

Änderungen der Besteuerung von Trusts in Israel ab Januar 2014

Weitgehende Ablösung des Foreign Resident Settlor Trust durch den neuen Israeli Beneficiary Trust

Alon Kaplan und Susanna von Bassewitz*

Wie zahlreiche westliche Länder, hat auch Israel in diesem Jahr mit einem enormen Staatsdefizit zu kämpfen. Mit Annahme des Staatsbudgets wurden am 30. 7. 2013 zahlreiche Gesetzesänderungen und Steuererhöhungen verabschiedet. Neben der Reform zur Besteuerung von Trusts, der Anpassung der Bestimmungen von Steuerbegünstigungen von Einwanderern, der Reform zur Besteuerung von Immobilien und des Mehrwertsteuergesetzes, wurde die Gesellschaftssteuer angepasst. Die Einbringung von Steuergeldern israelischer Staatsbürger, vor allem mit Vermögen im Ausland, wird zielgerichteter verfolgt und ein weiteres Offenlegungsverfahren zur Deklaration unbesteuert Gelder wird ausgearbeitet. Dieser Beitrag soll einen Einblick in die wesentlichen Gesetzesänderungen zur Besteuerung von Trusts gewähren.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitende Bemerkungen
- II. Begriffsbestimmung
- III. Besteuerung von Trusts – altes und neues Recht
- IV. Trust Holding Gesellschaften
- V. Trust eines Einwanderers
- VI. Offenlegungsverfahren

I. Einleitende Bemerkungen

Das israelische Rechtssystem basiert auf dem angloamerikanischen Recht. Im Jahr 2003 wurde das israelische Steuersystem von einem territorialen zu einem globalen System geändert und israelische Steuerzahler werden nach ihrem weltweiten Einkommen besteuert.

Eine natürliche Person wird in Israel steuerpflichtig, wenn sie ihren Lebensmittelpunkt in Israel hat. Der Lebensmittelpunkt wird nach einem qualitativen und quantitativen Test beurteilt. Der qualitative Test bestimmt sich nach familiären, wirtschaftlichen und sozialen Beziehungen. Der zweite Test beruht auf einer Vermutung: Der Lebensmittelpunkt einer Person liegt danach in Israel, wenn sie sich in einem Jahr mindestens 183 Tage im Land aufhält oder sich im Steuerjahr mindestens 30 Tage im Land aufhält und sich im Zeitraum, der auch die beiden vorausgehenden Jahre einschließt, mindestens 425 Tage im Land aufgehalten hat.

Steuerpflichtig ist seit 2003 das Welteinkommen

Zweiseitiger Test für die Steuerpflicht in Israel

 Kaplan/von Bassewitz, IWB 3/2011 S. 103
 CAAAD-60799]

* Alon Kaplan, LL.M., TEP ist Senior Partner der Alon Kaplan International Law Firm, Tel Aviv, Israel. Lic. iur. Susanna von Bassewitz (MLaw UZH), TEP ist Rechtsanwältin bei der Alon Kaplan International Law Firm.

Körperschaftsteuersatz steigt Anfang 2014

Die Mehrwertsteuer wurde bereits in diesem Jahr auf 18 % erhöht. Die Gesellschaftssteuer wird ab 2014 von 25 % auf 26,5 % erhöht, Dividenden werden ab 2014 zwischen 25 % und 30 % besteuert und Zinsen mit 15 % bis 25 %.

Besteuerung von Trusts in Israel knüpft nicht an den Verwaltungssitz des Trusts an

Israel erhebt i. d. R. weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer. Schenkungen an Ausländer sind jedoch steuerpflichtig. Auswanderer unterliegen der sog. exit tax, einer Art Kapitalgewinnsteuer.

