

DISKRETIONÄRE TRUSTS ALS LETZTES MITTEL GEGEN DEN AIA IN STEUERSACHEN?

Auslegeordnung unter Berücksichtigung internationaler Standards

Der automatische Informationsaustausch (AIA) bezweckt den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten zur Vermeidung von grenzüberschreitender Steuerhinterziehung. Der AIA ist umfassend und lückenlos, sodass dem Fiskus keine Informationen über Finanzkonten vorenthalten sind.

1. EINLEITUNG

Der Artikel geht der Frage nach, inwiefern diskretionäre Truststrukturen (discretionary Trusts) unter dem AIA geeignet sind, um Vermögenswerte und deren Einkünfte vor dem Fiskus versteckt zu halten.

2. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Rechtliche Grundlage des AIA ist das Übereinkommen der Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen). Diesen multilateralen Staatsvertrag hat die Schweiz am 15. Oktober 2013 unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert; hierfür bedarf es noch der Genehmigung durch das Parlament. Dieser Staatsvertrag sieht drei Möglichkeiten des Informationsaustausches vor: auf Ersuchen, spontan und automatisch. In Art. 6 («Automatischer Informationsaustausch») des Amtshilfeübereinkommens wird statuiert, dass für Fallkategorien und nach Verfahren, die sie einvernehmlich festlegen, zwei oder mehr Vertragsparteien die in Art. 4 genannten Informationen automatisch austauschen. Um den AIA einzuführen, bedarf es folglich einer zusätzlichen Vereinbarung, welche der Vereinigten Bundesversammlung als *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA)* zur Genehmigung vorgelegt werden muss. Sie enthält einerseits eine Mustervereinbarung, die statuiert, welche Informationen zwischen den Vertragsstaaten ausgetauscht werden sollen, und die Modalitäten des Austauschs regelt (insbesondere

Zeitraum sowie Form des Informationsaustauschs). Andererseits enthält das MCAA eine umfassende Beilage mit dem *Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS)*. Dieser gemeinsame Meldestandard legt detailliert fest, wer welche Informationen über welche Konten zu sammeln und zu melden hat. Er orientiert sich grundsätzlich am FATCA-Modell [1]. Bei einer etwaigen späteren Änderung des AIA-Standards müssen lediglich das MCAA und das interne Recht angepasst werden, weshalb Revisionsverhandlungen mit zahlreichen Staaten nicht notwendig sein werden. Präzisierungen des CRS intra legem werden durch die OECD-Kommentierung erfolgen, die integraler Bestandteil des Meldestandards wird [2].

An der Plenarsitzung des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Berlin Ende Oktober 2014 haben sich 89 Staaten und Hoheitsgebiete bereit erklärt, den AIA ab 2015 rasch umzusetzen [3]. Abgesehen von Entwicklungsländern, die keine Finanzplätze sind und deshalb den AIA zu einem späteren Zeitpunkt einführen sollen, haben einzig die Finanzplätze Bahrain, die Cookinseln, Nauru, Panama und Vanuatu bislang noch nicht Stellung bezogen, ob sie den AIA einführen werden. Mithin ist fest damit zu rechnen, dass sich der AIA und der CRS als globaler Standard durchsetzen werden und sich dieser Entwicklung kein Staat verschliessen kann.

Das Amtshilfeübereinkommen und das MCAA, welche grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen des AIA beinhalten, sind teilweise nicht ausreichend detailliert und



TOBIAS F. ROHNER,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, FRORIEP, ZÜRICH



CHRISTOPH SCHÄRER,
PARTNER, OPERATIONAL TAX
FS LEADER SWITZERLAND,
PWC, ZÜRICH

deshalb nicht direkt anwendbar (self-executing). Daher werden sie durch ein unilaterales *AIA-Gesetz (AIAG)* und durch eine präzisierende *AIA-Verordnung* ergänzt. Zudem verweist der CRS auf Wahlrechte und Definitionsfragen, welche innerstaatlich geregelt werden müssen. Im Entwurf des AIAG wird beispielsweise statuiert, dass die Stockwerkeigentümerschaften zu den nicht meldenden Finanzinstituten gehören [4]. Weiter enthält der E-AIAG Bestimmungen über die Organisation, das Verfahren, die Rechtswege und die anwendbaren Strafbestimmungen.

