

Urteil vom 27. September 2012, II R 45/10

Schenkungsteuerliche Behandlung von Ausschüttungen eines US-amerikanischen Trusts

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 8, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 9 S 2 Halbs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Juli 2010, Az: 7 K 37/07

Leitsätze

1. Zwischenberechtigte i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG sind alle Personen, die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten .
2. Der Besteuerung ausgeschütteter Vermögenserträge steht nicht entgegen, dass der Berechtigte bereits vor Änderung der Rechtslage durch das StEntlG 1999/2000/2002 einen gesicherten Anspruch auf Ausschüttung aller künftigen Trusterträge erlangt hatte .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die schenkungsteuerliche Behandlung von Ausschüttungen eines US-amerikanischen Trusts.
- 2 Die am 1977 geborene Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Enkelin ihrer am 1. August 1986 verstorbenen Großmutter (Erblasserin). Die Erblasserin war US-amerikanische Staatsbürgerin und zuletzt wohnhaft in New York. Sie begründete mit Testament vom 31. Januar 1983 zugunsten der Klägerin einen Trust nach US-amerikanischem Recht (Alt-Trust). Die Einnahmen des Trusts und dessen Vermögen sollten nach dem Ermessen der Eltern der Klägerin, die als Verwalter fungierten, ausgezahlt und im Übrigen akkumuliert und dem entsprechenden Trustvermögen hinzugefügt werden. Mit Vollendung des 21. Lebensjahres sollte der gesamte Nettoertrag aus dem Trustvermögen an die Klägerin ausgezahlt werden. Das Vermögen selbst sollte nach dem Ableben der Klägerin deren Abkömmlingen zufallen. Seit dem Tod der Erblasserin erhielt die Klägerin Zahlungen aus dem Alt-Trust in Höhe von insgesamt über 2 Mio. US-Dollar. Bis zum 1. Juli 1997 wurden sowohl die laufenden Erträge als auch Teile des Vermögens des Alt-Trusts unmittelbar an die Klägerin ausgeschüttet.
- 3 Am 1. Juli 1997 errichtete die Klägerin in New York einen eigenen Trust (Grantor's Trust), wobei sie selbst zur alleinigen Begünstigten des Trustvermögens und der Erträge bestimmt wurde. Treuhänder des Grantor's Trusts waren die Eltern und eine Tante der Klägerin. Mit Erklärung vom 17. Juli 1997 übertrug die Klägerin sämtliche Rechte aus dem Alt-Trust auf den neuen, von ihr begründeten Trust. Nach der Gründungsurkunde sollten der Klägerin aus dem Vermögen und den Erträgen des Grantor's Trust gestaffelt nach ihrem Lebensalter feste monatliche Beträge zufließen. Mit Erreichen des 37. Lebensjahres sollte der Trust aufgelöst und das gesamte angesammelte Vermögen an die Klägerin ausgeschüttet werden. Ab dem 1. Juli 1997 wurden die laufenden Erträge sowie Teile des Vermögens des Alt-Trusts ausschließlich an den Grantor's Trust ausgeschüttet. Die Klägerin erhielt Ausschüttungen aus dem Grantor's Trust.
- 4 Die Klägerin reichte im April 2002 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Selbstanzeige zur Erbschaftsteuer seit 1995 ein. Dabei erklärte sie u.a. eine Auszahlung des Alt-Trusts an den Grantor's Trust vom 2. Oktober 2000 in Höhe von umgerechnet 138.649,60 DM, wobei die Auszahlung teilweise aus den Vermögenserträgen (income) und teilweise aus der Vermögenssubstanz (principal) erfolgte.
- 5 Das FA vertrat die Rechtsauffassung, die Ausschüttung des Alt-Trusts an den Grantor's Trust sei als Erwerb der Klägerin zu besteuern. Entsprechend setzte das FA mit Bescheid vom 30. Mai 2006 gegenüber der Klägerin

