

Internationale Vermögensnachfolgeplanung mit Auslandsstiftungen und Trusts

von RA und FAStR Prof. Dr. Rainer Deininger LL.M.
(Univ. Kapstadt). München
Steuerberater Anton-Rudolf Götzenberger, München

HOCHSCHULE
LIECHTENSTEIN
Bibliothek

zerb verlag

Inhaltsverzeichnis ^

Vorwort	~	I
Inhaltsverzeichnis		III
Abkürzungsverzeichnis	,	XI
Teil 1: Einleitung		1
Teil 2: Internationales Erbschaftsteuerrecht Deutschland		3
A. Nationale Regelungen	,	3
I. Erbschaftsteuerpflichten mit internationalem Bezug		3
II. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG)		7
1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht		7
2. Fehlen eines DBA		7
3. Entsprechensklausel •		7
4. Zeitmoment		9
5. Mitwirkungspflichten		9
6. Höchstbetragsbegrenzung		9
B. Erbschaftsteuerliche Konsequenzen eines Wegzugs		10
C. Regelungen auf völkerrechtlicher Ebene (DBA)		11
I. Auftreten einer Doppelbesteuerung		11
II. Abkommensstand der DBA		12
III. DBA (E) in der Einzelbetrachtung		12
1. Allgemeines		12
2. DBA Dänemark/Deutschland (E)		13
3. DBA Schweden/Deutschland (E)		14
4. DBA USA/Deutschland (E)		15
5. DBA Schweiz/Deutschland (E)		18
6. DBA Österreich/Deutschland (E)		21
7. Übersicht ^		22
8. Weitere Vereinbarungen		23
D. Verhältnis des deutschen Erbschaftsteuerrechts zum Europarecht		24
I. Allgemeines		24
II. EuGH i.S. Barbier, vom 11.2.2003, Rs. C-364/01		26
1. Sachverhalt		27
2. Entscheidung des EuGH	.	27
III. BFH vom 21.9.2005, II R 56/03		28
1. Sachverhalt		28
2. Entscheidung des BFH		28
IV. BFH vom 10.3.2005, II B 120/04		29
1. Sachverhalt		29
2. Entscheidung des BFH		30
V. BFH vom 5.5.2004, II R 33/02		31
1. Sachverhalt		31

2. Entscheidung des BFH	32
VI. FG Rheinland-Pfalz vom 16.6.2005, 4 K 1951/04'	33
VII. Folgerungen	34
Teil 3: Internationales Erbschaftsteuerrecht Österreich	36
A. Überblick	36
B. Der steuerpflichtige Erwerb	38
I. Steuerwerte (Bemessungsgrundlage)	39
II. Freibeträge	39
III. Steuertarif und Steuerklassen	40
IV. Zusammenrechnung von Erwerben innerhalb von zehn Jahren	41
C. Steuerfrei erben und schenken in Österreich	42
I. Erwerb von endbesteuertem Kapitalvermögen	42
II. Steuerfreie Vermögensgegenstände	45
III. Schenkungen unter Ehegatten	45
IV. Sonstige Steuerbefreiungen	45
D. Vermeidung einer Doppelbesteuerung	46
I. Allgemeines	46
II. Erbschaftsteuer-DBA Österreich-Deutschland	47
1. Allgemeines	47
2. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Schenkungsfällen	50
3. Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des DBA-Österreich-Deutschland	50
Teil 4: Trusts als Gestaltungsmittel im internationalen Erbschaftsteuerrecht	52
A. Einführung	52
I. Begriff	52
II. Abgrenzung Trust zur Treuhand und zu Stiftungen	52
1. Trust vs. Treuhand	52
2. Trust vs. Stiftung	53
III. Die Trustbeteiligten	53
1. DerSettlor	53
2. Der Trustee	53
3. Die Begünstigten (Beneficiaries)	54
4. Der Protektor	54
IV. Der Eigentumsdualismus	55
V. Anerkennung des Trust als eigenständige Entität	56
VI. Trustarten und Trustformen	58
VII. Trusterrichtung (Formation of a Trust)	59
1. Das Trust-Settlement	59
2. Die drei essenziellen Regeln	60

