

Trusts im internationalen Steuerrecht der Schweiz

Von Dr. Marcel R. Jung

Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
LL.M. (Tax), Reichlin & Hess, Zug

Trusts und DBAs

Die Schweiz hat mit einer Reihe von *Common-Law*-Jurisdiktionen Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) abgeschlossen. Einige dieser DBAs erwähnen ausdrücklich auch den Trust und/oder den Trustee. Nichtsdestotrotz fehlen in den Schweizer DBAs spezifische Bestimmungen, welche die komplexen Fragen von Trusts und Abkommensrecht umfassend regeln.

Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20

Die Schweizer Steuerkonferenz erliess am 22. August 2007 das Kreisschreiben Nr. 30 (KS Nr. 30). Es legt durch Auslegung im wesentlichen die steuerlichen Zurechnungsregeln auf dem Gebiet der direkten Steuern (DBG und StHG) dar (s. PRIVATE 1/2008).

Ausserdem hält das KS Nr. 30 die Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Verrechnungssteuergesetz (VStG) durch Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz und gemäss Abkommensrecht durch Personen mit Ansässigkeit in einem ausländischen Vertragsstaat fest. Es hält auch die Bundesverwaltungspraxis betreffend Entlastung von ausländischen Quellensteuern gemäss Abkommensrecht durch in der Schweiz ansässige Personen fest. Die ESTV hat mit Kreisschreiben Nr. 20 am 27. März 2008 nochmals ausdrücklich mitgeteilt, dass die im KS Nr. 30 enthaltenen Regeln auch für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer gelten.

Internationale Doppelbesteuerung von Trusteinkünften

Falls der Trustee (oder die Trustees), der Settlor und der Beneficiary (oder

die Beneficiaries) nicht im gleichen Staat ansässig sind und der Trustee selbst *direkt* Einkünfte aus einem Drittstaat vereinnahmt, dann können Trusteinkünfte im ausländischen Quellenstaat der Quellen- und gleichzeitig im ausländischen Ansässigkeitsstaat des Trusts oder Trustees der Ansässigkeitsbesteuerung unterliegen. Darüber hinaus kann der ausländische Ansässigkeitsstaat die Weiterleitungen der Trusteinkünfte als Trustausschüttungen behandeln und mit einer Quellensteuer erfassen. Diese Weiterleitungen können gleichzeitig im Ansässigkeitsstaat des Beneficiary besteuert werden. Es besteht somit ein grosses Risiko, dass Trusteinkünfte einer internationalen (wirtschaftlichen) Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung unterliegen.

Persönlicher Geltungsbereich von DBAs

Die ESTV vertritt die Ansicht, dass die Bestimmungen von Schweizer DBAs nicht nach einheitlichen Regeln auf Trusts angewendet werden können, da ein Trust keine «Person» nach Schweizer Recht ist. Die Schweiz sollte jedoch DBAs nach einheitlichen Regeln auf Trusts anwenden. Die Schweiz hat DBAs in der Regel nach dem OECD-MA abgeschlossen. Ausserdem anerkennt die Schweiz den ausländischen Trust nunmehr gestützt auf das Haager Trust Übereinkommen.

Ansässigkeit des Trustees

Das KS Nr. 30 verweist auf das internationale Privatrecht der Schweiz und hält fest, dass ein ausländischer Trust für Zwecke des *Schweizer Steuerrechts* nicht als juristische Person behandelt werden kann. Dieser früher teilweise vertretene Ansatz, wonach der Trust des *Common Law* mit einer Stiftung des Schweizer Rechts verglichen wurde, ist spätestens mit dem Inkrafttreten des Haager Trust-Übereinkommens nicht mehr zulässig. Die Schweizer

Steuerkonsequenzen müssen vielmehr an den komplexen, vom Settlor geschaffenen *Rechtsbeziehungen* anknüpfen.

Das Schweizer Steuerrecht enthält, im Unterschied zu *Common-Law*-Jurisdiktionen, keine spezifischen Bestimmungen, wonach ein ausländischer Trust oder Trustee als separates Steuersubjekt behandelt wird. Es ist daher korrekt, dass die steuerlichen Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 das Trustvermögen und die Trusteinkünfte grundsätzlich entweder dem Settlor oder dem Beneficiary zurechnen, nicht jedoch dem Trust selbst oder dem Trustee, und zwar auch nicht im Fall eines Irrevocable Discretionary Trusts. Es gibt steuerlich weder eine «Einbringung in den Trust» noch eine «Aus-schüttung aus dem Trust». Die Schweizer Steuerrechtsterminologie muss an diese vom Settlor geschaffene Rechtslage anknüpfen. Das Steuerrecht von *Common-Law*-Jurisdiktionen kann hingegen den Trust selbst oder den Trustee als separates Steuersubjekt behandeln, so dass steuerlich «Trust Distributions» vorliegen können.

Nach dem Ansatz des KS Nr. 30 gilt für Zwecke der *direkten Steuern* das Prinzip der steuerlichen Transparenz des Trusts. Weder der Trust noch der Trustee können für Trusteinkünfte in der Schweiz *de lege lata* beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sein. Die Frage des Ortes der tatsächlichen Verwaltung des Trustvermögens stellt sich im Schweizer Steuerrecht somit nicht. Es stellt sich aber die Frage, ob die Verwaltung einer Offshore-Underlying-Company durch eine in der Schweiz ansässige Trustgesellschaft, die Mitglied des Board of Directors (und gleichzeitig Trustee) ist, als in der Schweiz zu betrachten ist. Es scheint, dass nach der Bundesverwaltungspraxis der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als im Ausland betrachtet wird, falls der Settlor und die

Beneficiaries in der Schweiz nicht steuerpflichtig sind. Die Honorareinnahmen des Trustees unterliegen bei einem in der Schweiz steuerpflichtigen Trustee hingegen der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

Persönliche Zurechnung von Trusteinkünften

Es scheint, dass die ESTV gemäss Ziff. 8.2 des KS Nr. 30 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln anwendet, falls die Schweiz der Quellenstaat ist. Die vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln basiert somit für Zwecke der *Verrechnungssteuer* nicht auf dem steuerlichen Transparenzprinzip des KS Nr. 30, falls die Schweiz der Quellenstaat ist.

