Jedenfalls bedarf es eines rechtlich verfestigten Titels am Vermögen. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt“* – unabhängig davon, ob die Ausschüttungen aus der Vermögenssubstanz oder den Erträgen stammen –, und übertrug diese Ausführungen (folgerichtig) auf sämtliche Vermögensmassen ausländischen Rechts, einschließlich angloamerikanischer Trusts.<sup>41</sup>

Voraussetzung für die Stellung eines Zwischenberechtigten i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist also, dass

dem Berechtigten ein von einem Ausschüttungsbeschluss unabhängiger (schuldrechtlicher oder dinglicher) Anspruch gegen den Trust auf Auszahlungen zusteht.

Nicht entscheidungsreif war nach Ansicht des BFH jedoch die Frage, ob F nach der im Fall maßgeblichen Rechtsordnung eine *„nicht ohne Weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an der Vermögenssubstanz und/oder -erträgen“* zusteht, die eine Stellung als Zwischenberechtigte rechtfertigen würde. Dementsprechend erfolgte eine Zurückverweisung an das Finanzgericht München zur weiteren Aufklärung.<sup>42</sup> Die Feststellungslast für die Tatsachen der Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG liegt dabei nach dem BFH zwar im Grundsatz bei der Finanzverwaltung. Jedoch obliege dem Steuerpflichtigen aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO die Darlegung der Tatsachen und Beschaffung der Beweismittel, aus denen sich ergibt, *„dass ihm nach Maßgabe des einschlägigen Rechts kein Anspruch auf Ausschüttung zugestanden habe und umgekehrt die jeweils zuständigen Organe der Vermögensmasse (etwa Treuhänder oder Stiftungsrat) in der Entscheidung über die Person des Empfängers und die Höhe der Ausschüttung rechtlich und tatsächlich frei gewesen seien“*.<sup>43</sup> Für den Fall, dass F nicht Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, sei jedoch noch zu prüfen, ob freigebige Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorlagen.

## V. Bewertung und Einordnung

### 1. Klarheit des Begriffs des Zwischenberechtigten?

Die bisherige Auslegung des BFH, wonach Zwischenberechtigter i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG jede Person ist, *„die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen“* erhält,<sup>44</sup> geht offensichtlich über das mit der Norm verbundene Ziel der Schließung von Besteuerungslücken hinaus, sodass die einschränkende Auslegung des BFH zu begrüßen ist. Ob die jüngsten Ausführungen des BFH jedoch, wie in der Literatur verlautbart, nun eine rechtssichere Gestaltung zur Vermeidung der deutschen Erbschaftsteuer ermöglichen, indem die Ausschüttung einer Ermessensentscheidung des *Trustee* unterstellt wird,<sup>45</sup> ist dennoch nicht ganz unzweifelhaft. Der BFH stellt nämlich weder in seiner Entscheidung

40 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195.

41 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

42 Vgl. BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

43 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

44 BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209, 210.

45 So beispielsweise Schienke-Ohletz/Kühn, DStR 2022, 1413, 1414.

zur Familienstiftung noch in der jüngst ergangenen Entscheidung auf eine etwaige Ermessensentscheidung des *Trustee* ab, sondern führt aus:

„Zwischenberechtigter ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es – nach deutschem Rechtsverständnis – in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. [...] Jedenfalls bedarf es eines rechtlich verfestigten Titels am Vermögen. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt.“<sup>46</sup>

Auf dieser Basis konnte der BFH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2019 eine Zwischenberechtigung der Destinatäre der Schweizer Familienstiftung ablehnen, da in der Stiftungssatzung ein Rechtsanspruch der Destinatäre (gefördert wurden über 40 Destinatäre) auf Leistungen ausgeschlossen war. Nach der Stiftungsurkunde durften Unterstützungsleistungen an Familienmitglieder darüber hinaus nur einmalig und „in jugendlichen Jahren“ erfolgen. Hiervon hat sich der vom BFH 2021 entschiedene Fall erheblich unterschieden, da der dortige Trust nur zugunsten der Ehefrau des *Settlors* errichtet worden war und der Ehefrau darüber hinaus jährlich gewisse Mindestausschüttungen zustehen sollten.

