
Trusts im internationalen Steuerrecht der Schweiz: Konsequenzen des Haager Trust-Übereinkommens und der beiden Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20¹

1 Einführung

1.1 Trust und DBAs

Das Trustrecht hat seinen Ursprung im englischen Recht. Der Trust ist ein Rechtsinstitut, das traditionell in *common-law*-Jurisdiktionen vorkommt. Die Schweiz hat mit mehreren solcher Jurisdiktionen Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und teilweise auch vom Vermögen abgeschlossen (z. B. Australien, Kanada, Neuseeland, Grossbritannien und Nordirland, USA, Südafrika). Einige dieser DBAs erwähnen ausdrücklich auch den Trust und/oder den Trustee (z. B. Kanada, Neuseeland, Grossbritannien und Nordirland,



Dr. Marcel R. Jung
Rechtsanwalt
und dipl. Steuerexperte
LL.M. (Tax),
Reichlin & Hess, Zug

USA). Nichtsdestotrotz fehlen in den Schweizer DBAs und auch im OECD-MA spezifische Bestimmungen, welche die komplexen Fragen

-
- ¹ Eine englische Version dieses Aufsatzes erscheint in *Tax Notes International*. Dieser Aufsatz behandelt das internationale Steuerrecht der Schweiz und basiert auf einer Präsentation vom 26. Februar 2008 in Genf, *Financial Events International*, «Trusts Taxation in Switzerland: Consequences of the Hague Convention and the New Circular Letter on Trusts». Die Schweiz hat mit *common-law* Jurisdiktionen DBAs auch auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern abgeschlossen (Grossbritannien und Nordirland, USA). Das KS Nr. 30 berücksichtigt nicht die Schenkungs- und Erbschaftsteuern, weshalb das internationale Schenkungs- und Erbschaftsteuerrecht der Schweiz nicht berücksichtigt wird. Aspekte der beschränkten Einkommens- und Gewinnsteuerpflicht, der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, der Mehrwertsteuer, der Umsatzabgabe und der Schenkungs- und Erbschaftsteuern werden nicht oder nur knapp berücksichtigt. Für die Abhandlung des Zivilrechts und des nationalen Steuerrechts der Schweiz und insbesondere der steuerlichen Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 wird auf den Vorgängerbeitrag von Peter Böckli verwiesen: Peter Böckli, «Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht», Teil I: *SteuerRevue* (2007) S. 710 ff. und Teil II: *SteuerRevue* (2007) S. 774 ff.
- ² Siehe Walter Ryser, «Trusts and double taxation treaties concluded by Switzerland», *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (1996/97) S. 309 ff.; Robert J. Danon, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, Zürich/Basel/Genf: Schulthess, 2004; ders., «L'imposition du «private express trust» – Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle

von Trusts und Abkommensrecht umfassend regeln². Das Bundesgericht hat sich bis heute soweit ersichtlich noch nicht zur Frage der Behandlung des ausländischen Trusts im Schweizer Abkommensrecht geäußert.

Vom 6. bis 7. April 2005 fand in London ein Symposium der Society of Trust and Estate Practitioners («STEP») zum Thema «Trust and International Tax Treaties» statt. Die Idee für dieses Symposium entstand, nachdem STEP erfahren

d'imposition *de lege ferenda*», *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (2008) S. 435 ff.;

Sibilla G. Cretti, *Le Trust – Aspects fiscaux*, 2. A., Basel: Helbing & Lichtenhahn, 2007; Xavier Oberson und Fouad Sayegh, in: Simon Jennings/Joseph A. Field/Anthony Travers (Hrsg.), *Planning and Administration of Offshore and Onshore Trusts*, West Sussex: Tottel, Loseblattsammlung (November 2006), B14 Switzerland S. 1 ff. siehe auch Philip

Baker, «The Application of the Convention to Partnerships, Trusts and Other Non-Corporate Entities», *GITC Review* (2002) Vol. II No 1 S. 1 ff.; John F. Avery Jones et al., «The Treatment of Trusts Under the OECD Model Convention», *European Taxation* (1989)

S. 379 ff.; Timothy Lyons, «Double Taxation of Estates, Inheritances and Gifts in the EU and the Anglo-American Trust», *European Taxation* (1997) S. 74 ff.; John Prebble, «New Zealand Trust Taxation: The Domestic Rules», *Bulletin for International Fiscal Documentation* (1999) S. 190 ff.; ders., «New Zealand Trust Taxation – The International Dimension», *Bulletin for International Fiscal Documentation*

(1999) S. 398 ff.; ders., «New Zealand Trusts in International Tax Planning», *British Tax Review* (2000) S. 554 ff.; ders., «Accumulation Trusts and Double Tax Conventions», *British Tax Review* (2001) S. 69 ff.

³ Die OECD hat die Arbeiten betreffend Anwendung von DBAs auf Trusts vor einigen Jahren eingestellt und den Arbeiten betreffend Anwendung von DBAs auf kollektive Vermögensanlagen und REITs den Vorzug gegeben. siehe dazu OECD Public Discussion Draft «Tax Treaty Issues Related to REITs» vom 30. Oktober 2007.

⁴ Übereinkommen vom 1. Juli 1985 über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung,

Inhaltsübersicht

I Einführung

- 1.1 Trust und DBAs
- 1.2 Haager Trust-Übereinkommen
- 1.3 Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20
- 1.4 Prinzipien des internationalen Steuerrechts
- 1.5 Abkommenschutz von Trusteinkünften?
- 1.6 Fragestellungen

2 Schweiz: Quellenstaat

- 2.1 Persönlicher Geltungsbereich von DBAs
- 2.2 Ansässigkeit des Trusts oder Trustee
- 2.3 Persönliche Zurechnung von Trusteinkünften
- 2.4 Nutzungsrecht des Trustee
- 2.5 Einschränkung von Abkommensvorteilen

3 Schweiz: Ansässigkeitsstaat

- 3.1 Prinzip der steuerlichen Transparenz
- 3.2 Ausländische Quellenbesteuerung von Trusteinkünften
- 3.3 Ausländische Quellenbesteuerung von Trustausschüttungen

4 Schlussfolgerungen

hatte, dass die OECD begonnen hatte, sich mit diesem Thema zu beschäftigen. Die OECD hat jedoch bisher noch keine Vorschläge für spezifische Bestimmungen oder Interpretationen erarbeitet, die in das OECD-MA oder in den OECD-Kommentar eingefügt werden könnten³.

1.2 Haager Trust-Übereinkommen

Obschon das Schweizer Recht den ausländischen Trust grundsätzlich anerkannt hatte, bestand immer noch erhebliche Rechtsunsicherheit. Aus diesem Grunde hat die Schweiz am 20. Dezember 2006 das Haager Übereinkommen vom 1. Juli 1985 über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung ratifiziert und per 1. Juli 2007 in Kraft gesetzt⁴. Der Trust ist auch nach dem Inkrafttreten des Haager Trust-Übereinkommens und trotz Anpassung der beiden Bundesgesetze über das Internationale Privat-

recht (IPRG) vom 18. Dezember 1987 und über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889 kein Schweizer Rechtsinstitut. Im Sinne des Übereinkommens bedeutet der Ausdruck «Trust» die von einer Person, dem Begründer («Settlor»), – durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder für den Todesfall – geschaffenen Rechtsbeziehungen, wenn Vermögen zugunsten eines Begünstigten («Beneficiary») oder für einen bestimmten Zweck der Aufsicht

eines Trustees unterstellt worden ist⁵. Auch wenn das Haager Trust-Übereinkommen die Befugnisse der Vertragsstaaten in Steuersachen unberührt lässt, stellt sich die Frage, ob dieses dennoch Konsequenzen für die Behandlung des ausländischen Trusts im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz hat⁶.

1.3 Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20

Das nationale Steuerrecht der Schweiz enthält keine spezifischen Bestimmungen, welche die steuerliche Behandlung des ausländischen Trusts regeln. Die Schweizer Steuerkonferenz erliess am 22. August 2007 das Kreisschreiben Nr. 30 («KS Nr. 30») über die Besteuerung von Trusts⁷. Es legt durch Auslegung im Wesentlichen die steuerlichen Zurechnungsregeln der beiden Bundesgesetze vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) dar. Es bleibt abzuwarten, ob das KS Nr. 30 zu einer Harmonisierung der uneinheitlichen Besteuerungspraxis in den Kantonen führen wird. Das KS Nr. 30 berücksichtigt nicht die Schenkungs- und Erbschaftssteuern, da diese mit dem StHG nicht harmonisiert worden sind.

Ausserdem hält das KS Nr. 30 die Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung («ESTV») betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss dem Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (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 betreffend Besteue-

SR 0.221.371. siehe dazu Filippo Nosedà, «Praktische Auswirkungen des Haager Trust-Übereinkommens für den Schweizer Trustee, Protector, Trust Administrator und Investment Advisor», *Aktuelle Juristische Praxis* (2006) S. 482 ff.; ders., «Switzerland and the Hague Trust Convention: Where are we?», *Trust Law International* (2005) S. 37 ff.; Nedim Peter Vogt, in: Nedim Peter Vogt/Heinrich Honsell/Anton K. Schnyder/Stephen V. Berti, *Basler Kommentar zum Internationalen Privatrecht*, 2 A., Basel: Helbing & Lichtenhahn, 2007, Rz. 1 ff. zu vor Art. 149a IPRG.

⁵ Siehe auch die Definition bei Underhill and Hayton, *Law of Trusts and Trustees*, 17. A., London: LexisNexis Butterworths, 2007, S. 2.

⁶ Art. 19 des Haager Trust-Übereinkommens.