Seit 1979 hat Israel ein eigenes Trustrecht. Israel ist nicht Mitglied des Haager Trust-Übereinkommens. Verschiedene Trusts und Gesellschaftsformen, sowie z. B. die Liechtensteinische Anstalt oder Stiftung, werden nach israelischem Recht als Trusts in Israel anerkannt. Seit 2006 hat Israel ein eigenes Besteuerungsrecht für Trusts, das auch die Errichtung einer Trust-Holdinggesellschaft eingehend regelt und unter anderem bestimmt, dass der Ort, an dem ein Trust verwaltet wird, nicht an den Steuersitz des Trusts anknüpft. Ein Trust kann also in Israel verwaltet werden, ohne in Israel steuerpflichtig zu sein. Anstelle eines Offshore Trustees (Treuhanders) kann auch ein israelischer Treuhänder mit der Verwaltung des Trusts beauftragt werden.

II. Begriffsbestimmung

Weite Definition des Trusts

Ein Trust liegt vor, wenn ein Treuhänder verpflichtet ist, ein bestimmtes Vermögen für einen Begünstigten (Beneficiary) oder einen bestimmten Zweck zu halten und zu verwalten. Unter diese Definition fallen rechtliche Verhältnisse, z. B. die eines Testamentsvollstreckers oder eines Liquidators. Trusts, die aufgrund eines Vertragsverhältnisses zwischen einem Treuhänder und einem oder mehreren Begünstigten entstehen (z. B. ein Hinterlegungs- und Verwaltungsvertrag) aber auch sog. sophisticated Trusts, die in diesem Beitrag diskutiert werden.

„Sophisticated Trusts“ beruhen auf notarieller Urkunde bzw. gültigem Testament

Solche Trusts sind im Gegensatz zu dem Liechtensteinischen Trust Reg. oder einer Panama Foundation keine Rechtspersönlichkeiten. Sie sind aber im Übrigen mit diesen Strukturen vergleichbar: Sie beruhen auf einer notariellen Gründungsurkunde (trust deed), die vor einem Notar unterzeichnet werden muss (inter vivos) oder ein gültiges Testament darstellt und den Willen des Gründers zum Ausdruck bringen muss. Zusätzlich muss die Urkunde den Zweck, das Vermögen und die Bestimmungen des Trusts definieren.

III. Besteuerung von Trusts – altes und neues Recht

1. Die vier Grundtypen von Trusts

Das jüngste Budgetgesetz enthält zahlreiche Gesetzesänderungen zum Recht der Besteuerung von Trusts; die meisten werden am 1. 1. 2014 in Kraft treten.

1. Ein **Israeli Resident Trust** als Standardkategorie ist ein Trust, der zur Zeit der Errichtung oder während des Steuerjahres mindestens einen Gründer und mindestens einen Begünstigten mit israelischem Steuersitz hatte. Als Israeli Resident Trust werden Rechtsinstitute kategorisiert, sofern keine andere Kategorie (s. unten) Anwendung findet. Wenn alle Gründer verstorben sind, fällt der Trust in die Kategorie des Testamentary Trust und die Besteuerung folgt gemäß den Begünstigten. Wenn somit mindestens ein Begünstigter israelischer Steuerzahler ist, fällt der Trust weiterhin in die Kategorie des Israeli Resident Trust; anderenfalls fällt er in die Kategorie eines Foreign Resident Beneficiary Trust (vgl. nachstehend).

Neu fällt ein Trust in die Kategorie eines Israeli Resident Trust, wenn alle Gründer verstorben sind und während des Steuerjahres mindestens ein Begünstigter seinen Steuersitz in Israel hat. Damit unterfällt er auch der israelischen Besteuerung; der Nutzen eines durch Testament eines nicht israelischen Gründers errichteten Trusts zugunsten von israelischen Begünstigten wird somit hinfällig.

Dieser Trust gilt im Grundsatz, solange mindestens ein Gründer und mindestens ein Begünstigter mit israelischem Steuersitz leben

2. Ein **Foreign Resident Beneficiary Trust** ist ein von mindestens einem Gründer mit israelischem Steuersitz errichteter Trust zugunsten von Begünstigten, die nicht in Israel steueransässig sind. Der Trust muss unwiderruflich sein und es muss eine jährliche Erklärung abgegeben werden, die bestätigt, dass der Trust keine israelischen Begünstigten hat. Sind alle Voraussetzungen erfüllt, genießt dieser Trust Steuerfreiheit in Israel, sofern kein Einkommen in Israel generiert wird.

