

17. Jänner 2007

BMF-010221/0008-IV/4/2007

EAS 2799

Einkünfte aus US-Trusts

Für inländische Begünstigte eines amerikanischen Trustvermögens, das einem jener Ermessenstrusts (discretionary trust) entspricht, zu dem das VwGH-Erkenntnis vom 20.9.1988, Zl. 87/14/0167, ergangen ist, wurde bereits in EAS 63 die noch in Abschnitt 30 des Durchführungserlasses zum DBA-USA (1956) geäußerte Rechtsansicht aufgegeben, dass die dem US-Trustvermögen zufließenden Erträge anteilig bei dem inländischen Begünstigten der Besteuerung zu unterziehen sind. Fehlt dem inländischen Begünstigten daher tatsächlich jede Dispositionsbefugnis in Bezug auf das Trustvermögen als Einkunftsquelle, unterliegen daher nur mehr die Ausschüttungen des Trustvermögens der inländischen Besteuerung (EAS 2378). Ob der inländische Begünstigte tatsächlich keine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung im US-Trust ausüben kann, die eine Einkünftezurechnung unmittelbar an ihn rechtfertigen könnte, ist aber eine Sachverhaltsfrage und kann daher nicht im ministeriellen EAS-Verfahren entschieden werden.

In jenen Fällen, in denen der österreichische Begünstigte zugleich der Stifter des US-Trusts ist (in denen sonach ein "grantor trust" vorliegen dürfte) und außerdem in der Trustdeklaration ein jederzeitiger teilweiser oder gänzlicher Widerruf und Änderungen der Rechtsgrundlagen des Trusts vorgesehen sind, werden auch die Einkünfte des Trusts der jederzeitigen Verfügungsmöglichkeit des Stifters vorbehalten und werden daher steuerlich ihm zuzurechnen sein.

Im Fall eines "discretionary trusts" tritt der Trust - einem Zweckvermögen im Sinn des § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. b KStG vergleichbar - zwischen den österreichischen Begünstigten einerseits und die verschiedenen Einkunftsquellen andererseits. Die aus den Einkunftsquellen fließenden Einkünfte bilden sonach Einkünfte des Trusts; der Trust wird demnach steuerlich als intransparent behandelt. Dies aber hat zur Folge, dass die von den Einkünften des Trusts erhobenen US-Quellensteuern keine Besteuerung der in Österreich erfassten Trust-Ausschüttungen darstellen, sondern als Besteuerung der dem Trust zuzurechnenden Einkünfte anzusehen sind (US-Quellensteuervorbelastung). Da in Österreich nicht der

Einkünftezufluss an den US-Trust, sondern jener aus dem Trust an den Begünstigten besteuert wird, kann folglich aus Artikel 22 Abs. 3 DBA-USA kein Anrecht abgeleitet werden, diese US-Quellensteuervorbelastung in Österreich zur Anrechnung zu bringen.

Nur dann, wenn die Trust-Ausschüttung selbst in den USA in abkommenskonformer Weise einer Abzugsbesteuerung unterzogen würde, wäre insoweit eine Anrechnungsverpflichtung in Österreich gegeben. Allerdings wird auf österreichischer Seite die Auffassung vertreten, dass Trust-Ausschüttungen auch dann, wenn sie nach dem Recht des ausländischen Staates wie Dividendenausschüttungen behandelt werden, nicht unter Artikel 10, sondern unter Artikel 21 des DBA fallen. Dies deshalb, weil dem Begünstigten keine "Gesellschaftsrechte" zustehen und daher diese Voraussetzung des in Art. 10 Abs. 3 umschriebenen Dividendenbegriffes nicht erfüllt sind. Diese Ansicht, dass nicht Artikel 10, sondern Artikel 21 zur Anwendung kommt und folglich im vorliegenden Fall den USA das Quellenbesteuerungsrecht zur Gänze entzogen ist, wird zwar auch von zahlreichen anderen OECD-Staaten mitvertreten, ist aber nicht unumstritten. Sollte daher vom österreichischen Begünstigten eine solche Steueranrechnung begehrt werden, könnte dies unter den gegebenen Umständen nur im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens (Art. 24 Abs. 1 DBA-USA), das vom Begünstigten im BM für Finanzen zu beantragen wäre, herbeigeführt werden.

Da beim österreichischen Begünstigten nur die tatsächlichen Ausschüttungen erfasst werden, bleiben US-Steuerentlastungen gegenüber dem Trust (Rückzahlung der US-Quellensteuervorbelastung an den US-Trust als Folge einer Trust-Ausschüttung nach Österreich) in Österreich solange unbeachtlich, als derartige Rückzahlungen nicht in eine tatsächliche spätere Ausschüttung Eingang gefunden haben.

Die vorstehenden Beurteilungen gehen davon aus, dass es sich bei dem Trustvermögen **nicht** um Vermögen handelt, das nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist und dass folglich nicht die Grundsätze des Investmentfondsgesetzes zur Anwendung kommen (siehe insb. InvFR 2003 Rz 265).

Bundesministerium für Finanzen, 17. Jänner 2007