

**Der trust im deutschen Erbschaft- und
Schenkungssteuerrecht**

Malte Schindhelm und Klaus Stein

Arbeitspapier 5/98

Der trust im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

1 Einleitung

Der trust ist ein Rechtsinstitut, das für den anglo-amerikanischen Rechtskreis als stiltypisch bezeichnet werden kann,¹ während es dem Zivilrecht Kontinentaleuropas weitgehend fremd ist.² Die Einführung des trust auf den als Steueroasen bekannten Kanalinseln Jersey und Guernsey hat erneut das Interesse auf die Frage gerichtet, wie diese Rechtsgebilde nach deutschem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu behandeln sind. Aus der Perspektive der steuerlichen Berater lautet die Fragestellung, ob trusts ein attraktives Gestaltungsmittel der Steuerplanung - speziell der Nachfolgeplanung³ - darstellen, also etwa danach, ob die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer durch Vermögensübertragungen mittels eines trust ganz oder teilweise „umgangen“ bzw. die Steuerentstehung hinausgezögert werden kann. Unter fiskalpolitischen Gesichtspunkten ist zu prüfen, ob trusts de lege lata Steuerpflichtigen die Vermeidung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer gestatten und bejahendenfalls die Möglichkeit der legalen „Steuerflucht“⁵ gesetzgeberischer Korrekturen de lege ferenda bedarf.

¹ Vgl. *Zweigert/Kötz, Einführung in die Rechtsvergleichung*, 3. Aufl. 1996, S. 71, 186. Die Diskttsiott. ob es sich empfiehlt, den trust als Rechtsinslilul in das deutsche Recht zu inkorporicrett, ist beinahe so alt wie das BGB. vgl. *Heymann, Geschäftsanwälte und Treuhandgesellschaften als Vermögensverwalter nach englischem und deutschen Recht*, Festgabe für Giilerbock, 1910, S. 561, 585 ff.; *Kötz, Trust und Treuhand*, S. 157 ff.; *Coing, Rechlsiortnen der privaten Vermögensverwaltung, insbesondere durch Banken, in USA und Deutschland - Zugleich eine Beitrag zur Frage der Übernahme des Trustrechts*, AcP 167 (1967), 99 ff. Die Treuhandschafft nach liechtensteiner Recht (Art. 897-932 PGR) ist nach dem Vorbild des anglo-amerikanischen trust ausgestaltet, vgl. *Stoll*, in: Staudinger, 13. Aufl. 1996, Internationales Sachenrecht, Rn 17 1; *Fuhrmann, Modelle lebzeitiger Unternehmensübertragungen*, 1990, S. 161 ff.; *Bauer, Trust und Anstalt als Rechtsformen liechtensteinischen Rechts*, 1995; *Bösch, Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen trust und Treuhand*, 1995. In Frattkreich wird erwogen, eine dem trust entsprechende Rechtsfigur einzuführen, vgl. *Haarmann, Der Tntst im deutschen Steuerrechl.* in: *Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen Steuerrecht*, 151 ff., 152; *Koele, Frattcc: A Law Proposal introducing La Fiducic*, in: *Sonneveldt/van Metts, The Trust - Bridge or Abyss Between Common and Civil Law Jurisdiction ?* (1992), S. 65 ff.

³ *Trusts (Jersey) Law 1984; Trusts (Guernsey) Law 1989*. Übersich1 über die zivilrechtlichen Aspekte bei *Neuhoff*, Die privatnützige Stiftung nach Jersey-Recht, ZEV 1996, 330 ff., der die Würdigung nach deutschn Steuerrecht ausdrücklich offen läßt (S. 332), aber auch die Vorgaben des deutschen IPR nicht berücksich@.

⁴ Da Gegenstand dieses Aufsatzes in erster Linie die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen der Vermögensübertraguttg unter Einschaltung von trusts sein sollen, können die ertragsteuerliche Aspekte nur cittgeschränkt berücksichtigt werden. Zur ertragssteuerlichen Lage vgl. etwa die neueren Entscheidungen des BFH v. 5. November 1993 I R 39/92, BStBl. 1992 II, 388; v. 2. Febntar 1994 I R 66/92, BStBl. 1994 II, 727; *Haarmann, aaO.* (Fn. 2), 151 ff.; *Kilius, Common Law Trusts: New Developments Affecting the Germatt Tax Status of Grantors and Beniliciaries*, Intertax, 1994, 195 ff.; *Seihohl*, Die ertragsteuerliche Behattdhmg von Common Law Tntsts, ISIR 1993, 545 ff.; zum US-Tntst: *Bellstedt, Steuerliche Behattdhmttg von US-Trusts*, IWB Fach 8, Gntppe 2, 809 ff.; *Sieker, Der US-Trust*, S. 329 ff.; *ders.*, Deutsche Ertragsbesteuerung von US-Tntsts, BB 199 I, 1975 ff.; zum südafrikanischen Nachlaßtrust: *Jülicher*, Besleuenttg von Trustbegünstigten eines südafrikanischen Nachlaßtrusts, ISIR 1996, 575 ff.; zum Jersey-Tntsl: *Piltz*, Deutsche Steuer bei privatnütziger Stillung nach Jersey-Recht, ZEV 1996, 382 ff.

⁵ Zutn Begriff der Steuerflucht vgl. etwa *Kluge*, Das deutsche internationale Steuerrecht, S. IG ff.; *Hillenbrand/Brosig*, Steuerflucht und ihre Bckämpfung, BB 1997, 445 f.

2 Der Begriff

2.1 Grundlagen

Die typusprägenden Charakteristika eines trust beschreibt das zweite Restatement of the Law in folgender Definition:

„A trust [...], when not **qualified** by the word „**charitable**“, „**resulting**“ or „**constructive**“ is a fiduciary relationship with **respect** to property, subjecting the person by whom the property is held to equitable duties to deal with the property for the **benefit** of another person, which arises as a result of a manifestation of an intention to **create it**.”⁶

Teilgebiete und Einzelfragen werden innerhalb der unterschiedlichen Zivilrechtsordnungen⁷ abweichend geregelt.“ Vollkommene Einigkeit besteht aber auch über die Definition des trust nicht.⁸

Kraft Gesetzes entstehen unabhängig von Willenserklärungen der Beteiligten, insbesondere des Vermögensinhabers, der resulting trust und der constructive trust. Der resulting trust kann vereinfacht als gesetzliche Unterwerfung eines Sachverhaltes unter die Regeln des **trust-Rechts** verstanden werden, wenn bei einer Rechtsübertragung zwar nicht **ausdrücklich** die Errichtung eines trusts erklärt wurde, aber aus den Umständen geschlossen werden muß, daß der **Vermögensempfänger** nicht eigennützig über den Gegenstand verfügen können sollte, sondern der Verfügende die Begünstigung eines Dritten beabsichtigt hat.“⁹ Der constructive trust dient als dogmatische „**Auffanglösung**“, die der Billigkeit Geltung **verschafft**.¹¹ Hauptanwendungsfall ist die Abwicklung ungerechtfertigter **Bereicherungen**.¹² Durch die Ausklammerung der von Gesetzes wegen entstehenden trust- Formen resulting und constructive trust verbleibt nach dieser engen Definition nur der sog. private express trust. Diese Alternativen sind der Gestaltung weitgehend entzogen, da die Rechtsfolge „**gesetzliches trust-Verhältnis**“ automatisch eintritt. Ein flexibles Instrument für die Erbfolgeplanung besteht in Sachverhalten, die unter die gesetzlichen Tatbestände fallen nicht, so daß diese gesetzlichen trusts im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten insoweit keine Rolle spielen.“

Eine Beschränkung der Darstellung auf rechtsgeschäftlich errichtete trusts erscheint dennoch nicht sachgerecht, insbesondere weil sie den Ausschluß der im Zuge der Nachlaßverwaltung entstehenden gesetzlichen **trust-Verhältnisse** impliziert. Auch die ebenfalls angesprochenen charitable trusts sollen nicht gänzlich ausgeklammert werden. Angesprochen werden daher alle o.g. **trust-Typen**, mit Ausnahme des constructive und des resulting trust.

2.2 Charakteristische Grundstrukturen eines trust des angle-amerikanischen Rechts-

⁶ American Law Institute (Hrsg.). *Restatement of the Law - Trusts* 2d. § 2.
⁷ Innerhalb eines Staates köttten verschiedene **Teilrechtsordnungen bestehen**. Das gilt etwa für die **Bundestaaten** der USA. **aber auch für die kanadischen Provinzen**. Zu den Einzelheiten vgl. etwa *Binchy, Irish Conflicts of Law*. S. 47. Die **trust-Gesetze der einzelnen US-Staaten** sind stark aneinattd der **angenhähert**, soweit sie in **der angelsächsischen** Tradition stehen. **wohingegen zu Staaten, die vom französischen** Recht beeinflusst sittd. wie z.B. **Louisiana erhebliche** Unterschiede ergeben können. vgl. etwa *Peiner, Die Nutzung des US-Trusts für deutsche Investoren*. *RIW* 1983. 593. 594.

⁸ Vgl. *Bogert, Trusts*. 6. Aufl. IY87. s. 15 ff.

⁹ Vgl. *Hayton, Underhill and Hayton, Law of Trusts and Trustees*. IJ. Aufl. 1987. S. 428. *Oakley, Parker and Mellows, The Modern Law of Trusts*. 6. Aufl. 1994. S. 7 ff. *Sieker, Der US-Tntsl*. S. 1 ff.

¹⁰ Zum **resulting** (tust im Falle eines unwirksamen **half-secret trust** siehe **auch Ebenroth**. *Erbrecht*. Rn. 281.

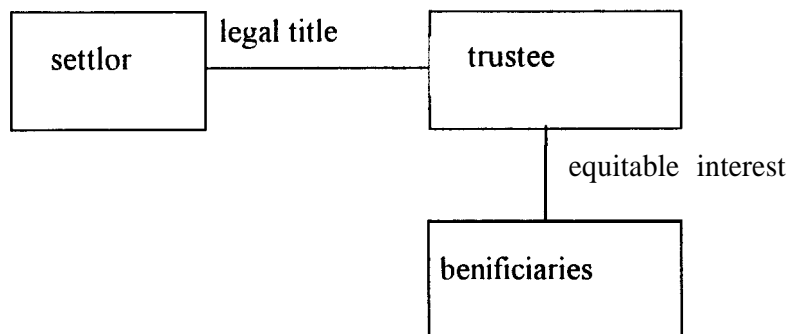
¹¹ Vgl. *Muschittski v Dodds* (1985) 62 A.L.R. 429, 451 (HC of Australia, Deane J.); *Bogert, aaO*. (Fn. 8). S. 286 ff.; *Oakley, Constructive Trusts*. 3. Aufl. 1997. S. 1 ff.

¹² Vgl. *Bogert, aaO*. (Fn. 8). S. 286 ff.; *Oakley, aaO*. (Fn. 9). S. 2Y f.; *Sieker, Der US-Trust*. S. 2.

¹³ So auch *Sieker, Der US-Trust*. S. 2.

kreises

Die Grundstruktur¹⁴ eines trust basiert auf der Unterscheidung zwischen common law und equity.¹⁵ Es besteht ein rechtliches Dreiecksverhältnis zwischen einem Vermögensgeber (grantor oder settlor genannt), einem „Vermögensverwalter“ (trustee) und den Begünstigten (beneficiaries) im Hinblick auf die vom Vermögensgeber nach common law auf den trustee übertragene unbeschränkte Rechtsstellung (legal title) an einem Vermögensgegenstand, dessen Verwendung zugunsten der Begünstigten jedoch in equity nach Maßgabe der Bestimmungen des settlor bei der Errichtung des trust erfolgen muß. Das Grundmodell kann graphisch wie folgt abgebildet werden:“



Die fiduziarische Stellung des trustee verpflichtet ihn, das **trust-Vermögen** von seinem eigenen Vermögen getrennt zu verwalten, Rechenschaft über die Verwaltung und Verwendung zu geben sowie die Vorgaben des settlor und die teilweise sehr detaillierten gesetzlichen Regelungen zu beachten.“ Dem Begünstigten stehen korrespondierend Informationsrechte zu.¹⁸ Der trustee ist jedoch nicht in der Verwaltung an Weisungen der Begünstigten gebunden, sondern hat das Vermögen unter Beachtung gesetzlicher Restriktionen nach eigenem Ermessen sorgfältig und gewissenhaft zu betreuen (sog. prudent man rule).¹⁹ Verletzt der trustee seine Pflichten (breach of trust), ist er dem Begünstigten zum Schadensersatz verpflichtet.*“

Die Personen können, müssen aber nicht unterschiedlich sein. So kann der settlor sich selber als trustee einsetzen und auch Begünstigter des trust sein.²¹ Eine Grenze besteht nur darin, daß der trustee nicht alleiniger Begünstigter des trust sein darf. In diesem Fall fielen legal title und equitable interest zusammen, so daß der trust entweder nicht entstünde oder durch Konfusion

¹⁴ Vgl. *Haas*, Erbschaftsteuern auf amerikanisches Trustvermögen, ZGR 1974, 461, 462;

¹⁵ Zn dieser für den ganzen anglo-amerikanischen Rechtskreis prägenden Unterscheidung vgl. als Einführung: *Blumenwitz*, Einführung in das anglo-amerikanische Recht, 4. Aufl., S. 17 ff.; *Williams*, Learning the Law, 11. Aufl., S. 24 ff. Auch dieses Nebeneinander verschiedener Rechtssysteme bereitet bei der Übertragung in Begriffe des deutschen Rechts Schwierigkeiten. Zu Mißverständnissen verleitet daher die „Analogie“ zur vertrauten Dichotomie schuldrechtliche/dingliche Rechtslage (so z.B. bei *von Oertzen*, Trust - Option oder Risiko für die internationale Nachfolgeplanung?, IStR 1995, 149, 15 1. kritisch dazu auch *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 810).

¹⁶ Vgl. auch die Darstellungen bei *Bredow/Reich*, Ausländische Trusts deutscher Steuerpflichtiger - Gestaltungsprobleme bei Vermögensnachfolge, Anlagemangement und Steuerplanung, WiB 1995, 775, 776; *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, S. 165. Für die weiteren Ausführungen wird unterstellt, daß im Verhältnis zwischen settlor und beneficiaries keine Gegenleistung vorgesehen ist, der Transfer also unentgeltlich erfolgt.

¹⁷ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 334 ff.; *Hayton and Marshall*, Cases and Commentary on the Law of Trusts, 8. Aufl. 1986, S. 553 ff.

¹⁸ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 494 ff.; *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 391 ff.

¹⁹ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 494 ff.; *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 391 ff.

²⁰ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 558 ff.; *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 577 ff.

²¹ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 96.

erlöschen würde.²²

2.3 Typologie des trust

Die Mannigfaltigkeit der Erscheinungsformen des trust schließt es aus, jede denkbare Spielart des trust zu betrachten. Für die Rechtsvergleichung des Rechtsinstituts trust mit inländischen Rechtsinstituten bietet sich daher der sog. Typenvergleich an.²³ Wesentliche Typen des trust, die im folgenden untersucht werden sollen, seien daher in ihren charakteristischen Merkmalen skizziert.²⁴

2.3.1 Klassifizierung nach der Entstehung

Der trust kann rechtsgeschäftlich durch einseitiges Rechtsgeschäft, insbesondere von Todes wegen (testamentary trust), oder durch Vertrag/Verfügung²⁵ unter Lebenden (inter vivos trust) errichtet werden. Rechtsgeschäftlich errichtete trusts werden als private express trusts bezeichnet.

Als gesetzliche trusts können auch Nachlaßverwaltungstrusts angesehen werden. Im Erbfall geht im common law Rechtskreis typischerweise der Nachlaß nicht im Wege der Universalsukzession automatisch auf die Erben über, sondern es findet eine Nachlaßverwaltung statt.²⁶ Das Recht zur Verfügung über der Nachlaßgegenstände steht aufgrund der Trennung zwischen Erbschaftsverwaltung (administration) und der Verteilung des Nachlasses (distribution) dem Nachlaßverwalter (personal representative) zu. Auf ihn geht mit dem Tode des Erblassers der Nachlaß ganz oder teilweise über.²⁷ Seine Aufgabe ist es, den Nachlaß zu verwalten, d.h. die Schulden zu begleichen und ggf verbleibende Überschüsse an die Erben zu verteilen.²⁸ Der personal representative wird als trustee für die Erben und die Nachlaßgläubiger tätig, im Falle überschuldeter Nachlässe nur für die Gläubiger.²⁹ Hat der Erblasser den personal representative testamentarisch benannt, wird dieser als executor bezeichnet. Im Falle gerichtlicher Bestellung spricht man von administrator. Der wesentliche Unterschied neben der Personenauswahl be-

²² Vgl. Re Cook [1948] Ch 212, 214 f. (Hartnan J): *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 96; *Hayton*, aaO. (Fn. 9), S. 208.

²³ Der Typenvergleich wird insbesondere für die Qualifikation von Gesellschaften verwendet, vgl. *Mössner*, in: ders., u.a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Rn. B 39 f.; *Piltz*, *Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 1981, S. 70 ff.; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998, Rn. 6.15. Allgemein zur Typisierung vgl. etwa *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl. 1991, S. 460 ff.; *Crezelius*, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung*, 1983, S. 209 ff.

²⁴ Die Klassifizierung erfolgt mit Blick auf das deutsche Steuerrecht und weicht daher von der üblichen anglo-amerikanischen zivilrechtlichen Klassifizierung ab, vgl. dazu etwa *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 26 ff.

²⁵ Sind settlor und trustee verschiedene Personen liegt der trust-Errichtung ein trust-Vertrag (trust agreement) zugrunde. Bei Personeneinheit erfolgt die Errichtung durch öffentliche einseitige Erklärung (declaration of trust). Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 22 ff.; *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 26 ff.; *Hayton*, aaO. (Fn. 9), S. 178 ff.

²⁶ Zu den Einzelheiten siehe etwa für die Republik Irland: *Coester-Waltjen*, in: *Ferid/Firsching*, *Internationales Erbrecht. Irland*, Rn. 90 ff.; *Keane*, *Equity and the Law of Trusts in the Republic of Ireland*, Anm. 31.01 ff.

²⁷ Ganz z.B. in der Republik Irland nach Sec. 10 Succession Act 1965, vgl. *Coester-Waltjen*, aaO. (Fn. 26), Rn. 22, und in Großbritannien, vgl. *Henrich*, in: *Ferid/Firsching*, *Internationales Erbrecht. Großbritannien*, Rn. 97, 234 ff. Teilweise wird zwischen dem sog. real estate und dem personal estate unterschieden, wobei real estate unmittelbar auf den Erben übergeht und personal estate der Nachlaßverwaltung unterliegt, vgl. etwa *Ferid/Heusler*, in: *Ferid/Firsching*, *Internationales Erbrecht. USA-Grundzüge*, D II, Rn. 68 ff.

²⁸ Vgl. *Ferid/Heusler*, aaO. (Fn. 27), G II, Rn. 284.

²⁹ Zu den Einzelheiten siehe etwa für die Republik Irland: *Moloney v Allied Irish Banks* (1986) 3 ITR 477, 482 (HC, per Keating J)

steht darin, daß der Erblasser dem **executor** in der letztwilligen Verfügung inhaltliche Vorgaben für die Verwaltung machen oder umgekehrt von Beschränkungen befreien kann.³⁰

2.3.2 Klassifizierung nach der Rechtsstellung des Errichters

Der legal title an dem transferierten Vermögen wird grundsätzlich unwiderruflich auf den trustee übertragen (irrevocable trust), es sei den der settlor behält sich bei der Errichtung ausdrücklich das Recht vor, die Bestimmungen der **trust-Urkunde** zu ändern, trustees abzurufen oder die Übertragung ganz oder teilweise zu widerrufen (revocable trust).“ Setzt der Errichter sich selbst auch als Begünstigten ein, spricht man von einem **grantor trust**, andernfalls von einem non-grantor trust.