3. DISCRETIONARY TRUSTS

Trusts können unter schweizerischem Recht nicht errichtet werden. Doch die Schweiz anerkennt unter dem Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (Haager-Trustübereinkommen) ausländische Trusts. Trusts sind in Common-law-Jurisdiktionen wie etwa in den USA, in Grossbritannien oder Kanada stark verbreitet. Der Trust oder trustähnliche Institute können aber auch in Ländern wie bspw. Japan, Panama oder Liechtenstein errichtet werden. Die Gestaltung der Trusts ist sehr flexibel und wird häufig im Zusammenhang mit der Nachlass- und Steuerplanung eingesetzt. Ein Trust wird durch einen Treugeber (Settlor) [5] errichtet, indem eine Trusturkunde (Trust Deed) ausgestellt wird, in welcher der Settlor festlegt, wie das dem Trust gewidmete Vermögen verwendet werden soll [6]. Nach Errichtung des Trusts hat der Settlor nur noch beschränkte Einflussmöglichkeiten auf ihn, ähnlich dem Stifter einer schweizerischen Stiftung. Träger des Trustvermögens ist der Trustee. Er hält die Vermögenswerte treuhänderisch, primär auf Rechnung der Nutzniesser (Beneficiaries), d. h. der mit den Leistungen aus dem Trust begünstigten Personen. Mithin vertritt der Treuhänder (Trustee) vorwiegend die Interessen der Beneficiaries und nicht die des Settlor, es sei denn, dass der Beneficiary mit dem Settlor identisch ist. Oft kommt auch ein Protector ins Spiel. Er wird vom Settlor bestellt und hat die Aufgabe, zu überwachen, ob der Trustee seinen Verpflichtungen gemäss der Trusturkunde oder eines allfälligen Letter of Wishes nachkommt.

Ein Trust kann widerruflich (revocable) oder unwiderruflich (irrevocable) sein. Im letzteren Fall begründet der Settlor einen irrevocable Trust und entreichert sich damit definitiv im Umfang des Trustvermögens. Der irrevocable Trust lässt sich weiter einteilen in «Fixed Interest Trust» und in «discretionary Trust». Beim discretionary Trust werden in der Trusturkunde i. d. R. lediglich Gruppen von Beneficiaries genannt (z. B. die Erben des Settlor, ohne dass die einzelnen Erben namentlich erwähnt werden) [7]. Der Entscheid darüber, wer der genannten Gruppe wann letztlich in den Genuss von Zuwendungen des Trusts kommen soll, wird vom Trustee diskretionär im Rahmen der Trusturkunde oder ergänzender Dokumente (z. B. Letter of Wishes) getroffen. Entsprechend hat ein Mitglied einer Gruppe von Beneficiaries kein Recht auf die vom Trust gehaltenen Vermögenswerte, weshalb der Beneficiary i. d. R. auch die Vermögenswerte, die Einkünfte und Kapitalgewinne nicht in seiner Steuererklärung deklarieren muss. Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) verfolgt beim discretionary Trust einen differenzierten An-

satz: Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) werden das Vermögen und der Vermögensertrag dem Settlor zugeordnet, sofern der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung seinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Hat hingegen der Settlor im Zeitpunkt der Errichtung

«Im Entwurf des AIAG wird beispielsweise statuiert, dass die Stockwerkeigentümerschaften zu den nicht meldenden Finanzinstituten gehören.»

des discretionary Trusts seinen Wohnsitz im Ausland, wird ihm kein Vermögen und werden ihm keine Erträge bzw. Gewinne zugeordnet. Erst im Zeitpunkt der Ausschüttungen aus dem Trustvermögen wird der Beneficiary besteuert, sofern eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht.