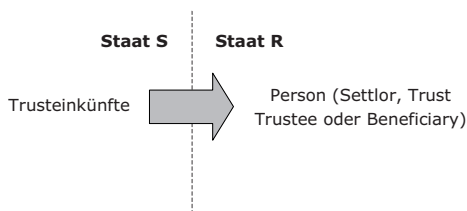
⁷ Siehe dazu Peter Böckli, Id.; Filippo Nosedà, «Taxation of Trusts in Switzerland: New Clouds on the Horizon», *Trust Law International* (2006) S. 8 ff.; Philipp Betschart, Id., S. 158 ff.; Christoph Niederer, «Neue Besteuerungspraxis rund um Trusts – eine Übersicht», *Aktuelle Juristische Praxis* (2007) S. 1499 ff.; Robert J. Danon, Id., S. 435 ff.; Xavier Oberson, *Le traitement fiscal du trust en droit suisse – Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (2008) S. 475 ff.; Toni Amonn, *Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung*, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (2008) S. 493 ff.; siehe auch Walter Rysler, «The Taxation of Trusts in Civil Law Countries – Switzerland», *European Taxation* (1998) S. 198 ff.

⁸ Siehe Ziff. 12 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23A und B OECD-MA.

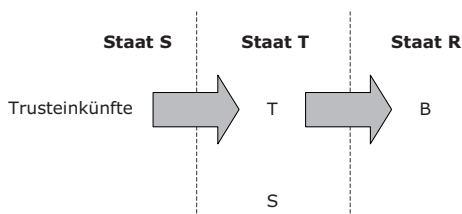
zung von Trusts am 27. März 2008 nochmals ausdrücklich mitgeteilt, dass die im KS Nr. 30 enthaltenen Regeln auch für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer gelten.

1.4 Prinzipien des internationalen Steuerrechts

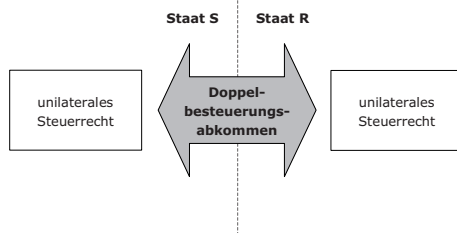
Zunächst werden kurz die Prinzipien des internationalen Steuerrechts dargelegt: Quellen- vs. Ansässigkeitsbesteuerung und Vermeidung der internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung.



Der Staat S erhebt eine Quellensteuer auf bestimmten Vermögenserträgen, die aus seinem Staat stammen. Der Empfänger der Trusteinkünfte, der im Staat R ansässig ist, ist auf diesen Vermögenserträgen im Staat S quellensteuerpflichtig (source taxation). Ausserdem besteuert der Staat R den Empfänger der Trusteinkünfte nach dem Welteinkommensprinzip (residence taxation). Demzufolge erleidet der Empfänger der Trusteinkünfte eine internationale rechtliche Doppelbesteuerung auf den Einkünften aus dem Trustvermögen, die aus dem Staat S stammen.



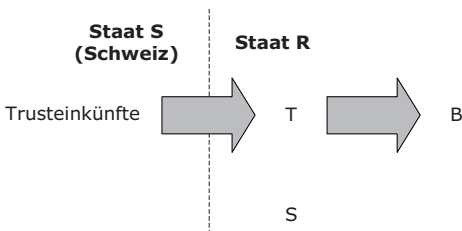
Falls der Trustee (oder die Trustees), der Settlor und der Beneficiary (oder die Beneficiaries) nicht im gleichen Staat ansässig sind und der Trust selbst *direkt* Einkünfte aus einem Drittstaat vereinnahmt (triangular situation), können Trusteinkünfte im Staat S der Quellen- und gleichzeitig im Staat T der Ansässigkeitsbesteuerung unterliegen. Darüber hinaus kann der Staat T die Weiterleitungen der Trusteinkünfte als Trustausschüttungen behandeln und mit einer Quellensteuer erfassen. Diese Weiterleitungen können gleichzeitig im Staat R als Ansässigkeitsstaat des Beneficiary besteuert werden. Es besteht somit das Risiko, dass Trusteinkünfte einer internationalen (wirtschaftlichen) Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung unterliegen.



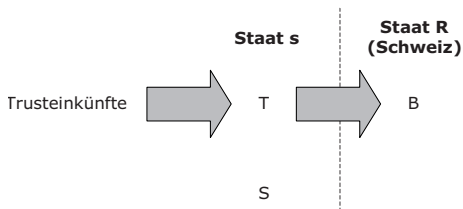
Um eine internationale rechtliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, können der Staat S und der Staat R (bzw. der Staat S und der Staat T sowie der Staat T und der Staat R) ein DBA abschliessen. DBAs beschränken das unilaterale Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten. Ein DBA kann das Besteuerungsrecht des Staates S vollumfänglich oder teilweise beschränken. Falls das Besteuerungsrecht des Staates S nicht vollumfänglich beschränkt wird, kann immer noch eine internationale rechtliche Doppelbesteuerung auftreten. Um diese zu vermeiden, kann der Staat R zwei Methoden anwenden⁸. Der Staat R kann entweder das Einkommen, das aus dem Staat S stammt, von seiner Einkommensteuer befreien (Befreiungsmethode). Der Staat R

kann auch das Einkommen, das aus dem Staat S stammt, besteuern, aber an seine Einkommensteuer eine Anrechnung der Steuern, welche im Staat S bezahlt werden, gewähren (Anrechnungsmethode).

1.5 Abkommenschutz von Trusteinkünften?



Verrechnungssteuer hat. Es ist offensichtlich, dass die Antwort von den steuerlichen Zurechnungsregeln abhängt. Zurechnungskonflikte zwischen dem Quellen- und dem Ansässigkeitsstaat können zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen.



In unserem Grundfall 1 investiert ein ausländischer Trust *direkt* in Schweizer Vermögenswerte und erzielt Schweizer Einkommen, das der Verrechnungssteuer unterliegt⁹. In diesem Fall ist die Schweiz der Quellenstaat. Es stellt sich die Frage, ob der Empfänger der Trusteinkünfte (Settlor, Trustee oder Beneficiary) Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Als Variante ist der Settlor in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Als weitere Variante ist der Beneficiary in einem anderen Vertragsstaat ansässig als der Settlor und der Trustee (triangular situation). Es stellt sich dann die Frage, ob der Settlor, der Trust selbst, der Trustee oder der Beneficiary Anspruch auf Rückerstattung der

In unserem Grundfall 2 investiert ein ausländischer Trust *direkt* in Vermögenswerte im Staat S und erzielt Einkommen, das im Staat S einer Quellensteuer unterliegt. Der Settlor und der Trustee sind im Staat S ansässig. Der Trust leitet die Einkünfte aus dem Trustvermögen weiter an den Beneficiary, der in der Schweiz ansässig ist. In diesem Fall ist die Schweiz der Ansässigkeitsstaat. Als Variante ist der Settlor in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Als weitere Variante kann der Trust Einkünfte aus einem anderen Vertragsstaat erzielen (triangular situation). Es stellt sich die Frage, ob der in der Schweiz ansässige Settlor oder Beneficiary Anspruch auf Entlastung von der ausländischen Quellensteuer hat. Es stellt sich ausserdem die Frage, ob der in der Schweiz ansässige Settlor oder Beneficiary Anspruch auf Entlastung von der ausländischen Quellensteuer hat, falls der Staat T die Weiterleitungen als Trustausschüttungen qualifiziert, die der Quellensteuer unterliegen (triangular situation). Da die Abkommensentlastung die Ansässigkeit des Settlers oder Beneficiary in der Schweiz voraussetzt, hängt auch diese Antwort von den steuerlichen Zurechnungsregeln ab.

⁹ Siehe Art. 4 VStG betreffend Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen. Siehe auch Art. 94 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. e StHG betreffend Quellenbesteuerung von Zinsen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind.

¹⁰ Siehe Art. 3 Abs. 1 Bst. a des OECD-MA.

¹¹ Ziff. 8.1 des KS Nr. 30.

¹² Siehe auch Walter Ryser, Id., S. 313.

1.6 Fragestellungen

Die zwei Grundfälle werfen folgende Fragen zum Schweizer Abkommensrecht auf:

- Fällt ein ausländischer Trust in den persönlichen Anwendungsbereich eines Schweizer DBA?
- Ist ein Trust oder ein Trustee ansässig gemäss einem Schweizer DBA?
- Werden die Trusteinkünfte dem Settlor, dem Trust selbst, dem Trustee oder dem Beneficiary steuerlich zugerechnet?
- Falls Trusteinkünfte dem Trust selbst oder dem Trustee steuerlich zugerechnet werden, ist der Trustee Nutzungsberechtigter der Trusteinkünfte?

2 Schweiz: Quellenstaat

2.1 Persönlicher Geltungsbereich von DBAs

2.1.1 DBAs mit ausdrücklichem Verweis auf Trusts

Die Schweiz hat mit den USA und Kanada DBAs abgeschlossen, die ausdrücklich den Trust im persönlichen Anwendungsbereich berücksichtigen. Art. 3 Abs. 1 Bst. a des DBA Schweiz-USA und Art. 3 Abs. 1 Bst. c des DBA Schweiz-Kanada halten fest, dass der Begriff «Person» insbesondere «Trusts» und alle anderen Personenvereinigungen («body of persons») umfasst. Demzufolge fällt ein Trust in den persönlichen Anwendungsbereich dieser DBAs.