2.3.3 Klassifizierung nach der Rechtsstellung des trustee

Nach der Bindung des trustee an Vorgaben des Errichters hinsichtlich der Ausschüttung der Erträge des trust und des **trust-Vermögens** an die Begünstigten richtet sich die Abgrenzung zwischen sog. **strict** und **discretionary trusts**. Bei einem **strict trust** steht dem trustee kein **Ermessen zu**, welche Ausschüttungen zu welchem Zeitpunkt an die Begünstigten vorzunehmen sind, sondern er ist an die Bestimmungen der **trust-Urkunde** gebunden.

Wesentliches Merkmal von **discretionary trusts** ist, daß die trustees das **trust-Vermögen** bzw. dessen Früchte nach ihrem Ermessen ganz oder teilweise auf die Begünstigten übertragen können oder bestimmen können, welche der in **trust-Urkunde** benannten beneficiaries überhaupt Zuwendungen erhalten. Der **discretionary trust** ähnelt daher eher einer **power of appointment** als einem gewöhnlichen trust. Der Unterschied zur **power of appointment** besteht darin, daß die Begünstigten eines **discretionary trust** den trustee zur Ermessensausübung zwingen können - allerdings mit dem möglichen Ergebnis, selber nichts zu **erhalten**.³²

2.3.4 Klassifizierung nach Rechtsstellung der Begünstigten

Die Unterscheidung zwischen **strict** und **discretionary trusts** könnte ebenfalls aus der Perspektive der Begünstigten erfolgen, indem man fragt, ob ihnen unentziehbare, gerichtlich durchsetzbare Leistungsansprüche zustehen (**strict trust**) oder nicht (**discretionary trust**).

Ferner ist zu differenzieren zwischen trusts, bei denen den Begünstigten Vermögensvorteile aus dem trust endgültig zugewendet werden und trusts mit **Zwischennutzungsrechten**, bei denen einer Gruppe von Begünstigten nur ein sog. **limited interest** zusteht, eine Art von **Zwischennutzungsrecht**, und das Vermögen anschließend anderen Begünstigten zufällt, die ein sog. **interest in remainder** haben.”

2.3.5 Klassifizierung nach Dauer

Trusts können nicht für unbegrenzte Zeit geschaffen werden. Die Regeln zur zeitlichen Begrenzung eines trusts (sog. **rule against perpetuities**)³⁴ variieren innerhalb des common law Rechtskreises im einzelnen und sind teilweise sehr kompliziert. Vereinfacht gesagt darf der

³⁰ Vgl. *Ferid/Heusler*, aaO. (Fn. 27), G II, Rn. 272.

³¹ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 514 ff.; *Sydenham*, Trust in a Nutshell, 4. Aufl. 1997, S. 26 f.

³² Vgl. etwa zum irischen Recht *Keane*, aaO. (Fn. 26), Anm. 6.07; *Stein*, Die Besteuerung deutsch-irischer Erbfälle, Rn. 11.

³³ Vgl. etwa *Schoenblum*, Multistate and Multinational Estate Planning, 1982, §18.03.3, S. 652 ff.

³⁴ Die rule against perpetuities ist nicht identisch mit der rule against accumulation, da die zulässige accumulation period kürzer ausfallen kann. vgl. etwa *Albrecht*, Die steuerliche Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, S. 22 f.

trust nicht für einen längeren Zeitraum errichtet werden, als die Lebensdauer des letzten im Zeitpunkt der Errichtung des Trusts lebenden Begünstigten und weiteren 21 Jahren.?' Ein Verstoß gegen die rule against perpetuities macht die Errichtung des trusts nach common law nichtig.“ Einige US-Bundesstaaten haben die common law Regel durch abweichende gesetzliche Bestimmungen ersetzt,“ so daß zeitliche Grenzen und Rechtsfolgen eines Verstoßes schwierig zu bestimmen sind.

Innerhalb der zulässigen zeitlichen Grenzen bietet es sich mit Blick auf **erbrechtliche Perpetuierungsgestaltungen** an zwischen trusts zu unterscheiden, deren Dauer weit unter der Höchstgrenze liegen soll, und trusts, die darauf konzipiert sind, die maximale zeitliche Ausdehnung zu erreichen. Dienen letztere der Nachfolgeregelung von dynastischen trusts gesprochen werden.³⁸

3 Grundsätzliche Probleme der Behandlung von trusts in Erbanfallsteuersystemen

Konstruktiv bereitet die Erfassung von Vermögenstransfers durch trust im System von Erbanfallsteuern erhebliche **Schwierigkeiten**.³⁹ *Goodman* geht davon aus, daß die Erhebung von Nachlaßsteuern in Ländern, deren Rechtssystem dem englischen Vorbild folgt, zumindest teilweise darauf beruht, daß dort die Gründung - testamentarischer - trusts möglich ist.⁴⁰ Das Hauptproblem dürfte allerdings nicht in allen Erscheinungsformen des trust gesucht werden, sondern vorwiegend in den sog. discretionary trusts.

Während Nachlaßsteuern als letzte Vermögensteuer die Nachlaßmasse als solches erfassen, besteuern Erbanfallsteuern die Bereicherung der Erben. Im System der Nachlaßsteuer ist die Form der Übertragung des Nachlasses auf die Erben irrelevant. Das Bereicherungsprinzip, das den Erbanfallsteuern zugrundeliegt, hingegen verlangt die Klärung, wer wann welche Zuwendung ohne eigene Gegenleistung empfangen hat. Der Vermögenszufluß wird aber durch die Form des Transfers bestimmt.

Exemplarisch sei auf die Entwicklung des Erbschaftsteuerrecht in der Republik Irland hingewiesen.⁴¹ Die **Erbschaftsteuerreform** aus dem Jahre 1976 brachte den Übergang von der estate duty, einer Nachlaßsteuer, zu einer **Erbanfallsteuer** und die Einführung der umfassenden Schenkungsteuer, um die Steuervermeidung durch lebzeitige Schenkung **auszuschließen**.⁴² Die Zuwendungen mittels eines strict trust werden durch Sec. 2 (1) „dispositi on“ (a), 24 ff. CATA 1976 erfaßt,

Discretionary trusts waren vor allem seit den fünfziger Jahren ein beliebtes Mittel zur Vermeidung der death duties.⁴³ Die irische Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer entsteht sobald der Vermögensempfänger bereichert ist.“ Die **beneficiaries** erhalten mit der Errichtung eines discretionary trust noch keine durchsetzbaren Ansprüche auf das **trust-Vermögen** oder seine Erträge,

³⁵ Vgl. etwa zum US-Trust: *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 184 ff.; *Sieker*, US-Trust, S. 39. zum irischen Recht *Keane*, aaO. (Fn. 26), Anttt. 7.06; *Wylie/Kenny*, *Irisht Land Law*, Anttt. 5.056ff. zum etglischen Recht *Oakley*, aaO. (Fn. 9), S. 163 ff. Dieses Hindernis wird seit jcher als Hcrattsfordcruttg der Kautelarjurisprudcttz gesclten. die Mittel gefunden hat die starre zeitliche Bcgrenzuttg zu unterlaufen und den spätest ttöglichctt Beendigttttszeitputtkt nach hinten zu verlagern

³⁶ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 184 ff.

³⁷ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8), S. 187 f.; *Ferid/Heusler*, aaO. (Fn. 27), F II, Rn. 228; *Sieker*, *Der US-Trust*, S. 40.

³⁸ Vgl. *Sieker*, *Der US-Trust*, S. 279f.; *ders.* (Fn. 4), BB 1991, 1975 f.

³⁹ Vgl. etwa *Sandford/Willis/Ironside*, *An Accession Tax*, S. 68ff.

⁴⁰ Generalbericht, CDFI LXXb, S. 120, dt. Fassung.

⁴¹ Zu den Einzelheitctt vgl. *Stein*, aaO. (Fn. 32), Rn. 2ff.

⁴² *Capital Acquisitiotts Tax Act 1976*.

⁴³ Vgl. *Keane*, aaO. (Fn. 26), Anm. 6.07; *O'Callaghan*, *Taxabott of Estates*, Anm. 12.01, Als *death duties* werden alle Steuern bezeichnet, die auf dett Übergang von Vertuögett im Todesfall erhoben werden.

⁴⁴ Vgl. *Stein*, aaO. (Fn. 32), Rn. 109ff.

sondern lediglich die Chance einen Vermögensvorteil aus dem trust zu erhalten. Für die Steuerentstehung fehlt es mithin an der Bereicherung, bis der trustee tatsächlich zu ihren Gunsten verfügt. Da auch der trustee aufgrund seiner **fiduziarischen** Rechtsstellung nicht bereichert ist, **fällt** bis zur Auskehrung an die **beneficiaries** weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer an.⁴⁵

Die resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten vereitelten nach Ansicht des Gesetzgebers den Reformzweck, Deswegen führte er in zwei Schritten die gesonderte Besteuerung von **discretionary trusts** durch die sog. discretionary trust tax ein. Der Finance Act 1984 unterwarf das auf den trust übertragene Vermögen einer Besteuerung mit einem Steuersatz von 3 %.⁴⁶ Bereits 1986 wurde diese Steuer durch eine jährliche Vermögensteuer in Höhe von 1% **ergänzt**.⁴⁷ Der irische Gesetzgeber hat damit alle Möglichkeiten der Besteuerung des unentgeltlich auf einen discretionary trust transferierten Vermögens **ausgeschöpft**.⁴⁸

- die Besteuerung des auf den trust übertragenen Vermögens bei der Übertragung (sog. inception tax),
- die periodische Besteuerung des vorhandenen **trust-Vermögens** (sog. periodical capital value tax) und
- die Besteuerung des vom trust auf den Begünstigten übertragenen Vermögens mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

4 Qualifikation des Erwerbes mittels trusts

Bei Vorgängen, die ausländischem Recht unterliegen könnten, ist das sog. Qualifikationsproblem des internationalen Steuerrechts zu **lösen**, nämlich die Frage, nach welchen Kriterien unter die Steuertatbestände des deutschen Steuerrechts zu subsumieren ist. Die Beurteilung ausländischer Sachverhalte erfolgt in Übereinstimmung mit internationalen Gepflogenheiten nach der **lex fori**.⁴⁹ Eine Entscheidung über die sachliche Steuerpflicht ist regehnäßig nur zu erwarten, wenn im Inland unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nach § 2 ErbStG unter **Berücksichtigung** etwaiger Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen **besteht**.⁵⁰ Die Subsumtion unter die Anknüpfungskriterien des deutschen internationalen **Erbschaftsteuerrechts** kann allerdings nicht losgelöst von der Form des Vermögenstransfers erfolgen. So ist fraglich, ob die Anknüpfungskriterien hinsichtlich des Erblassers, des Empfängers⁵¹ und der **Belegenheit** im Zeitpunkt der Errichtung, der Übertragung auf den Begünstigten⁵² oder des Todes **erfüllt sein** müssen. Sollte z.B. die steuerliche Anknüpfung an den trust als solchen erfolgen, wäre zu klären, **wie sich** dessen steuerliche Ansässigkeit bestimmt. Die rechtliche Einstufung der trust-

⁴⁵ Vgl. *Condon/Muddiman*, Capital Acquisitions Tax, Rn. 22.03; *O'Callaghan*, aaO. (Fn. 43). Anm. 12.05; *Stein*, aaO. (Fn. 32). Rn. 11:

⁴⁶ Sec. 104-109 FA 1984. 1994 erhöhte sich der Steuersatz der einmaligen Steuer von 3 % auf 6 %, der sich wieder auf 3 % rückwirkend vermindert, wenn das Vermögen innerhalb bestimmter Zeit an die Begünstigten ausgeschüttet wird. Sec. 143 FA 1994.

⁴⁷ Sec. 102-108 FA 1986.

⁴⁸ Vgl. *Sandford/Willis/Ironside*, aaO. (Fn. 39), S. 72.

⁴⁹ Ständige Rechtsprechung des BFH. vgl. BFH v. 6. April 1977 - I R 184/75, BStBl. II 1977, 574, 575 m.w.Nw.; *Arendt*, Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht, *StuW* 1981, Sp. 381, 389 ff.; *Bühler*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, S. 76 ff.; *Kluge*, aaO. (Fn. 5), S. 93 f.

⁵⁰ Vgl. auch BFH v. 20. Dezember 1959 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III, 7Y. 80. Die steuerrechtliche „Jurisdiktion“ stimmt daher nicht notwendig mit dem erbrechtlichen überein, die sich aufgrund der Gleichlauftheorie zur Bestimmung der deutschen internationalen Zuständigkeit (vgl. *Liederitz*, Internationales Privatrecht, 2. Aufl. 1992, Rn. 425) oder des erbrechtlichen Gerichtsstands des § 27 ZPO ergibt.

⁵¹ Dabei kommen trust, trustee und Begünstigte in Betracht.

⁵² Insbesondere im Falle von discretionary trusts entstehen so erhebliche internationale Gestaltungsmöglichkeiten, da durch Beeinflussung der steuerlichen Ansässigkeit und steuerrechtliche Strukturierung des Nachlasses die Steuer leicht vermieden werden kann. In der Republik Irland wurde dieses „Steuerfluchtloch“ erst mit Wirkung vom 17. Juni 1993 geschlossen (Sec. 122 FA 1993), in dem alternativ auf die Lage im Zeitpunkt des Geschehens oder bei Errichtung des trust abgestellt wird.

Errichtung entscheidet folglich nicht nur über die objektive, sondern auch über die subjektive Steuerpflicht.

4.1 Steuerliche Anerkennung des trust nur bei Anerkennung im deutschen internationalen Privatrecht ?

Die enge Verknüpfung der Steuertatbestände der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit den zivilrechtlichen Tatbeständen des Erwerbes aufgrund **erbrechtlicher** Bestimmungen legt bei grenzüberschreitenden Erbschaften nahe, daß für die Feststellung eines Erwerb i.S.d. §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 ErbStG mittels eines trust zunächst dessen Anerkennung durch das deutsche internationale Privatrecht maßgeblich ist.⁵³ Die Prüfung des deutschen IPR wäre dann der steuerrechtlichen Qualifikation zwingend vorgeschaltet.

Diese Auffassung könnte aus dem Primat des deutschen Erbrechts für das Erbschaftsteuerrecht abgeleitet werden.⁵⁴ Die Argumentation lautete dann wie folgt: Einer steuerlichen Qualifikation des ausländischen Rechtes bedarf es nicht, wenn der Vorgang nach deutschem IPR dem deutschen Erbrecht unterliegt. An die Würdigung des Sachverhaltes auf der Grundlage deutschen Erbrechts ist auch das Erbschaftsteuerrecht gebunden. Für die weitere Untersuchung sei zunächst die Richtigkeit dieser Prämisse unterstellt. Anhand der so gefundenen Ergebnisse soll dann das Verhältnis zwischen deutschem IPR und deutschem internationalen Erbschaftsteuerrecht geprüft werden (unten Punkt 4.1.4).

Unter kollisionsrechtlichen Gesichtspunkten ist hinsichtlich der **trust-Errichtung** zu unterscheiden zwischen testamentary trusts einerseits (unten Punkt 4.1.1) und inter vivos trusts andererseits (unten Punkt 4.1.2).⁵⁵ Ferner ist mit Blick auf die Vermögenszuordnung die Wirksamkeit des Vermögenstransfers auf einen trust zu betrachten (unten Punkt 4.1.3).

4.1.1 Testamentary trust

Errichtung und Durchführung eines **testamentary trust** unterliegen dem Erbstatut.⁵⁶ Nach Art. 25 Abs. 1 EGBGB ist auf alle materiell-rechtlichen Fragen der Rechtsnachfolge von Todes wegen das durch die Staatsangehörigkeit des Erblassers bestimmte Recht **anzuwenden**.⁵⁷ Da die Bundesrepublik Deutschland dem Haager Abkommen über das auf den trust anzuwendende Recht und seine Anerkennung vom 20. Oktober 1984 nicht beigetreten ist, können nur Staatsangehörige von Staaten, deren Zivilrechtsordnungen trusts kennen, letztwillig die Vermögens-

⁵³ Vgl. *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Hinsicht. 1979 S. 64 ff.; *von Oertzen* (Fn. 15). *IStR* 1995. 149; *ders.*, Trust und internationale Nachfolgeplanung - Anmerkung zum Beitrag von Sieker. *IStR* 1995. 344. *IStR* 1995 345. 346 unter der Voraussetzung, daß im Inland unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht besteht nach § 2 ErbStG ggf. i.V. m. DBA: *Rädler/Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen. 1966. S. 536. S. 64; *Real*, International-privatrechtliches zum Erbschaftsteuergesetz. *RIW* 1996. 54. 56; *Schaumburg*, aaO. (Fn. 23). Rn. 7. 18; wohl auch *Martiny*, Internationale Schenkungs- und Erbfälle - Zivilrechtliche Aspekte. *IStR* 1998. 56 f.; einschränkend *Troll*, in: *ders.*, ErbStG. Stand März 1997. § 1 Rn. 8.; nicht erörtert von: *Dürschke*, Heranziehung eines im Ausland befindlichen Nachlasses zur deutschen Erbschaftsteuer. *Rechtliche Stellung des Trustee*. Bedeutung des Internationalen Privatrechts bei Anwendung des ErbStG. *DVStR* 1960. 34f.; *Meircke*, ErbStG. 11. Aufl. 1997. § 3 Rn. 30; *Kapp/Ebeling*, ErbStG. Stand: März 97. § 1 Rn. 69 ff.

⁵⁴ Zur Bindung an das materielle deutsche Erbrechts vgl. etwa *Meircke*, aaO. (Fn. 53). Einl. Rn. 7.

⁵⁵ Vgl. etwa *Stoff*, aaO. (Fn. 2). Rn. 173.

⁵⁶ Vgl. *Czermak*, Der express trust im internationalen Privatrecht. 1986. S. 132 ff. mw. Nw.: *H. Dörner*, in: *Staudinger*. 13. Aufl. 1995. Art. 25 EGBGB Rn. 410; *Ebenroth*, Erbrecht. Rn. 1299; *Fuhrmann*, aaO. (Fn. 2). S. 173; *von Oertzen* aaO. (Fn. 15). 150; *Schurig*, in: *Soergel*. 12. Aufl. 1996. Art. 25 EGBGB. Rn. 43; *Stoll*, aaO. (Fn. 2). Rn. 173; *Wittuhn*, Das internationale Privatrecht des Trust. 1987. S. 95.

⁵⁷ Besitz der Erblasser mehrere Staatsangehörigkeiten hat, ist nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EGBGB die maßgeblich zu der die engste Bindung besteht, insbesondere durch gewöhnlichen Aufenthalt und Lebensverlauf. Die deutsche Staatsangehörigkeit geht nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB anderen immer vor.

nachfolge durch trusts anordnen. Zudem darf es auch bei diesen Personen nicht durch Rückverweisung zur Anwendung des deutschen Zivilrechts kommen.⁵⁸ Ein für den anglo-amerikanischen Rechtskreis typischer Anwendungsfall ist die Rückverweisung aufgrund eines *domicile* des Erblassers in der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des beweglichen Vermögens.⁵⁹

Enthält die letztwillige Verfügung solcher Personen die Anordnung zur Errichtung eines *testamentary trust*, ist die Rechtsfolge die Unwirksamkeit dieser Anordnung.“ Um dem Erblasserwillen gleichwohl Geltung zu verschaffen ist die *trust-Anordnung* mangels ausdrücklicher Kollisionsnorm“ in ein entsprechendes deutsches Rechtsinstitut umzudeuten. * Maßgeblich für die Anknüpfung sind Funktion und Typ des im konkreten Einzelfall errichteten *trust*.⁶³ In Betracht kommen vor allem:

- Vor- und Nacherbschaft,“
- Erbeinsetzung bzw. Vermächtniseinsetzung beistet mit Nießbrauch,
- Einsetzung eines Treuhänders,“
- Dauertestamentsvollstreckung,“
- aufschiebend bedingte oder befristete Erbeinsetzung,“
- Stiftung⁶⁸.

Keiner zivilrechtlichen Umdeutung bedarf es hinsichtlich des unbeweglichen Vermögens, das aufgrund der kollisionsrechtlichen Rechtsspaltung nach Art. 3 Abs. 3 EGBGB dem ausländischen Belegenheitsrecht unterliegt.⁶⁹ Ein deutscher Erblasser kann sich daher mit Anerkennung des deutschen internationalen Erbrechts grundsätzlich eines letztwillig angeordneten *trust* zur Übertragung seines im anglo-amerikanischen Rechtskreis belegenen **Immobilienvermögens** bedienen, da für dieses im Rahmen der Nachlaßspaltung regelmäßig das Belegenheitsrecht berufen ist.⁷⁰

⁵⁸ Ztr Rückverweisung vgl. etwa *Kegel*. Internationales Privatrecht. 7. Aufl., S. 281 ff.