Im Ausland wohnende Personen fragen sich nun, ob ein irrevocable discretionary Trust geeignet wäre, um ihre Gelder und deren Einkünfte vor dem AIA zu schützen. Dahinter steckt die Überlegung, dass das Vermögen und die Einkünfte eines irrevocable discretionary Trusts nicht mehr dem Settlor zugeordnet werden, weil dieser nicht mehr darüber verfügen kann. Doch auch den Beneficiaries können keine Vermögenswerte und Einkünfte zugeordnet werden, denn sie verfügen lediglich über eine Anwartschaft und somit über keinen klagbaren Anspruch.

4. QUALIFIKATION VON TRUSTS IM RAHMEN DES AIA

Meldepflichtig unter dem AIA sind Finanzinstitute. Dazu gehören etwa Banken und Investmentunternehmen wie Anlagefonds. Auch Trusts können als meldepflichtige Finanzinstitute gelten. Als Vorfrage muss jeweils geklärt werden, unter welchem innerstaatlichen Recht die Qualifikation des Trusts vorzunehmen ist. Gemäss Kommentar zum CRS [8] beurteilt sich diese Frage nicht nach dem auf den Trust anwendbaren Recht, sondern nach der Ansässigkeit des jeweiligen Trustees, sofern der Trust nicht bereits vollständig durch eine Steuerpflicht in einer anderen Jurisdiktion meldepflichtig wurde [9]. Dies bedeutet, dass das Recht, unter welchem der Trust errichtet wurde (z. B. Guernsey), in der AIA-Praxis keine oder bloss eine untergeordnete Rolle spielen wird, sofern der Trustee nicht auch in derselben Jurisdiktion ansässig ist. Der Trust wird daher regelmässig nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates des Trustees beurteilt werden.

Ist die Frage des anwendbaren Rechts geklärt, stellt sich die Frage, ob es sich beim Trust um ein Finanzinstitut handelt. Ein Trust gilt als Finanzinstitut, sofern er a) professionell verwaltet wird (z. B. durch einen Corporate Trustee, der selbst als Finanzinstitut gilt) und (kumulativ) b) die Bruttoeinkünfte des Trusts vorwiegend aus dem Handel, der Anlage oder Wiederanlage von Finanzvermögen stammen (d. h. passive Einkünfte) [10]. Professionelle Verwaltung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Verwaltung des Trusts

(bzw. die Verwaltung von dessen Vermögenswerten)[11] durch eine Gesellschaft erfolgt, welche selbst als Finanzinstitut gemäss AIA gilt. Dies wird bei Corporate Trustees regelmässig der Fall sein. Mithin ist ein Trust, dessen gesamtes Wertschriftendepot durch eine Bank oder Vermögensverwaltungsgesellschaft verwaltet wird, in aller Regel ein Finanzinstitut. Sind natürliche Personen Trustees des Vermögens, werden die obigen Erfordernisse üblicherweise nicht erfüllt sein [12]. Folglich kann der Trust in solchen Fällen kein Finanzinstitut darstellen.

In der Praxis werden Trusts, welche vorwiegend reale Vermögenswerte (bspw. Immobilien, Schiffe, Kulturland) halten, die zweite Bedingung (Bruttoeinkünfte aus Finanzvermögen) regelmässig nicht erfüllen. Erfüllen sie die Bedingungen nicht, werden sie als *Non Financial Entity (NFE)* gelten, üblicherweise als passive NFE.

Sofern der Trust zwar die Bedingungen als Finanzinstitut erfüllt, aber nicht in einem AIA-teilnehmenden Staat ansässig ist, gleichzeitig aber Finanzkonten in einem AIA-teilnehmenden Staat hält, wird er aus Sicht des identifizierenden Finanzinstituts wiederum als passive NFE gelten (vgl. Abschnitt 4.2)[13]. Folgendes Beispiel soll dies illustrieren: Ein Trust gilt als in Vanuatu ansässig, und dessen Wertschriftenportefeuille wird professionell verwaltet. Vanuatu hat bislang keine Stellung bezogen, ob es den AIA einführen wird. Das eigentliche Wertschriftendepot wird bei einer Schweizer Bank geführt. Der Trust qualifiziert sich aus Sicht der Schweizer Bank als passive NFE.

