

Ausschüttungen ausländischer Stiftungen und Trusts nach der Rechtsprechung des BFH

Von Dr. Marcus Niermann und Erik Muscheites, POELLATH, Berlin/Frankfurt am Main



Dr. Marcus Niermann



Erik Muscheites

Dr. Marcus Niermann und Erik Muscheites sind als Senior Associates bei POELLATH in Berlin und Frankfurt am Main im Bereich Nachfolge und Vermögen tätig. Sie sind auf die steuerliche und rechtliche Beratung von vermögenden Privatpersonen, Stiftungen und Familienunternehmen, insbesondere Nachfolgeplanung spezialisiert. Weitere Schwerpunkte ihrer Arbeit liegen in der Zuzugs- und Wegzugsberatung sowie der grenzüberschreitenden Gestaltungsberatung einschließlich Trusts.

POELLATH ist mit mehr als 150 Anwälten und Steuerberatern an den Standorten Berlin, Frankfurt und München tätig. Die Sozietät konzentriert sich auf High End-Transaktions- und Vermögensberatung und hat im Bereich der Nachfolgeberatung eine lange Tradition. POELLATH-Partner sind regelmäßig in nationalen und internationalen Rankings als führende Experten in ihren jeweiligen Fachgebieten gelistet.

Kontakt

POELLATH
Erik Muscheites, M.Sc.
erik.muscheites@pplaw.com
+49 (69) 247047-34

Dr. Marcus Niermann
marcus.niermann@pplaw.com
T +49 30 25353 132
www.pplaw.com

Weitere Informationen zur Kanzlei
in der Anzeige auf Seite 234/235

Die Besteuerung von Ausschüttungen ausländischer Stiftungen und Trusts an im Inland ansässige Begünstigte ist hoch praxisrelevant, aber weiterhin mit Unsicherheiten behaftet. Neuere Rechtsprechung des BFH führt nur teilweise zu einer Klärung. Betroffene sollten sich der Probleme bewusst sein und hierauf ggf. reagieren.

Problemstellung

Begünstigte ausländischer Stiftungen oder Trusts können in Deutschland erheblicher Steuerbelastung ausgesetzt sein. Betroffen sind insbesondere Personen, die aus dem Ausland nach Deutschland ziehen. Auch Inländer, die z. B. einen Wegzug planen oder Verwandte im Ausland haben, können betroffen sein.

Während Stiftungen der deutschen Rechtsordnung wohlbekannt sind, gilt dies nicht für Trusts, die in Common-Law-Jurisdiktionen weit verbreitet sind. Hierbei handelt es sich um eine treuhänderische Konstruktion zwischen Errichter (Settlor), rechtl. Vermögensinhaber (Trustee) und Begünstigten (Beneficiaries). Trusts haben zwar keine eigene Rechtspersönlichkeit, sind aber häufig durch Unwiderruflichkeit und ein hohes Maß an Ermessen des Trustees – sowohl bzgl. Ausschüttungen als auch der Anlage des Trustvermögens – wirtschaftlich verselbstständigt. Das deutsche Recht erkennt Trusts zivilrechtlich nicht an, besteuert aber die damit zusammenhängenden Vorgänge. Dies gilt insbesondere für wirtschaftlich verselbstständigte (intransparente) Trusts, die steuerlich weitgehend wie Stiftungen behandelt werden. Im Folgenden sind nur derartige Trusts gemeint.

Steuern können schon anfallen, bevor der Begünstigte überhaupt Ausschüttungen aus der Stiftung oder dem Trust erhalten hat (dry income). Die steuerlichen Folgen werden dadurch verschärft, dass eine Doppelbelastung mit Schenkung- und Ertragsteuern nicht ausgeschlossen ist. Zu unterscheiden ist zwischen tatsächlichen Ausschüttungen und der Zurechnungsbesteuerung von Einkünften auf Stiftungs-/Trustsebene beim Begünstigten.

Tatsächliche Ausschüttungen

Tatsächliche Ausschüttungen lösen beim Begünstigten in der Regel Einkommensteuer in

Höhe des Abgeltungsteuersatzes von 26,375 % aus (einschl. SolZ, ohne KiSt, §20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG).

Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine solche Ausschüttung indes auch Schenkungsteuer auslösen (je nach Höhe der Ausschüttung und Steuerklasse 7 % bis 50 %). In diesem Punkt hat der BFH (v. 03.07.19 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61) kürzlich einige Fragen geklärt:

Grundsätzlich löst eine Ausschüttung Schenkungsteuer aus, wenn sie entweder eine freigebige Zuwendung darstellt (§7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder von einer ausländischen Vermögensmasse stammt und der Empfänger ein Zwischenberechtigter ist (§7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG).