2.1.2 DBAs ohne ausdrücklichen Verweis auf Trusts

Die Schweiz hat mit einigen *common-law*-Jurisdiktionen DBAs abgeschlossen, die den Trust im persönlichen Anwendungsbereich nicht aus-

drücklich berücksichtigen. Zum Beispiel hält Art. 3 Abs. 1 Bst. e des DBA Schweiz-Grossbritannien und Nordirland fest, dass der Begriff «Person» jede natürliche Person, Gesellschaft, Personenverbindung ohne juristische Persönlichkeit («unincorporated body of persons») und jeden andern Rechtsträger mit oder ohne juristische Persönlichkeit umfasst. Ähnlich hält Art. 3 Abs. 1 Bst. c des DBA Schweiz-Neuseeland fest, dass der Begriff «Person» natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen («body of persons») umfasst. Es stellt sich daher die Frage, ob ein Trust unter den Begriff «Personenvereinigungen» fällt¹⁰.

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 ist¹¹. Sie weist darauf hin, dass nur einige DBAs spezifische Bestimmungen über Trusts enthalten, wonach ein Trust eine «Person» im Sinne des DBA ist. Ausserdem hält die ESTV fest, dass das DBA Schweiz-Grossbritannien und Nordirland nur durch Auslegung auf Trusts anwendbar sei¹².

Die Schweiz sollte m. E. 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. Während eines Meetings der International Tax Planning Association («ITPA») in Monte Carlo im Jahre 1993 verwies Philip Baker auf das OECD-MA und hielt dafür, dass ein Trust als «body of persons» betrachtet werden kann, da Art. 3 Abs. 1 Bst. a des OECD-MA den Begriff «Person» als «including» natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen «body of persons» definiert. Es besteht eine Tendenz im internationalen Steuerrecht, wonach der Begriff «Person» auch den Trust mit einschliesst.

Demzufolge sollte der Begriff «Trust» in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen in seinem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und somit seiner gewöhnlichen Bedeutung im *common-law* ausgelegt werden¹³. Gestützt auf eine solche vertragsautonome Auslegung ist ein Trust als eine «Personenvereinigung» («body of persons») zu betrachten, der somit grundsätzlich in den persönlichen Anwendungsbereich von Schweizer DBAs fällt¹⁴.

2.2 Ansässigkeit des Trusts oder Trustee

Ein DBA gilt nur für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind¹⁵. Der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» bedeutet eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist¹⁶. Es stellt sich die Frage, ob ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Trustee für die Trusteinkünfte als steuerpflichtig zu betrachten ist.

Es gibt *common-law*-Jurisdiktionen, die den Trust oder den Trustee als eigenständiges Steuersubjekt behandeln. Im Falle eines Irrevocable Fixed Interest Trust oder eines Irrevocable Discretionary Current Trust kann der Trust oder der Trustee nach ausländischem Steuerrecht berechtigt sein, die Weiterleitungen der Trusteinkünfte an die Beneficiaries vom steuerbaren Einkommen abzuziehen¹⁷. Die ESTV weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es möglich ist, dass Personen, die nicht im Ansässigkeitsstaat des Trusts oder des Trustees ansässig sind, die tatsächlich Begünstigten der Trusteinkünfte aus Schweizer Quelle sind¹⁸.

Die Eidg. Steuerrekurskommission entschied am 28. Februar 2001 einen sog. Treaty-Shopping-Fall. In diesem Fall betrachtete die Eidg.

Steuerrekurskommission eine in Luxemburg inkorporierte Gesellschaft nach dem DBA Schweiz-Luxemburg als in Luxemburg ansässig, obschon sie Schweizer Einkünfte an Personen, die nicht in Luxemburg ansässig waren, in Form von steuerlich abziehbaren Aufwendungen weiterleitete¹⁹. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wurde jedoch mit dem Argument verweigert, dass die Luxemburger Gesellschaft keine Nutzungsberechtigung an den Schweizer Einkünften hatte. Aus diesem Entscheid kann nun nicht abgeleitet werden, dass ein Trust oder ein Trustee auch dann für die Schweizer Trusteinkünfte als steuerpflichtig zu betrachten ist, wenn Weiterleitungen an die Begünstigten steuerlich abgezogen werden können²⁰. Die steuerliche Abzugsberechtigung soll das Prinzip der steuerlichen Transparenz des Trusts verwirklichen. Aus diesem Grunde ist m. E. die Ansicht der ESTV korrekt, wonach ein Trust oder ein Trustee im Abkommensrecht insoweit nicht als ansässig gilt, als dass Weiterleitungen an den Beneficiary steuerlich abgezogen werden können und insoweit das ausländische Steuerrecht den Trust als transparent behandelt (partial transparency)²¹.

Das KS Nr. 30 verweist auf das internationale Privatrecht der Schweiz (IPRG) und hält fest, dass ein ausländischer Trust für Zwecke des *Schweizer Steuerrechts* nicht als juristische Person behandelt werden kann²². 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 und vor allem irreführend²³. Die Schweizer Steuerkonsequenzen müssen vielmehr an die komplexen, vom Settlor geschaffenen *Rechtsbeziehungen* anknüpfen. Peter Bockli weist darauf hin, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Wahrheit eine «vertragsrechtliche Betrachtungsweise» ist, wonach der wirtschaftlich Berechtigte der aus dem Vertrag Berechtigte sei²⁴.

Das Schweizer Steuerrecht enthält im Unterschied zu *common-law*-Jurisdiktionen keine spezifischen Bestimmungen, wonach ein ausländischer Trust oder Trustee als ein separates Steuersubjekt behandelt wird. Das KS Nr. 30 zieht diese Schlussfolgerung für den Trustee auch aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Trustee hat keine Verfügungsmacht über das Trustvermögen und die Trusteinkünfte und nur das zivilrechtliche (legal ownership), nicht aber das wirtschaftliche Eigentum (beneficial ownership) am Trustvermögen.

Es ist daher korrekt, dass die steuerlichen Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 das Trustvermögen und die Trusteinkünfte grundsätzlich entweder dem Settlor oder dem Beneficiary zugerechnet werden, nicht jedoch dem Trust selbst oder

dem Trustee, und zwar auch nicht im Fall eines Irrevocable Discretionary Trust. Es gibt steuerlich weder eine «Einbringung in den Trust» noch eine «Ausschüttung aus dem Trust»²⁵. Der Trust kommt weder Rechtsfähigkeit noch Vermögensfähigkeit zu und ist er daher nicht Eigentümer des Trustvermögens²⁶. Die Schweizer Steuerrechtsterminologie muss an diese vom Settlor geschaffene Rechtslage anknüpfen. Wie nachfolgend erwähnt, kann hingegen das Steuerrecht von *common-law*-Jurisdiktionen den Trust selbst oder den Trustee als separates Steuersubjekt behandeln, sodass steuerlich «trust distributions» vorliegen können. Der Ansatz des KS Nr. 30 ist m. E. korrekt, wonach für Zwecke der *direkten Steuern* das Prinzip der steuerlichen Transparenz des Trusts gilt²⁷. Weder der Trust noch der Trustee können für Trusteinkünfte in der Schweiz *de lege*

¹³ Art. 3 Abs. 2 des OECD-MA und Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge.

¹⁴ Diese Auslegung des Begriffs «Personenvereinigungen» gilt für Zwecke des Schweizer Abkommensrechts, nicht aber für Zwecke des nationalen Steuerrechts der Schweiz, insbesondere nicht für Art. 11 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG. Nach Ziff. 4.1 des KS Nr. 30 stellt ein Trust keine ausländische juristische Person nach Art. 49 Abs. 3 DBG und auch keine ausländische Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit im Sinne von Art. 11 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG dar.

¹⁵ Siehe Art. 1 des OECD-MA.

¹⁶ Siehe Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.

¹⁷ Siehe zum Beispiel Simple Trusts nach IRC § 651 ff. und Complex Trusts nach IRC § 661 ff.

¹⁸ Ziff. 8.2 des KS Nr. 30.

¹⁹ Eidg. Steuerrekurskommission, 28. Februar 2001, *SteuerRevue* (2002) S. 30 ff., Ziff. 4.c.

²⁰ a. M. Robert J. Danon, Id., S. 277 ff.

²¹ siehe Philip Baker, Id., *GITC Review* (2002) Vol. II No 1 S. 23.

²² Ziff. 4.1 des KS Nr. 30.

²³ Siehe zum Vergleich mit der Stiftung: Bundesgericht, 29. Januar 1970, *Harrison c. Schweizerische Kredit-*

anstalt, BGE 96 II 88; Urs Landolf und Thomas Graf, «Der Trust im schweizerischen Steuerrecht», *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (1994) S. 21 ff.; Philipp Betschart, «Grundzüge der Trustbesteuerung – dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich», *SteuerRevue* (2007) S. 158 ff., siehe dazu die Kritik von Peter Böckli, Id., S. 7 ff.

²⁴ Peter Böckli, Id., S. 712.

²⁵ a. M. Philipp Betschart, Id., S. 163; «Nach der Praxis des Kantonalen Steueramtes Zürich werden denn auch Trusts, welche weder dem Settlor noch den Beneficiaries zugeordnet werden können, analog wie Stiftungen behandelt.» Ausserdem kann nach Ansicht von Philipp Betschart der Trust in der Schweiz gestützt auf den tatsächlichen Ort der Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig werden. Diese Ansichten sind m. E. jedoch überholt. Sie sind *contra legem* und verletzen insbesondere das Haager Trust-Übereinkommen. Ausserdem steht diese Praxis nicht mehr im Einklang mit dem KS Nr. 30, das von der Schweizer Steuerkonferenz am 22. August 2007 erlassen und von der Eidg. Steuerverwaltung am 27. März 2008 für Zwecke der direkten Bundessteuer bestätigt wurde.