4.1 Trust qualifiziert sich als Finanzinstitut. Handelt es sich beim Trust um ein Investmentunternehmen und damit um ein meldepflichtiges Finanzinstitut, rückt die Frage in den Vordergrund, welche Personengruppen des Trusts iden-

tifiziert und gemeldet werden müssen. Insbesondere stellt sich die Frage, ob und wie der Settlor und die Beneficiaries gemeldet werden müssen.

Gemäss Meldestandard gelten bei Investmentunternehmen Fremd- und Eigenkapitalgeber als «Kontoinhaber» und müssen entsprechend identifiziert und gemeldet werden [14]. Fremdkapitalbeteiligungen spielen bei Trusts eine untergeordnete Rolle. Deshalb wird es in der Praxis ausschlaggebend sein, wer bei einem Trust als Eigenkapitalgeber gilt. Im Fall eines Trusts gilt eine Eigenkapitalbeteiligung als von einer Person gehalten, die als Settlor oder als Beneficiary des gesamten oder eines Teils des Trusts betrachtet wird, oder von einer sonstigen natürlichen Person, die den Trust tatsächlich beherrscht [15]. Als Begünstigter eines Trusts gilt, wer berechtigt ist, unmittelbar oder mittelbar (zum Beispiel durch einen Bevollmächtigten) eine Pflichtausschüttung aus dem Trust zu erhalten oder unmittelbar oder mittelbar freiwillige Ausschüttungen aus dem Trust erhalten kann [16].

Der Kommentar zum CRS gibt weiter Aufschluss darüber, inwieweit discretionary Beneficiaries in einer bestimmten Periode zu identifizieren und zu melden sind [17]. Hierbei wird klargestellt, dass ein discretionary Beneficiary erst in der Periode identifiziert und gemeldet werden muss, in welcher er effektiv eine Ausschüttung erhält (entweder auszahlt oder zahlbar) [18]. Dies lässt den Umkehrschluss zu, dass ein discretionary Beneficiary mit einer reinen Anwartschaft für die Zwecke des Meldestandards nicht identifiziert oder gemeldet werden muss.

In Bezug auf den Settlor enthält der Kommentar zum CRS keine weiteren Erläuterungen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Settlor in jedem Fall identifiziert und gemeldet werden muss. Sofern die teilnehmenden Staaten diese Settlor-Meldung ähnlich wie FATCA regeln, wird im Falle

eines revocable Trusts das volle Trustvermögen dem Settlor zugerechnet. Bei irrevocable Trusts hat die Meldung des Settlors mit dem Wert «0» zu erfolgen.

Wie die übrigen Personen mit tatsächlicher Beherrschung über einen Trust, der sich als Finanzinstitut qualifiziert, zu

«Sollten Strukturen gefunden werden, die keiner Meldepflicht unterstehen, dürfte die Missbrauchsklausel greifen, d. h. es sind alle Beteiligten zu melden.»

ermitteln und zu melden sind, wird weder im CRS noch in dessen Kommentierung ausgeführt. Die übrigen Personen mit tatsächlicher Beherrschung werden lediglich bei den passiven NFE behandelt, wobei dort auf die Interpretation gemäss *Financial Action Task Force (FATF/GAFI)* verwiesen wird [19]. Nach der vorliegenden Auffassung sollte es für die Meldung irrelevant sein, ob die übrigen Personen einen Trust als Finanzinstitut oder als NFE beherrschen [20].

4.2 Trust qualifiziert sich als NFE. Als NFE kann der Trust entweder als «active NFE» oder «passive NFE» gelten. In der Praxis wird ein Trust selten als active NFE anzutreffen sein [21]. Typischerweise wird der Trust als passive NFE gelten, da seine Bruttoerträge überwiegend aus passiver Geschäftstätigkeit herrühren bzw. er nicht überwiegend Vermögenswerte hält, welche der Erzielung von aktiven Einkünften dienen.