⁵⁹ Das *common law* formuliert keine allgemeine Regel für die Belegenheit. Für die Zwecke des internationalen (Privat-)Rechts wird auf die traditionelle Unterscheidung zwischen personal und real property verzichtet und statt dessen als Maßstab die Unterscheidung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen (*movable and immovable property*) verwendet, die als einfacher und wissenschaftlicher angelehnt wird. Siehe z.B. die irische Entscheidung *Rea v Rea* [1902] IR 451, 461 (ChD. Porter MR): *Gentili* (In the goods of) deceased IR 9 Eq 541, 546f. Im internationalen Erbrecht besteht ein wesentlicher Übereinstimmung im *common law* Rechtskreis, daß für die Erbfolge in den unbeweglichen Nachlaß die *lex rei sitae* gilt und für die Erbfolge in den beweglichen Nachlaß die *lex domicilii*. vgl. *Kegel*, aaO. (Fn. 58). § 2111. S. 758. für die USA: *Firsching*, in: *Ferid/Firsching*, Internationales Erbrecht, USA-Grundzüge. C 1. Rn. 56. für Großbritannien: *Henrich*, aaO. (Ftt. 27). C I. Rn. 6ff.

⁶⁰ § 2084 BGB bewirkt, daß die Unwirksamkeit der *trust-Anordnung* regelmäßig nicht auf die übrigen Verfügungen durchschlägt.

⁶¹ Vgl. *Kegel*, aaO. (Fn. 58). S. 244 (§ 1711 2).

⁶² Vgl. *H. Dörner*, aaO. (Fn. 56). Rn. 409; *von Oertzen*, aaO. (Ftt. 15). 150; *Sieker*, *Trust und internationale Nachfolgeplanung*. ISIR 1995. 344, 345; noch zweifelnd ist: *Der US-Trust*, S. 91; ebenso *Graue*, *Der Trust im Internationalen Privat- und Steuerrecht*, it: FS-Ferid. 151, 178 f.

⁶³ Vgl. *Czermak*, aaO. (Fn. 56). S. 118; *H. Dörner*, aaO. (Fn. 56). Rn. 409.

⁶⁴ Vgl. *Firsching*, aaO. (Ftt. 59). C I. Rn. 62 f.

⁶⁵ Vgl. BGH v. 13. Jutti 1984 - IV a ZR 196/82. IPRax 1985. 221, 223 f.; *Graue*, aaO. (Fn. 62). S. 179.

⁶⁶ Vgl. BayObLG v. 1. Febtar 1980 - 1 Z 72/79. IPRax 1982. 111, 113; *Czermak*, aaO. (Fn. 56). S. 294 ff.; *H. Dörner*, aaO. (Fn. 56). Rn. 46; *Lange/Kuchinke*, *Lehrbuch des Erbrechts*. 4. Aufl. 1995. S. 626, Fn. 22.

⁶⁷ Vgl. *H. Dörner*, aaO. (Fn. 56). Rn. 4 12.

⁶⁸ Vgl. *Sieker*, *Der US-Trust*. S. 87.

⁶⁹ Vgl. *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15). 150; *Sieker*, *Der US-Trust*. S. YO. *ders.*, aaO. (Fn. 62). 345.

⁷⁰ Vgl. *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15). 150; *Sieker*, *Der US-Trust*. S. YO. *ders.*, aaO. (Fn. 62). 345; *Zwirlein*, *Der Trust - ein sinnvolles Instrument der Nachfolgeplanung aus deutscher Sicht?*, it: *Haarmann, Himmelmuth & Parltter*, *Gestaltung und Analyse in der Rechts-, Wirtschafts- und Steuerberatung von Unter-*

4.1.2 **Inter vivos trust**

Die Anknüpfung des IPR im Falle von inter vivos trusts ist mangels Regelung umstritten. Das Römische Schuldvertragsübereinkommen vom 19. Juni 1980 findet nach Art. 1 Abs. 2 lit. g) auf die Errichtung von trusts sowie die dadurch geschaffenen Rechtsverhältnisse keine Anwendung. Diskutiert werden folgende einheitliche Ansätze:

4.1.2.1 **Anknüpfung durch das Vertragstatut**

Für die Errichtung eines trust unter Lebenden gelten die allgemeinen Regeln des internationalen Vertragsrechts nach Art. 27 ff. EGBGB, weil der rechtsgeschäftliche trust immerhin schuldrechtsähnlich sei.⁷² Von Interesse ist aus deutscher Sicht die Möglichkeit der Rechtswahl, durch die ein Vertragsstatut Anwendung finden kann, daß den trust als Rechtsinstitut **kennt**.⁷² Unklar ist allerdings die Anknüpfung, wenn keine Rechtswahl ausgeübt wird. Denkbar ist die entsprechende Anwendung von Art. 28 Abs. 2 EGBGB, so daß in erster Linie das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts bzw. der Niederlassung des trustee berufen wäre.⁷³ Es könnte aber auch an den Ort der trust-Verwaltung und/oder an die Belegenheit des trust-Vermögens angeknüpft werden.⁷⁴

4.1.2.2 **Anknüpfung zunächst durch das Vertragstatut und das Erbstatut nach dem Todeszeitpunkt**

Bis zum Eintritt des Todes des settlor gilt nach dieser Ansicht das Vertragstatut. Mit dem Tod ändert sich die Funktion des trust hin zu Gestaltungen, die typischerweise erbrechtlichen Inhalt hätten. Ab diesem Zeitpunkt sei der trust neu zu qualifizieren. Folglich seien die Regeln über den testamentar-y trust **anzuwenden**.⁷⁵

4.1.2.3 **Anknüpfung an das Sitzstatut**

Die Anknüpfung an das Sitzrecht könnte damit begründet werden, daß der trust wie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu qualifizieren sei.⁷⁶ Dafür spricht auch, daß die trust-Errichtung ein einseitiges Rechtsgeschäft⁷⁷ und unstreitig kein Schuldvertrag ist, sowie verfü-

nehmen. 1988. 75. 77: zu weitgehend daher *Ebenroth*, *Erbrecht*, Rn. 1299, der generell eine wirksame Errichtung durch deutsche Erblasser ausschließt.

⁷¹ Vgl. *von Bar*, *Internationales Privatrecht*, Band 2, Rn. 500; *Martiny*, in: *MünchKomm*, 2. Aufl., Art. 28 EGBGB Rn. 105; *Wittuhn*, aaO. (Fn. 56) S. 120 ff.

⁷² **Übereinstimmend mit dem** gewähltem Recht sollte sich der Verwaltungssitz in **derselben Zivilrechtsordnung befinden**, will man nicht Gefahr laufen, daß die **Rechtswahl** an Art. 27 Abs. 3. 34 EGBGB scheitert. Zu den zwingenden Sachvorschriften gehören nach h.M. auch die **Pflichtteilsschutzvorschriften** der §§ 2325 ff. BGB, vgl. *Ebenroth*, *Erbrecht*, Rn. 1302. *Fuhrmann*, aaO. (Fn. 2), 1990, S. 175ff. Im angelsächsischen Rechtskreis scheint die Rechtswahl durch den **trust-Begründer** unstreitig möglich zu sein, vgl. *Christensen*, in: *Stephenson/Friedmann/Fraid*, *International Real Estate Planning*, § 8.09 [1]; *Wittuhn*, aaO. (Fn. 56), S. 41 ff.

⁷³ Vgl. *Reithmann/Martiny*, *Internationales Vertragsrecht*, Rn. 132 ff.

⁷⁴ Vgl. *v. Bar*, aaO. (Fn 7 1), Rn. 500; *Kötz*, *Zur Anknüpfung des unter Lebenden errichteten Trusts*, *IPRax* 1985, 205, 206.

⁷⁵ Vgl. *Czermak*, aaO. (Fn 56), S. 224 ff.

⁷⁶ Vgl. *Czermak*, aaO. (Fn 56), S. 195ff. *Graue*, aaO. (Fn 62), S. 170 f.; *Großfeld*, in: *Staudinger*, 13. Aufl. IYY3, *Internationales Gesellschaftsrecht*, Rn. 7 16 (ohne **Begründung**); Dagegen *Ebenroth*, *Erbrecht*, Rn 1299 ff.; *Kegel*, aaO. (Fn 58), S. 428 (§ 17 111 1 - ohne **Begründung**); *von Oertzen*, aaO. (Fn 15), 150; wohl auch BGH WM 1968, 1170, 1172. Der Deutsche Rat für IPR halte die Gleichstellung mit **juristischen Personen vorgeschlagen**, vgl. *Lauterbach* (Hrsg.) *Vorschläge und Gutachten zur Reform des deutschen internationalen Personen- und Sachenrechts*, 1972 S. 3 f., §§ A-C.

⁷⁷ Die **Einseitigkeit** wird **deutlich** bei der Errichtung durch öffentlich Erklärung, wenn **trustee** und **settlor**

gende Elemente enthält, nämlich Übertragung des legal title, bei denen grundsätzlich keine Rechtswahl zulässig ist.⁷⁸

4.1.2.4 Eigene Ansicht

Der Tod des settlor hat auf die Anknüpfung keinen Einfluß. Gegen die Umdeutungsthese spricht die Wertung des § 2301 Abs. 2 BGB,⁷⁹ die klarstellt, daß auch im Falle des Schenkungsversprechens von Todes wegen auf tatsächliche Vermögensverschiebungen zu Lebzeiten das allgemeine Vertragsrecht Anwendung findet, d.h. daß das Schenkungsversprechen solange der Schenker lebt als Rechtsgeschäft unter Lebenden abgewickelt werden kann.⁸⁰

Auch im anglo-amerikanischen Rechtskreis ist es möglich, für die Wahrnehmung desselben Zweckes verschiedene Rechtsformen zu wählen, die unterschiedlichen Normen unterstehen. Die dargestellten einheitlichen Anknüpfungsansätze tragen diesem Umstand nicht ausreichend Rechnung. Die außerordentliche **Vielgestaltigkeit** des trust verlangt eine differenzierte Betrachtungsweise je nach der Funktion.”

Für trusts gilt u.E. dasselbe wie für andere nicht rechtsfähige Organisationsformen: Beschränkt sich der trust auf ein Geflecht schuldrechtlicher Beziehungen ohne über eine eigene Organisation zu verfügen, ist er zu behandeln wie eine reine Innengesellschaft und daher dem Vertragsstatut zu unterstellen; besteht eine körperschaftliche Verfassung, etwa weil eine selbständiges Aufsichtsgremium eingerichtet ist und ein Verwaltungssitz erkennbar wird, gilt das Sitzstatut.⁸² Die folgenden Überlegungen gelten daher nur für trusts ohne eigene Organisation.

Für nicht vollzogenen Schenkungen von Todes wegen gilt das **Erbstatut**.⁸³ Um eine Umgehung der Formerfordernisse auszuschließen, bleibt im Einzelfall zu prüfen, ob nicht doch funktionell eine Schenkung von Todes wegen vorliegt.⁸⁴ Daran ist insbesondere zu denken, wenn der lebzeitig geschaffene trust erst mit dem Tode des Errichters wirksam werden soll.

Besondere Abgrenzungsprobleme ergeben sich bei revocable trusts, bei denen sich der Errichter einerseits durch den Widerrufsvorbehalt die jederzeitige Verfügungsmöglichkeit sichert und andererseits postmortale Rechtswirkungen erzielen will. Diese Gestaltungen sind Rechtsgeschäft unter Lebenden, weil ein Vermögenswert aufgrund einer auftrags- oder geschäftsbesorgungsvertragsähnlichen Abrede übertragen wird.⁸⁵ Bis zum Widerruf bleibt die - teilweise - Übertragung von Vermögenssubstanz und Erträgen auf Begünstigte möglich. Soll dann auf die Übertragungen vor dem Tode das Vertragsstatut und auf spätere das Erbstatut Anwendung

personenidentisch sind.

⁷⁸ Zum Ausschluß der Rechtswahl vgl. BGH v. 25. September 1996 - VIII ZR 76/95. IStR 1997. 159 f. m.w.Nw.: Stoll, aaO. (Fn. 2). Rn. 174.

⁷⁹ Vgl. Ebenroth, Erbrecht. Rn. 1289; von Oertzen, aaO. (Fn. 15). 150; im Ergebnis auch Fuhrmann, aaO. (Fn. 2). S. 171 f.

⁸⁰ H.M.: BGH v. 15. April 1959 - V ZR 5/58, NJW 1959. 1317. 1318; OLG Karlsruhe. (Senat Freiburg) v. 15. Dezember 1987 - 18 U 8/87. NJW-RR 1989. 367. 368; H. Dörner, aaO. (Fn. 56). Rn. 359; a.A.: Kegel, aaO. (Fn. 58). § 2 III. S. 763.

⁸¹ Vgl. H. Dörner, aaO. (Fn. 56). Rn. 413.

⁸² Vgl. Großfeld, aaO. (Fn. 76). Rn. 708; Palandt/Heldrich Art. 28 EGBGB. Rn. 19; Kegel, aaO. (Fn. 58). S. 428 (§ 17 III 1). Lüderitz, in: Soergel. 12. Aufl., EGBGB. Art. IO Anh. Ru. 64; wohl auch Red, aaO. (Fn. 53). 55; zur Sitztheorie im IPR siehe etwa Palandt/Heldrich, BGB. Art. 12 EGBGB Anhang Rn. 2 ff.

⁸³ Vgl. Palandt/Heldrich, Art. 25 EGBGB Rn. 15; Kegel, aaO. (Fn. 58). § 21 II. S. 763; Lorenz, Schenkung von Todes wegen: Sachstatut und internationales Berichterungsrecht. ZEV IYY6. 406. 407; Red, aaO. (Fn. 53). 56.

⁸⁴ Vgl. auch Czermak, aaO. (Fn. 56). S. 157 ff., H. Dörner, aaO. (Fn. 56). Rn. 413.

⁸⁵ Vgl. BGH v. 10. Juni 1968 - III ZR 15/66. DNotZ 1969. 300 f.; H. Dörner, aaO. (Fn. 56). Rn. 413; Graue, aaO. (Fn. 62). S. 173. 175. a.A. Knauer, Anmerkung zu BGH v. 15. April 1959 - V ZR 5/58. Ra-belsZ 1960. 318. 332 ff.

finden? Eine solche Spaltung wäre hinnehmbar, wenn nur die Übertragung vom trust auf die Begünstigten zu qualifizieren wäre. Zu unannehmbaren Ergebnissen führt es jedoch, wenn auch die trust-Erichtung betroffen wäre. Das ist aber gerade wegen der typischen Trennung zwischen legal title und equitable interest in einer Rechtsfigur unvermeidbar. Die Gründung des trust und seine Durchführung müssen denselben Regeln unterliegen. Diese müssen dem für die Errichtung geltenden Statut entnommen werden.“

Unterbleibt eine Rechtswahl gilt das **Belegenheitsrecht**, das für die dinglichen Wirkungen ohnehin maßgeblich ist.“

4.1.3 Wirksamkeit des Vermögenstransfers auf den trust

Selbständig anzuknüpfen ist nach deutschem IPR die Frage, ob eine Vermögensverfügung wirksam ist.⁸⁸ Neben dem Problem der Wirksamkeit der **trust-Erichtung** ist daher Augenmerk auf die zivilrechtlichen Grenzen zu richten, die hinsichtlich der Übertragbarkeit von Vermögensgegenständen bestehen. Die Entscheidung über die Verkehrsfähigkeit trifft das Sachstatut“

Nach Ansicht des **BGH**⁹⁰ können Forderungen, die nach deutschem Recht **begründet** sind, aus dogmatischen Gründen nicht auf einen trust übertragen werden, weil dem deutschen Recht die Aufteilung der Rechtsstellung zwischen common law und equity unbekannt sei. Aus deutscher Perspektive sei die Übertragung auf den trust unwirksam und das entstehende Rechtsverhältnis umzudeuten, z.B. **in** eine **Treuhandvereinbarung**.⁹¹ Der Vermögensgegenstand wäre nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO weiterhin unmittelbar dem settlor zuzurechnen, falls steuerlich die Wertung dem IPR folgt. Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer resultieren aus der Perspektive des Errichters keine tiefgreifenden Probleme aus der fehlgeschlagenen Gestaltung: mangels Bereicherung eines Dritten entsteht keine Steuer.

Im deutschen internationalen Sachenrecht gilt das Recht des Lageortes für alle Übereignungstatbestände; eine Rechtswahl ist nicht **möglich**.⁹² Entsprechend der Behandlung von Forderungen kann folglich aus deutscher Perspektive kein Inlandsvermögen wirksam auf einen trust transferiert werden.“

4.1.4 Verhältnis zwischen IPR und IStR

Die Annahme, daß auch die steuerliche Qualifikation der ausländischen Erwerbstatbestände sich vorrangig nach deutschem IPR richtet, wirft einige kaum diskutierte Fragen auf: Was geschieht bei unterschiedlicher Wertung durch die betroffenen Kollisionsrechte? Was bei unterschiedlicher Würdigung im materiellen **Recht**?⁹⁴

⁸⁶ Vgl. *Stoll*, aaO. (Fn. 2). Rn. 175.

⁸⁷ Vgl. *v. Bar*, aaO. (Fn. 71), Rn. 500.

⁸⁸ Vgl. *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15). 151; *Red*, aaO. (Fn. 53). 56; *Stoll*, aaO. (Fn. 2). Rn. 295.

⁸⁹ Vgl. *Graue*, aaO. (Fn. 62). 162 ff.; *Kötz*, aaO. (Fn. 74). 206; *Stoll*, aaO. (Fn. 2). Rn. 296.

⁹⁰ V. 13. Juni 1984 - IVa ZR 196/82. IPRax 1985. 221. 223 f.; zustimmend *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15). 151.

⁹¹ BGH v. 13. Juni 1984, aaO. (Fn. YO). 224; *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15). 151.

⁹² Ständige Rechtsprechung des BGH vgl. zuletzt Urteil v. 25. September 1996 - VIII ZR 76/95. IStR 1997. 159 f. mit umfassenden Nw. auch *der h.L.*

⁹³ Vgl. auch *Lüderitz*, in: Socrgl. 12. Aufl. 1996. EGBGB. Art. 38 Anh. II Rn. 58.

⁹⁴ So hat *Real* (aaO. (Fn. 53). 57) diese Problematik angesprochen und zwar für den Fall daß nach deutschen Wertvorstellungen eine gemischte Schenkung vorliegt nach ausländischem Recht aber mangels Unentgeltlichkeit keine Schenkung, oder daß bei einer nach ausländischem Recht unwirksame Schenkung aus deutscher Sicht (unter Zugrundelegung des deutschen materiellen Rechts) eine Bereicherung des „Beschenkten“ festzustellen ist.⁹⁴ *Real* beklagt zurecht einen Verstoß gegen die Prinzipien interna-

Sieker verlangt - soweit ersichtlich bislang als einziger - eine eigenständige steuerliche Qualifikation, bei der die Ergebnisse einer erbrechtlichen Lösung unbeachtlich **sein**.⁹⁵ Die Feststellung, daß die These vom Vorrang des deutschen internationales Privatrecht verfehlt sei, stützt er auf zwei Argumente:

(1) Die Umdeutung habe immer und ohne Ausnahme die Subsumtion des ausländischen Sachverhaltes unter die Kategorien des deutschen Erbrechts zum Resultat; bei der Klassifikation für steuerliche Zwecke sei hingegen die Feststellung der **Nichtsteuerbarkeit** des Sachverhalts mangels **Erfüllung** der steuergesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen möglich und ggf geboten. Diese Argumentation leidet an einer *petitio principii*. Denn ob eine Lösung der steuerlichen Klassifikation von der erbrechtlichen möglich **und/oder** geboten ist, ist gerade die Frage.