Bemerkenswert sind darüber hinaus die weiteren Ausführungen des BFH zum Trust:

„Wenn danach die Steuerpflicht des Zwischenberechtigten jedenfalls auch die Umgehung der Steuerpflicht des Endberechtigten bezweckt – der er wäre, wäre er nicht bereits Zwischenberechtigter –, zeigt auch dies, dass es um Personen geht, denen eine nicht ohne weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an Vermögenssubstanz und -erträgen zusteht.“<sup>47</sup>

Diese lassen darauf schließen, dass die Anfallsberechtigung einer Personen Einfluss auf die Frage hat, ob sie Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, da andernfalls die Vermögenssubstanz und die Vermögenserträge des Trust vor Auflösung steuerfrei ausgezahlt werden könnten.<sup>48</sup>

Die vorstehenden Ausführungen zeigen folglich, dass der Begriff des Zwischenberechtigten keinesfalls in allen Einzelhei-

ten geklärt ist. Geklärt sein dürfte allerdings die Behandlung der eindeutigen Fälle, dass ein Anspruch auf die Ausschüttungen ausdrücklich zuerkannt oder ausdrücklich ausgeschlossen ist. Aber selbst im Fall eines ausdrücklichen Anspruchs könnte man an der Zwischenberechtigung zweifeln, wenn der Trust widerruflich ausgestaltet ist und damit zwar der *Trustee* kein Ermessen in Bezug auf die Ausschüttungen hat, wohl aber der *Settlor*.

Für alle anderen Fälle bleibt es schwierig, rechtssichere Aussagen zu treffen. Aus den bislang ergangenen Urteilen lassen sich für eine Stellung als Zwischenberechtigter unseres Erachtens jedoch die folgenden Kriterien ableiten:

- enge und nachprüfbar vorgaben für die Ausschüttung von Trustleistungen;
- *Beneficiary* ist zugleich Endberechtigter;
- nur wenige *Beneficiaries*;
- der Trust ist unwiderruflich ausgestaltet.

Gegen eine Zwischenberechtigung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG sprechen hingegen die folgenden Kriterien:

- Die Entscheidung über die Ausschüttungen liegt sowohl im Hinblick auf die Person des *Beneficiary* als auch im Hinblick auf die Höhe der Ausschüttung allein im freien Ermessen des *Trustee* (*Discretionary Trust*);
- der Trust ist frei widerruflich ausgestaltet (*Revocable Trust*);
- der betreffende *Beneficiary* ist nicht Endberechtigter des Trust.<sup>49</sup>

Letztlich wird es jedoch auch insoweit stets auf eine Gesamtbetrachtung der Vertrags- und tatsächlich gelebten Verhältnisse ankommen, sodass die vorstehenden Leitlinien zwangsläufig mit einer gewissen Unsicherheit behaftet sind.

## 2. Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?

Offengelassen hat der BFH in seiner Entscheidung vom 25. Juni 2021, unter welchen Voraussetzungen eine Schenkungsteuerpflicht der Auszahlung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht kommt, falls § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG nicht einschlägig sein sollte. Auch zur Frage, ob auch diesbezüglich die von ihm 2019 zu den ausländischen Familienstiftungen aufgestellten Grundsätze Anwendung finden, äußert sich der BFH jedenfalls nicht ausdrücklich. Für eine entspre- ➤

46 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2198.

47 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2199.