²⁶ Ziff. 2.2 des KS Nr. 30.

²⁷ Ziff. 4.2 des KS Nr. 30.

lata beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sein²⁸. Die Frage des Orts der tatsächlichen Verwaltung des Trustvermögens stellt sich im Schweizer Steuerrecht somit nicht²⁹. Die Honorareinnahmen des Trustee unterliegen bei einem in der Schweiz steuerpflichtigen Trustee hingegen der Einkommens- oder Gewinnsteuer³⁰.

Angesichts des Haager Trust-Übereinkommens sieht Ziff. 5.11 des Entwurfs für die Finanzbrochure Nr. 14 per 1. Januar 2008 eine Praxispräzisierung und eine -änderung betreffend Trusts für Zwecke der Mehrwertsteuer vor. Danach gelten Dienstleistungen gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG, welche von Dritten oder vom Trustee zugunsten des Trust erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort erbracht, an dem der Beneficiary seinen Wohnsitz hat. Im Falle eines Irrevocable Discretionary Trust, d. h. die Beneficiary sind noch nicht eindeutig bestimmbar, muss für die Bestimmung des Orts der Dienstleistung an den Sitz des Trustees angeknüpft werden, da dieser als Eigentümer des Trustvermögens die Verfügungsmacht an diesem besitzt³¹. Insoweit, als dass der Empfang von Leistungen dem Trustee zugerechnet werden, gilt für Zwecke der *Mehrwertsteuer* das Prinzip der steuerlichen Transparenz nicht.

2.3 Persönliche Zurechnung von Trusteinkünften

2.3.1 *Lex-foi-Auslegung*

2.3.1.1 *Ausländische Zurechnungsregeln*
Wie vorstehend erwähnt, gibt es *common-law*-Jurisdiktionen, die den Trust als eigenständiges Steuersubjekt behandeln³². Der Ort der Ansässigkeit des Trusts kann gestützt auf den Ort der Ansässigkeit des Trustee oder der Mehrheit der Trustees bestimmt werden³³. Ausserdem können Weiterleitungen als Trustausschüttungen im Ansässigkeitsstaat des Trust einer Quellensteuer unterliegen.

Hinweise auf solche unilaterale Zurechnungsregeln finden sich auch in DBAs. Art. 10 Abs. 7 des DBA Schweiz-Kanada bestimmt, zum Beispiel, dass die Bestimmung von Art. 10 auch für Einkünfte gelten, die eine in der Schweiz ansässige Person aus einem Trust bezieht, der eine in Kanada ansässige Person ist. Art. 4 Abs. 1 Bst. d des DBA Schweiz-USA basiert auf dem Prinzip der steuerlichen Transparenz für Zwecke des Abkommensrechts. Danach bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» auch ein Trust, soweit die Einkünfte des Trusts in diesem Staat wie Einkünfte von dort ansässigen Personen besteuert werden, und zwar entweder beim Trust selbst oder beim Beneficiary. Demzufolge kann ein Trust nach dem DBA Schweiz-USA als in den USA ansässig betrachtet werden, falls entweder der Settlor, der Trust oder der Beneficiary als Ansässiger in den USA für die Trusteinkünfte steuerpflichtig ist.

Common-law-Jurisdiktionen können auch den Trustee für die Trusteinkünfte als steuerpflichtig behandeln³⁴. Zum Beispiel hält Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA Schweiz-Neuseeland fest, dass bei der Beurteilung, ob das Nutzungsrecht an Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren einer in Neuseeland ansässigen Person zusteht, davon auszugehen ist, dass diese Einkünfte, für die ein Trustee der neuseeländischen Steuer unterliegt, dieser Trustee als Nutzungsberechtigter gilt.

2.3.1.2 *Schweizer Zurechnungsregeln*

Das KS Nr. 30 basiert auf dem Prinzip der steuerlichen Transparenz des Trusts für Zwecke der *direkten Steuern*. Steuerliche Transparenz bedeutet, dass das Trustvermögen und die Trusteinkünfte nicht dem Trust selbst oder dem Trustee zugerechnet werden. Aus diesem Grunde gibt es keine «Ausschüttung aus dem Trust». Stattdessen leitet der Trustee das Trustvermögen und die Trusteinkünfte lediglich an den Beneficiary weiter.

Die steuerlichen Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 beschränken sich auf den Fall, in dem der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung des Trusts lebt. Es enthält folgende steuerliche Zurechnungsregeln: Errichtet der Settlor einen Revocable Trust, werden das Trustvermögen und die Trusteinkünfte weiterhin dem Settlor zugerechnet³⁵. Weiterleitungen von Trustvermögen und Trusteinkünften an den Beneficiary gelten als Schenkung. Falls der Settlor hingegen einen Irrevocable Fixed Interest Trust errichtet, dann wird eine Schenkung des Trustvermögens an den Beneficiary angenommen³⁶. Demzufolge werden das Trustvermögen und die Trusteinkünfte fortan dem Beneficiary zugerechnet. Falls ein Irrevocable Discretionary Trust errichtet wird, behandelt das KS Nr. 30 einen in der Schweiz

unbeschränkt steuerpflichtigen und einen in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor ungleich. Ist der Settlor in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, dann sind die steuerlichen Zurechnungsregeln des Revocable Trusts *mutatis mutandis* anwendbar. Ist jedoch der Settlor nicht in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, dann gilt die Übertragung des Trustvermögens vom Settlor an den Trustee als Schenkung des Settlers³⁷. In diesem besonderen Fall rechnet das KS Nr. 30 das Trustvermögen und die Trusteinkünfte *nicht* jemandem zu («Schwebezustand»), auch nicht dem Trust selbst oder dem Trustee. Der Settlor ist definitiv entreichert, der Trustee ist nicht bereichert, und der Beneficiary hat bloss eine Anwartschaft³⁸. Das Phänomen des «Schwebezustands» ist eine

²⁸ Ziff. 4.1 des KS Nr. 30. Danach stellt ein Trust keine ausländische juristische Person nach Art. 49 Abs. 3 DBG und auch keine ausländische Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit im Sinne von Art. 11 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG dar.

²⁹ Ziff. 4.1 des KS Nr. 30. 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 ist (und gleichzeitig Trustee), 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 und die Schweizer Trustgesellschaft für ihre dem Trust oder der Underlying Company erbrachten Dienstleistungen eine marktconforme Vergütung erhält. Es ist hier noch zu erwähnen, dass der Sitz des Trusts bzw. der bezeichnete Ort der Verwaltung oder der tatsächliche Ort der Verwaltung des Trusts gemäss Art. 22 Abs. 3 IPRG für die Frage der separaten Besteuerung des Trusts bzw. für die steuerliche Ansässigkeit des Trusts keine Bedeutung haben.

³⁰ Ziff. 4.2 des KS Nr. 30. Falls es sich beim Trustee um eine natürliche Person handelt, liegt Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor.

³¹ Es ist der Vorbehalt des Durchgriffs gemäss Ziff. 5.4.4 und Ziff. 5.11 des Entwurfs für die Finanzbroschüre Nr. 14 zu beachten, so wenn der im Ausland ansässige Trustee ausschliesslich die Funktion einer Offshore-Gesellschaft als passive Investmentgesellschaft ausübt bzw. wenn eine passive Investmentgesellschaft durch einen Trust gehalten wird.

³² Siehe zum Beispiel Simple Trusts nach IRC § 651 ff. und Complex Trusts nach IRC § 661 ff. Siehe auch John W. Hart, *How Various Countries Approach Taxation of Trusts*, in: Michael Cadesky und Richard Pease (Hrsg.), *Trusts and International Tax Treaties*, West Sussex: Tottel, 2006, S. 52 ff.

³³ Siehe zum Beispiel Income Tax Act (ITA) 2007 ss 475–476.

³⁴ Siehe zum Beispiel Income Tax Act (ITA) 2007 ss 475–476; siehe auch John W. Hart, *Id.*, S. 52 ff.

³⁵ Ziff. 5.2.1 des KS Nr. 30. Ein Revocable Trust wird mit dem Tod des Settlers zu einem Irrevocable Trust, es sei denn, das Widerrufsrecht steht einer weiteren Person zu oder geht auf diese über. Ziff. 3.7.1 des KS Nr. 30.

³⁶ Ziff. 5.2.2 des KS Nr. 30.

³⁷ Ziff. 5.2.3 des KS Nr. 30.

³⁸ Ziff. 5.1 des KS Nr. 30.

Konsequenz der Trennung von zivilrechtlichem (legal ownership) und wirtschaftlichem Eigentum (beneficial ownership) im *common-law*. Nach geltendem Recht der direkten Steuern können das Trustvermögen und die Trusteinkünfte auch nicht dem Trust selbst oder dem Trustee zugerechnet werden.

Nach dem KS Nr. 30 kann nur ein im Ausland wohnhafter Settlor sein Vermögen in den «Schwebezustand» verschieben³⁹. Die Nichtanerkennung eines Irrevocable Discretionary Trusts, falls der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung seinen Wohnsitz in der Schweiz hat, ist zum einen unter dem Haager Trust-Übereinkommen und zum anderen unter dem verfassungsmässigen Grundsatz der Gleichbehandlung fragwürdig. Auch im Lichte der Entwicklungen zum Grundsatz der Gleichbehandlung im Europäischen Steuerrecht erscheint diese Anknüpfung als problematisch⁴⁰.