Begünstigte dürfen nicht in Israel steuerpflichtig sein

3. Das alte Regime des **Foreign Resident Settlor Trust** wird fast vollständig vom neuen Regime des Israeli Beneficiary Trust abgelöst (s. sogleich Nr. 4.). Ein Foreign Resident Settlor Trust rührt von einem nicht in Israel steuerpflichtigen Gründer und gilt zugunsten mindestens eines israelischen Begünstigten. Nach dem bisherigen Recht war dieses Rechtsinstitut von jeglicher Steuerpflicht in Israel auf Einkommen aus dem Ausland befreit – sogar nach Versterben des Gründers. Zuwendungen an Begünstigte wurden nicht als Steuerereignis angesehen und waren steuerfrei.

Der „Ausländischer Gründer“-Trust läuft mit Jahresende aus

Nach dem neuen Recht werden Foreign Resident Settlor Trusts oder auch „Foreign Resident Trusts“ weiterhin in Israel steuerfrei sein (bzw. unterfallen nicht dem israelischen Steuerregime), sofern kein Begünstigter in Israel steuerpflichtig ist oder soweit es sich um bestimmte (im Gesetz aufgezählte oder durch Bewilligung festgelegte) öffentliche Institutionen handelt. Trusts von nicht in Israel steuerpflichtigen Gründern mit israelischen Begünstigten sind dagegen nach neuem Recht steuerpflichtig. Eine Ausnahme besteht in Fällen, in denen alle israelischen Begünstigten selbst Steuervorteile genießen, z. B. Neueinwanderer oder Wiedereinwanderer (zu Trusts von Einwanderern s. unten V).

Steuerfreiheit dieser Variante entfällt i. d. R.

4. Der neue **Israeli Beneficiary Trust** ist ein widerruflicher oder unwiderruflicher Trust mit einem Gründer, der nicht in Israel steueransässig ist, zugunsten israelischer Begünstigter, der weitere Voraussetzungen erfüllen muss:

Neue Form des Trusts begünstigt insbesondere nahe Verwandte

- ▶ Der nicht in Israel steueransässige Gründer war seit der Errichtung und bis zum steuerpflichtigen Jahr nicht in Israel steueransässig;
- ▶ der Gründer ist noch nicht verstorben – der Gründer wird auch als noch nicht verstorben angesehen, wenn sein Ehepartner noch nicht verstorben ist, sofern das Ehepaar zum Zeitpunkt der Errichtung oder der ersten Vermögenszuwendung an den Trust bereits verheiratet war;
- ▶ der Trust hat mindestens einen israelischen Begünstigten. Ist der israelische Begünstigte ein Einwanderer, der Steuervergünstigungen genießt, kann unter weiteren Voraussetzungen auch der Trust davon profitieren (s. unten V);
- ▶ alle Gründer sind mit allen Begünstigten verwandt als
 - a) Verwandte ersten Grades (Ehepartner, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkelkinder);
 - b) Verwandte zweiten Grades (Geschwister, Abkömmlinge von Geschwistern und Geschwister der Eltern) werden nur anerkannt, wenn bewiesen werden kann, dass der Trust in gutem Glauben errichtet wurde und der Begünstigte kein Entgelt für seinen Anteil bezahlt hat.

Sofern die obigen Voraussetzungen gegeben sind, muss der Trust als **Familien Trust** innerhalb von 60 Tagen nach seiner Errichtung oder von dem Zeitpunkt an, in dem er zu einem Familien Trust wurde, bei der israelischen Steuerbehörde (Israel Tax Authority – ITA) deklariert werden. Auch ein bereits bestehender Trust muss binnen 180 Tagen nach Inkrafttreten des neuen Rechts deklariert werden (also gerechnet ab Anfang Januar 2014).