Der BFH hat klargestellt, dass lediglich Ausschüttungen einer ausländischen Stiftung an einen Begünstigten, die offensichtlich gegen die Satzung verstoßen, freigebige Zuwendungen sind und damit nach diesem Tatbestand der Schenkungsteuer unterliegen.

Für satzungsmäßige Ausschüttungen ausländischer Stiftungen kommt nur der Tatbestand des Erwerbs als Zwischenberechtigter von einer ausländischen Vermögensmasse in Betracht. Insoweit ist nunmehr klargestellt: Zwischenberechtigter kann – mit Blick auf den Wortteil „berechtigt“ – nur derjenige sein, der gesicherte Rechte an Vermögen und/oder Erträgen der Stiftung hat. Ein Ausschüttungsbeschluss allein genügt dafür nicht. Empfänger ohne eigene Ansprüche und durch Zufall Begünstigte sind keine Berechtigten im Sinne des Schenkungssteuerrechts. Da Stiftungen ihren Begünstigten regelmäßig keine klagbaren Rechte auf Ausschüttung einräumen, dürfte somit für die ausländischen Stiftungen Rechtssicherheit bestehen. Es handelt sich um eine deutliche Verbesserung der Rechtsposition inländischer Begünstigter, denn in der Vergangenheit hatte der BFH jeden als Zwischenberechtigten angesehen, der während des Bestehens der Stiftung oder Vermögensmasse Zuwendungen erhalten hat (BFH v. 27.09.12 – II R 45/10, die Entscheidung betraf einen Trust).

Das Urteil vom 03.07.19 ist zu einer (Schweizer) Stiftung ergangen. Das Gericht hat seine Ausführungen zum Zwischenberech-

tigten allerdings offen und allgemein gehalten. Der BFH weist selbst im Urteil auf Common Law Trusts hin, sodass diese Maßstäbe nach unserer Auffassung für Stiftungen und Trusts gleichermaßen gelten sollten (vgl. BFH v. 03.07.19, a.a.O.). Rechtssicherheit besteht insoweit jedoch nicht. Begünstigte von Trusts sollten sich – insbesondere, wenn es nur eine(n) Hauptbegünstigte(n) gibt – weiterhin auf das Risiko einstellen, dass die Finanzverwaltung eine Schenkungsteuer annimmt.

Für ausländische Stiftungen hat die Rechtsprechung zur Konsequenz, dass die Satzung dahingehend untersucht werden muss, ob den inländischen Begünstigten eigene Ansprüche oder dingliche Rechte zustehen. Ist das nicht der Fall, sollten (satzungsgemäße) Ausschüttungen an deutsche Begünstigte regelmäßig (nur) der Einkommensteuer von 26,375% unterliegen.

Zurechnungsbesteuerung

Für die Einkommensbesteuerung im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen und Trusts ist darüber hinaus die sog. Zurechnungsbesteuerung relevant (§15 AStG). Diese kommt allerdings in der Regel für Stiftungen und Trusts innerhalb der EU/des EWR nicht zum Tragen.

Sie führt insbesondere dazu, dass den jeweiligen Bezugs- oder Anfallsberechtigten Einkünfte der Stiftung bzw. des Trusts zugerechnet werden. Die Einkünfte auf Stiftungs-/Trustsebene lösen somit beim Berechtigten Einkommensteuer aus, ohne dass ein tatsächlicher Mittelzufluss erfolgt. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird die Steuer auf zugerechnete Einkünfte auf eine etwaige Einkommensteuer auf spätere tatsächliche Ausschüttungen angerechnet (§15 Abs. 11 AStG).

Die Zurechnungsbesteuerung greift nur bei Familienstiftungen oder Familientrusts. Der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge müssen zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigigt sein. Bei Trusts tritt der Settlor an die Stelle des Stifters (§15 Abs. 1, 2, 4 AStG; BFH v. 05.11.92 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388).

Die Begriffe Bezugsberechtigter und Anfallsberechtigter sind nicht endgültig geklärt. Jedenfalls fallen solche Personen nicht darunter, die nur durch Zufall Zuwendungen erhalten (sog. Zufallsdestinatäre).