Wie oben bereits erwähnt, weist das KS Nr. 30 darauf hin, dass mit der Errichtung eines Irrevocable Discretionary Trust die Übertragung des Trustvermögens vom Settlor an den Trust bzw. den Trustee als Schenkung des Settlors gilt⁴¹. Die Frage, an wen die Schenkung erfolgt, wird im KS Nr. 30 offen gelassen⁴². Zum einen ist die Frage unerheblich, da der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung des Trusts seinen Wohnsitz im Ausland hat und somit grundsätzlich keine Schenkungssteuerpflicht in der Schweiz bestehen kann⁴³. Zum anderen wird mit dieser Übertragung das zivilrechtliche Eigentum an den Trustee übertragen. Dies ist jedoch nicht mit einer Schenkung des Trustvermögens an den Trustee für Zwecke der *Schenkungssteuern* gleichzusetzen, da der Settlor den Trustee nicht beschenken will (d. h. kein *animus donandi*) und der Trustee nicht bereichert ist⁴⁴. Falls ein Revocable Trust im Todeszeitpunkt des Settlors zu einem Irrevocable Discretionary Trust wird und der Settlor seinen letzten Wohnsitz in einem Schweizer Kanton

hatte, dann besteht das Risiko, dass die kantonale Steuerverwaltung den Trust für Zwecke der *Erbschaftssteuern* nicht transparent behandelt und daher den Vermögensübergang an den Trustee zum Steuersatz für Nichtverwandte besteuert⁴⁵. Im Unterschied zur Schenkungssteuer scheint der blosser Übergang des Trustvermögens an den Trustee auszureichen, um die Erbschaftsteuer auszulösen. Nach einer Entscheidung des Bundesgerichts verwirklicht die Erbschaftsteuer zusammen mit der Einkommensteuer und der Schenkungssteuer jedoch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem beim Steuerpflichtigen sämtliche Wertzuflüsse erfasst werden⁴⁶. Berechnungsgrundlage der Erbschaftsteuer bildet dabei grundsätzlich der Wert des Vermögens, welches dem Begünstigten zufließt. Angesichts dessen scheint es, dass erst die Weiterleitung des Trustvermögens an den Beneficiary den Tatbestand der Erbschaftsteuer erfüllen kann. Im Übrigen wird das Vermögen in der Regel bereits im Zeitpunkt der Errichtung des Revocable Trust an den Trustee übertragen worden sein, sodass es im Todeszeitpunkt gar nicht mehr zu einem zivilrechtlichen Vermögensübergang kommt. Demzufolge gilt das Prinzip der steuerlichen Transparenz auch für Zwecke der Schenkungs- und Erbschaftsteuern. Auch hier existiert bei einem Irrevocable Discretionary Trust ein Schwebezustand, solange als das Trustvermögen den Beneficiary noch nicht in der Form eines Rechtsanspruchs darauf erreicht hat.

Gemäss dem KS Nr. 30 unterliegen die späteren Weiterleitungen des Trustvermögens und der Trusteinkünfte an den in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Beneficiary der Einkommensteuer, es sei denn, der Beneficiary weist nach, dass das eingebrachte Trustvermögen bei der Errichtung des Trusts bereits als *Schenkungs an den Beneficiary* behandelt wurde⁴⁷. Der Begriff «Schenkungs» im KS Nr. 30 folgt zwar nicht den Definitionen der nicht harmonisier-

ten Schenkungs- und Erbschaftsteuern, sondern der direkten Steuern. Es scheint aber, dass die Schweizer Steuerkonferenz im Ergebnis die spätere Weiterleitung des Trustvermögens dann als steuerfrei betrachtet, wenn die ursprüngliche Übertragung des Trustvermögens der Schenkungssteuer in der Schweiz unterlägen wäre, wenn der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung des Irrevocable Discretionary Trust seinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt hätte. Dieser Vorbehalt muss auch für *Erbschaftsteuern* gelten, falls der Irrevocable Discretionary Trust auf den Todesfall errichtet wurde. Darüber hinaus muss aber auch

beim Irrevocable Discretionary Trust wie beim Irrevocable Fixed Interest Trust gelten, dass Weiterleitungen von Trusteinkünften, die aus Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen eines in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Beneficiary stammen, steuerfrei sind. Eine Transformation von Trusteinkünften in anderes und somit grundsätzlich steuerbares Einkommen, so wie dies im KS Nr. 30 vorgesehen ist, ist nach dem Prinzip der steuerlichen Transparenz des Trusts nicht zulässig⁴⁸. Falls der Trust selbst oder der Trustee im Ausland auf den weitergeleiteten Trusteinkünften bereits steuerpflichtig war,

³⁹ Der Grund liegt offensichtlich darin, dass die Steuerbehörden von einer Steuerumgehung ausgehen, wenn der Settlor seinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Die Errichtung eines Irrevocable Discretionary Trust durch einen Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz wurde nach Ziff. 5.1.3 des Entwurfs vom 26. Mai 2005 für das KS Nr. 30 grundsätzlich anerkannt; es wurde aber ausdrücklich die Steuerumgehung vorbehalten. Nach anderer Ansicht von Peter Böckli sind bei einer «Vermögensverschiebung ins Niemandsland» durch einen unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor das Trustvermögen und die Trusteinkünfte weiterhin dem Settlor zuzurechnen. Peter Böckli, Id., S. 779 und S. 785. Auf dieser Ansicht basiert gemäss Ziff. 5.1.1.2 auch das KS Nr. 30.

⁴⁰ Siehe dazu Marcel R. Jung, «The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures Equivalent to Those in the EC Treaty – A Swiss Income Tax Perspective», *European Taxation* (2007) S. 508 ff.

⁴¹ Ziff. 5.2.3 des KS Nr. 30.

⁴² Ziff. 5.2.3 des Entwurfs vom 26. Mai 2005 für das KS Nr. 30 ging noch von einer Schenkung an den Beneficiary oder an den Trust selbst aus.

⁴³ Fast alle Kantone erheben eine Schenkungs- und Erbschaftsteuer. Einzelne Kantone besteuern den Nachlass ohne Rücksicht auf die Erben (Nachlasssteuer); die Mehrzahl besteuert hingegen den Erbfall und berücksichtigt beim Steuertarif den Verwandtschaftsgrad (Erbfallsteuer). In wenigen Kantonen steht die Befugnis zur Erhebung der

Schenkungs- und Erbschaftsteuer auch den Gemeinden zu. Der Kanton Schwyz erhebt weder eine Schenkungs- noch eine Erbschaftsteuer. Im Kanton Luzern wird für die Mehrheit der Schenkungen keine Schenkungssteuer erhoben; einige Schenkungen werden jedoch der Erbschaftsteuer unterstellt. Eine Schenkungs- und Erbschaftsteuerpflicht besteht in der Schweiz grundsätzlich dann, wenn der Schenker seinen Wohnsitz in einem Schweizer Kanton hat bzw. der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in einem Schweizer Kanton hatte oder falls in einem Schweizer Kanton gelegene Grundstücke übergehen. Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Empfänger des übergehenden Vermögens. Fast alle Kantone haben den Ehegatten und die direkten Nachkommen von der Schenkungs- und Erbschaftsteuer befreit.

⁴⁴ Peter Böckli, Id., S. 719. Die meisten Kantone stellen bei der Umschreibung der Schenkung auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff nach Art. 239 OR ab. Danach gilt als Schenkung jede Zuwendung unter Lebenden, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung «bereichert» ist.

⁴⁵ Wie oben erwähnt, berücksichtigt das KS Nr. 30 nicht die Schenkungs- und Erbschaftsteuern.

⁴⁶ Bundesgericht, 5. November 2002, 2P.168/2002, Erw. 5.2. Siehe auch Toni Amonn, Id., S. 493 ff.

⁴⁷ Ziff. 5.2.3 des KS Nr. 30.

⁴⁸ Peter Böckli, Id., S. 783.

dann sollten auch diese Trusteinkünfte bei einem in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Beneficiary steuerfrei sein⁴⁹.

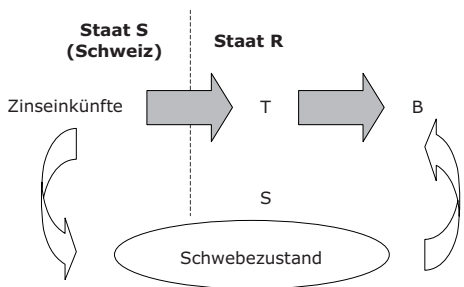
Die Steueraufschubsmöglichkeit eines Irrevocable Discretionary Trust mit einer Vermögensverschiebung in den «Schwebezustand» kann nur durch eine *gesetzliche* Regelung gelöst werden. Zum Beispiel könnte für Zwecke der direkten Steuern sowie der Schenkungs- und Erbschaftsteuern das Trustvermögen weiterhin dem Settlor zugerechnet werden, so wie teilweise auch im Ausland (sog. Grantor Trust oder Settlor Rule)⁵⁰. Es könnte aber auch bereits im Zeitpunkt der Errichtung eines Irrevocable Discretionary Trust für Zwecke der Schenkungs- und Erbschaftsteuern abgerechnet werden, indem grundsätzlich der Steuersatz für Nichtverwandte angewendet wird, es sei denn, dass die Beneficiary bereits eindeutig bestimmbar sind. Die Erhebung der Schenkungs- und Erbschaftsteuern erst im Zeitpunkt der Weiterleitung des Trustvermögens erscheint nicht als praktikabel. Ausserdem sollte die Frage der beschränkten Steuerpflicht des Trusts bzw. des Trustees gesetzlich geregelt werden, da auch diese Rechtsunsicherheit nicht akzeptabel ist.