Ferner weist er (2) auf den Fall eines testamentarisch verfügbaren discretionary trust hin, der nach deutschem IPR deutschem materiellen Erbrecht untersteht. Aus deutscher Sicht bestehe das wesentliche Hindernis bei der Umdeutung in § 2065 BGG. In dieser Konstellation sei die Einsetzung als trustee u.U. in eine Erbeinsetzung umzudeuten, um die Rechtswirkung der **erblaserischen** Anordnung zu bewahren.“ Steuerrechtlich kollidiere eine derartige Umdeutung in unerträgliche Weise mit dem Erfordernis der eigennützigen Bereicherung, so daß sie schiecht hin unakzeptabel sei.

Die steuerliche Qualifikation desselben Sachverhaltes unter der Annahme, daß er ausländischem **Zivirecht** untersteht, sollte allerdings ergebnisäquivalent **sein**,⁹⁷ mit der Umdeutung auf **erbrechtlicher** Grundtage, falls dieses nach Art. 25 EGBGB zur Anwendung kommt, soweit diesselben Rechtsinstitute zur Auswahl stehen. Denn auch steuerlich erfolgt eine Übersetzung der ausländischen Rechtslage in vergleichbare deutsche Rechtsinstitute (dazu unten Punkt 4.2). So schlagen *Firsching/Heusler* zur Übersetzung des von *Sieker*- herangezogenen Beispiels alternativ vor, sämtliche Begünstigte als Erben und den trustee als Testamentsvollstrecker zu betrachten.“

Zu einer Ergebnisäquivalenz gelangt man aber auf keinen Fall hinsichtlich der Entsprechungsformen Zweckzuwendung und Zweckvermögen, da es sich um originär steuerrechtliche Institute handelt. Unterschiedliche Ergebnisse sind ferner in organisatorischer Hinsicht zu befürchten, wenn zivilrechtliche und steuerliche Gerichte zur Entscheidung berufen sind. Hier stellt sich die Frage der Bindung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht auf prozessualer Ebene.

Die Probleme divergierender Wertungen zeigen, daß die völlige Lösung von einer **wirtschaftlichen** Betrachtungsweise verfehlt ist.⁹⁹ Das sei an folgendem Beispiel weiter erläutert: Ein deutscher Staatsangehöriger zieht nach seiner Pensionierung mit seiner Familie in die Republik Irland. um dort seinen Lebensabend zu verbringen. Sein gesamtes Vermögen verlagert er ebenfalls in die Republik Irland. Er gibt die deutsche Staatsangehörigkeit nicht auf und verstirbt im vierten Jahr. über sein gesamtes Vermögen hat er einen **testamentary** trust errichtet. Aus deutscher Perspektive unterliegt der **Erbfall** der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des **Wegzugsteuertatbestandes** in § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) **ErbStG**. Die Errichtung des trust wäre aus deutscher Perspektive unwirksam und in deutsche Rechtsinstitute umzudeuten. Aus irischer

tionaler Steuergerechtigkeit, falls die Prämisse zutrifft.

⁹⁵ *Sieker*. Der US-Trust. S. 296.

⁹⁶ *Sieker*. Der US-Trust. S. 296f. unter Hinweis auf *Firsching/Heusler*. aaO. (Fn. 27). C 111. Rn. 62f.

⁹⁷ Ähnlich auch *Sieker*. Der US-Trust. S. 297. der die Ursache für gleiche Ergebnisse in der sehr ähnlichen Vorgehensweise sieht.

⁹⁸ *Firsching/Heusler*. aaO. (Fn. 27). C III. Rn. 62f.

⁹⁹ Vgl. *Walter*. Steuerprobleme bei deutsch-amerikanischen Erbfällen. RIW/ADW 1975. 205. 207 zum Streit zwischen Anerkennungs- und Umdeutungstheorie: „Wenn sie [die Umdeutungstheorie] zum gleichen Ergebnis führt, wie die anzuwendende ausländische Rechtsnorm, so ist sie überflüssig; rührt sie nicht zum gleichen Ergebnis, so ist sie falsch.“ Probleme **divergierender Wertungen** angesprochen von *Martiny*. aaO. (Fn. 53). 56 f., der aber von einer **Vorschaltung** des IPR ausgeht, weil Divergenzen selten vorzukommen scheinen.

Sicht hat der Erblasser ein irisches **domicile of choice** erworben,“““ so daß sich die Errichtung des **testamentary trust**¹⁰¹ und die Nachlaßabwicklung hinsichtlich seines irischen Vermögens“““ dem Recht der Republik Irland untersteht. Die Durchsetzung divergierender Wertungen des deutschen Zivilrechts scheidet jedoch am fehlenden Inlandsvermögen. In dieser Konstellation kann steuerlich nur vom ausländischen Recht ausgegangen werden, weil der Erwerb sich im wirtschaftlichen Ergebnis nur nach dessen Regeln richtet. Der Umweg über das deutsche IPR zum deutschen Erbrecht **führt** daher in die Irre und verstößt u.U. gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁰³

Zu zutreffenden Ergebnisse gelangt man, wenn man die Vorrang-These dahingehend einschränkt, daß sie nur insoweit gilt, wie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das deutsche materielle Erbrecht durchgesetzt werden kann. Spätestens an dieser Stelle ist dieser Ansatz gänzlich in Frage gestellt. Um in extrem gelagerten Fällen Abhilfe zu schaffen könnte zwar an einen Billigkeitserlaß nach § 163 AO aus sachlichen **Gründen**¹⁰⁴ gedacht werden, um die Problematik auf der Rechtsfolgenseite zu entschärfen. Diese Lösung ist u.E. unnötig kompliziert und auch dogmatisch nicht geboten.

Zunächst ist der Umweg über das deutsche Erbrecht ohnehin nicht erforderlich, soweit für das Erbschaftsteuerrecht losgelöst vom bürgerlichen Recht eigenständige steuerliche Regelungen gelten.¹⁰⁵ Keine Bindung besteht auch für Tatbestände, bei denen sich das Steuerrecht eines eigenen Begriffsinstrumentariums bedient, z.B. der freigebigen Zuwendung.“““ Zwar ist nach richtiger Ansicht des BFH die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ausgeschlossen.“““ Keine Bindung an das Zivilrecht existiert aber schon bei der näheren Einordnung des Vermögensanfalles.“““

Die Verweisung in § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 ErbStG und damit auch auf §§ 3-9 ErbStG ist darauf abgestimmt, daß die steuerpflichtigen Sachverhalte originär dem deutschen materiellen Erbrecht unterliegen. Bei Auslandsachverhalten sollte aus den geschilderten Gründen auch hinsichtlich der Voraussetzungen des Vermögenserwerbes das Dogma der Bindung an das deutsche internationale Erbrecht aufgegeben **werden**.¹⁰⁹ Geboten ist eine steuerrechtliche Qualifikation, die ihren Ausgangspunkt in dem für den jeweiligen Vermögenstransfer im wirtschaftlichen Ergebnis maßgeblichen Zivilrechtssystem hat. Bestimmt ausländisches Recht das wirtschaftliche Ergebnis, sind die Regeln anzuwenden, die für Erwerbe entwickelt worden sind, für die nach deutschem internationalem Privatrecht ausländisches Recht gilt.

¹⁰⁰ Zum **domicile** in der Republik Irland vgl. *Binchy*. *Irish Conflicts of Law*. S.45 ff.; *Stein*. aaO. (Fn. 32). Rn. 12.5 ff.

¹⁰¹ Vgl. *Binchy*. aaO. (Fn. 100). S. 507 f.

¹⁰² Vgl. *Binchy*. aaO. (Fn. 100). S. 453 ff.

¹⁰³ Bereits die Entscheidung des BFH v. 20. Dezember 1957-III e 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 82f. überprüft im Rahmen einer Kontrollüberlegung, welche Vermögensbestandteile praktisch welchem Erbrecht unterstanden haben.

¹⁰⁴ Vgl. auch BFH v. 2. Februar 1994 - I R 66/92. BStBl. 1994 II. 727. 730: zu den Voraussetzungen etwa von *Wallis*. in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*. Kommentar zur AO und FGO. § 163 AO. Rn. 15 ff.

¹⁰⁵ So auch *Troll*, in: *ders.* ErbStG. Stand März 1997. § 1 Rn. 8.

¹⁰⁶ Vgl. *Meirrcke*. aaO. (Fn. 53). Einf. Rn. 7; *Troll*. aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 8; vgl. auch *Otto*. Deutsche Schenkungsteuerpflicht bei der Errichtung eines Intervivos-Trusts nach anglo-amerikanischem Recht. RIW 1982. 491. 495f.

¹⁰⁷ Vgl. BFH v. 22. September 1982 - II R 61/80; BStBl. 1983 II. 179. 180; a.A.: *Troll*. aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 8.

¹⁰⁸ Vgl. *Meirrcke*. aaO. (Fn. 53). Einf. Rn. 7.

¹⁰⁹ Im Ergebnis stimmen wir mit *Sieker* also überein.

4.2 Steuerrechtliche Qualifikation

Die Anwendbarkeit ausländischen (Erb)rechts steht der Besteuerung nach deutschem Erbschaftsteuerrecht im Rahmen des § 2 ErbStG nicht entgegen.¹¹⁰ Nachdem zunächst die Ansicht vertreten wurde, nicht die formale Regelung durch das ausländische bürgerliche Recht sei entscheidend, sondern die wirtschaftliche Bedeutung,¹¹¹ wird vor allem von der **Rechtsprechung** nunmehr ein zweistufiger Typenvergleich vorgenommen. Zunächst sind die Privatrechtsinstitutionen zu vergleichen. Entspricht die ausländische Regelung der deutschen strukturell, sind unmittelbar die entsprechenden Tatbestände des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts anwendbar. Entsprechen die ausländischen Rechtsgebilde nicht den deutschen, ist eine Anpassung der Rechtsposition des potentiell Steuerpflichtigen an das deutsche Recht **erforderlich**.¹¹² Auf dieser Stufe ist entscheidend, ob bei wirtschaftlicher Betrachtung ein dem durch das deutsche ErbStG erfaßten Erwerb gleichkommender Sachverhalt vorliegt. Nur wenn das der Fall ist, kommt eine Besteuerung in Betracht.¹¹³

Aus der Tatsache, daß der trust im deutschen Zivilrecht nicht existiert, folgt daher nicht, daß er auch für das deutsche Steuerrecht nicht existent ist.¹¹⁴ Das Privatrecht entfaltet aber eine Sperrwirkung, wenn selbst bei funktionaler und wirtschaftlicher Betrachtung nicht mehr ein Erwerbsvorgang infolge einer freigebigen Verfügung oder einer Verfügung von Todes wegen angenommen werden kann. Denn insoweit besteht ein auch ökonomisch vorgegebener Einfluß des ausländischen Rechtssystems, der nicht ignoriert werden kann.¹¹⁵

4.3 Grundsatz der mildesten Besteuerung

Zweifel können bestehen, welcher von mehreren möglichen Entsprechungstatbeständen im deutschen Erbschaftsteuerrecht anzuwenden ist. Den in der Entscheidung vom 12. Mai 1970 aufgestellten Grundsatz der mildesten Besteuerung¹¹⁶ hat der BFH anschließend¹¹⁷ einge-

¹¹⁰ Vgl. RFH v. 25. November 1930 - Ie A 258/30, RStBl. 1931. 122. 123; v. 8. November 1934 - III A 317/34, RStBl. 1935. 1366; 1368f.; v. 12. Mai 1938 - tttc A 49/37, RStBl. 1938. 717 f.; BFH v. 19. Oktober 1956 - III 128/55 U. BStBl. 1956 III. 363; v. 12. Mai 1970 - II 52/64, BStBl. 1972 II. 462. 463; v. 7. Mai 1986 - II R 137/79, BStBl. 1986 II. 615. 617; *Albrecht*, aaO. (Fn. 34), S. 277 ff.; *Kapp/Ebeling*, aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 80ff.; *Meincke*, aaO. (Fn. 53). § 2 Rn. 4; *Möller*, Erbschaftsteuergesetz und ausländisches Erbrecht, S. 36 ff.; *Schindhelm*, Grundfragen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts, ZEV 1997. 8. 12.

¹¹¹ Vgl. RFH v. 25. November 1930 - Ie A 258/30, RStBl. 1931. 122. 123; v. 8. November 1934 - III A 317/34, RStBl. tY35. 1366; 1368f.; v. 12. Mai 1938 - IIIe A 49/37, RStBl. 1938. 717f.; BFH v. 19. Oktober 1956 - III 128/55 U. BStBl. 1956 III. 363; *Ebenroth*, Erbrecht, S. 1007 spricht noch wie der RFH von einem „Privatrechtsverbot“.

¹¹² Vgl. BFH v. 12. Mai 1970 - II 52/64, BStBl. 1972 II. 462. 463; 1986. 615. 617; *Meircke*, aaO. (Fn. 53). § 2 Rn. 4.

¹¹³ Vgl. BFH BStBl. 1972 II. 462. 463; v. 7. Mai 1986 - II R 137/79, BStBl. 1986 II. 615. 617; *G. Haas*, aaO. (Fn. 14), 466; *P. Haas*, Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, S. 56; *Meircke*, aaO. (Fn. 53). § 2 Rn. 4; *Schaumburg*, aaO. (Fn. 23), Rn. 7.19; *Sieker*, aaO. (Fn. 2), 1976, tY78; *Troll*, aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 8; a.A.: *Albrecht*, aaO. (Fn. 34), S. 282; „wirtschaftliche Konsequenzen nur ein Gesichtspunkt bei der Rechtsvergleichung.“ wobei hiermit im Einzelfall sicherlich dieselben Ergebnisse wie nach der hier vertretenen Ansicht erzielt werden könnten; weitergehend: *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, S. 59ff.; *Kapp/Ebeling*, aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 8 I; „wirtschaftliche Gesichtspunkte scheiden aus“; *Möller*, aaO. (Fn. 110), S. t 74.

¹¹⁴ Vgl. *Piltz*, aaO. (Fn. 2), 382f.

¹¹⁵ So wohl auch *Otto*, aaO. (Fn. 106), 495; *Jülicher*, aaO. (Fn. 2), 577. Das hier in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung vertretene Verständnis der Normanwendung beruht auf der Prämisse, daß auch steuer-schärfende Analogie zulässig ist. Kritisch insoweit *Crezelius*, Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 152ff. Noch offengelassen in *Schindhelm*, aaO. (Fn. 110), 12. Übersicht über den Streitstand bei *Tipke*, Steuerrechtsordnung, S. 202ff.

¹¹⁶ BFH, Az.: II 52/64, BStBl. II 1972. 462. 464.

¹¹⁷ BFH v. 7. Mai 1986 - II R 137/79, BStBl. II 1986. 615. 618.

schränkt auf die Steuerklasse, Die Feststellung eines steuerpflichtigen Vorganges nach deutschem Erbschaftsteuerrecht muß richtigerweise ohne diese Begünstigung erfolgen.“ Die Meistbegünstigung ist aber auch auf der Ebene des Steuertarifs verfehlt. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung erstreckt sich auch auf die **Rechtsfolgen**.¹¹⁹ Ein zwingender Grund, denselben Sachverhalt auf Tatbestands- und Rechtsfolgenebene unterschiedlich einzustufen und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit aufzugeben, ist nicht ersichtlich.“* Im Gegenteil können mehrere beteiligte deutsche Steuerpflichtige divergierende Interessen haben, Die jeweils unterschiedliche Würdigung desselben Sachverhaltes wäre jedoch mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG nicht zu vereinbaren.“* Dieser Gedanke, den auf verfahrensrechtlicher Seite die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 AO verwirklicht, zwingt zur völligen Aufgabe dieser fraglichen Begünstigung.

5 Erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtige Erwerbstatbestände

Steuerlich relevant können folgende Vorgänge sein:¹²²

1. die Errichtung des trust, d.h. Übertragung des legal title an Vermögensgegenständen auf den trustee.
2. der Zufluß von Einkünften aus dem trust-Vermögen zum trustee,
3. Ausschüttungen aus dem trust-Vermögen
 - a) Einkünfte
 - b) Substanz
4. Beendigung des trust
 - a) Übertragung des legal title am trust-Vermögens auf die Begünstigten
 - b) Umwandlung des trust durch Zweckänderung, insbesondere die Umwandlung eines discretionary trust in einen normalen trust

Kombiniert man die potentiell **erbschaft-** oder schenkungsteuerlichen Vorgänge mit den betrachteten **trust-Typen** ergibt sich, welche Sachverhalte auf ihre Steuerpflicht hin zu untersuchen sind.

5.1 Allgemeine Regeln

Obwohl die unterschiedlichen Ausformungen und Zweckrichtungen eine umfassende einheitliche Qualifizierung ausschließen, können einige steuerlich relevante Vorgänge teilweise übergreifend für alle Grundtypen des trust dargestellt werden.

5.1 Übertragung des legal title auf den trustee

5.1.1 Bereicherung des trustee

Vermögenstransfers werden von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur erfaßt, wenn der Empfänger unentgeltlich bereichert wird.¹²³ Das Bereicherungsprinzip schließt eine Steuer-

¹¹⁸ A.A. wohl *Schaumburg*, aaO. (Fn. 23). Rn. 7.20 allerdings ohne Differenzierung zwischen Erwerbstatbestand und Steuerklasse.

¹¹⁹ Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, S. 151, 161 ff.

¹²⁰ Vgl. *G. Haas*, aaO. (Fn. 14), 472 der die *Entscheidung* als dogmatisch kaum haltbar kritisiert (Fn 4 Ia).

¹²¹ so wohl auch *Haarmann*, aaO. (Fn. 2), S. 156.

¹²² Die Fälle, in denen *trustees weitere trusts* errichten, sind im wesentlichen unter dem Gesichtspunkt der Surrogation zu *behandeln* und werden nicht *weiter verfolgt*, vgl z.B. FG Hamburg v. 9. August 1979 - V 85/77, EFG 1980, 81 f.

¹²³ Vgl. BFH v. 13. Juli 1983 - II R 105/82, BSIBI. 1984 II, 37, 38. *Meincke*, aaO. (Fn. 53), § 1 Rn. 4.

pflicht des trustee in allen Fällen aus, weil nach dem maßgeblichen Willen des Errichters die **fiduziarische** Funktion des trustee nach einhelliger Meinung verhindert, daß dieser in seiner Eigenschaft als trustee bereichert ist.¹²⁴

Die fehlende rechtliche Verselbständigung des **trust-Vermögens** und dessen Zuordnung nach common law zum trustee, dem die tatsächliche **Herrschaftsgewalt** zusteht, legt die Schlußfolgerung nahe, daß das **trust-Vermögen** nicht als selbständiger Vermögensempfänger anzusehen sein kann.¹²⁵ Diese Schlußfolgerung ist ohne weiteres jedoch nicht möglich, weil aus der Rechtslage im anglo-amerikanischen Recht nicht unmittelbar die Qualifikation im deutschen Steuerrecht folgt, sondern diese erst die Grundlage der Qualifikation bildet. Käme man beispielweise zu dem Ergebnis, daß ein bestimmter **trust-Typ** der Stiftung vergleichbar ist, wäre das **trust-Vermögen** konsequenterweise als Zuwendungsempfänger einzustufen.