Es gelten zusätzliche Deklarationspflichten – auch für bereits bestehende Trusts

Wenn kein ausreichend enges Verwandtschaftsverhältnis vorliegt, fällt der Trust automatisch in die Auffangkategorie eines Israeli Resident Trust zurück. Auch wenn andere Voraussetzungen nicht (mehr) vollständig erfüllt sind, fällt der Trust in die Auffang-Kategorie des Israeli Resident Trusts.

Mit Tod des Gründers beginnt Steuerpflicht des Welteinkommens dieses Trusts

2. Grundsätze der Besteuerung

Die Besteuerung eines Israeli Beneficiary Trust ist durch ein Wahlrecht zwischen zwei Methoden gekennzeichnet:

Besteuerung der Ausschüttungen zu 30 %

a) Ausschüttungsmethode

- ▶ Ausschüttungen an Begünstigte werden mit 30 % besteuert;
- ▶ wenn der Treuhänder belegen kann, dass solche Ausschüttungen aus dem ursprünglich vom Gründer in den Trust eingebrachten Trustkapital stammen, bleiben diese steuerfrei; allerdings gilt eine Vermutung dafür, dass die Ausschüttung vom Gewinn des Trustkapitals stammt.

Diese Methode ist zu wählen, wenn wenige antizipierte Ausschüttungen anstehen.

Hinweis: Nach der Formulierung des Gesetzestextes scheint kein Step-Up erlaubt zu sein, was zu einer retroaktiven Besteuerung des Trustvermögens führen kann. Es ist zu hoffen, dass die israelische Steuerbehörde offene Frage kurzfristig klären wird.

b) Einkommensmethode

Nach unwiderruflicher Erklärung Besteuerung von 25 % des (zurechenbaren) Trusteinkommens

- ▶ Der Treuhänder kann statt der Besteuerung einzelner Ausschüttungen die jährliche Besteuerung von Einkommen des Trusts zu 25 % wählen, unabhängig davon, ob Ausschüttungen gemacht wurden oder nicht.
- ▶ Der Treuhänder muss innerhalb von 60 Tagen seit Errichtung des Trusts oder seit der Änderung des Trusts als Israeli Beneficiary Trust die Einkommensmethode bei der Steuerbehörde beantragen.

Die Wahl dieser Methode ist unwiderruflich. Diese Methode ist zu wählen, wenn mehrere antizipierte Ausschüttungen anstehen. Es ist anzunehmen, dass bei dieser Methode eine Akte bei der israelischen Steuerbehörde eröffnet werden muss. Der Steuersatz ist hier niedriger und die Besteuerung von Trustkapital kann bei dieser Methode verhindert werden.

3. Weitere Änderungen

Nach dem alten Recht waren Sachausschüttungen und Ausschüttungen in Bargeld zwar steuerfrei, jedoch waren Sachausschüttungen an Begünstigte deklarierungspflichtig. Seit dem 1. 8. 2013 müssen auch Bargeldausschüttungen deklariert werden.

Die Bestimmungen von Trusts mit einem gemeinnützigen Zweck wurden revidiert. Nach dem neuen Recht bestehen aber weiterhin zahlreiche Unklarheiten:

- ▶ Was geschieht wenn ein Trust in zwei Staaten steueransässig ist?
- ▶ Kann ein bestehender Trust einen Step-Up erhalten; berechnet auf das Inkrafttreten des neuen Rechts?
- ▶ Kann ein Trust der einer Doppelbesteuerung unterliegt, eine Anrechnung oder Steuergutschrift einfordern?

IV. Trust Holding Gesellschaften

Deklarationspflicht gilt nun auch für Barauschüttungen

Underlying company als rein passive Holdinggesellschaft

Im Recht zur Besteuerung von Trusts besteht seit 2005 das Konstrukt einer „underlying company“. Dies ist eine rein passive Holdinggesellschaft mit dem ausschließlichen Zweck, Trustvermögen zu halten.