2.3.1.3 Bilaterale Zurechnungsregeln

Im Vordergrund stehen hier die abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln in den Art. 5 und 7 (Unternehmensgewinne), Art. 10, 11 und 12 (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren), Art. 13 (Veräusserungsgewinne), Art. 21 (andere Einkünfte) und Art. 22 (Vermögen) des OECD-MA. Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 des OECD-MA enthalten als abkommensrechtliche Zurechnungsregeln den Ausdruck «zahlen an» («paid to»). Dieser Ausdruck findet sich auch in Art. 10 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 der DBA Schweiz-Kanada und DBA Schweiz-Neuseeland. Art. 10 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 der DBA Schweiz-USA und DBA Schweiz-Grossbri-

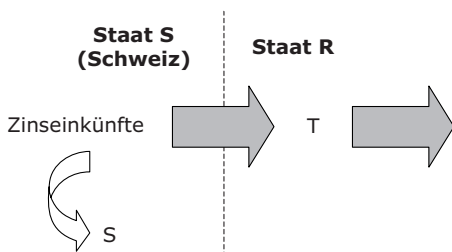
tannien und Nordirland enthalten den Ausdruck «beziehen» («derived»). Die folgenden zwei Fälle illustrieren eine Schweizer *lex-foi*-Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln am Beispiel von Zinseinkünften.

In unserem Grundfall 1 ist die Schweiz der Quellenstaat. Angenommen, ein Irrevocable Discretionary Trust wurde durch einen in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet. T ist der Trust oder der Trustee und im Staat R ansässig. S ist der Settlor und ebenfalls im Staat R ansässig. Im Jahr 1 erzielt der Trust Schweizer Zinseinkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen. Der Staat R rechnet die Schweizer Zinseinkünfte dem Trust selbst oder dem Trustee zu, der im Staat R steuerpflichtig ist. Im Jahr 7 leitet der Trustee die Trusteinkünfte aus den Schweizer Zinseinkünften an B weiter. Es stellt sich die Frage, ob die Schweiz im Jahr 1 eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt.



Gestützt auf die Schweizer *lex-foi*-Zurechnungsregeln werden die Schweizer Zinseinkünfte aus der Sicht der Schweiz als Quellenstaat *noch nicht* jemandem zugerechnet. Demzufolge hat im Jahr 1 niemand Zugang zum DBA Schweiz-Staat R betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Schweizer Zinseinkünften. Dieses Beispiel illustriert, dass Zurechnungskonflikte zwischen der Schweiz als Quellen- und dem aus-

ländischen Ansässigkeitsstaat zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen können. Falls die Schweizer Zinseinkünfte an den im Staat R ansässigen Beneficiary innerhalb der Frist, in welcher ein Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem DBA Schweiz-Staat R gestellt werden kann, weitergeleitet werden und ein entsprechender Rückerstattungsantrag vom Beneficiary gestellt wird, dann sollte die Schweiz Abkommensentlastung gewähren, falls der Nachweis der Weiterleitung gelingt⁵¹.



Angenommen, der Trust wurde von einem in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet. Es stellt sich wiederum die Frage, ob die Schweiz im Jahr 1 eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt. Die Schweizer *lex-foi*-Zurechnungsregeln rechnen die Schweizer

Zinseinkünfte nun dem Settlor zu. Demzufolge ist der Settlor auf den Schweizer Zinseinkünften unbeschränkt steuerpflichtig und hat daher gestützt auf das nationale Steuerrecht der Schweiz (VStG) Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer⁵². Die Trusteinkünfte unterliegen jedoch zweimal der unbeschränkten Steuerpflicht (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung). Auch dieses Beispiel illustriert, dass Zurechnungskonflikte zwischen der Schweiz als Quellen- und dem ausländischen Ansässigkeitsstaat zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen können.

2.3.2 Vertragsautonome Auslegung

Wie vorstehend illustriert, kann eine Schweizer *lex-foi*-Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen. Der Hauptzweck von DBAs besteht jedoch in der Vermeidung der internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung⁵³. Internationale (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung von Trusteinkünften fällt im Prinzip nicht unter den Begriff «internationale rechtliche Doppelbesteuerung», da die Trusteinkünfte bei zwei verschiedenen Steuersubjekten besteuert werden⁵⁴. Nichtsdestotrotz sollten solche Zurechnungskonflikte vermieden werden⁵⁵.

Art. 3 Abs. 2 des OECD-MA hält fest, dass jeder im Abkommen nicht definierte Begriff die Bedeutung hat, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates, der das Abkommen anwendet, über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, sofern der *Zusammenhang* nichts anderes erfordert. Ziff. 6.3 zu Art. 1 des OECD-Kommentars zum OECD-MA verweist auf das Prinzip, wonach der Quellenstaat als Element des Zusammenhangs, in dem das DBA anzuwenden ist, berücksichtigen sollte, wie ein Einkommensbestandteil, das aus seinem

⁴⁹ Es scheint, dass die ESTV eine solche Verwaltungspraxis teilweise anwendet. Siehe die Hinweise von Walter Ryser, Id., S. 322.

⁵⁰ siehe Peter Böckli, Id., S. 779 und S. 785.

⁵¹ In der Regel ist der Antrag innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der verrechnungssteuerpflichtige Kapitalertrag fällig geworden ist, der ESTV einzureichen.

⁵² Ziff. 7.2.3 des KS Nr. 30.

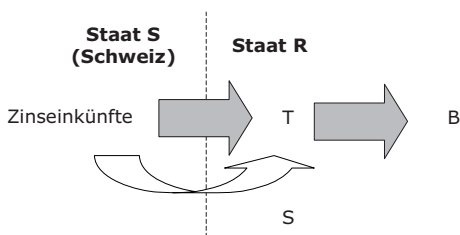
⁵³ siehe Ziff. 3 der Einführung des OECD-Kommentars zum OECD-MA.

⁵⁴ siehe Ziff. 1, Id.

⁵⁵ siehe Robert J. Danon, Id., S. 316 ff., siehe auch Philip Baker, Id., *GITC Review* (2002) Vol. II No 1 S. 1 ff.; Robert J. Danon, Id., S. 324 ff.

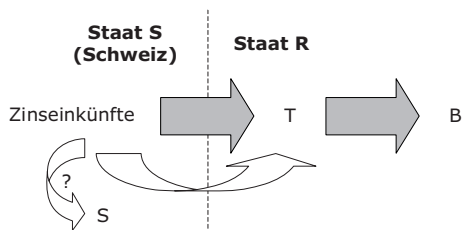
Staat stammt, im Ansässigkeitsstaat der Person, welche die Abkommensvorteile geltend macht, behandelt wird. Dieses Prinzip geht zurück auf den «OECD Report on the Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» aus dem Jahre 1999.

Es scheint, dass die ESTV gemäss Ziff. 8.2 des KS Nr. 30 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (d. h. die Schweiz ist Quellenstaat) eine solche vertragsautonome Auslegung anwendet. 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. Nur in Ziff. 8.3 betreffend Rückerstattung von ausländischen Quellensteuern durch eine in der Schweiz ansässige Person (d. h. die Schweiz ist Ansässigkeitsstaat) wird ausdrücklich festgehalten, dass die fraglichen Einkünfte nach den Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 steuerlich zuzurechnen sind, d. h. Schweizer *lex-foi*-Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln.



Angenommen, es wird im Beispiel des Irrevocable Discretionary Trust, der von einem nicht in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet wurde, eine vertragsautonome Auslegung angewendet. Die Schweiz wendet dann die Zurechnungsregeln des Staats R an. Die Schweiz rechnet die Schweizer Zinseinkünfte T zu. T hat somit Anspruch auf Rückerstattung der Verrech-

nungssteuer nach dem DBA Schweiz-Staat R. Die vertragsautonome Auslegung kann demzufolge Zurechnungskonflikte und internationale Doppelbesteuerung von Trusteinkünften verhindern. Angenommen, der Trust wurde von einem in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen



Settlor errichtet und die Schweiz wendet eine vertragsautonome Auslegung an, dann rechnet die Schweiz für Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer die Schweizer Zinseinkünfte T zu. T hat somit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach dem DBA Schweiz-Staat R. Es stellt sich die Frage, ob die vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln das Schweizer unilaterale Besteuerungsrecht des unbeschränkt steuerpflichtigen S beschränken kann oder ob für Zwecke der Ansässigkeitsbesteuerung (residence taxation) die Schweizer *lex-foi*-Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 massgebend sind. Falls das KS Nr. 30 nicht massgebend wäre, dann wäre S für die Trusteinkünfte nicht steuerpflichtig, obschon S 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 Irrevocable Discretionary Trust, der durch einen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet wurde, nicht verhindern kann (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung)⁵⁶.

2.4 Nutzungsrecht des Trustee

2.4.1 Nutzungsberechtigung

Die Abkommensentlastung setzt nicht nur die Ansässigkeit und die steuerliche Zurechnung voraus, sondern auch die Nutzungsberechtigung. Art. 10 Abs. 2, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 1 des OECD-MA enthalten ausdrücklich das Erfordernis der Nutzungsberechtigung («beneficial owner»). Dieses Erfordernis ist auch ausdrücklich in Art. 10 Abs. 1 und 2, Art. 11 Abs. 1 und 2 und Art. 12 Abs. 1 und 2 der DBA Schweiz-USA, DBA Schweiz-Grossbritannien und Nordirland, DBA Schweiz-Neuseeland und DBA Schweiz-Kanada erwähnt. Nichtsdestotrotz ist gemäss Praxis der ESTV das Konzept der Nutzungsberechtigung implizit im Schweizer Abkommensrecht enthalten und findet daher auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Abkommensbestimmung Anwendung⁵⁶. Ziff. 8.1 des KS Nr. 30 weist ausdrücklich auf das Erfordernis des «tatsächlich Begünstigten» hin.