Aus den gleichen **Gründen** überzeugt auch das Argument nicht, der Bereicherungswille des Errichters sei nicht darauf gerichtet, dem trust als solchem einen Vermögensvorteil zu verschaffen. *“*”* Im Einzelfall kann dies durchaus das Ergebnis der Qualifikation sein. Dennoch kommen im Regelfall als Zuwendungsempfänger nur die Begünstigten in Betracht. *“*”*

S.1.2 **Bereicherung der beneficiaries durch Einräumung der Rechtsstellung als beneficiary**

Im System der Erbanfallsteuer kommt der Identifizierung des Zuwendungsgegenstandes bei Vermögenstransfers mittels trust eine besondere Bedeutung zu. In Betracht kommen die Vermögenssubstanz, die Früchte des **trust-Vermögens** und die Rechtsstellung als **beneficiary**. Letzteres ist zunächst unter dem Gesichtspunkt erwägenswert, daß der beneficiary eine gesell-schafterähnliche Rechtsstellung eingeräumt bekäme, die einen eigenständigen Vermögensgegenstand bildet. Diese Übersetzung scheidet aber daran, daß dem beneficiary keine **mitgliedschaftsrechtliche** Position eingeräumt wird und er in die vertragliche Beziehung zwischen settlor und trustee nicht einbezogen ist.¹²⁸

Trotzdem könnte bereits eine steuerpflichtige Zuwendung an die Begünstigten zum Zeitpunkt der **trust-Erichtung vorliegen**.¹²⁹ Zuwendungsgegenstand müßte dann der equitable interest des **beneficiary** sein. Die equitable ownership an sich ist schon objektiv ein zweifelhafter Zuwendungsgegenstand, weil infolge der Rechtsspaltung noch kein Vollrechtserwerb nach deutschen Vorstellungen **vorliegt**.¹³⁰ Hinzu kommt, daß maßgebliches Kriterium zur Bestimmung

¹²⁴ Vgl. BFH v. 20. Dezember 1959 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 81; v. 13. Mai 1970 - II 52/64. BStBl. 1972 II. 462. 463; *Bellstedt*, aaO. (Fn. 2). 815; *Esch/Baumann/Schulze zur Wiesche*, Handbuch der Vermögensnachfolge, 5. Aufl., Rn. III 11; *G. Haas*, aaO. (Fn. 14). 469; *Jülicher*, aaO. (Fn. 2). 578; *Otto*, aaO. (Fn. 106). 499; *Peiner*, aaO. (Fn. 7). 598; *Ratjen*, Der US-amerikanische Discretionary Trust im deutschen Steuerrecht, DB I Y 82. 1793. 1794; *Seibold*, Die vermögen- und erbschaftsteuerliche Behandlung von Common Law Trusts, ISIR 1994. 16. 17.; ähnlich *Albrecht*, aaO. (Fn. 34). S. 294: Der gemeine Wert des legal titles betrage null, da ausschließlich die equitable interests den wirtschaftlichen Wert verkörpern.

¹²⁵ So *Otto*, aaO. (Fn. 106). 499.

¹²⁶ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106). 499.

¹²⁷ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106). 499.

¹²⁸ Vgl. *Arendt*, Anwendung deutscher Sachnormen auf ausländische Privatrechtinstitute, StuW 1960. S. 350. 356 ff.; *Otto*, aaO. (Fn. 106). 496.

¹²⁹ Diese Ansicht hat die niederländische Finanzverwaltung vertreten, vgl. die Entscheidung des Untergerichts Den Haag vom 30. November 1995. 93/4721, besprochen von *Wheeler*, Application of Gift Tax to an Accumulation Trust, European Taxation 1996. 170 ff.

¹³⁰ Vgl. *Jülicher*, ISIR 1996. 575. 580. Ähnliche Erwägungen bereits in BFH v. 15. Mai 1964 - III 77/61 U. BStBl. 1964 III. 408. 409 und bei *Pöllath*, Stiftung, Trust und andere Formen der Vermögenssicherung, DSJG 10 (1987). 159. 175 (regelmäßig kein übertragbarer Vermögenswert); *Watrin*, aaO. (Fn. 16). S. 169 (keine Treuhand wegen Rechtsaufspaltung).

des Zuwendungsobjektes der Wille des Gebers ist¹³¹ und der Wille des settlor auf die Zuwendung von Vermögen und/oder Früchten des Vermögens gerichtet ist, zu deren Ausführung er sich lediglich eines trust als Instrument bedient.“*

Dagegen spricht auch nicht, daß der beneficiary über sein equitable interest frei verfügen kann, es sei denn in der **trust-Urkunde** seien Verfügungsbeschränkungen vorgesehen.“ Denn die Veräußerung des equitable interest entspricht der Veräußerung einer **Nacherbschaft**.¹³⁴ Dem Begünstigten gelingt es in diesem Fall, den Wert der Anwartschaft auf andere Weise zu realisieren,¹³⁵ so daß der Bereicherungseintritt nach vorne verlagert wird. Der Verkaufserlös ist das Surrogat seiner Anwartschaft. Somit tritt im Zeitpunkt der Veräußerung ein Erwerb vom ursprünglichen settlor als **Erblasser/Schenker** ein.

Die **trust-Errichtung** ist entsprechend den Grundsätzen für Schenkungsversprechen zu werten, bei der nicht das Versprechen der Zuwendung, sondern die Zuwendung selbst entscheidend ist.“ Die **finale** Struktur des Zuwendungsbegriffs schließt daher die Annahme einer Bereicherung im Zeitpunkt der **trust-Errichtung** grundsätzlich aus.

5.2 Zufluß von Einkünften aus dem trust-Vermögen zum trustee

Der Zufluß von Einkünften aus dem **trust-Vermögen** zum trustee unterliegt aufgrund fehlender Bereicherung des trustee nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Hinsichtlich der Begünstigten kann eine einheitliche Betrachtung für alle **trust-Typen** nicht erfolgen.

5.3 Persönliche Verhältnisse

Soweit es für die Besteuerung auf das persönliche Verhältnis zwischen **Erblasser/Schenker** und dem Empfänger ankommt ist bei Übertragungen mittels eines trusts zu klären, wer als **Erblasser/Schenker** anzusehen ist: der Errichter des trusts,¹³⁷ diejenigen die später Vermögen auf einen bereits existierenden trust übertragen,¹³⁸ der trust selber oder der trustee? Die Antwort liegt in der Feststellung, wer Vermögensgeber ist, d.h. auf wessen Kosten **der Zuwendungsempfänger bereichert wird**.¹³⁹ Im Normalfall ist dies der **settlor**.¹⁴⁰ Auf keinen Fall ist es der trustee, da er immer nur als Instrument des settlor tätig ist und kein eigenes Vermögensopfer erbringt. Kommt es zu „**Zustiftungen**“ in einen bestehenden trust, liegt eine Entreichnung auf Seiten der späteren Übertragenden vor. Sie machen sich den Bereicherungswillen des ursprünglichen Errichters zu eigen. Sie sind daher auch als **Erblasser/Schenker** anzusehen. Im Einzelfall ist zu entscheiden, ob die Zuwendung an den Begünstigten generell **quotal** den verschiedenen Vermögensgebern im Verhältnis ihres Beitrages zum **trust-Vermögen** zuzuordnen oder ob hinsichtlich einzelner Vermögensgegenstände die Zuordnung zum Errichter **bzw. späteren** Vermögensgebern möglich ist. Der trust selber kommt als Schenker i.S.d.§ 7 Abs. 1

¹³¹ Vgl. BFH v.6. **Miirz** 1985 II R 19/84, BStBl. 1985 II. 382. 383 m.w.Nw.; *Meincke*, aaO. (Fn. 53). § 7 Rn. 14.

¹³² Vgl. *Martiny*, aaO. (Fn. 53). 63; *Otto*, aaO. (Fn. 106). 500; wohl auch *Peiner*, aaO. (Fn. 7). 598.

¹³³ Vgl. *Bogert*, aaO. (Fn. 8). S. 141 f.; *Hayton*, aaO. (Fn. 9). S. 177 f.

¹³⁴ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106). 500.

¹³⁵ Vgl. *Gebel*, in: Troll, ErbStG, Stand März 1997, § Y Rn. 27. 91.

¹³⁶ Vgl. BFH v. 9. November 1994 - II R 87/92, BStBl. 1995 II. 83. 84.

¹³⁷ So etwa die Legaldefinition in Sec. 2 des irischen CATA 1976.

¹³⁸ Diskutiert, aber im Ergebnis **offen gelassen für** die irische Erbschaftsteuer von *Condon/Muddiman*, aaO. (Fn. 45). Rn. 22.1 I.

¹³⁹ Vgl. *Ratjen*, aaO. (Fn. 124). 1795. Eine rechtliche oder wirtschaftliche Identität zwischen Vermögensminderung und Bereicherung ist nämlich nicht **erforderlich**, vgl. nur *Kapp/Ebeling*, aaO. (Fn. 53). § 7 Rn. 10 mit **umfassenden** Rechtsprechungsnachweisen.

¹⁴⁰ Vgl. FG Hamburg v. 9. August 1979 - V 85/77, EFG 1980. 81 f.; *Sieker*, Der US-Trust, S. 3 19, *Watrin*, aaO. (Fn. 16). S. 171.

Nr. 9 ErbStG in Betracht, wenn er als Stiftung zu behandeln ist

5.4 Qualifikation des trust als Stiftung

Strittig ist seit langem die Qualifikation des trust als **Stiftung**.¹⁴¹ Eine Legaldefinition der Stiftung existiert nicht. Die privatrechtliche Stiftung ist ein selbständiger Rechtsträger, der zur Verwirklichung bestimmter Sonderzwecke geschaffen ist und nicht aus einem Personenverband **besteht**.¹⁴² Die Stiftung hat keine außenstehenden Eigentümer oder Mitglieder, sondern lediglich eine auf Dauer zweckgewidmete Vermögensmasse, Stiftungsorgane und Destinatäre; konstituierende Merkmale einer privatrechtlichen Stiftung sind folglich der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die **Stiftungsorganisation**.¹⁴³

Das Argument, der Erblasser habe mit der Errichtung eines trust keine Stiftung, d.h. eine Person sui iuris errichten **wollen**,¹⁴⁴ könnte daran scheitern, daß insbesondere der dynastische trust in Funktion und ökonomischer Wirkung einer Stiftung ähnlich **ist**.¹⁴⁵ Das Argument basiert nämlich auf der rechtsgeschäftlichen Willenstheorie und ist in diesem Zusammenhang rechtsfolgenorientiert zu begreifen. Stehen einem Erblasser zur Umsetzung seiner erbrechtlichen Perpetuierungsvorstellungen rechtsfähige (vor allem die foundation) und nichtrechtsfähige Gestaltungsalternativen zur Verfügung, muß ein zwingender Grund bestehen seine Rechtsformwahl zu ignorieren. Zivilrechtlich ist dies schwer vorstellbar. Entscheidend ist aber, ob das Steuerrecht an die zivilrechtliche Wertung gebunden ist. Das ist insoweit sicher nicht der Fall. Denn entscheidend ist nicht, welchen Weg der Erblasser einschlagen wollte, sondern wie der eingeschlagene Weg bei Wahl ausländischer Rechtsformen aus der Perspektive des deutschen Steuerrechts zu qualifizieren ist.

Vermögensübertragungen in den trust anlässlich der Gründung können aber bereits unabhängig von der Vorstellungen des **settlor** nicht unter den Tatbestand des Stiftungsgeschäftes i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG fallen. Denn obwohl mit dem trust häufig ähnliche Zwecke verfolgt werden wie mit einer Familienstiftung, fehlt es an der rechtlichen und wirtschaftlichen Vergleichbarkeit.¹⁴⁶ Der trust ist nämlich nicht **rechtsfähig**,¹⁴⁷ bedarf keiner staatlichen Genehmigung und darf im Hinblick auf die **rule against perpetuities** nicht für einen unbefristeten Zeitraum errichtet werden. Eine generationsübergreifende Sicherung des Vermögens ist daher dauerhaft nicht möglich.

Das bestätigt auch der Vergleich zwischen der Rechtsstellung von Destinatär und **beneficiary**. Der Destinatär hat typischerweise keinerlei Ansprüche auf Leistungen, sondern allenfalls um mitgliederschaftsähnliche Rechte.¹⁴⁸ Seine Rechtsstellung bleibt hinter der equitable ownership

¹⁴¹ Gegen die Qualifikation bereits RFH v. 17. Oktober 1935. - II e A 86/34. zitiert nach *Sieker*. Der US-Trust. S. 283; a.A. *Rädler/Raupach*, aaO. (Fn. 53). S. 5 17 für „normale“ trusts.

¹⁴² Vgl. *Reuter*, in: *MünchKomm.* 3. Aufl. 1993. Vor § 80 Rn. 11; *K. Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*. 3. Aufl. 1997. S. 150.

¹⁴³ Vgl. *Rawert*, in: *Staudinger*. 13. Aufl. 1995. Vorbctn. zu §§ 80 ff. BGB. Rn. 5; *K. Schmidt*, aaO. (Fn. 142). S. 150 f.

¹⁴⁴ Vgl. BFH v. 20. Dezember 1959 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 82. *Arendt*, aaO. (Fn. 128). 356; *Otto*, aaO. (Fn. 106). 496. 502.

¹⁴⁵ So aber *Sieker*. Der US-Trust. S. 298.

¹⁴⁶ Vgl. BFH v. 20. Dezember 1957 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 82; *Fischer*, *Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen*. BB 1984. 1033. 1040. *Otto*, aaO. (Fn. 106). 496f.; *Peiner*, aaO. (Fn. 7). 595; *Ratjen*, DB 1982. 1793. 1794; offengelassen von *Bredow/Reich*, aaO. (Fn. 16). 779; a.A. *Sieker*, aaO. (Fn. 2). 1978; *ders.*, *Der US-Tntst.* S. 297f.; wohl auch *Albrecht*, aaO. (Fn. 34). S. 303.

¹⁴⁷ Vgl. BFH v. 20. Dezettber 1957 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 82; *Albrecht*, aaO. (Fn. 34). S. 300. *Esch/Baumann/Schulze zur Wiesche*, aaO. (Fn. 124). Rn. II 7 1; *Haarmann*, aaO. (Fn. 2). 158; *Jülicher*, aaO. (Fn. 2). 578; *Seibold*, aaO. (Fn. 124). 17; *Watrin*, aaO. (Fn. 16). S. 171.

¹⁴⁸ Zu den Rechten der Stiftungsdestinatäre vgl.: *Hof*, in: *Seifart*, *Handbuch des Stiftungsrechts*. § 8. Rn. 1 II ff.; *Kronke*, *Stiftungstypen und Unternehmensträgerstiftungen*. S. 141 ff.; *Rawert*, in: *Staudin-*

des **beneficiary** eines **strict trusts** zurück.¹⁴⁹ Anders ist die Lage höchstens im Vergleich mit einem **discretionary trust**.¹⁵⁰ Der durchsetzbare Anspruch der beneficiaries richtet sich hier nur auf die Ermessensausübung, Der **Stiftungsdestinatär** verfügt aber nicht einmal über diesen Anspruch, sondern kann lediglich die Nichtigkeit von Maßnahmen im Zivilrechtsweg geltend machen.¹⁵¹ Eine **erbschaftsteuerliche** Qualifikation als Stiftung scheidet daher in allen Varianten aus.

Die ertragsteuerliche Behandlung des trust durch den I. Senat als **Familienstiftung** in der Entscheidung vom 5. November 1992¹⁵² wirft die Frage auf, ob eine getrennte Betrachtungsweise im Ertrags- und Erbschaftsteuerrecht geboten ist, da andernfalls ein Widerspruch festzustellen wäre.¹⁵³ Der 1. Senat geht zutreffend von der Möglichkeit divergierender Wertungen in den verschiedenen Steuerarten aus.¹⁵⁴ Der nicht näher begründeten Qualifikation als Familienstiftung lag vermutlich unausgesprochen die Gleichsetzungsvorschrift des § 15 Abs. 4 AStG zugrunde.¹⁵⁵ An dieser Stelle genügt es festzuhalten, daß eine entsprechende gesetzliche Grundlage für eine Gleichbehandlung rechtsfähiger und nichtsrechtsfähiger Institute im Erbschaftsteuerrecht fehlt.¹⁵⁶

5.5 Qualifikation des trust als Zweckzuwendung und Zweckvermögen

Die Übertragung von Vermögen auf einen trust wird auch in aller Regel nicht als Zweckzuwendung i.S.d. § 8 ErbStG zu qualifizieren sein.¹⁵⁷ Bei den bestimmten Zwecken muß es sich entweder um einen unpersönlichen Zweck handeln oder es muß ein unbestimmter Personenkreis begünstigt werden.¹⁵⁸ Typischerweise sind die Begünstigten eines trust bestimmt, so daß eine Zweckzuwendung an diesem Tatbestandsmerkmal scheitert.¹⁵⁹ Eine Ausnahme bildet der charitable trust.¹⁶⁰

Allerdings hat *Haarmann* neuerdings Zweifel geäußert, ob bei dynastischen trusts, die den „Erwerb über mehrere Generationen hinauszögern,“ nicht doch eine Erbschaft des trust oder eine Zweckzuwendung zu sehen ist.““ Diese Überlegung könnte auf die Entscheidung des RFH vom 7. Februar 1923 gestützt werden, wonach auch bei einer Auflage zugunsten bestimmter Personen eine Zweckzuwendung angenommen werden können, „wenn mit der Zuwendung eine längere Verwaltungstätigkeit des Beschwerten verbunden ist“. ¹⁶² Abgesehen davon, daß die rule against perpetuities dem Zweck der generationsübergreifenden Vermögenssicherung

gcr. 13. Aufl. 1995, § 85 Rn. 10ff.; *Reuter*, in: *MünchKomm.* 3. Aufl., § 84 Rn. Y ff.:

¹⁴⁹ Vgl. auch *Otto*, aaO. (Fn. 106), 496, allerdings ohne Unterscheidung zwischen discretionary und strict trust.

¹⁵⁰ Vgl. *Albrecht*, aaO. (Fn. 34), S. 301 f.

¹⁵¹ Vgl. *Rawert*, aaO. (Fn. 143), § 85 BGB Rn. 20.

¹⁵² Az.: 1 R 39/92, BStBl. 1993 II, 388, 389.

¹⁵³ Für getrennte Betrachtung *Jülicher*, aaO. (Fn. 4), 578 (ohne Begründung); wohl auch *Seibold*, aaO. (Fn. 124), 17.

¹⁵⁴ Vgl. die Ausführungen unter II 5 c. S. 390. Im Ergebnis auch *Haarmann*, aaO. (Fn. 2), 161f., der auf die Subsidiaritätsfunktion des Zweckvermögens gem. § 3 Abs. 1 KStG abhebt.

¹⁵⁵ Explizit in BFH v. 2. Februar 1994 - I R 66/92, BStBl. 1994 II, 727, 729.

¹⁵⁶ Vgl. *Kilius*, aaO. (Fn. 4), 206; *Pöllath*, aaO. (Fn. 130), 166; *Pott*, in: *Lyons, Capital Taxes and Estate Planning in Europe*, Ann. 78 B.

¹⁵⁷ Vgl. *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 8 15.

¹⁵⁸ Vgl. BFH v. 30. September 1987 - II R 122/85, BStBl. 1987 II, 861, 862; v. 5. November 1992 - II R 62/89, BStBl. 1993 II, 161f.; *Meincke*, aaO. (Fn. 53), § 8 Rn. 4.

¹⁵⁹ Vgl. bereits BFH v. 20. Dezember 1959 - III 250/56 U, BStBl. 1958 III, 79, 82; *Fischer*, aaO. (Fn. 146), 1040; *Jülicher*, aaO. (Fn. 4), 579; *Peiner*, aaO. (Fn. 7), 598; *Ratjen*, aaO. (Fn. 124), 1794; *Watrin*, aaO. (Fn. 16), S. 170 f.

¹⁶⁰ Siehe unten 6.4.

¹⁶¹ *Haarmann*, aaO. (Fn. 2), 162.

¹⁶² RFH VI A 230/20, RStBl. 1923, 212.

Grenzen zieht, kann im System einer **Erbanfallsteuer**, die eine Bereicherung des Vermögensempfängers voraussetzt, nicht die bloße Vermögenstransferierung auf einen zwischengeschalteten trust einen Steuertatbestand auslösen.““ Die Zweckzuwendung hatte zwar den Sinn, Zuwendungen der Steuer zu unterwerfen, die weder dem Geber noch bestimmten Dritten zugute kommen **sollen**,¹⁶⁴ ist jedoch weder nach seinem Wortlaut noch nach der ratio legis ein - subsidiärer - Auffangtatbestand **für** alle Fälle, in denen der Bereicherungseintritt bei bestimmten Dritten nicht in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung steht.