Der BFH (v. 25.04.01 – II R 14/98) stellte sich in einem älteren Urteil auf den Standpunkt, eine Person sei bereits dann anfalls- oder bezugsberechtigigt, wenn sie eine gesicherte Rechtsposition gegenüber Stiftung

oder Trust habe. Einen eigenen Anspruch müsse sie dagegen nicht haben. Danach wären insbesondere in der Satzung aufgeführte Destinatäre einer ausländischen Stiftung von der Zurechnungsbesteuerung betroffen, auch wenn ihnen kein klagbarer Anspruch zusteht. Auch die Begünstigten eines Trusts könnte die Steuer treffen, solange sie in der Trustskunde (Trust Deed) als solche aufgeführt sind. Das gilt unabhängig davon, ob der Trustee ein Ermessen hinsichtlich der Mittelverwendung hat.

Im Zusammenhang mit der neuen Entscheidung des BFH zum Schenkungsteuerrecht (v. 03.07.19, a.a.O.) stellt sich aber die Frage, ob dieses Verständnis auch in Zukunft gelten kann. Wenn nämlich das Gericht meint, Zwischenberechtigter im Recht der Schenkungsteuer sei nur, wer einen eigenen Anspruch habe und diese Ansicht mit dem Wortteil „berechtigt“ begründet, drängt es sich geradezu auf, diese Voraussetzung auch auf die Bezugs- und Anfallsberechtigten im Sinne der Zurechnungsbesteuerung anzuwenden.

Um Rechtsunsicherheiten in der Praxis zu vermeiden, können sich auf den Einzelfall zugeschnittene Strukturierungen anbieten. So kommen ggf. der (vorübergehende) Verzicht auf die Begünstigtenposition oder verschiedene Blockerstrukturen in Betracht. Frühzeitige Planung vor einem eventuellen Zuzug nach Deutschland tut Not.

Doppelbelastung

Das Verhältnis zwischen Schenkung- und Einkommensteuer ist noch nicht abschließend geklärt. Erfüllt dieselbe Ausschüttung sowohl die Voraussetzungen der Schenkungsteuer als auch die der Einkommensteuer, fragt sich, ob eine der Steuern zurücktreten muss. Der BFH äußerte bereits ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der doppelten Besteuerung desselben Erwerbs. In derartigen Fällen müsse die Ertragsteuer zurücktreten (BFH v. 12.09.11 – VIII B 70/09; v. 21.07.14 – II B 40/14). Diese Entscheidungen ergingen jeweils mit kurzer Begründung im einstweiligen Rechtsschutzverfahren. Eine endgültige Entscheidung des BFH zur potentiellen Doppelbelastung bei demselben Erwerb fehlt bis heute.

Zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kann es bei Familienstiftungen oder Familientrusts kommen, wenn deren Einkünfte zuerst transparent im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung besteuert werden und später eine Ausschüttung stattfindet, auf die sodann

Schenkungssteuer erhoben wird. Der BFH hat hierzu in Kürze Gelegenheit zur Stellungnahme (FG München v. 15.05.19 – 4 K 2033/16; 4 K 2034/16; hiergegen wurde Revision zum BFH eingelegt, Az.: BFH II R 31/19, 32/19). Gegen entsprechende Steuerbescheide sollten fristwährend Rechtsmittel eingelegt werden, um von einer etwaigen günstigen Rechtsprechung zu profitieren.

Fazit

Begünstigte ausländischer Stiftungen und Trusts in Deutschland sollten sich steuerlich beraten lassen. Insbesondere bei Ausschüttungen ist Vorsicht geboten, um eine Doppelbelastung zu vermeiden. Aber auch ohne Ausschüttungen können bereits – was vielen gar nicht bekannt ist – steuerliche Pflichten bestehen. Deren Vernachlässigung kann gravierende Folgen, bis hin zu steuerstrafrechtlichen Ermittlungen, haben. ■

KERNAUSSAGEN

- Ausschüttungen ausländischer Stiftung und (intransparenter) Trusts unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuer.
- Satzungsgemäße Ausschüttungen ausländischer Stiftungen unterliegen nicht der Schenkungsteuer, wenn dem Empfänger kein eigener Anspruch gegen die Stiftung zusteht. Dies dürfte auch für Trusts gelten, insoweit besteht aber (noch) keine Rechtssicherheit.
- Einkünfte auf Stiftungs-/Trustsebene können auch ohne Ausschüttung dem Begünstigten zuzurechnen und von diesem zu versteuern sein. Insoweit bestehen zahlreiche Rechtsunsicherheiten.
- Eine Doppelbelastung derselben Ausschüttung mit Schenkung- und Einkommensteuer dürfte nicht möglich sein. Ungeklärt ist die Situation bei bloßer wirtschaftlicher Doppelbelastung.
- Individuelle Lösungen sind möglich. Betroffene Begünstigte sollten sich der potentiellen Probleme bewusst sein.