Schenkungssteuer in Höhe von 13.464 € fest. Dagegen richtet sich die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage wegen der hier streitigen Ausschüttung des Alt-Trusts an den Grantor's Trust ab. Diese Ausschüttung unterliege sowohl hinsichtlich der Vermögenssubstanz (principal) als auch hinsichtlich der Vermögenserträge (income) der Schenkungssteuer. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 162 veröffentlicht. In den --hier nicht streitigen-- Verfahren des Grantor's Trust, der wegen der Ausschüttung des Alt-Trusts als Steuerpflichtiger in Anspruch genommen worden war, und der Klägerin, die wegen der später erfolgten Auszahlungen aus dem Grantor's Trust gesondert in Anspruch genommen worden war, gab das FG den Klagen statt.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG). Hinsichtlich der ausgeschütteten Erträge (income) seien der Alt-Trust nicht als Vermögensmasse ausländischen Rechts und sie --die Klägerin-- nicht als Zwischenberechtigte im Sinne dieser Vorschrift anzusehen. Nach zutreffender Auslegung des Testaments der Erblasserin habe sie, die Klägerin, an ihrem 21. Geburtstag bereits einen gesicherten Rechtsanspruch auf die Erträge aus dem Trustvermögen erlangt. Bei den Ausschüttungen handele es sich lediglich um die Erfüllung dieses Anspruchs. Sie sei durch die Ausschüttung nicht zusätzlich bereichert.
- 8 Die Klägerin beantragt, den Schenkungssteuerbescheid vom 30. Mai 2006 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2007 unter Aufhebung der Vorentscheidung dahingehend zu ändern, dass die am 2. Oktober 2000 ausgezahlten Vermögenserträge (income) nicht mehr der Schenkungssteuer unterliegen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Auszahlung vom 2. Oktober 2000 aus dem von der Erblasserin errichteten Alt-Trust an den von der Klägerin errichteten Grantor's Trust auch hinsichtlich der ausgezahlten Vermögenserträge (income) den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG erfüllt.
- 11 1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, erworben wird. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG steht dem gleich der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse.
- 12 a) Bei dem von der Erblasserin errichteten Trust handelt es sich um eine Vermögensmasse ausländischen Rechts i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG.
- 13 § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) in das ErbStG eingefügt. Nach der Entstehungsgeschichte sollten mit dem unbestimmten Begriff der Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, vor allem typische und in den anglo-amerikanischen Staaten gebräuchliche Formen des sog. common law trust erfasst werden. Der Gesetzgeber hatte die ausdrückliche Absicht, die bis dahin bestehende Rechtslage, wonach die bloße Errichtung sog. Testamentstrusts, die nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet waren, grundsätzlich weder beim Trustverwalter noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führten (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. April 1982 II R 148/79, BFHE 136, 133, BStBl II 1982, 597, und vom 7. Mai 1986 II R 137/79, BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615, jeweils m.w.N.), zu ändern. Nach der Gesetzesbegründung sollte der Vermögensübergang auf den Trust bei seiner Errichtung und auf die Anfallsberechtigten bei seiner Auflösung als jeweils zusätzlicher Erwerbstatbestand in die §§ 3 und 7 ErbStG aufgenommen werden und künftig der Besteuerung unterliegen (BTDrucks 14/23, 200; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 2 Rz 122; Gebel, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 1999, 249, 253; Habammer, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2002, 425, 430). Die dafür erforderliche Vermögensbindung ist bei einem Trust dann anzunehmen, wenn der Errichter bestimmt hat, dass die Verwalter des Trusts das Vermögen im Interesse

der später Begünstigten verwalten und auf diese im Rahmen einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Vermögensnachfolge übertragen sollen.