Es stellt sich die Frage, ob der Begriff «Nutzungsberechtigung» nach dem Recht des Quellenstaates (*lex fori* interpretation) oder vertragsautonom (contextual interpretation) auszulegen ist. Ausserdem stellt sich die Frage, falls Trusteinkünfte steuerlich dem Trust selbst oder dem Trustee zugerechnet werden, ob der Trustee als Nutzungsberechtigter der Trusteinkünfte angesehen werden kann.

2.4.2 Vertragsautonome Interpretation

Es besteht eine Tendenz im internationalen Steuerrecht, den Begriff «Nutzungsberechtigung» vertragsautonom («international fiscal meaning») auszulegen⁵⁸. Im vorstehend zitierten Entscheid vom 28. Februar 2001 verwies die Eidg. Steuerrekurskommission auf die Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge und wendete eine vertragsautonome Auslegung (contextual interpretation) an⁵⁹. Die Eidg. Steuerrekurskommission hielt

⁵⁶ siehe Ziff. 6.1 zu Art. 1 des OECD-Kommentars zum OECD-MA.

⁵⁷ Eidg. Steuerverwaltung, Wegleitung vom 15. Juli 2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Ziff. 10 Bst. a.

⁵⁸ Der UK Court of Appeal wies im Fall *Indofood* am 2. März 2006 auf die Definition des Begriffs «beneficial ownership» von Philip Baker hin: «The essence of this Commentary is to explain that the «beneficial ownership» limitation is intended to exclude: (a) mere nominees or agents, who are not treated as owners of the income in their country or residence, (b) any other conduit who though the formal owner of the income, has very narrow powers over the income which render the conduit a mere fiduciary or administrator of the income on behalf of the beneficial owner. It is worth making the point that, as seems clear from this amended Commentary, the mere fact

that the recipient may be viewed as a conduit does not mean that it is not the beneficial owner.» *Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A.*, [2006] EWCA Civ 158, Para. 37; siehe auch Philip Baker, *Double Taxation Conventions, A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital* (London: Sweet & Maxwell, loose-leaf), Para. 10B-10.4, Para. 10B-10.4. Mit einem Verweis auf den OECD-Kommentar zum OECD-MA fügt Philip Baker an: «This suggests that the term [beneficial owner] should be accorded an «international fiscal meaning» not derived from the domestic laws of Contracting States.» Philip Baker, Id., Para. 10B-10.4, Para. 10B-14. Siehe auch Philip Baker, «Beneficial Ownership: After *Indofood*», *GIITC Review* (2007) Vol. VI No 1 S. 15 ff. Siehe auch Entscheid vom 22. April 2008 des Tax Court in Kanada betreffend Nutzungsberechtigung unter dem DBA Kanada-Niederlande, *Prevost Car Inc. v. The Queen*, 2008 TCC 231.

⁵⁹ Eidg. Steuerrekurskommission, Id., Ziff. 7.b.

fest, dass Nutzungsberechtigter diejenige Person sei, die wirtschaftlich vom Einkommen profitiert und nicht zur Weiterleitung des Einkommens an eine Drittperson verpflichtet sei («*la personne qui profite économiquement d'un revenu et ne s'applique pas aux sociétés de transit placées comme intermédiaires entre le débiteur du revenu et la personne qui le recevra finalement*») ⁶⁰. Das Bundesgericht hat sich soweit ersichtlich noch nicht zu dieser Frage geäußert.

Ziff. 13 zu Art. 10 Abs. 2 des OECD-Kommentars zum OECD-MA hält fest, das «agents» und «nominees» nicht als Nutzungsberechtigte qualifizieren. Im Gegensatz zur teilweise extensiven wirtschaftlichen Betrachtungsweise im nationalen Steuerrecht der Schweiz (VStG) besteht in der internationalen Steuerrechtsliteratur eine Tendenz, dass der Begriff «beneficial owner» eng auszulegen sei, wonach nur «agents» und «nominees» auszuschliessen sind ⁶¹. Robert J. Danon definiert den Begriff «Nutzungsberechtigter» wie folgt: «the person who legally, economically or factually has the power to control the attribution of the income» ⁶². Er weist ausserdem darauf hin, dass die Nutzungsberechtigung – im Unterschied zur Bedeutung im *common-law* – nicht voraussetzt, dass der Empfänger des Einkommens in der Lage ist, vom wirtschaftlichen Vorteil des Einkommens zu profitieren, d. h. der Empfänger kann frei entscheiden, ob und wem er das Einkommen zukommen, schenken oder weiterleiten will. Demzufolge sollte ein Trustee dann als Nutzungsberechtigter der Trusteinkünfte angesehen werden, wenn dieser nach *common-law* die Verfügungsmacht («power to control») über die Weiterleitung der Trusteinkünfte hat und somit weder ein «agent» noch ein «nominee» ist ⁶³. Die gleiche Ansicht wird zum Beispiel von Philip Baker und John Prebble vertreten ⁶⁴.

Demzufolge gilt im Falle eines Irrevocable Fixed Interest Trust oder Irrevocable Discretionary Current Trust ein Trustee grundsätzlich nicht als Nutzungsberechtigter gemäss Art. 10, 11 und 12 des OECD-MA. 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 Trust als Nutzungsberechtigter anerkennt ⁶⁵.

Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA Schweiz-Neuseeland enthält eine besondere Bestimmung. Danach ist bei der Beurteilung, ob die Nutzungsberechtigung an Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren einer in Neuseeland ansässigen Person zusteht, davon auszugehen, dass für diese Einkünfte, für die ein Trustee der neuseeländischen Steuer unterliegt, dieser Trustee als Nutzungsberechtigter gilt. Ein in Neuseeland ansässiger Trustee gilt daher nach Art. 10, Art. 11 und Art. 12 des DBA Schweiz-Neuseeland als Nutzungsberechtigter von Schweizer Trusteinkünften, falls der Trustee mit diesen Einkünften der neuseeländischen Steuer unterliegt. Diese abkommensrechtliche Spezialbestimmung gilt grundsätzlich und sollte daher auch für den Fall eines Irrevocable Fixed Interest Trust oder Irrevocable Discretionary Current Trust gelten.

2.5 Einschränkung von Abkommensvorteilen

Art. 22 des DBA Schweiz-USA enthält eine abkommensrechtliche Spezialbestimmung für die Einschränkung von Abkommensvorteilen («Limitation on Benefits») ⁶⁶. Art. 22 Abs. 1 Bst. f enthält einen sog. Predominant Interest-Test. Danach kann ein in den USA ansässiger Trust die Abkommensvorteile beanspruchen, es sei denn, dass Personen, welche die Abkommensvorteile nicht selbst beanspruchen können, an dem Trust insgesamt zu einem überwiegenden

Teil interessiert sind. Der Predominant Interest-Test setzt grundsätzlich voraus, dass die Einkünfte, für die Abkommensvorteile beansprucht wird, höchstens im Umfang von 50% an nicht abkommensberechtigten Personen weitergeleitet werden⁶⁷.

Falls die Schweizer Trusteinkünfte aus der Sicht der USA steuerlich dem Settlor oder dem Beneficiary zugerechnet werden, ist auf der Ebene des Trust kein Predominant Interest-Test anzuwenden. Der Settlor und der Beneficiary erfüllen den Test in Art. 22 Abs. 1 Bst. a des DBA Schweiz-USA, falls sie natürliche Personen sind. Falls jedoch die Schweizer Trusteinkünfte dem Trust steuerlich zugerechnet werden, dann muss der Trust den Predominant Interest-Test erfüllen. Der Predominant Interest-Test sollte grundsätzlich dann erfüllt sein, wenn die Beneficiaries keine Weiterleitungen der Trusteinkünfte erhalten oder keinen Anspruch auf solche Weiterleitungen haben.

3 Schweiz: Ansässigkeitsstaat

3.1 Prinzip der steuerlichen Transparenz

Wie vorstehend bereits festgehalten, hält Ziff. 8.3 des KS Nr. 30 betreffend Rückerstattung von ausländischen Quellensteuern durch eine in der Schweiz ansässige Person ausdrücklich fest, dass die fraglichen Einkünfte nach den Schweizer Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 steuerlich zuzurechnen sind. Die ESTV wendet demzufolge eine Schweizer *lex-foi*-Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln an, falls die Schweiz der Ansässigkeitsstaat ist. Diese Praxis ist m. E. korrekt und steht im Einklang mit einer vertragsautonomen Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln. Gemäss den Schweizer Zurechnungsregeln werden Trusteinkünfte entweder dem Settlor oder dem Beneficiary steuerlich zugerechnet, aber nicht dem ausländischen Trust selbst oder dem Trustee. Demzufolge kann grundsätzlich nur ein in der Schweiz ansässiger Settlor oder Beneficiary für die Trusteinkünfte in der Schweiz steuerpflichtig sein (*residence taxation*). Falls ein Irrevocable Discretionary Trust von einem nicht in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet wurde, dann ist der in der Schweiz ansässige Beneficiary für die Trusteinkünfte in der Schweiz nicht sofort steuerpflichtig. Nach dem KS Nr. 30 sind jedoch die späteren Weiterleitungen des Trustvermögens und der Trusteinkünfte an den Beneficiary in der Schweiz steuerpflichtig, es sei denn, der Beneficiary weist nach, dass das eingebrachte Trustvermögen bei der Errichtung des Trusts bereits als Schenkung an den Beneficiary behandelt wurde⁶⁸. Die Schweiz wendet als Ansässigkeitsstaat die Schweizer Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 an⁶⁹. Falls kein Zurechnungskonflikt zwischen der Schweiz und dem ausländischen Vertragsstaat

⁶⁰ Id., Ziff. 7.b.aa.aaa.