Letztlich wird die Behandlung von discretionary trusts als Zweckzuwendung diskutiert. Discretionary trusts bei denen sich das Ermessen nur auf die Höhe **und/oder** Art und Weise der Auskehrung beschränkt, kommen als Zweckzuwendung sicherlich nicht in Betracht. Denn der begünstigte Personenkreis steht fest. Parallelen zu einer Zweckzuwendung sind jedoch festzustellen, soweit dem trustee auch die Auswahl der Begünstigten, die Zuwendungen erhalten sollen freigestellt ist.¹⁶⁵ Diese Offenheit könnte es rechtfertigen, von einer Zweckzuwendung zu sprechen, Man könnte versuchen in quantitativer Hinsicht danach zu unterscheiden, ob der Kreis der potentiellen Zuwendungsempfänger eher klein ist (dann keine Zweckzuwendung) oder sehr groß ist (dann Zweckzuwendung).¹⁶⁶ Der quantitative Ansatz verfehlt aber das unpersönliche Moment, der den abstrakten Zweck der Zweckzuwendung konstituiert.““ Erforderlich ist, das der potentielle Kreis der Begünstigten unpersönlich festgelegt ist, d.h. die **beneficiaries** durch sachliche Merkmale umschrieben werden (z.B. die Armen) und nicht durch - familiäre - Merkmale (z.B. meine Enkel), die eine zweifelsfreie Bestimmung ermöglichen. Entscheidend ist daher, ob der Personenkreis nur vage umschrieben ist oder **nicht**.¹⁶⁸

Blickt man auf die rechtliche Situation der Zuwendungsempfänger ergibt sich folgendes Bild: Die Begünstigten der Zweckauflage haben keine **Ansprüche** auf eine Zuwendung, sondern qualifizieren sich lediglich durch bestimmte sachliche Merkmale als potentielle Zuwendungsempfänger. Insoweit ist infolge der equitable ownership keine wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit **trust-Begünstigten**¹⁶⁹ eines **strict trust** festzustellen. Beim discretionary trust besteht kein wesentlicher Unterschied, wenn der trustee auch in der Auswahl der Begünstigten freigestellt ist. Gegen die Analogie zur Zweckzuwendung sprechen aber entscheidend die steuerlichen Folgen.¹⁷⁰ Die ungünstigste Steuerklasse ist nur durch den unpersönlichen Zweck gerechtfertigt¹⁷¹

Funktionell verwandt ist der Zweckzuwendung des §§1 Abs. 1 Nr. 3, 8 ErbStG das Zweckvermögen i.S.d. §1 Abs. 1 Nr. 5, 3 Abs. 1 KStG, 15 Abs. 4 AStG, obschon sie nicht dekungsleich sind.¹⁷² Erbschaftsteuerlich scheidet eine Rechtsanalogie aber bereits deswegen aus, weil dieses Rechtsinstitut nicht in das Erbschaftsteuerrecht übernommen worden ist.¹⁷³

5.6 Qualifikation des trust als Verein i.S.d. Erbersatzsteuer

Der Erbersatzsteuer nach §1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterliegen neben Stiftungen auch Vereine.

¹⁶³ Vgl. BFH v. 31. Mai 1961 - II 284/58 U. BStBl. 1961 111. 312. 313.

¹⁶⁴ Vgl. *Meircke*. aaO. (Fn. 53). § 1 Rn. 11.

¹⁶⁵ Vgl. *Albrecht*. aaO. (Fn. 34). S. 298.

¹⁶⁶ So *Sieker*. Der US-Trust. S. 300.

¹⁶⁷ Vgl. *Gebel*. aaO. (Fn. 135). § 8 Rn. 9: **Personen dürfen nicht namentlich feststellbar sein.**

¹⁶⁸ BFH v. 20. Dezember 1959 - III 250/56 U. BStBl. 19.58 III. 79. 82: *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 579: *Kapp/Ebeling*. aaO. (Fn. 53). § 8 Rn. 2.

¹⁶⁹ Vgl. *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 579.

¹⁷⁰ Vgl. *Pöllath*, in: *Scifart*. Handbuch des Stiftungsrechts. § 39 Rn. 38.

¹⁷¹ Vgl. *Albrecht*. aaO. (Fn. 34). S. 303.

¹⁷² Vgl. *Seibold*. aaO. (Fn. 124). 17. *Streck*. Die Steuerpflicht nichtrechtsfähiger Stiftungen und anderer Zweckvermögen. *StuW* 1975. 135. 136.

¹⁷³ Vgl. auch *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 578. der allerdings die Begründung auf die bürgerlich-rechtliche Prägung der Erwerbstatbestände stützt.

Vorstellbar wäre daher, daß ein trust mit Sitz oder **Geschäftsleitung** im Inland (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 **ErbStG**) als Verein zu qualifizieren und so der Erbersatzsteuer unterworfen werden kann. Erfaßt werden allerdings nur rechtsfähige Vereine,¹⁷⁵ so daß bereits am Kriterium der Rechtsfähigkeit die Gleichsetzung scheitert.¹⁷⁵

5.7 Beendigung des trust

Soweit die Steuerentstehung durch die Zwischenschaltung eines trust verzögert wird, ist auf den Zeitpunkt der Beendigung durch Übertragung des legal title oder Umgestaltung des trust in eine treuhandähnliche Gestaltung zugunsten der Begünstigten abzustellen.

6 Spezielle Regeln für einzelne Grundtypen

6.1 Intervivos trust, testamentary trust und Nachlaßtrust

Die Unterscheidung nach der Entstehung in testamentary trusts und inter vivos trusts legt nahe, für erstere insbesondere Entsprechungen im erbschaftsteuerlichen Bereich und für letztere im Schenkungsteuerlichen Bereich zu suchen.¹⁷⁶ Soweit nicht einzelne Charakteristika davon abhängen, daß der Errichter noch lebt z.B. beim grantor trust, gelten für testamentary und inter vivos trusts im übrigen dieselben Grundsätze.¹⁷⁷

6.1.1 Tod des settlor eines inter vivos trust

Der Tod des settlors eines inter vivos trusts beeinflusst den trust grundsätzlich nicht. Er löst im System der Erbanfallsteuer grundsätzlich keine erbschaftsteuerlichen Folgen aus.¹⁷⁸ Daraus folgt, daß Bereicherungen der Begünstigten nach dem Tode des Errichters kein Erwerb von Todes wegen darstellen, d.h. eine Umqualifikation auch steuerlich nicht geboten ist.¹⁷⁹

6.1.2 Nachlaßverwaltungstrust und testrmentary trust

Der durch letztwillige Verfügung geschaffene testamentat-y trust steht der Einsetzung eines executor funktionell sehr nahe. Im Einzelfall ist durch Auslegung zu ermitteln, ob der Erblasser letztwillig einen trust errichten oder einen executor benennen wollte.¹⁸⁰ Die Gemeinsamkeit mit der Nachlaßverwaltung durch einen administrator erschöpft sich in der Tatsache, daß ein trust vorliegt. Die Einflußnahme des Erblassers ist am geringsten gegenüber dem administrator, den er weder aussucht noch ihm hinsichtlich der Verwaltungstätigkeit irgendwelche Vorgaben macht.

¹⁷⁴ Vgl. *Meincke*. aaO. (Fn. 53). §1Rn.19.

¹⁷⁵ Vgl. *Seibold*. aaO. (Fn. 124). 17.

¹⁷⁶ So wohl auch *Fischer*. aaO. (Fn. 146). 1040; *Otto*. aaO. (Fn. 106). 491 ff.; anders wohl *Bellstedt*. aaO. (Fn. 4). 816 f.

¹⁷⁷ Vgl. auch *Haarmann*. aaO. (Fn. 2). 162 f.; *Otto*. aaO. (Fn. 106). 497 f.; *Ratjen*. aaO. (Fn. 124). 1793 f.; *Seibold*. aaO. (Fn. 124). 17. Wohl auch BFH v. 5. November 1992 - I R 39/92, BStBl. 1993 II, 388. 390. die sich auf die ständige Erbschaftsteuerrechtsprechung bezieht. obwohl der Entscheidung ein inter vivos trust zugrundelag.

¹⁷⁸ Vgl. *Peiner*. aaO. (Fn. 7). 599.

¹⁷⁹ A.A. wohl *Bellstedt*. aaO. (FJl. 4). 816 f., der bei Erwerb von einem irrevocable trust nach dem Tode des Erblassers Erbschaftsteuerpflicht im Zeitpunkt des Eintritts einer aufschiebenden Bedingung annimmt.

¹⁸⁰ Vgl. BFH v. 07. Juli 1989 - II B 4/89, BFH/NV 1990. 235.

6.1.2.1 Nachlaßverwaltungstrust

Einen besonderen Fall betraf die **Entscheidung** des BFH vom 2. Februar 1977, wonach die Nachlaßverwaltung durch administrator nach dem Recht des Bundesstaats Louisiana der Nachlaßpflegschaft oder der Nachlaßverwaltung vergleichbar sind, weil in Louisiana - französischer Rechtstradition folgend - der Grundsatz der Universalsukzession herrscht.¹⁸¹ Hingegen geht der Nachlaß typischerweise im anglo-amerikanischen Rechtskreis ganz oder teilweise nicht wie im **deutschen/französischen** Recht unmittelbar auf die Erben, sondern zunächst auf den personal representative - hier den administrator - über, der Eigentum (legal ownership) am Nachlaß erwirbt und den Überschuß nach Abschluß der Verwaltung und Zahlung der Nachlaßschulden an die bedachten Personen verteilt. Kennzeichnend ist auch hier die typische Trennung zwischen legal title und equitable interest. Insoweit besteht kein Unterschied zwischen administrator und executor. Weitere Entscheidungen zum administrator sind soweit ersichtlich nicht ergangen.

Für den executor nach amerikanischem Recht hat der II. Senat des BFH unter Aufgabe seiner bisherigen **Rechtsprechung**¹⁸² entschieden, daß die Erbeinsetzung unter Zwischenschaltung eines executor selbst dann nicht aufschiebend bedingt ist, wenn dem executor für die Zeit der Nachlaßabwicklung unbeschränkte Verfügungsmacht eingeräumt ist.““ Die Erbberechtigten erwürben - so die Argumentation des BFH - mit dem Todesfall nicht nur eine gewisse Anwartschaft, sondern die volle materielle Berechtigung an dem Nachlaß, die nur formalrechtlich durch die Nachlaßabwicklung eingeschränkt sei; die Rechtslage unterscheide sich im wirtschaftlichen Ergebnis nicht von einer deutschen Testamentsvollstreckung oder Nachlaßverwaltung.¹⁸⁴ Diese Begründung ist in zweierlei Hinsicht bedenklich. Zum einen genügt sie kaum den Erfordernissen der Urteilsbegründung. Zum anderen läßt sie deswegen nicht eindeutig erkennen, ob die Begründung der equitable interests nach Ansicht des BFH als solche bereits den Erwerber bereichert. Das legen die knappen Ausführungen immerhin nahe, da auf die Entstehung mit dem Erbfall und die uneingeschränkte **Verfüg-** und Vererbbarkeit abgestellt wird.¹⁸⁵ Das diese Sichtweise nicht zutreffend ist wurde bereits ausgeführt. Der BFH scheint sich denn auch stärker darauf zu stützen, daß „die Erbberechtigten mit dem Todesfall nicht nur eine gewisse **Anwartschaft**, sondern die volle materielle Berechtigung“ erwürben.¹⁸⁶ Ferner hätte der II. Senat später nicht an seiner Rechtsprechung zum testamentary trust festhalten können, wenn er auf das equitable interest hätte abstellen wollen.¹⁸⁷

Die Qualifikation der administration als Einsetzung einer Testamentsvollstreckung drängt sich geradezu auf, wenn man auf die aufspaltende Wirkung und den Zweck der Dauertestamentsvollstreckung abstellt.¹⁸⁸ Die Testamentsvollstreckung „bewirkt eine Aufspaltung der **rechtlichen** Nachlaßzuordnung an den Erben und den Testamentsvollstrecker in der Weise, daß jener Träger der Nachlaßrechte und -Verbindlichkeiten wird und dieser die tatsächliche und rechtliche Herrschaft über den Nachlaß ausübt“¹⁸⁹ und soll „den Nachlaß einem stiftungsähnlichen Gebilde unter dem rechtlichen und tatsächlichem Regiment des Testamentsvollstreckers annähern, der bei seiner Verwaltung stets den Erben als Rechtsträger verantwortlich bleibt,“¹⁹⁰ Die

¹⁸¹ **Vgl. BFH v. 2. Febr. 1977 - II R 150/71. BStBl. 1977 11. 425. 426.**

¹⁸² **BFH v. 15. Mai 1964 - III 177/61. BStBl. 1964 III. 408. 409.**

¹⁸³ **BFH v. 8. Juni 1988 - II R 243/82. BStBl. II 1988. 808. 809f.**

¹⁸⁴ **BFH v. 8. Juni 1988 - II R 243/82. BStBl. II 1988. 808. 810.**

¹⁸⁵ **BFH v. 8. Juni 1988 - II R 243/82. BStBl. II 1988. 808. 810.**

¹⁸⁶ **BFH v. 8. Juni 1988 - II R 243/82. BStBl. II 1988. 808. 810.**

¹⁸⁷ **BFH v. 7. Juli 1989 - II B 4/89. BFH/NV 1990. 235: a.A. wohl Lange/Kuchinke, aaO. (Fn. 66). § 3 II 2. S. 626 Fn. 24**

¹⁸⁸ **Vgl. auch Jillicher, aaO. (Fn. 4). 579 (zum testamentary trust); Lange/Kuchinke, aaO. (Fn. 66). § 3 II 2. S. 626.**

¹⁸⁹ **Brandner, in: MünchKomm. 3. Aufl. 1997. Vor § 2197 Rn. 4.**

¹⁹⁰ **Brandner, aaO. (Fn. 189). Vor § 2197 Rn. 4.**

Rechtstellung der **Erben/Vermächtnisnehmer**¹⁹¹ unterscheidet sich aber insoweit, **als sie auf die Nachlaßverwaltung** des administrator, der unter gerichtlicher Aufsicht steht, kaum Einfluß nehmen, sondern nur die ordnungsgemäße Verwaltung verlangen können. Dem Testamentsvollstrecker können sie hingegen gestatten sich über Verfügungsbeschränkungen hinwegzusetzen. Der Testamentsvollstrecker ist jedoch von Weisung der Erben unabhängig und grundsätzlich verpflichtet wirksame letztwillige Verfügungen auch gegen den übereinstimmenden Willen der Erben durchzusetzen Lediglich die Haftung aus § 22 19 BGB scheidet aus.¹⁹² Der verbleibende Unterschied verlangt keine andere Übersetzung.

Ferner droht ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, der durch das Stichtagsprinzip verursacht werden kann. Die Steuer entsteht unabhängig von rechtlichen und tatsächlichen Verfügungshindernissen im Augenblick des Todes.¹⁹³ Das ist bei inländischen Erbfällen unbedenklich, weil der Testamentsvollstrecker nach § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zur Begleichung der Steuerschuld verpflichtet ist und ihn hierfür auch die Haftung aus §§ 34, 35 AO trifft.¹⁹⁴ Dagegen besteht keine Möglichkeit, den ausländischen administrator durch persönliche Steuerhaftung zur Entrichtung der Steuerschuld aus Nachlaßmitteln zu zwingen,¹⁹⁵ weil innerhalb des common law Rechtskreises generell anerkannt wird, daß Steuerschulden gegenüber anderen Staaten weder direkt noch indirekt durchgesetzt werden.¹⁹⁶ Stellt der administrator den Erben nicht die erforderlichen Mittel zur Verfügung, ist der Begünstigte im Zeitpunkt der Steuerentstehung ggf. nicht leistungsfähig. Dies ist aber nur zur befürchten, wenn überhaupt kein Inlandsvermögen, das deutschem Erbrecht unterliegt, existiert oder solches nicht über ausreichende liquide Mittel verfügt. In diesen Fällen kann aber mit einer Stundung und ggf. einem Erlaß der Stundungszinsen der **temporären**¹⁹⁷ Zahlungsschwierigkeit Rechnung getragen werden

Ein erheblicher Unterschied ist insgesamt nicht festzustellen, so daß die Entscheidung des BFH auf jeden Fall für den admistrator im Ergebnis Zustimmung verdient.““ Das gleiche gilt hinsichtlich des **executor**, dem keine besondere Verfügungsmacht verliehen worden ist. Schließlich rechtfertigt auch dessen erweiterte Verwaltungsbefugnis keine andere Betrachtung, Im wesentlichen fuhr sie nämlich nur dazu, daß eine Genehmigung des Gerichts für bestimmte Maßnahmen entbehrlich ist, **insbesondere** hinsichtlich der Veräußerung von Grundstücken, die aber vom Gericht in begründeten Fällen erteilt wird.¹⁹⁹ Der Befreiung von Verfügungsbeschränkungen kommt im Ergebnis lediglich eine verfahrensvereinfachende Wirkung zu,

Mithin entsprechen die Anordnung einer administration bzw. die Bestellung **eines** executors der Testamentsvollstreckung.

¹⁹¹ Für Vermächtnis: *Albrecht*, aaO. (Fn. 34). S. 289.

¹⁹² Vgl. *Brandner*, aaO. (Fn. 189). § 2203 Rn. 14.

¹⁹³ Vgl. BFH v. 28. November 1990 - II S 10/90. BFH/NV 1991. 243. 244. *Meirrcke*, aaO. (Fn. 53). § 9 Rn. 9f.

¹⁹⁴ Vgl. *Meirrcke*, aaO. (Fn. 53). § Y Rn. 10. § 20 Rn. 21; *Jülicher*, aaO. (Fn. 4). 579 (zum testamentary trust).

¹⁹⁵ Vgl. *Jülicher*, aaO. (Fn. 4). 579 (zum testamentary trust).

¹⁹⁶ Vgl. *Holman v Johnson* (1775) 98 ER 1120. 1 121 (Mansfield C.J.): „no country ever takes notice of the revenue laws of another.“: *Baker*. The Transnational Enforcement of Tax Liability. BTR 1993. S. 3 13f. Zur Geltung auch außerhalb des Common-Law-Rechtskreises vgl. *Vogel*. Internationales Steuerrecht. DSStZ 1997. 269. 271.

¹⁹⁷ Nach Ablauf einer bestimmten **Mindestfrist** können die Erben **die Gerichte einschalten**, um eine zügige **Nachlaßverwaltung durchzusetzen**. So können in der Republik Irland **die personal representatives frühestens ein Jahr nach** dem Tode des Erblassers **auf** Verteilung des Nachlasses verklagt werden (sog. **executor's year**): Sec. 62 (1) Succession Act 1965. Zu den Einzelheiten siehe *Brady*. Succession Law in Ireland. Anm. IO. 12ff.; *Keane*, aaO. (Fn. 26). Kap. 32.

¹⁹⁸ So auch *Ebenroth*. Erbrecht. Rn. 1459; *Gebel*, aaO. (Fn. 135). § 9 Rn. 50; *Meirrcke*, aaO. (Fn. 53). § Y Rn. 25; *Moench*. ErbStG. § Y Rn. 18 a; *Piltz*, in: *Bengel/Reimann*. Handbuch der Testamentsvollstreckung. 8. Kap.. Rn. 173; a.A. *Kapp/Ebeling*, aaO. (Fn. 53). § Y Rn. 32 f.

¹⁹⁹ Vgl. *Firsching/Heusler*, aaO. (Fn. 27). GII. Rn 272 Fn. 4 und Rn. 286.

6.1.2.2 Testamentary trust

Ist der executor gleichzeitig auch als trustee eines Nachlaßtrusts (testamentary trust) eingesetzt, ist hingegen nach Ansicht des BFH für die Entstehung der Steuerschuld der Zeitpunkt der Verteilung des Nachlasses maßgeblich.²⁰⁰ Nicht jeder trust dürfte sich jedoch für die Annahme eines aufschiebend bedingten Erwerbes eignen.²⁰¹ Für den testamentary trust ist auch zwischen strict und discretionary trust zu unterscheiden. In der Entscheidung vom 28. Februar 1979²⁰² nimmt der BFH zwar allgemein an, daß die Erbschaftsteuer des Substanzerbens nicht vor Beendigung des Trusts entstehe. Der Entscheidung lag aber ein discretionary trust zugrunde.²⁰³ Sie sollten deswegen nicht verallgemeinert werden. Entscheidend muß die Gestaltung des testamentary trust im Einzelfall sein.