- 14 Der von der Erblasserin nach US-amerikanischem Recht zur Bindung von Vermögen errichtete Trust erfüllt diese Voraussetzungen. Das Vermögen war nach dem Testament der Erblasserin für einen bestimmten Zweck und bis zum Ableben der Klägerin gebunden. Die Beantwortung der Frage, ob bei einem sog. "revocable trust", bei dem sich der Errichter des Trusts eine Widerrufsmöglichkeit vorbehält, eine Bindung von Vermögen eintritt (vgl. Habammer, DStR 2002, 424, 430 f.), kann im Streitfall dahinstehen; denn die Erblasserin hat einen solchen Trust mit Widerrufsmöglichkeit nicht errichtet.
- 15 b) Die Klägerin ist Zwischenberechtigte i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG.
- 16 Zwischenberechtigte sind alle Personen, die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten (vgl. Schindhelm/Stein, Finanz-Rundschau (FR) 1999, 880, 886; Bödecker, Internationale Wirtschaftsbriefe 1999, Gruppe 9 Fach 3, 135, 138; Habammer, DStR 2002, 424, 431). Der Senat folgt dieser Auslegung. Sie entspricht dem Zweck der Vorschrift, Besteuerungslücken zu schließen. Der Gesetzgeber beabsichtigte ausdrücklich eine Abgrenzung zu der im Urteil des Senats in BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615 zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung, wonach ein der deutschen Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb erst mit dem Erlöschen der Zwischennutzungsrechte eintrete. Auch bei bestehenden Zwischennutzungsrechten soll ein Erwerb von der Vermögensmasse vorliegen (BTDrucks 14/433, 41).
- 17 Eine einschränkende Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, wonach "Zwischen"-berechtigter nur sein könne, wer weder anfangs- noch endberechtigt sei (vgl. Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl. § 7 Rz 471; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 7 ErbStG Rz 160; Jülicher, a.a.O., § 2 Rz 142), lässt den Zweck der Vorschrift außer Acht. Zwar wird derjenige, der den Trust errichtet und sich nach einer bestimmten Laufzeit selbst als Bezugsberechtigten benannt hat, nicht als Zwischenberechtigter im Sinne der Vorschrift anzusehen sein (Jülicher, a.a.O., § 2 Rz 142). Insoweit handelt es sich lediglich um eine Vermögensverschiebung mit dem Zweck der Selbstbeschränkung durch Einschaltung von Treuhändern, die das (eigene) Vermögen verwalten. Dies gilt aber nicht für den Endberechtigten eines von einem Dritten errichteten Trusts. Sofern dieser während der Laufzeit des Trusts Ausschüttungen erhält, erwirbt er sie als Zwischenberechtigter. Anderenfalls könnten die Vermögenssubstanz und die Vermögenserträge des Trusts vor Auflösung steuerfrei ausgezahlt werden (Schindhelm/Stein, FR 1999, 880, 886). Das Gegenteil soll durch § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG sichergestellt werden.
- 18 Hiervon ausgehend ist die Klägerin im Hinblick auf die Auszahlung vom 2. Oktober 2000 Zwischenberechtigte i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG. Sie ist weder Anfangs- noch Endberechtigte dieses Alt-Trusts. Sie hat während der Laufzeit des von ihrer Großmutter errichteten Trusts Ausschüttungen erhalten, die ihr zwar nicht unmittelbar, aber mittelbar über den Grantor's Trust zugeflossen sind. Die Auszahlungen an den Grantor's Trust sind der Klägerin als Erwerberin zuzurechnen. Dass die Klägerin zuvor ihre Ansprüche aus dem Alt-Trust in den von ihr selbst errichteten Grantor's Trust eingebracht hatte, führt nicht dazu, dass nunmehr der Grantor's Trust und nicht die Klägerin als Zwischenberechtigte anzusehen wäre. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Mittelverwendung. Wirtschaftlich gesehen liegt eine Ausschüttung an die Klägerin vor. Diese hat sich hinsichtlich der Verwendung der an sie ausgeschütteten Beträge durch Errichtung eines eigenen Trusts selbst beschränkt.
- 19 Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Ausschüttung auch hinsichtlich der ausgezahlten Vermögenserträge (income) den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG erfüllt.
- 20 a) Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist steuerbarer Erwerb der Zwischenberechtigten alles, was die berechtigten Personen nach dem Ermessen der Treuhänder oder aufgrund eigenen Rechtsanspruchs vor der Auflösung des Trusts aus dessen Vermögen oder Erträgen erhalten. Der Besteuerung unterliegen damit auch die ausgeschütteten Vermögenserträge und nicht nur die ausgeschüttete Vermögenssubstanz (Jülicher, a.a.O., § 2 Rz 142; Fischer, a.a.O., § 7 Rz 471). Das im Ausschüttungszeitpunkt gültige Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern (DBA-Erb USA 1980) steht der Besteuerung nach deutschem Erbschaftsteuerrecht nicht entgegen (Art. 12 Abs. 1 DBA-Erb USA 1980).
- 21 b) Die Besteuerung des Erwerbs durch die Klägerin als Zwischenberechtigte nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil sie aufgrund der Vollendung des 21. Lebensjahres bereits vor der Ausschüttung einen unentziehbaren Anspruch auf die Trusterträge erlangt hatte. Dies führt weder zu einer

unzulässigen Rückwirkung des Gesetzes noch zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung von bereits der Schenkungsteuer unterliegenden Erträgen.