Eine solche Gesellschaft kann nach israelischem Recht oder nach ausländischem Recht errichtet werden und z. B. eine Aktiengesellschaft sein. Die Direktoren können natürliche oder juristische Personen sein, mit Sitz in Israel oder im Ausland. Eine solche Gesellschaft grenzt das private Vermögen des Treuhänders (wie bereits erwähnt ist ein

Trust keine Rechtspersönlichkeit und das Vermögen wird direkt vom Treuhänder gehalten) vom Trustvermögen ab und ist transparent. Sie unterliegt daher keiner Gesellschaftssteuer und muss keine jährlichen Steuererklärungen einreichen. Das Vermögen bzw. das Einkommen dieser Gesellschaft wird direkt als Trustvermögen betrachtet und auch so versteuert.

Diese Gesellschaften sind vollständig transparent und werden auf Trust-Ebene besteuert

Beispiel ► *Ein von einem israelischen Steueransässigen errichteter Trust für einen nicht in Israel steueransässigen Begünstigten hält als einziges Trustvermögen die Aktien einer underlying company. Das einzige Gesellschaftsvermögen ist ein Bankkonto in der Schweiz. Sofern ein Foreign Resident Beneficiary Trust vorliegt und bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, wird das ausländische Trusteinkommen (hier z. B. das Zinseinkommen des Bankkontos) gemäß den Begünstigten versteuert und ist in Israel steuerfrei. Ausschüttungen von Dividenden der Gesellschaft an den Treuhänder werden folglich nicht besteuert.*

Bislang bestanden Unklarheiten bezüglich solcher underlying companies. Das neue Recht soll insoweit mehr Klarheit schaffen:

Voraussetzungen der underlying companies wurden erweitert

- Die Gesellschaft muss für das ausschließliche Halten von Trustvermögen errichtet werden.
- Der ausschließliche Gesellschaftszweck muss das Halten von Trustvermögen sein.
- Sofern der Trust in Israel steuerpflichtig ist (Israeli Resident Trust, Israeli Beneficiary Trust, Israeli Testamentary Trust, ein Trust mit Einkommen in Israel) muss die underlying company innerhalb von 90 Tagen nach Gründung oder gemeinsam mit Einreichung der ersten Jahresrechnung beim Handelsregister seit Inkrafttreten des neuen Rechts die israelische Steuerbehörde informieren.
- Der Treuhänder muss 100 % der Aktien der underlying company halten.

V. Trust eines Einwanderers

Neueinwanderer und Wiedereinwanderer (nach langjährigem Wegzug in das Ausland) genießen in Israel unter bestimmten Voraussetzungen Steuerfreiheit und Deklarierungsfreiheit auf im Ausland generiertes passives und aktives Einkommen für bis zu zehn Jahre. Solche Steuerbegünstigungen sind an die Person gebunden und gehen mit ihrem Tod unter. Nach altem Recht konnte dies durch die Errichtung eines Trusts verhindert werden, da die Begünstigungen, die dem Einwanderer zustanden, auf den Trust übergingen und auch nach dem Ableben des Gründers während der folgenden zehn Jahre erhalten blieben.

Bislang konnte 10-jährige Steuerfreiheit auch nach Ableben des Gründers vom Trust weitergeführt werden

Nach neuem Recht genießt ein solcher Trust zwar weiterhin die persönlichen Steuerbegünstigungen des Einwanderers, jedoch nur, wenn alle Begünstigten mit Steuersitz in Israel ebenfalls begünstigte Einwanderer und/oder Begünstigte mit Steuersitz im Ausland sind. Es findet eine „grandfathering clause“ Anwendung, die besagt, dass ein Trust, der vor dem 1. 8. 2013 von einem Einwanderer gegründet wurde, weiterhin nach altem Recht begünstigt bleibt, sofern der Gründer noch lebt.