48 Vgl. auch die diesbezügliche Argumentation des BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209, 211.

49 Vgl. auch Haag/Tischendorf, IStR 2020, 794, 795, sowie Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 116, die bei *Discretionary Trusts* ebenfalls eine Zwischenberechtigung ablehnen.

chende Anwendung sprechen jedoch die allgemeinen Grundsätze sowie die Ausführungen des BFH, nach denen ausländische Familienstiftungen einen Unterfall der ausländischen Vermögensmassen bilden und kein Grund ersichtlich sei, zwischen verschiedenen Arten ausländischer Vermögensmassen zu differenzieren.<sup>50</sup> Überträgt man damit richtigerweise die Rechtsprechung zu ausländischen Familienstiftungen auf Trusts, können Trustauskehrungen nur dann als freigebige Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtig sein, wenn sie eindeutig gegen den in der Trusturkunde zugrunde gelegten Zweck des Trust verstoßen, da dem *Trustee* stets ein gewisser Beurteilungs- und Ermessensspielraum zukommt.<sup>51</sup>

### 3. Ausschluss nach § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG?

Für den der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt war die mit Wirkung zum 2. Juni 2013 eingeführte Norm des § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG noch nicht anwendbar, nach der Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung (über § 15 Abs. 4 AStG auch Trusts) bei Personen im Sinne des Abs. 1 nicht der Besteuerung unterliegen, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Abs. 1 zugerechnet worden sind. Nach dem weit gefassten Wortlaut der Norm scheidet eine Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG deshalb aus, wenn bereits eine Besteuerung nach dem AStG stattgefunden hat. Letztlich entspricht dies auch dem Sinn und Zweck der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, die wie bereits ausgeführt zur Schließung von Besteuerungslücken eingeführt wurde.<sup>52</sup> Ob diese Auslegung auch von der Finanzverwaltung und den Gerichten geteilt wird oder ob diese den Begriff der „Besteuerung“ i.S.d. § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG nur als eine Besteuerung nach dem AStG oder dem EStG auslegen, bleibt jedoch abzuwarten.

### VI. Fazit

Die Einordnung der ausländischen Familienstiftung als (sonstige) Vermögensmasse ausländischen Rechts bedeutet nicht nur, dass die für ausländische Familienstiftungen entwickelten Grundsätze ebenso auch für (andere) Vermögensmassen ausländischen Rechts, etwa für angloamerikanische Trusts, gel-

ten, sondern gerade auch, dass die Grundsätze der aktuellen Entscheidung(en) zu den angloamerikanischen Trusts gleichermaßen auch für ausländische Familienstiftungen gelten. Dieses Verständnis zugrunde gelegt, stellt die 2021 ergangene Entscheidung des BFH eine (konsequente) Fortschreibung des Urteils zur Schweizer Familienstiftung aus dem Jahr 2019 dar. Auch wenn die nach wie vor ungeklärten Rechtsfragen die Annahme verbieten, dass die aktuelle Entscheidung einen Schlusspunkt markiert, ergibt sich aus den jüngeren und jüngsten Urteilen des BFH für die Beratungspraxis die zu begrüßende Konsequenz, dass jedenfalls bei „satzungsmäßigen“ Ausschüttungen angloamerikanischer Trusts und anderer Vermögensmassen ausländischen Rechts, z.B. ausländischer Stiftungen, an inländische Bezugsberechtigte eine Doppelbelastung mit (deutscher) Erbschaft- und Ertragsteuer durch entsprechende Gestaltung eines „eindeutigen Falls“ vermieden werden kann. Über diese Erkenntnis hinaus gilt in Bezug auf die Behandlung von „Vermögensmassen ausländischen Rechts“ im deutschen Steuerrecht der Satz von Bertolt Brecht (in leicht abgewandelter Form): *Der Vorhang zu und (viele) Fragen offen.* ♦



**Prof. Dr. Rainer Lorz**, LL.M. (Berkeley) ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

**Paul Metz** ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

#### KEYWORDS

Trust • Trustvermögen • Vermögensmassen ausländischen Rechts • Zwischenberechtigte

50 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 715.

51 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2196 f.

52 Ebenso Vogt, Brandis/Heuermann, § 15 AStG Rn. 143; Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 421; Thonemann-Micker/Böhmer, ErbR 2023, 112, 118.