- 22** aa) § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG gilt für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 4. März 1999 entstanden ist oder entsteht (§ 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 10 Nr. 8 Buchst. a StEntlG 1999/2000/2002). Maßgebend ist, ob der betreffende Erwerb nach dem 4. März 1999 erfolgte. Die Neuregelung erfasst damit auch Erwerbe von sog. Trusts, die bei Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 bereits bestanden (Jülicher a.a.O., § 2 Rz 127; Habammer, DStR 2002, 425, 431). Eine (echte) steuerliche Rückwirkung ist damit nicht verbunden; denn das Gesetz unterwirft ausdrücklich nur künftige Erwerbe der Besteuerung.
- 23** bb) Der Erwerb nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG setzt nicht voraus, dass die Errichtung des Trusts zuvor aufgrund der ebenfalls durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführten § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 und § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG der Besteuerung unterlegen hat (zweifelnd Wälzholz in Viskorf/ Knobel/Schuck, a.a.O., § 3 ErbStG Rz 18). Der Gesetzgeber wollte beide Vorgänge, die Errichtung des Trusts von Todes wegen oder durch Schenkung einerseits und die Ausschüttungen aus dem Trust an den Berechtigten andererseits, jeweils eigenständig der Besteuerung unterwerfen. Im ersten Fall ist die Vermögensmasse selbst Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG), im zweiten der Erwerber, der Ausschüttungen aus der Vermögensmasse erhält. Die Frage, in welchem Verhältnis die unterschiedlichen Erwerbe zueinander stehen und ob die bei Errichtung der Vermögensmasse von dieser entrichtete Steuer ggf. nach dem Vorbild des § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf die von den Zwischen- oder Endberechtigten zu zahlende Steuer angerechnet werden muss (vgl. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 115a), kann jedenfalls für die Fälle dahinstehen, in denen --wie im Streitfall-- die Errichtung der Vermögensmasse tatsächlich nicht der Besteuerung unterlegen hat.
- 24** cc) Mit dem Ziel der Neuregelung, den Vermögensübergang bei Zwischenschaltung von Trusts künftig steuerlich besser zu erfassen und Vollzugsdefizite zu beseitigen, wäre es auch nicht vereinbar, laufende Auszahlungen von Vermögenserträgen, denen im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung bereits ein gesichertes Recht zugrunde lag, nach dem 4. März 1999 nicht zu besteuern. Zwar konnte nach früherer Rechtslage bei Übertragung eines Vermögensstammrechts bereits der Erwerb des Anspruchs auf zukünftige Erträge der Besteuerung unterworfen werden, wobei der Wert des Anspruchs gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 bis 15 des Bewertungsgesetzes zu kapitalisieren war (zur alten Rechtslage vgl. BFH-Urteil in BFHE 136, 133, BStBl II 1982, 597). Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber jedoch in Kenntnis der zu diesem Zeitpunkt bereits errichteten Trusts u.a. zur Beseitigung eines bis dahin bestehenden Vollzugsdefizits einen Systemwechsel vollzogen, ohne bereits vorher gesicherte und ggf. versteuerte Ansprüche der Zwischenberechtigten zu berücksichtigen (BTDrucks 14/443, 41). Danach sollen künftig zum einen die Errichtung der Vermögensmasse durch Übertragung von Vermögen und zum anderen die (schrittweise) Auskehrung von Vermögen und Erträgen der Besteuerung unterliegen. Auf die Begründung eines unentziehbaren Anspruchs und eine etwaige Besteuerung in der Zeit vor Inkrafttreten der Neuregelung kommt es folglich vorbehaltlich der Frage einer Anrechnung der früher festgesetzten Steuer nicht an.
- 25** dd) Im Streitfall erfolgte die Auszahlung am 2. Oktober 2000 und damit nach dem für die Neuregelung gültigen Stichtag des 4. März 1999. Es kann für die Besteuerung des Zwischenerwerbs nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG dahinstehen, ob die Klägerin bereits mit der Vollendung des 21. Lebensjahres aufgrund des Anspruchs auf Auszahlung sämtlicher zukünftiger Erträge bereichert war und dieser Anspruch bereits vorher hätte der Besteuerung unterworfen werden müssen. Der Besteuerung der laufenden Erträge nach dem 4. März 1999 dem Grunde nach steht dies nicht entgegen. Da im Streitfall der Anspruch auf die zukünftigen Erträge nach altem Recht tatsächlich nicht der Besteuerung unterworfen wurde, stellt sich auch nicht die Frage nach einer etwaigen systemgerechten Anrechnung der nach altem Recht festgesetzten und gezahlten auf die nach neuem Recht festzusetzende Steuer.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de