Altrecht gilt für vor dem 1. 8. 2013 gegründete Trusts für zehn Jahre weiter, solange der Gründer lebt

Ein solcher vor dem 1. 8. 2013 von einem Einwanderer gegründeter Trust für israelische Begünstigte wird – auch wenn die Begünstigten selbst keine Einwanderer sind – zehn Jahre Steuerfreiheit auf Einkommen aus dem Ausland sowie Deklarierungsfreiheit genießen, sofern der Gründer noch nicht verstorben ist. Nach Ableben des Gründers wandelt sich der Trust in einen Israeli Beneficiary Trust um.

Mit dem Tod des Gründers erfolgt per Gesetz Umwandlung in einen Israeli Beneficiary Trust

Gründer	Begünstigter		
	kein israelischer Steueransässiger	israelischer Steueransässiger*****	Einwanderer
kein israelischer Steueransässiger	Foreign Resident Trust*	Family Trust***/Israeli Beneficiary Trust	Einwanderertrust****
israelischer Steueransässiger	Foreign Resident Beneficiary Trust**	Israeli Resident Trust	Israeli Resident Trust
Einwanderer	Einwanderertrust****	Israeli Resident Trust	Einwanderertrust****

Abb. Übersicht (* Fällt nicht unter das israelische Steuerregime; ** muss unwiderruflich sein und fällt unter bestimmten Voraussetzungen nicht unter das israelische Steuerregime; *** enger Verwandtschaftsgrad erforderlich und der Gründer und sein Ehegatte müssen zum Zeitpunkt mindestens einer Zuwendung an das Trustvermögen verheiratet sein und mindestens ein Ehegatte muss noch leben; **** wenn der Gründer stirbt, wandelt sich der Trust in einen Israeli Beneficiary Trust um; ***** einzelne israelische öffentliche Institutionen werden nicht als israelischer Steueransässiger betrachtet)

VI. Offenlegungsverfahren

Steuerbehörde erfasst weitere Trusts und dadurch ggf. steuerpflichtige Personen

Das befristete anonyme Offenlegungsverfahren für Auslandsvermögen und Einkommen israelischer Steuerzahler wurde in 2012 erfolgreich beendet. Die israelische Steuerbehörde arbeitet nun daran, das permanente Offenlegungsverfahren für natürliche Personen zu aktualisieren. Die Steuerbehörde arbeitet außerdem an einem Verfahren, um Trusts in das israelische Steuersystem einzubringen, die nach neuem Recht unter das israelische Steuerregime fallen (z. B. Trusts ausländischer Gründer mit israelischen Begünstigten).

Die Rede ist von einem Step-Up sowie der Besteuerung des Kapitals. In nächster Zeit wird sich die Haltung der israelischen Steuerbehörde hierzu zeigen und sie wird hoffentlich einige offene Fragen klären.

FAZIT

Mit den Änderungen zum Jahreswechsel 2013 auf 2014 möchte der Gesetzgeber Gesetzeslücken schließen und die Gesetzgebung vereinfachen. Eine Absicht des Trust Law von 2005 war es, Israel für Trusts attraktiver zu gestalten und fremde Investitionen anzuziehen. Es ist zweifelhaft, ob diese Ziele mit der neuen Gesetzgebung noch erreicht werden und die Zeit wird zeigen, wie sich die Trust-Industrie in Israel entwickelt. In Anbetracht der bevorstehenden Änderungen sollten Truststrukturen überprüft werden. Zu möglichen Vorbereitungsmaßnahmen zählen der Verkauf von Trustkapital, die Ausschließung israelischer Begünstigter oder die Umstrukturierung von Trusts.

AUTOREN

Alon Kaplan,

LL.M., TEP, ist Rechtsanwalt und Notar sowie Präsident von STEP Israel und war sieben Jahre Verwaltungsratsmitglied von STEP Worldwide (Society of Trust and Estate Practitioners). Er ist Senior Partner der Alon Kaplan International Law Firm, Tel Aviv, Israel, und Mitglied der israelischen und deutschen Anwaltsvereinigung sowie der Bar Association New York.

Lic. iur. Susanna von Bassewitz,

MLaw UZH, TEP ist Mitglied der israelischen Anwaltskammer und seit 2008 bei der Alon Kaplan International Law Firm tätig.