VIII. Möglichkeiten der Trusterrichtung durch deutsche Staatsbürger	62
3. Testamentary Trust	62
a) Allgemeine Regelung •	62
b) Ausnahme: Grundvermögen in Ländern des Common Law	63
c) Zusammenfassung < -	63
4. Intervivos Trust	63
IX. Verwendungsmöglichkeiten von Trusts in der Erbfolge- und Vermögensplanung	64
X. Tipps zur Errichtung von Vermögenstrusts	66
B. Trusts ausgewählter europäischer und außereuropäischer Finanzplätze	68
I. Der Jersey Trust	68
1. Allgemeines (68
2. Die Begünstigten eines Jersey Trusts	70
3. Pflichten und Befugnisse des Trustee	71
4. Haftung des Trustee bei Trustbruch (Breach of Trust)	72
II. Der Malta-Trust	73
III. Der Bahamas-Trust	74
IV. Der Cayman Islands STAR-Trust	75
1. Allgemeines	75
2. Besonderheiten des STAR-Trust	76
3. Anwendungsbeispiele	78
4. Restriktionen	79
V. Der Liechtenstein-Trust (Treuhänderschaft)	80
1. Allgemeines	80
2. Die Treuhänderschaft (Trust) im Überblick	80
C. Besteuerung von Vermögensübertragungen auf Trusts im internationalen Erbschaftsteuerrecht -	82
I. Besteuerung nach deutschem Erbschaftsteuerrecht	82
1. Vorbemerkung	82
2. Steuerliche Fiktion für neu eingerichtete Trusts	82
3. Sonderfall: Vermögensübergang auf einen widerruflichen (revocable) Trust	84
4. Besteuerung zwischenzeitlicher Ausschüttungen und Vermögensauskehrungen während des Bestehens eines Trusts	85
5. Tod des Errichters eines Intervivos Trust	86
6. Auflösung des Trust und Auskehrung des Trustvermögens	87
a) Revocable Trust	87
b) Irrevocable Trust	87
c) Steuerklassenprivileg	87
7. Änderungen der Trust-Satzung	88
8. Ersatzerbschaftsteuer	88

9.	Trustbesteuerung europarechtswidrig?	'88
II.	Besteuerung nach österreichischem Erbschaftsteuerrecht	89
III.	Besteuerung nach liechtensteinischem Erbschaftsteuerrecht	90
IV.	Besonderheiten bei der Errichtung von Trusts durch Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern und/oder Schenkungsteuern	" 91
D.	Exkurs: Behandlung von Vermögenstrusts im deutschen Ertragsteuerrecht	^ 92
I.	Anknüpfungspunkte für eine Ertragsbesteuerung bei angelsächsischen Vermögenstrusts	' 92
II.	Der Trust ein eigenständiges Ertragsteuersubjekt?	92
III.	Der Trust als nichtrechtsfähige Vermögensmasse (Zweckvermögen)	93
IV.	Ein Trust i.S.d. US-amerikanischen Rechts kann Zweckvermögen i.S.d. § 15 Abs. 4 AStG sein	95
V.	Zurechnungs-(Durchgriffs-) Besteuerung bei Trusts	97
1.	Allgemeines	97
2.	Zurechnung von Trustvermögen/Einkommen auf den Trusterrichter nach AO	97
3.	Zurechnung von Trustvermögen/Einkommen auf Trustbeteiligte nach AStG	99
VI.	Die steuerliche Schlüsselrolle des Letter of Wishes bei deutschen Trusterrichtern	100
VII.	Trustausschüttungen als steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge i.S. § 22 Nr. 1 EStG	101
E.	Erbschaft- und ertragsteuerfreie Vermögenskonservierungen mit Trusts auf unbestimmte Zeit	102
Teil 5: Auslandsstiftungen als Gestaltungsmittel im internationalen Erbschaftsteuerrecht		105
A.	Die liechtensteinische Familienstiftung	105
I.	Allgemeines	105
II.	Errichtung der Liechtenstein-Familienstiftung	105
III.	Die Organisation der Liechtenstein-Stiftung und Rolle der beteiligten Personen	107
1.	Stifter	107
2.	Begünstigte	107
3.	Stiftungsrat	108
4.	Protektor	109
5.	Repräsentant	110
IV.	Formen der liechtensteinischen Stiftung	110
1.	Liechtenstein-Stiftung als kontrollierte Stiftung	110
2.	Liechtenstein-Stiftung als Ermessens-(Discretionary) Stiftung	112

V.	Zusammenfassende Übersicht: Liechtenstein-Trust vs. Liechtenstein-Stiftung	116
VI.	Übersicht: Kosten einer Liechtenstein-Stiftung	118
B.	Die österreichische Privatstiftung	119
I.	Schematische Darstellung	119
II.	Allgemeines	119
III.	Substanzwahrende oder substanzverbrauchende Stiftungen	121
IV.	Stiftungserrichtung durch Stiftungserklärung	121
	1. Allgemeines	121
	2. Treuhänderische Errichtung	122
V.	Stiftungsvermögen	123
VI.	Stiftungsorgane	124
VII.	Begünstigte	125
VIII.	Kontrollinstrumente	125
IX.	Übersicht: Kosten einer österreichischen Privatstiftung	127
X.	Österreichische Privatstiftung im Vergleich zur Liechtenstein-Stiftung	127
C.	Die Schweizer Familienstiftung	129
I.	Allgemeines	129
II.	Die Schweizer Familienstiftung im Einzelnen	129
	1. Allgemeines	129
	2. Entstehung/Handelsregistereintrag	130
	3. Stiftungsorgane	130
	4. Stiftungsurkunde	130
	5. Stiftungsreglemente	131
	6. Stiftungsvermögen	132
	7. Befristete Errichtung/Widerruf	132
III.	Abschließende Anmerkung	132
D.	Besteuerung von Vermögensübertragungen auf ausländische Privatstiftungen im internationalen Erbschaftsteuerrecht	133
I.	Besteuerung nach deutschem Erbschaftsteuerrecht	133
	1. Allgemeines	133
	2. ZuStiftungen	135
	3. Satzungsmäßige Zuwendungen	135
	4. Satzungsänderungen	135
	5. Ersatzerbschaftsteuer	135
II.	Besteuerung nach österreichischem Erbschaftsteuerrecht	136
	1. Besteuerung von Vermögensübertragungen auf österreichische Privatstiftungen	136
	a) Erstausstattungen und Nachstiftungen	136
	b) Steuerwert der Zuwendung	136
	c) Zustiftungen	137
	d) Nachversteuerung	137
	2. Besteuerung der Begünstigten	138