6.2 Strict und discretionary trust

6.2.1 Strict trust

Der trustee eines strict trust erhält vom settlor bindende Vorgaben, welche Personen begünstigt werden sollen, was (Vermögenssubstanz und/oder Früchte) und zu welchem Zeitpunkt oder bei Eintritt welcher Bedingungen an die beneficiaries ausgeschüttet werden soll.

Soll die Vermögenssubstanz zu einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. Erreichen des 30. Lebensjahres) oder bei Eintritt einer Bedingung (z.B. Heirat) ausgekehrt werden, ist der jeweilige Begünstigte bis dahin nur um seine equitable ownership bereichert, die jedoch nicht der Zuwendungsgegenstand ist, d.h. der Erwerb ist nach - soweit ersichtlich - einhelliger Ansicht entweder befristet oder - in der Regel - aufschiebend bedingt.²⁰⁴ Denn es ist völlig ungewiß, ob der Begünstigte zum fraglichen Zeitpunkt noch lebt, wenn die beneficiaries keinen Einfluß auf den Bedingungseintritt haben.²⁰⁵ Die Erbschaft- oder Schenkungsteuer entsteht folglich erst mit dem Transfer der Vermögenssubstanz auf die Berechtigten.²⁰⁶ Auf dieser Interpretation basiert augenscheinlich auch Art. 12 Abs. 3 des DBA BRD/USA 1980.

Bei näherem Zusehen bestehen Bedenken gegen die pauschale Gleichsetzung von trusts, bei denen der Ausschüttungszeitpunkt bestimmt ist, und trusts, bei denen die Ausschüttung vom Eintritt einer Bedingung abhängt. Erstere weisen nämlich Parallelen zu betagten Forderungen auf. In beiden Fällen ist der Anspruch lediglich aus zeitlichen Gründen noch nicht realisierbar. Entscheidend sollte in entsprechender Anwendung der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Betagung²⁰⁷ sein, ob dem beneficiary ein unentziehbarer Anspruch zusteht, d.h. insbesondere der equitable interest vererblich ist, wenn der beneficiary vorzeitig verstirbt.²⁰⁸ In diesem Fall besteht hinsichtlich der Realisierung des Anspruches keine Unsicherheit, die eine Gleichstellung mit Befristung und aufschiebender Bedingung rechtfertigt,

²⁰⁰ BFH v. 31. Mai 1961 - II 284/58 IJ. BStBl. 1961 111. 312. 313; v. 8. Juni 1988 - II R 243/82. BStBl. 1988 11. 808. 810; v. 7. Juni 1989 - 11 B 4/89. BFH/NV 1990. 235.

²⁰¹ A.A.: Meircke, aaO. (Fn. 53), § 9 Rn. 5.

²⁰² Az.: II R 165/74; BStBl. II 1979. 438. 439 f.

²⁰³ BFH v. 28. Februar 1979 - II R 165/74. BStBl. 1979 II. 438. 440.

²⁰⁴ Vgl. BFH v. 20. Dezember 1957 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 81; Bellstedt, aaO. (Fn. 4). 815; G. Haas, aaO. (Fn. 14). 469 f.; Killius, aaO. (Fn. 4). 196. 206; Otto, aaO. (Fn. 106). 500; Peiner, aaO. (Fn. 7). 598.; Watrin, aaO. (Fn. 16). S. 171.

²⁰⁵ Vgl. BFH v. 20. Dezember 1957 - III 250/56 U. BStBl. 1958 III. 79. 81.

²⁰⁶ Vgl. Graue, aaO. (Fn. 62). 181; G. Haas, aaO. (Fn. 14). 469 f.

²⁰⁷ Vgl. RFH v. 8. September 1931 - I e A 173/31. RStBl. 1931. 895; BFH v. 18. März 1987 - II R 133/84. BFH/NV 1988. 489. 490 f.; zustimmend: Gebel, aaO. (Fn. 135). § 9 Rn. 42; a.A.: Hess. FC v. 13. September 1989 X 464/8 1. EFG 1990. 67. 68 f.; Meircke, aaO. (Fn. 53). § 9 Rn. 23.

²⁰⁸ Unter rechtsvergleichendem Aspekt entspricht dies der Wertung in der irischen Entscheidung Att.-Gen. v Power [1906] 2 IR 272. vgl. Stein, aaO. (Fn. 32). Rn. 111 ff.

Hat der Begünstigte Anspruch auf Auszahlung bestimmter Erträge oder Gewährung anderer Früchte zu einem bestimmten Zeitpunkt gelten dieselben **Regeln**.²⁰⁹ Richtet sich der Anspruch auf Auszahlung zu mehreren bestimmten Zeitpunkten oder auf dauerhafte Fruchtziehung, ist zu **prüfen**, ob dem Berechtigten ein zusammenhängendes stammrechtsähnliches Nutzungsrecht eingeräumt wurde. Dann entstünde die Erbschaft- und Schenkungsteuer ggf. bereits mit Errichtung des trust bzw. beim späteren Eintritt einer aufschiebenden Bedingung²¹⁰ und der Berechtigte, dem die Erträge zustehen, müßte den Kapitalwert nach §§ IO, 12 Abs. 1 ErbStG, §§ 12 ff. BewG **versteuern**.²¹¹ Zudem können in dieser Situation wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG vorliegen, soweit keine Zurechnung nach § 15 AStG erfolgt.²¹²

Das Urteil des BFH vom 7. Mai 1986²¹³ untersucht eingehend die Stellung des Begünstigten, dem ein zeitlich begrenztes Recht vorgeht. Der BFH kommt zu dem in diesem Fall zutreffenden Ergebnis, daß der remainderman, dem ein life interest eines anderen Begünstigten vorgeht, lediglich eine ungesicherte Anwartschaft erwirbt und nicht einem nießbrauchsbelastetem Vollerben gleichzustellen ist. Rechtlich und wirtschaftlich erwerbe der remainderman erst mit der Beendigung des vorhergehenden life interest. Der Erwerb des Schlußberechtigten hing nämlich in dem entschiedenen Fall davon ab, daß er zum Todeszeitpunkt des Zwischenberechtigten noch lebt. Falls sein equitable interest hingegen vererblich gewesen wäre, wäre eine Analogie zum nießbrauchsbelasteten Erben zutreffend gewesen.

Die Kombination bestimmter **Ansprüche** auf die Vermögenssubstanz und deren Früchte stellt zwar einen einheitlichen Zuwendungsvorgang dar, der jedoch auf Seiten des Begünstigten erst im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses zu einer Bereicherung führt. Folgt der Begründung eines einheitlichen Nutzungsrechtes, die der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer im Zeitpunkt der Errichtung des trust unterliegt, die Übertragung der Vermögenssubstanz des genutzten Wirtschaftsgutes nach, ist die Steuer auf beide Erwerbstatbestände auf den Betrag begrenzt, der sich ergeben hätte, wenn die Vermögenssubstanz zum ersten Entstehungszeitpunkt übertragen worden wäre.²¹⁴

6.2.2 Discretionary trust

Zuwendungsempfänger sind auch bei einem discretionary trust die **beneficiaries**.²¹⁵ Bis zur Übertragung ist das Vermögen der potentiell Begünstigten nicht vermehrt; sie haben nur die ungesicherte Aussicht auf eine Ermessensausübung zu ihren **Gunsten**.²¹⁶ Ihr equitable interest beschränkt sich darauf den trustee zur Ermessensausübung zwingen zu können, Mindestens bis

²⁰⁹ Vgl. auch *Albrecht*, aaO. (Fn. 34), S. 294ff.; *Haarmann*, aaO. (Fn. 2), 162f.; *Jülicher*, aaO. (Fn. 4), 580.

²¹⁰ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106), 501.

²¹¹ Vgl. FG Hamburg v. 16. August 1979 - V 92/78, EFG 1980, 82; bestätigt durch BFH v. 21. April 1982 - II R 148/79, BStBl. 1982 II, 597, 598; *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 817; *Bellstedt/Wurm/Bödecker*, in: *Bckker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA-Kommentar, Teil 4, DBA-USA/ErbSt, Art. 12 Rn. 7; *Jülicher*, aaO. (Fn. 4), 580; *Red*, aaO. (Fn. 53), 58; *Seibold*, aaO. (Fn. 124), 17; *Watrin*, aaO. (Fn. 16), S. 171.

²¹² Vgl. BFH v. 20. Juli 1971 - VIII 24/65, BStBl. 1972 II, 170, 171; v. 2. Februar 1994 - I R 66/92, BStBl. 1994 I, 727, 73 1; *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 816.; *Meirrcke*, aaO. (Fn. 53), Einf. Rn 2; *Ratjen*, aaO. (Fn. 124), 1796; nach BFH v. 26. November 1992 - X R 187/87, FR 1993, 198, 200 beschränkt auf den in den widerkehrenden Leitungen enthaltenen Zinsanteil.

²¹³ Az.: II R 137/79, BStBl. III 1986, 615, 617f.

²¹⁴ Vgl. BFH v. 31. Mai 1961 - II 284/58 U, BStBl. 1961 III, 312, 313; v. 12. Juli 1979, - II R 41/77, BStBl. 1979 II, 740 f.; *Jülicher*, aaO. (Fn. 4), 579; *Otto*, aaO. (Fn. 106), 501; *Sieker*, *Der US-Trust*, S. 319 ff.

²¹⁵ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106), *JYY*; *Ratjen*, aaO. (Fn. 106), 1793f.

²¹⁶ Vgl. *Otto*, aaO. (Fn. 106), 501; *Sieker*, *Der US-Trust*, S. 5. Discretionary trust definiert das irische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in Sec. 2 (1) 1. Alternative CATA 1976 als Trust, der das Einkommen aus dem ihm übertragenen Vermögen ansammelt, oder als (2. Alternative) als Trust, bei dem die Ausschüttung des Vermögens an die Begünstigten oder die - auch teilweise - Einbehaltung des Einkommens aus dem Vermögen im freien Ermessen der trustee oder anderer Personen steht.

zur Ermessensausübung ist der Anspruch aufschiebend bedingt.*" Ob die Steuer bereits mit der Entscheidung oder erst mit Ausführung der konkreten Zuwendung entsteht, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. In Betracht kommt vor allem die vollständige Beendigung des trust durch Auskehrung des Vermögens.²¹⁸ Bei einer Beendigung des discretionary trust durch Umwandlung in einen „normalen“ trust richtet sich die Entstehung der Steuerpflicht nach dem Inhalt des konkreten equitable interest der **beneficiaries**.²¹⁹ Die einzelnen Zuwendungen sind als Einzelerwerbe zu erfassen und unter den Voraussetzungen des § 14 ErbStG **zusammenzurechnen**.²²⁰ Wiederkehrende Bezüge i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG sind bei einem discretionary trust nur schwer vorstellbar.**'

6.3 Revocable trust und grantor trust

Fehlt es dem unwiderruflichen trust an den für das deutsche (Verwaltungs-)treuhandverhältnis üblichen Merkmalen jederzeitige Kündbarkeit und dauernde Weisungsgebundenheit,*** erscheint der konstruktive Durchgriff auf der Errichter mittels einer Übersetzung in Treuhand- bzw. Auftragsverhältnis denkbar, wenn der Errichter den trust widerrufen kann (revocable trust),²²³ selber Begünstigter (**grantor trust**), gegenüber dem trustee weisungsbefugt ist oder der Errichter faktisch - insbesondere durch die Auswahl der trustees - seine Einflußmöglichkeit **sichert**.²²⁴ Die Folge wäre im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer eine tatbestandslose **Vermögensumschichtung**.²²⁵ Das **strifft** aber nur für den **grantor trust zu**²²⁶ - soweit keine weiteren beneficiaries existieren. Soweit der Errichter nicht gleichzeitig auch **beneficiary** des trust ist, beeinflussen Weisungsrechte nur den Zeitpunkt der Zuwendung an die Begünstigten.

Behält sich der Errichter ein Widerrufsrecht oder ein Recht zur Änderung der **trust-Urkunde** vor, kommt es darauf an, ob die Rechtsausübung mit Wirkung **ex nunc** erfolgt. Dann darf der Begünstigte bisher erhaltenene Zuwendungen behalten. Es bleibt bei den allgemeinen Regeln. Lediglich im Falle eines steuerpflichtigen Nutzungsrechts, das mit seinem Kapitalwert zu versteuern war, ändert sich nachträglich auf der Basis des Nutzungsrechts bis zum Widerruf die **Steuerbemessungsgrundlage**.²²⁷ Sollte **ausnahmsweise**²²⁸ die Übertragung des **trust-Vermögens** auf den Begünstigten mit Rückwirkung widerrufen werden können, stellt sich die Frage, ob die Zuwendung noch nicht ausgeführt worden ist. Bis zum Wegfall der Widerrufsmöglichkeit ist der Zuwendungsgegenstand die Nutzungsberechtigung an dem übertragenen **Wirtschaftsgü-**

²¹⁷ Vgl. BFH v. 31. Mai 1961 - II 284/58 U. BStBl. 1961 III. 312. 313; v. 28. Februar 1979 - II R 165/74. BStBl. 1979 II. 438. 439 für einen **testamentary trust**. *G. Haas*. aaO. (Fn. 14). 469; *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 580; *Moench*. ErbStG. Stand Mai 1997. § 9 Rn. 18; *Otto*. aaO. (Fn. 106). 501; *Ratjen*. aaO. (Fn. 124). 1974.

²¹⁸ **Offengelassen** von *Petzold*. ErbStG. 2. Aufl. 1986. § 9 Rn. 9.

²¹⁹ Nach BFH v. 28. Februar 1979 - II 284/58 U. BStBl. 1979 II. 438. 439 mit Einräumung eines **unbedingten** Anspruches auf Auszahlung.

²²⁰ Vgl. *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 580; *Otto*. aaO. (Fn. 106). 501.

²²¹ Zwar ist eine **Leistungsverpflichtung** nicht erforderlich (vgl. *Heinicke*. in: Schmidt. EStG. 16. Aufl. 1997. § 22 Rn. 13). es wird aber **typischerweise** an der **Regelmäßigkeit** der Ausschüttung **aufgrund eines** einheitlichen Entschlusses **fehlen** (vgl. BFH v. 20. Juli 1971 - VIII 24/65. BStBl. 1972 II. 170. 171 f.).

²²² Vgl. *Bellstedt*. aaO. (Fn. 4). 810. der aber später (815) dennoch ohne Begründung **Treuhand** annimmt.

²²³ Vgl. *Kilius*. Der **anglo-amerikanische Trust** und die deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**. FS-Walter. 1988. 63. 65; *Peiner*. aaO. (Fn. 7). 594.

²²¹ Vgl. *Haarmann*. aaO. (Fn. 2). 154f.; *Pöllath*. aaO. (Fn. 170). § 3Y Rn. 29; *Zwirlein*. aaO. (Fn. 70). 80f.

²²⁵ Vgl. *etwa Piltz*. aaO. (Fn. 4). 383. wohl auch *Ratjen*. aaO. (Fn. 124). 1793 für alle **revocable trusts**.

²²⁶ Vgl. *Bruse*. **Steuerliche Aspekte der Anlage in US-Immobilien**. DB 1989. 294. 297; *Otto*. aaO. (Fn. 106). 502; *Ratjen*. aaO. (Fn. 124). 1793.

²²⁷ **Rechtsfolge** offengelassen von *Otto*. aaO. (Fn. 106). 502.

²²⁸ Nach *Ridall*. **The Law of Trusts**. 2. Aufl. 1982. S. 157. ist dies **nie** möglich.

tern, während die Vermögenssubstanz erst mit Wegfall des Widerrufsrechtes zu besteuern ist.²²⁹ Kann der Widerruf nur bei Eintritt bestimmter Bedingungen ausgeübt werden, ist das Nutzungsrecht auflösend bedingt; bei Eintritt der Bedingung und Ausübung des Widerrufsrechtes ist der Wert des Nutzungsrechtes zu **berichtigen**.²³⁰

6.4 Charitable trust

Die Übertragung von Vermögensgegenständen auf einen charitable trust dient der Verfolgung eines abstrakten Zweckes und soll nicht einen näher eingrenzbar Personenkreis begünstigen, so daß die Tatbestandsmerkmale der Zweckzuwendung i.S.d. § 8 ErbStG erfüllt sind.²³¹ Der Begriff der charity entspricht nur bedingt der deutschen **Gemeinnützigkeit**.²³² Ein charitable trust wird im anglo-amerikanischen Rechtskreis steuerlich regelmäßig nur anerkannt, wenn er ausschließlich charitable purposes verfolgt.²³³ Die Problematik der Bestimmung des wesentlichen Interesses einer Familie i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG stellt sich folglich nicht, zumal automatisch die Qualifikation als Zweckvermögen entfiel.

7 Anknüpfungskriterien

Wenig diskutiert werden die Voraussetzungen der Anknüpfungskriterien bei trust-Gestaltungen.

7.1 Zeitpunkt der Inländereigenschaft

Die Feststellung der Inländereigenschaft bereitet keine besonderen Probleme, wenn man die Ansicht teilt, daß eine Qualifikation als Stiftung ausscheidet. Nicht ganz so einfach ist hingegen die Bestimmung des maßgeblichen **Zeitpunktes**.²³⁴ Die Inländereigenschaft muß nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG beim Erblasser zur Zeit seines Todes, beim Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder beim Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer vorliegen.²³⁵

7.1.1 Erblasser

Da der Tod des Errichters auf die Qualifikation eines inter vivos trust keine Auswirkungen hat, verläuft die maßgebliche Trennlinie hinsichtlich des Vermögensgebers zwischen inter vivos trusts einerseits und testamentary trusts sowie Nachlaßtrusts andererseits. Der Errichter eines inter vivos trust ist als Schenker, der eines testamentary trust oder Nachlaßtrusts als Erblasser **anzusehen**.²³⁶ Für den Erblasser ist auf den Todeszeitpunkt abzustellen.

²²⁹ Vgl. *Seibold*, aaO. (Fn. 124). 18.

²³⁰ Vgl. *Seibold*, aaO. (Fn. 124). 18.

²³¹ Zutreffend *Otto*, aaO. (Fn. 106). 502.

²³² Vgl. näher *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand. S. 60 ff.

²³³ Vgl. etwa für die USA: Sec. 501(c) (3) IRC; zur Republik Irland: *Stein*, aaO. (Fn. 32). Rn. 345. Zivilrechtlich sind sog. mixed trusts möglich. vgl. etwa *Bogert*, aaO. (Fn. 8). S. 240 ff.

²³⁴ Zu undifferenziert G. *Haas*, aaO. (Fn. 14). 467: **Erbschaftsteuerpflicht besteht**, wenn settlor, trustee oder beneficiary Inländer sind.

²³⁵ An dieser Stelle sei der Hinweis gestaltet, daß sämtliche Regeln für die Behandlung eines Erwerb mittels trust selbstverständlich auch gelten, wenn der settlor Steuerinländer ist. vgl. nur RFH v. 16. Januar 1936 III e A 33/35, RStBl. 1936. 248 f.; BFH v. 20. Dez. 1957 - III 250/56, BStBl. 111 1958. 79. 80; *Pöllath*, aaO. (Fn. 170). § 39 Rn. 39.

²³⁶ A.A.: *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4). 816f., der trotz Annahme der Erbschaftsteuerpflicht beim Erwerb von einem irrevocable trust nach dem Todes des Errichters dessen Inländereigenschaft zu keinem Zeitpunkt als relevant betrachtet, sondern nur auf die beneficiaries abstellt.