Angenommen der Trust wurde von einem in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet und die Schweiz wendet eine vertragsautonome Auslegung an, dann kann die Schweiz für Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer die Schweizer Zinseinkünfte gemäss dem ausländischen Steuerrecht dem ausländischen Trust oder Trustee zurechnen. Der ausländische Trust oder der Trustee kann somit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach dem DBA haben.

Es stellt sich die Frage, ob die vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln das unilaterale schweizerische Besteuerungsrecht des unbeschränkt steuerpflichtigen Settlers beschränken kann, oder ob für Zwecke der Ansässigkeitsbesteuerung die Schweizer *lex fori* Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 massgebend sind. Falls das KS Nr. 30 nicht massgebend wäre, dann wäre der Settlor für die Trusteinkünfte nicht steuerpflichtig, obschon er in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es scheint, dass eine vertragsautonome Auslegung des Abkommensrechts das unilaterale Besteuerungsrecht von ansässigen Personen nicht beschränken kann und somit die internationale Doppelbesteuerung von Trusteinkünften im Falle eines Irre-

vocable Discretionary Trusts, der durch einen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet wurde, nicht verhindern kann (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung).

Gemäss Ziff. 8.3 des KS Nr. 30 wird eine Ansässigkeitsbescheinigung nur dann ausgestellt, wenn die Trusteinkünfte der in der Schweiz ansässigen Person nach dem KS Nr. 30 steuerlich zugerechnet werden. Im Falle eines Irrevocable Discretionary Trusts, der von einem in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet wurde, werden die Trusteinkünfte steuerlich *noch nicht* dem in der Schweiz ansässigen Beneficiary zugerechnet. Es scheint somit, dass der in der Schweiz ansässige Beneficiary keine Ansässigkeitsbescheinigung erhält und somit keinen Zugang zum DBA hat. Auch Zurechnungskonflikte zwischen der Schweiz als Ansässigkeitsstaat und dem ausländischen Quellenstaat können zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen.

Angenommen ein Irrevocable Discretionary Trust wurde durch einen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet. In diesem Fall werden die Trusteinkünfte dem Settlor zugerechnet, und dieser wird somit eine Ansässigkeitsbescheinigung erhalten. Aus der Sicht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat sollte der in der Schweiz ansässige Settlor Anspruch auf Entlastung von der ausländischen Quellensteuer gemäss DBA haben. Eine internationale Doppelbesteuerung kann jedoch trotzdem auftreten, falls der ausländische Quellenstaat die Zinseinkünfte dem Trust oder dem Trustee zurechnet (Zurechnungskonflikt zwischen dem ausländischem Quellen- und der Schweiz als Ansässigkeitsstaat) oder der ausländische Ansässigkeitsstaat des Trusts oder Trustees die Zinseinkünfte dem Trust oder dem Trustee zurechnet (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung).

Nutzungsberechtigung des Trustees

Ein Trustee sollte dann als Nutzungsberechtigter der Trusteinkünfte angesehen werden, wenn dieser nach *Common Law* die Verfügungsmacht («Power to Control») über die Weiter-

leitung der Trusteinkünfte hat und somit weder ein «Agent» noch ein «Nominee» ist. Demzufolge gilt im Falle eines Irrevocable Fixed Interest Trust oder Irrevocable Discretionary Current Trust ein Trustee grundsätzlich nicht als Nutzungsberechtigter nach Abkommensrecht. Im Falle eines Irrevocable Discretionary Accumulation Trust sollte der Trustee hingegen als Nutzungsberechtigter gelten. Es scheint, dass die ESTV einen Trustee eines Irrevocable Discretionary Accumulation Trusts als Nutzungsberechtigten anerkennt.

Schlussfolgerungen

Zurechnungskonflikte zwischen der Schweiz und ausländischen Vertragsstaaten können zu internationaler Doppel- oder Mehrfachbesteuerung von Trusteinkünften führen. Dieses unvorteilhafte Ergebnis kann durch internationale Steuerplanung vermieden werden. Als einfachste Massnahme gilt, dass der ausländische Trust nicht *direkt* in ausländische Vermögensanlagen investieren sollte, oder nur insoweit, als die ausländischen Einkünfte keiner ausländischen Quellensteuer unterliegen. Trusts investieren daher häufig *indirekt* über sogenannte Underlying Companies. Offshore-Underlying-Companies werfen jedoch Fragen des Orts der Ansässigkeit und des Zugangs zu DBAs auf.

Ein in der Schweiz ansässiger Trustee hat *de lege lata* – im Unterschied zu Trustees, welche in bestimmten *Common-Law*-Jurisdiktionen, wie z.B. Neuseeland, ansässig sind – keinen Zugang zum Schweizer Abkommensrecht und kann somit eine Entlastung weder von ausländischen Quellensteuern noch von der Verrechnungssteuer beanspruchen. Angesichts der steigenden Bedeutung von Onshore-Finanzdienstleistungen könnte sich der fehlende Abkommenschutz eines Schweizer Trustees möglicherweise auch als Standortnachteil erweisen.

www.reichlin-hess.ch ●