⁶¹ Siehe Philip Baker, Id.

⁶² Robert J. Danon, Id., S. 339.

⁶³ Id., S. 340 ff.

⁶⁴ Philip Baker, Id., *GITC Review* (2002) Vol. II No 1 S. 17; siehe auch John Prebble, Id., *British Tax Review* (2001) S. 76 ff.

⁶⁵ Siehe die Hinweise von Walter Ryser, Id., S. 315.

⁶⁶ Siehe Markus F. Huber und Matthew S. Blum, «Limitation of Benefits Under Article 22 of the Switzerland-U.S. Tax Treaty», *Tax Notes International* (2005) S. 547 ff.

⁶⁷ Id., S. 558 f., siehe auch Ziff. 22 der U.S. Treasury Department Technical Explanations zu Artikel 22.

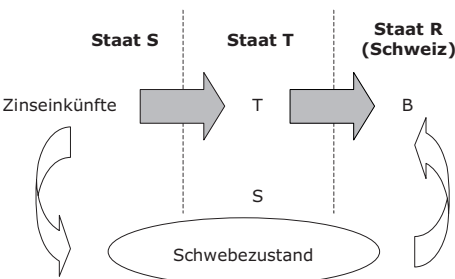
⁶⁸ Ziff. 5.2.3 des KS Nr. 30.

⁶⁹ Ziff. 8.3 des KS Nr. 30.

besteht, sollte die in der Schweiz ansässige Person nach dem DBA Schweiz-Staat S Anspruch auf Abkommensentlastung von den ausländischen Quellensteuern haben. Ausserdem sollte sie einen Anspruch auf die pauschale Steueranrechnung in der Schweiz für nicht rückforderbare ausländische Quellensteuern (sog. Sockelsteuer) haben⁷⁰.

3.2 Ausländische Quellenbesteuerung von Trusteinkünften

In unserem Grundfall 2 ist die Schweiz der Ansässigkeitsstaat. Ein Irrevocable Discretionary Trust wurde durch einen in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Settlor errichtet. T ist der Trust oder der Trustee und ist in der Variante im Staat T ansässig (triangular situation). S ist der Settlor und ebenfalls im Staat T ansässig. Im Jahr 1 erzielt der Trust Zinseinkünfte, die aus dem Staat S stammen und einer Quellensteuer unterliegen. Der Staat T rechnet die Zinseinkünfte dem Trust selbst oder dem Trustee zu, der im Staat T steuerpflichtig ist. Im Jahr 7 leitet der Trustee die Trusteinkünfte an B weiter. Es stellt sich die Frage, ob die Schweiz im Jahr 1 eine Ansässigkeitsbescheinigung für eine Entlastung von der ausländischen Quellensteuer ausstellt.

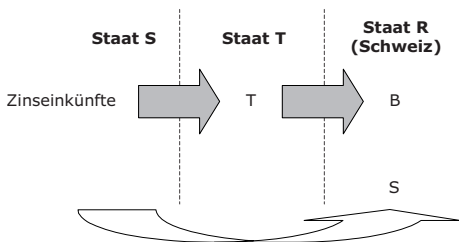


Gemäss Ziff. 8.3 des KS Nr. 30 wird eine Ansässigkeitsbescheinigung nur dann ausgestellt, wenn die Trusteinkünfte der in der Schweiz ansässigen

Person nach dem KS Nr. 30 steuerlich zugerechnet werden. Im Falle eines Irrevocable Discretionary Trust, 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 Schweiz-Staat S hat. Auch Zurechnungskonflikte zwischen der Schweiz als Ansässigkeitsstaat und dem ausländischen Quellenstaat können zu internationaler Doppelbesteuerung von Trusteinkünften führen. Allenfalls kann jedoch das DBA zwischen dem Staat S und dem Staat T als Ansässigkeitsstaat des Trust bzw. Trustee anwendbar sein. Eine internationale Doppelbesteuerung kann auch dann auftreten, wenn die späteren Weiterleitungen der Trusteinkünfte an den Beneficiary in der Schweiz steuerpflichtig sind (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung). Wie oben bereits erwähnt, sollten diese Weiterleitungen in der Schweiz steuerfrei sein, falls der Trust selbst oder der Trustee im Ausland auf diesen weitergeleiteten Trusteinkünften bereits steuerpflichtig war. Falls die ausländischen Zinseinkünfte an den in der Schweiz ansässigen Beneficiary innerhalb der Frist, in welcher ein Antrag auf Entlastung von der ausländischen Quellensteuer unter dem DBA Schweiz-Staat S gestellt werden kann, weitergeleitet werden und ein entsprechender Entlastungsantrag vom Be-

⁷⁰ Siehe Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 22. August 1967 des Bundesrates über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201.
⁷¹ Siehe auch Art. 21 des OECD-MA betreffend andere Einkünfte, die nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können. Siehe auch Ziff. 13 des OECD-Kommentars zu Art. 21 des OECD-MA, wonach sich Kanada das Recht vorbehält, Einkommen, das aus dem eigenen Staat stammt, zu besteuern.

necifiary gestellt wird, dann sollte die Schweiz eine Ansässigkeitsbescheinigung ausstellen, falls der Nachweis der Weiterleitung gelingt.



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 Schweiz-Staat S haben. Eine internationale Doppelbesteuerung kann jedoch trotzdem auftreten, falls der Staat S die Zinseinkünfte T zurechnet (Zurechnungskonflikt zwischen dem ausländischem Quellen- und der Schweiz als Ansässigkeitsstaat) oder der Staat T die Zinseinkünfte T zurechnet (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung).

3.3 Ausländische Quellenbesteuerung von Trustausschüttungen

Art. 10 Abs. 7 des DBA Schweiz-Kanada enthält eine abkommensrechtliche Spezialbestimmung für Einkünfte, die eine in der Schweiz ansässige Person aus einem Trust, der eine in Kanada ansässige Person ist, bezieht. Danach gilt die Begrenzung des kanadischen Besteuerungsrechts für Dividenden in Art. 10 des DBA-Schweiz-Kanada auch für Einkünfte aus einem

kanadischen Trust. Mit dieser Bestimmung wird das kanadische Quellenbesteuerungsrecht auf Ausschüttungen aus einem kanadischen Trust sichergestellt⁷¹. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat umfasst der Begriff «Dividenden» in Art. 22 des DBA Schweiz-Kanada auch Einkünfte aus einem kanadischen Trust.

Gemäss Para. 15 des OECD-Kommentars zu Art. 21 des OECD-MA behalten sich Grossbritannien und Irland das Recht vor, Einkommen, das von einer ansässigen Person in der Form von Trusteinkünften bezahlt wird, zu besteuern. Art. 21 Abs. 1 des DBA-Schweiz-Grossbritannien und Nordirland hält daher fest, dass Einkünfte aus Trust nicht nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können.

4 Schlussfolgerungen

Es fehlt in den Schweizer DBAs an spezifischen Bestimmungen für Trusts, welche die komplexen Fragen von Trusts und Abkommensrecht umfassend regeln. 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 eine sog. Underlying Company. Die Offshore Underlying Company wirft jedoch Fragen des Orts der Ansässigkeit und des Zugangs zu DBAs auf. Falls die Schweiz der Quellenstaat ist, können Schweizer Trusteinkünfte aufgrund der vertragsautonomen Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln dem im ausländischen

Vertragsstaat ansässigen Trust selbst oder dem Trustee zugerechnet werden. Falls die Schweiz der Quellenstaat ist, basiert diese vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln für Zwecke der Verrechnungssteuer nicht auf dem steuerlichen Transparenzprinzip des KS Nr. 30. Ein Trustee ist als Nutzungsberechtigter der Schweizer Trusteinkünfte anzusehen, falls dieser die Verfügungsmacht («power to control») über die Weiterleitung der Trusteinkünfte hat (z. B. im Falle eines Irrevocable Discretionary Accumulation Trust).

Die Schweizer Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 für Irrevocable Discretionary Trust können zu Zurechnungskonflikten zwischen der Schweiz und ausländischen Vertragsstaaten und somit zu internationaler Doppel- und Mehrfachbesteuerung führen. Selbst wenn die Schweiz als Quellenstaat eine vertragsautonome Auslegung der abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln anwendet, kann es zu einer internationalen Doppelbesteuerung von Trusteinkünften kommen, falls der Trustee im Ausland und der Settlor in der Schweiz für die Schweizer Trusteinkünfte steuerpflichtig sind (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung). Ein in der Schweiz ansässiger Be-

neficiary kann keine Entlastung von ausländischen Quellensteuern geltend machen, da nach den Schweizer *lex-foi*-Zurechnungsregeln des KS Nr. 30 die Trusteinkünfte nicht dem Beneficiary zugerechnet werden. Ausserdem kann es zu einer internationalen Doppelbesteuerung von Trusteinkünften kommen, falls zum einen der Trustee im Ausland für die Trusteinkünfte und zum anderen in der Schweiz der Beneficiary auf den späteren Weiterleitungen der Trusteinkünfte oder der Settlor für die Trusteinkünfte steuerpflichtig ist (doppelte Ansässigkeitsbesteuerung).

Ein in der Schweiz ansässiger Trustee hat *de lege lata* – im Unterschied zu Trustees, welche in bestimmten *common-law*-Jurisdiktionen wie zum Beispiel 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.