7.1.2 Erwerber

Mit der Qualifikation des Erwerbes mittels trust ist auch die Bestimmung des Anknüpfungzeitpunktes auf **seiten** des Erwerbers festgelegt. Insbesondere bei aufschiebenden Bedingungen entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) ErbStG erst mit Eintritt der **Bedingung**.²³⁷ Für die steuerpflichtige Zuwendung des Nutzungsrechtes am **trust-Vermögen** bedeutet dies, daß die Begünstigten im Zeitpunkt des Todes des Errichters ihren Wohnsitz in der BRD haben müssen.²³⁸ Im Falle steuerpflichtiger Ausschüttung des Vermögens besteht Steuerpflicht nur, wenn die Begünstigten zum Zeitpunkt der Ausschüttung einen Wohnsitz in der BRD **haben**.²³⁹

7.1.3 Schenker

Mit Blick auf die Qualifikation als aufschiebend bedingte Zuwendung könnte man vertreten Schenkungsteuerpflicht bestehe nur, wenn der Errichter im Zeitpunkt der Ausschüttung seinen Wohnsitz in der BRD **hat**.²⁴⁰ Hinter dieser Auslegung steht vermutlich unausgesprochen die Gleichsetzung des Tatbestandsmerkmals „**Ausführung** der Schenkung“ i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG mit der „**Ausführung** der Zuwendung“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Das **Alles-oder-nichts-Prinzip**²⁴¹ bei der Steuerentstehung ist eine Ausprägung des Bereicherungsprinzips, daß verlangt die Zuwendung erst als ausgeführt anzusehen, wenn der Beschenkte erhalten hat, was ihm verschafft werden **sollte**.²⁴² Auf den Zeitpunkt des Bereicherungseintritts muß es bei der Frage der Anknüpfung jedoch nicht ankommen. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird nicht tangiert. Hingegen entstünden erhebliche Gestaltungsspielräume bei freigebigen Zuwendungen an Ausländer durch Wohnsitzverlagerung, für die eine sachliche Rechtfertigung nicht ersichtlich ist. Dem wurde genügt, wenn man die Schenkung als **ausgeführt** betrachtet, wenn der Schenker seinerseits alles getan hat, was erforderlich ist, **um** die Bereicherung des Beschenkten herbeizuführen. Diese Interpretation verstößt auch nicht gegen Bindungen an das Zivilrecht, obwohl die Formulierung „**Ausführung** der Schenkung“ eine sprachliche Nähe zum zivilrechtlichen Schenkungsrecht **aufweist**,²⁴³ weil **der** Begriff der Schenkung hier Oberbegriff für alle Tatbestände des § 7 ErbStG ist, so daß ersichtlich keine Anknüpfung an zivilrechtliche Vorgänge oder Begriffe beabsichtigt ist.²⁴⁴

7.2 Inlandsvermögen

Ist weder der Zuwendende (**Erblasser/Schenker**) noch der Erwerber zum maßgeblichen Zeitpunkt Inländer, so erfaßt die sog. beschränkte Steuerpflicht das Inlandsvermögen i.S.d. §121 **BewG**, das durch Erbfall oder Schenkung von einem Nicht-Inländer auf einen anderen Nicht-Inländer übertragen wird, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.²⁴⁵ Die Belegenheit eines trust aus der Perspektive des deutschen Steuerrechts bestimmt sich nach der Belegenheit des **trust-Vermögens**. Denn die fehlende Rechtsfähigkeit gebietet es, den trust als transparentes Gebilde zu **behandeln**.

²³⁷ Vgl. RFH v. 10. Dezember 1936 III A 193/36, RStBl. IY37. 357; *Gebel*, aaO. (Fn. 135), § Y Ru. 86; Meircke, aaO. (Fn. 53), § Y Rn. 42.

²³⁸ Vgl. auch *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 817.

²³⁹ Vgl. auch *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 817.

²⁴⁰ **So** *Bellstedt*, aaO. (Fn. 4), 816, wohl auch Ascher, aaO. (Fn. 146), 1040; Steuerpflicht bei Beendigung eines *inter vivos* trust nur wenn inländische Begünstigte vorhanden sind.

²⁴¹ Vgl. Meircke, aaO. (Fn. 53), § Y Rn. 44.

²⁴² Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH v. 6. März 1985 - 11 R 19/84, BStBl. 1985 II, 382, 383 m.w.Nw.; *Meircke*, aaO. (Fn. 53), § Y Rn. 42.

²⁴³ Mit der Folge, daß die **Bewirkung der versprochenen** Leistung i.S.d. § 518 Abs. 2 BGB **erforderlich sein könnte**, vgl. BFH v. 10. März 1970 - I 83/62, 562 (zu § Y Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

²⁴⁴ Vgl. auch *Gebel*, aaO. (Fn. 135), § Y Rn. 76.

²⁴⁵ Vgl. *Boochs*, Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Auslandsbeziehungen, DVR 1987, S. 178; *Ebenroth*, Erbrecht, S. 1003.

deln.²⁴⁶

Maßgeblicher Zeitpunkt im Falle der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ist nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 AStG die Entstehung der Steuerschuld. Ist der Errichter im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bereits verstorben, entfällt diese Steuerpflicht, weil Erbfall oder Schenkung während der Dauer der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht erfolgen müssen.²⁴⁷

8 Vermeidung der Doppelbesteuerung

8.1 Anrechnung nach § 21 ErbStG

8.1.1 Fünf-Jahres-Frist

Als zeitliches Erfordernis der Anrechnung verlangt § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG, daß die deutsche Erbschaftsteuer für das Auslandsvermögen innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Erbschaftsteuer entstanden ist. Die Formulierung „seit der Entstehung“ bedeutet nach dem Wortlaut „nach der Entstehung“.²⁴⁸ Die Regelung zielt auf die Erwerbe, die bei einem Inländer bei Auskehrungen eines anglo-amerikanischen Trusts anfallen.²⁴⁹ Ein Grund für ein Erfordernis der zeitlichen Priorität der ausländischen Steuer ist aber nicht ersichtlich. Richtig verstanden statuiert § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG lediglich das Erfordernis zeitnaher Entstehung der anzurechnenden ausländischen und der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer, wobei als zeitnah ein Zeitraum von fünf Jahren anzusehen ist.²⁵⁰ Der Wortlaut des § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG weist eine verdeckte Lücke auf, die im Wege der teleologischen Reduktion zu schließen ist. Es genügt daher, wenn beide Steuern innerhalb von fünf Jahren entstehen.²⁵¹

Selbst bei dieser Interpretation wird die Fünf-Jahres-Frist bei Zwischenschaltung eines trust häufig überschritten sein, insbesondere wenn im Ausland Nachlaßsteuern erhoben werden, weil der Erwerb der Berechtigten als aufschiebend bedingt einzustufen ist und die deutsche Steuer im Zeitpunkt der Auskehrung entsteht. Art. 12 Abs. 3 des ErbSt-DBA BRD/USA 1980 gestattet deswegen dem Steuerpflichtigen zu einem früherem Zeitpunkt die Entrichtung ihrer deutschen Steuerschuld zu beantragen, um so die Ausschlußfrist zu wahren. Außerhalb des Anwendungsbereiches dieses DBA bleibt die Anrechnung bei Überschreitung der Fünfjahresfrist ausgeschlossen. Die von Jülicher geforderte Lösung, im Billigkeitswege den Antrag entsprechend Art. 12 Abs. 3 des ErbSt-DBA BRD/USA 1980 zuzulassen, um die Anrechenbarkeit zu ermöglichen,²⁵² ist mit dem eindeutigen Wortlaut und der ratio legis, gerade die Anrechenbar-

²⁴⁶ Vgl. BFH v. 21. April 1982 - II R 148/79. BStBl. 1982 II. 597 f.; Pöllath, aaO. (Fn. 170). § 39 Rn. 35; G. Haas, aaO. (Fn. 14). 468: Bestimmung der Belegenheit nach dem Inlandsvermögen i.S.d. § 12 I BewG; Watrin, aaO. (Fn. 16). S. 172.

²⁴⁷ Vgl. Flick/Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Becker, AStG, Stand Juni 1997, § 4 Rn. Ya ff.; Troll, in: dcrs. ErbStG, Stand März 1997, § 2 Rn. 24; a.A. G. Haas, aaO. (Fn. 14). 470. Tz. 4.0 des Schreibens des BdF vom 11. Juli 1974 - IV C 1 - S 13 40 - 32/74. BStBl. 1974 I. 442.

²⁴⁸ Vgl. Meircke, aaO. (Fn. 53). § 21 Rn. 26.

²⁴⁹ Vgl. Meircke, aaO. (Fn. 53). § 21 Rn. 25; Kapp/Ebeling, aaO. (Fn. 53). § 21 Rn. 14.

²⁵⁰ Vgl. Meircke, aaO. (Fn. 53). § 21 Rn. 25.

²⁵¹ Vgl. Jülicher, in: Troll, ErbStG, Stand März 1997, § 21 Rn. 4; Jülicher, Die anrechenbare Steuer im Sinne des § 21 ErbStG. ZEV 1996, 295, 298: Grenze Festsetzung der deutschen Steuer; Schaumburg, aaO. (Fn. 23). Rn. 15.277; Kapp/Ebeling, aaO. (Fn. 35). § 21 Rn. 27.; zweifelnd Meircke, aaO. (Fn. 53). § 21 Rn. 26.

²⁵² aaO. (Fn. 4). 581; aaO. (Fn. 25 1). 298. Zustimmend wohl auch. Krüger/Siegemund/Köhler, DStR 1997, 1032, 1034; Fünf-Jahres-Frist stelle ein großes praktisches Problem dar, das über Billigkeitslösungen nicht befriedigend ausgeräumt werden kann.

keit bei Erwerben mittels trust zu **beschränken**,²⁵³ nicht zu vereinbaren.

8.1.2 Per-Country-Limitation

Der Höchstbetrag der Anrechnung ist bei Vermögen in mehreren ausländischen Staaten für jeden Staat gesondert zu ermitteln (sog. per-country-limitation), § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Aufgrund der Transparenz des trust richtet sich die Belegenheit im Grundsatz nach der **Belegenheit** der einzelnen Vermögensgegenstände des **trust-Vermögens**.

8.2 Doppelbelastung und Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG

Problembehaftet ist das Verhältnis von Ertragsteuern und Erbschaftsteuer bei Vermögenstransfer mittels trust hinsichtlich der persönlich Zurechnung und der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG.

Zunächst stellt sich die Frage, ob eine ungemilderte Mehrfachbesteuerung des Ertragsbegünstigten mit Erbschaftsteuer einerseits und des Substanzberechtigten, dem die laufenden Erträge zugerechnet werden, andererseits mit Ertragssteuer **droht**.²⁵⁴ Das kann nur bei einer Zurechnung über § 15 AStG **eintreten**.²⁵⁵ Das Verhältnis zwischen Ertrags- und Substanzberechtigten eines trust ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt und bislang soweit ersichtlich nicht gerichtlich entschieden worden. Ausgehend von einer Unterscheidung nach dem **trust-Typ**²⁵⁶ sollte vorbehaltlich der Verfassungsmäßigkeit des § 15 AStG das Einkommen den Ertragsberechtigten zugerechnet werden, falls die Zurechnung zum Errichter **ausscheidet**.²⁵⁷

Ein subjektiver Zurechnungskonflikt - zwischen Errichter und Ertragsberechtigten - könnte vermieden werden, wenn die Ausübung der Option nach Art. 12 Abs. 3 ErbSt-DBA BRD/USA 1980 auch im Ertragssteuerrecht **gilt**.²⁵⁸ Das legt der Wortlaut nahe („...so kann der Begünstigte . . . verlangen, daß er zur deutschen Steuer (**einschließliche** der Einkommensteuer) so herangezogen wird, als habe im Zeitpunkt der Übertragung ein steuerpflichtiger Vorgang stattgefunden“). Gegen diese Annahme könnte erstens der Grundsatz sprechen, daß Erbschaft- und Ertragsteuer getrennte Materien der DBA **sind**.²⁵⁹ Zweitens setzt die Regelung **in** DBA ein bestehendes Besteuerungsrecht voraus, kann aber kein Besteuerungsrecht schaffen.²⁶⁰ Die einkommensteuerliche Regelung in Art. 12 Abs. 3 DBA BRD/USA 1980 **läuft** nach Ansicht von *Seibold* daher **leer**.²⁶¹ Dieses Argument vermag aber nicht zu überzeugen, wenn § 15 AStG als verfassungsgemäße Besteuerungsgrundlage angesehen **wird**.²⁶² Bei dieser Sichtweise hätte der Klammerzusatz nach den Entscheidungen des BFH nur noch **deklaratori-**

²⁵³ Vgl. zum Gesetzeszweck etwa *Kapp/Ebeling*. aaO. (Fn. 53). § 2 IRn. 14.

²⁵⁴ Vgl. *Jülicher*. aaO. (Fn. 4). 581.

²⁵⁵ Die **Besteuerung** laufender Ausschüttungen als wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 EStG betrifft immer nur den Ertragsberechtigten, an **denen** die Ausschüttungen **erfolgen**.

²⁵⁶ Vgl. *Sieker*. Der US-Trust. S. 333.

²⁵⁷ Vgl. *Flick/Wassermeyer*. aaO. (Fn. 247). § 15 Rn. 42: *Krabbe*, in: *Lademann/Söffing/Brackhoff* § 15 AStG, Rn. 18; *Meuck*, in: *Blümich*, EStG, § 15 AStG Rn. 13; *Jülicher*. aaO. (Fn. 53). 576; *Wöhrl/Schelle/Gross*. AStG, § 15 Rn. 171 f.

²⁵⁸ Vgl. *Werdich*. Diskussionsbeitrag, in: *Haarmann*. Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen **Steuerrecht**. S. 170.

²⁵⁹ Für vollkommene Trennung auch *Haarmann*. aaO. (Fn. 2). S. 171. Im Ergebnis ebenso *Sieker*. Der US-Trust. S. 333.

²⁶⁰ Vgl. *Vogel*. DBA. 3. Aufl. 1997. Einl. Rn. 27.

²⁶¹ Vgl. *Seibold*. aaO. (Fn. 124). 18.

²⁶² **Verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen im Hinblick auf die Verletzung des Bestimmtheitsgrundsatzes. vgl. BFH v. 2. Februar 1994 - I R 66/92, BStBl. 1994 II, 727, 729, *F. Wassermeyer*. Anmerkung zu BFH v. 5. November 1992 I R 39/92, ISfR 1993, 124, und des Leistungsfähigkeitsprinzips. vgl. BFH v. 5. November 1992 - I R 39/92, BStBl. 1993 II, 388, 391; zu **weiteren Ansätzen** für die **Verfassungswidrigkeit** vgl. *Flick/Wassermeyer*. aaO. (Fn. 247). § 15 AStG Rn. 13.

sche Funktion,²⁶³ soweit die Steuerpflichtigen identisch wären. Für eine getrennte Betrachtung spricht aber, falls die Steuerpflichtigen nicht identisch sind, daß der erbschaftsteuerlich Optierende mit Einkommensteuer belastet wird, ohne daß (1) ihm das entsprechende Einkommen zufließt und (2) die Besteuerung des Einkommens in der BRD durch § 15 AStG nach der neueren Rechtsprechung des BFH ausreichend sichergestellt ist. Nachdem der Zweck des Klammerzusatzes entfallen ist, gebietet das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, auf die gleichgerichtete Zurechnung infolge der Optionsausübung zu verzichten.

9 Der trust als Instrument der internationalen Steuerplanung

Der trust ist ein Rechtsinstitut, das als Instrument der Nachfolgeplanung deutscher Erblasser nur bedingt geeignet ist. Es bedarf umfassender Berücksichtigung der zivil- und steuerrechtlichen Folgen aller berührter Rechtsordnungen.

Hinzuweisen ist auf die Restriktionen, die das deutsche internationale Privatrecht für die Errichtung von trusts und die Übertragung von Inlandsvermögen schafft.²⁶⁴ Der testamentary trust eignet sich regelmäßig nur hinsichtlich des im common law Rechtskreis belegenen Immobilienvermögens als Gestaltungsmittel. Fehlende höchstrichterliche Entscheidungen und unterschiedliche Auffassungen im Schrifttum zur Anknüpfung bei der Errichtung eines inter vivos trust schaffen eine für die Steuerplanung abträgliche Rechtsunsicherheit. Die Empfehlungen gehen regelmäßig dahin, möglichst zahlreiche Anknüpfungskriterien innerhalb der Zielrechtsordnung zu schaffen, etwa durch Verlagerung des trust-Vermögens in diese Rechtsordnung,²⁶⁵ Auswahl eines trustee der dort dauerhaft ansässig ist und Abfassung des trust instrument in deren Rechtssprache.²⁶⁶ Pflichtteilsansprüche können durch Verwendung eines irrevocable trust unter Wahrung der Zehn-Jahres-Frist des § 2325 Abs. 3 BGB vermieden werden,

Zu bedenken sind selbstverständlich auch die ertragsteuerlichen Konsequenzen auf deutscher Seite, insbesondere aus § 15 AStG und der steuerlichen Entstrickung von Betriebsvermögen.²⁶⁷

Dennoch verbleiben neben nichtsteuerlichen Motiven - wie Umgehung einer gerichtlichen Nachlaßverwaltung und Gewährleistung einer professionellen Vermögensverwaltung²⁶⁸ - genügend Ansätze, die bei rechtzeitiger und sorgfältiger Nachfolgeplanung den trust aus erbschaftsteuerlicher Sicht erwägenswert erscheinen lassen. Angesichts der Komplexität sei exemplarisch auf die Effekte verwiesen, die mit allen trust-Formen, die zu einem aufschiebend bedingten Erwerb führen, insbesondere mit dynastischen discretionary trusts, erzielt werden können. Sie kommen denen einer Familienstiftung nahe, ohne deren erbschaftsteuerliche Folgen auszulösen. Von Interesse ist die Verringerung der Erbschaftsteuerbelastung durch Stundungseffekte.²⁶⁹ Daneben kann mittels Errichtung dynastischer trusts die Anzahl steuerpflichtiger Vermögenstransfers gesenkt werden, indem die Anfallsberechtigten generationsüberspringend bestimmt werden.

Ein zeitlich erheblicher Steueraufschub bedeutet zwar regelmäßig, daß die Anrechnung an der Fünf-Jahres-Frist des § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG scheitert. Resultat wäre eine ungemilderte

²⁶³ Vgl. *Bellstedt/Wurm/Bödecker*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA-Kommentar, Teil 4, DBA-USA/ErbSt, Art. 12 Ru. IO.

²⁶⁴ Vgl. *von Oertzen*, aaO. (Fn. 15), 151; aaO. (Fn. 53), 345 f.; *Sieker*, aaO. (Fn. 62), 344 f.

²⁶⁵ Damit wird auch der eingeschränkten Verkehrsfähigkeit deutscher Vermögensgegenstände Rechnung getragen. Es geht also darum die Vermögensstruktur im Hinblick auf das Instrumentarium des trust zu optimieren. Soweit es an der Fungibilität der Vermögensgegenstände fehlt, ist die Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften zu erwägen. vgl. *Christensen*, aaO. (Fn. 72), § 8.08 [2].

²⁶⁶ Vgl. *Bredow/Reich*, aaO. (Fn. 16), RIW 1995, 775, 777; *Zwirlein*, aaO. (Fn. 70), 78.

²⁶⁷ Vgl. *Piltz*, aaO. (Fn. 4), 384 f.; *Sieker*, Der US-Trust, S. 330 ff. und passim.

²⁶⁸ Vgl. *Watrin*, aaO. (Fn. 16), S. 173 f.

²⁶⁹ Vgl. *Bredow/Reich*, aaO. (Fn. 16), 778; *Eckhardt/Zimmer*, in: *Sonneveldt/Born/Zuiderwijk*, Global Estate Planning, Germany, S. 83; *Zwirlein*, aaO. (Fn. 70), 82 f.

Doppelbesteuerung. Ein entscheidungserheblicher Nachteil ist damit aber nur verbunden, wenn im Ausland überhaupt bzw. in nennenswertem Umfang Erbschaftsteuern entstehen, Gelingt die wirksame Errichtung eines trust in einem Niedrigsteuergebiet verbleibt als erbschaftsteuerlicher Nachteil, die Möglichkeit der Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage durch Wertsteigerungen im Auslandsvermögen.

Mögliche Nachteile bei der Steuerklasse infolge des Überspringens einer Generation drohen in der Neufassung des § 15 Abs. 1 **ErbStG** nicht mehr, nachdem das Erfordernis des Vorversterbens in Steuerklasse **I** entfallen ist.

Für Steuerpflichtige, die bereit sind die mit dem trust verbundenen Risiken einzugehen, und die Vermögen in Größenordnungen übertragen wollen, bei denen die Transaktionskosten in angemessenen Verhältnis zur möglichen Steuerreduzierung stehen, stellt der trust mithin grundsätzlich ein reizvolles Instrument der Nachfolgeplanung dar.