3.	Widerruf der Privatstiftung	139
4.	Exkurs: Besteuerung der Erträge aus einer österreichischen Privatstiftung	140
	e) Allgemeines	140
	f) Zusammenfassende Übersicht:	141
III.	Besteuerung nach liechtensteinischem Erbschaftsteuerrecht	142
IV.	Besonderheiten bei der Errichtung von Auslandsstiftungen durch Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern ^N und/oder Schenkungsteuern	142
V.	Exkurs: Ertragsteuerliche Behandlung der Schweizer Familienstiftung	143
	Exkurs: Zurechnungsbesteuerung bei der ausländischen Familienstiftung nach deutschem Außensteuerrecht	143
I.	Allgemeines	143
II.	Beispiel Liechtenstein-Stiftung	144
III.	Grundsätze der Zurechnungs-/Durchgnffsbesteuerung	146
	1. Begriff Stifter	146
	2. Begriff Familienstiftung	147
	3. Begriff Bezugsberechtigter	147
	4. Begriff Anfallsberechtigte	147
	5. Zurechnungsreihenfolge	148
	Steuroptimale Erbschaftsteuergestaltungen mit Auslandsstiftungen für vermögende deutsche Stifter am Beispiel der Liechtenstein-Ermessensstiftung	149
	Steuroptimale Nachfolgeplanung mit Auslandsstiftungen bei Wohnsitzverlagerungen des deutschen Stifters	149
I.	Verlegung des Wohnsitzes des Stifters vor der Stiftungserrichtung in ein Null- oder Niedrigsteuerland am Beispiel Italien/Südtirol	150
	Falle 1: Fünf-Jahres Frist (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht)	150
	Falle 2: steuerpflichtiges Inlandsvermögen	150
	Falle 3: Erweitert beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG	152
II.	Verlagerung der Wohnsitzes der Bezugsberechtigten zum Zeitpunkt der Einkommenszurechnung	154

Literaturverzeichnis	155
Anhang	162
A. Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern	162
I. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungssteuern und zur Beistandsleistung in Steuersachen.,(Deutsch-dänisches Steuerabkommen) vom 22.11.1995	162
II. Abkommen zwischen Deutschland und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlassvermögens vom 18.11. / 01.12.1910, RGB1. 1912 S, 173 ff	187
III. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern vom 04.10.1954, B.GBl. 1954 II, 755	189
IV. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern (Deutsch-schwedisches Steuerabkommen) vom 14.07.1992, BStBl 1994 I, 422, BGB1. 1994 II/686	191
V. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern Vom 30.11.1978, BStBl 1980 I,243, BGB1. 1980II,594	218
VI. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern 21. Dezember 2000 BGB1. 2001 II, 65; BStBl 2001 I, 114	225
B. Ausgewählte BMF-Schreiben	236
I. BMF-Schreiben betr. Schenkung von Geschäftsbetrieben	236
II. BMF-Schreiben betr. Besteuerung von Schenkungen im Verhältnis zur Schweiz	237
III. BMF-Schreiben betr. Anwendung des § 2 AStG bei Wohnsitzwechsel nach Österreich	238

IV. BMF-Schreiben betr. zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung)	238
V. Erlass betr. Auskünfte deutscher Finanzbehörden ohne Ersuchen im Rechts- und Amtshilfeverkehr mit ausländischen Staaten (Spontanauskünfte)	250
C. Anwendungserlaß zum Außensteuergesetz v. 14.5.2004 BStBl I" Sondernr. 1/2004 (Auszug)	253
D. Ausgewählte Schreiben ¹ der Länderfinanzministerien	255
I. FinMin Nordrhein-Westfalen 6.4.1999, S 3730 - 32 - V A 2:	255
II. FinMin Baden-Württemberg 22.4.1999, 34-S 3730/8	256
III. SenVerw Berlin, Erl. V. 1.2.2005 III A 3 - S 1361 -3/2004 DStR 2005, 652.	257
Stichwortverzeichnis	258