Als active NFE ist der Trust vom Finanzinstitut, bei welchem er Finanzkonten unterhält, zu identifizieren und, sofern der Trust in einem meldepflichtigen Staat ansässig ist, zu melden. Keine Meldung erfolgt über die assoziierten Personen (Settlor, Beneficiary usw.).

Gilt der Trust als passive NFE, sind sowohl der Trust als auch die sogenannten beherrschenden (controlling) Personen durch das Finanzinstitut zu identifizieren und zu rapportieren. Der Ausdruck «beherrschende Personen» ist auf eine Weise auszulegen, die mit den FATF-Empfehlungen vereinbar ist. Der Kommentar zum CRS verweist explizit auf die FATF-Empfehlung vom Februar 2012 [22].

Hierbei ist anzumerken, dass nicht alle Staaten, welche sich dem CRS verschrieben haben, die Empfehlung 2012 vollständig umgesetzt haben und einige Staaten bspw. erst frühere Empfehlungen anwenden. Dies kann dazu führen, dass in Staaten mit noch nicht vollständiger Umsetzung von FATF-Empfehlung 2012 weniger Personen als beherrschende Personen im Trustbereich identifiziert werden. Deshalb wird es in einer Übergangphase relevant bleiben, in welchem Land das identifizierende Finanzinstitut ansässig ist und wie dieser Staat den Begriff «beherrschende Personen» im Trustbereich unter seinen unilateralen GwG/KYC-Regeln auslegt.

Unabhängig von der Frage, ob die FATF-Empfehlungen 2012 umgesetzt wurden, liefert der Kommentar zum CRS eine Präzisierung, wer beim Trust als beherrschende Person

aufzufassen ist [23]. Gemäss Kommentar zum CRS gelten der Settlor, der Trustee, der Protector, die Beneficiaries oder Klassen von Beneficiaries stets als beherrschende Personen, und zwar unabhängig davon, ob sie letztlich eine tatsächlich beherrschende Stellung haben. Dies entspricht auch den FATF-Empfehlungen 2012 [24], weshalb die CRS-Kommentierung nicht weiter geht als die FATCA-Staatsverträge.

Zusätzlich sind auch all jene Personen als beherrschend zu betrachten, die effektive Kontrolle über den Trust haben [25]. Entsprechend gilt etwa eine Person als beherrschend, die zwar formell nicht Settlor ist, aber gleichwohl als solche handelt, indem sie zusätzliches Vermögen dem Trust zuführt und sich als discretionary Beneficiary einsetzt. In Bezug auf die Meldung wird jeder beherrschenden Person jeweils der volle Betrag des Finanzkontos bzw. die vollen Einzahlungen oder Gutschriften auf dem Finanzkonto zugerechnet [26].

5. MISSBRAUCHSKLAUSEL

Art. 28 Abs. 1 E-AIAG enthält folgende Missbrauchsbestimmung: Meldende schweizerische Finanzinstitute dürfen künstliche Strukturen, von denen sie wissen, dass deren einziger oder hauptsächlicher Zweck die Umgehung ihrer Pflichten nach den anwendbaren Abkommen oder diesem Gesetz ist, weder selber verwalten noch deren Verwendung unterstützen. In Absatz 2 wird sodann statuiert, dass das meldende Finanzinstitut, das in Widerspruch zu Abs. 1 gehandelt hat, seine Pflichten nach den anwendbaren Abkommen und diesem Gesetz, ungeachtet der errichteten künstlichen Struktur, erfüllen muss. Wer gegen die Missbrauchsbestimmung vorsätzlich oder fahrlässig verstösst, wird mit einer empfindlichen Busse bestraft (Art. 30 E-AIAG).

Vor dem oben aufgezeigten Hintergrund wird es sehr schwierig oder gar unmöglich sein, Truststrukturen vor dem

«Gilt der Trust als passive NFE, sind sowohl der Trust als auch die sogenannten beherrschenden (controlling) Personen durch das Finanzinstitut zu identifizieren und zu rapportieren.»

Fiskus zu verbergen. Einzig bei discretionary Trusts, die sich als Finanzinstitut qualifizieren, bleiben die Beneficiaries [27], nicht aber der Settlor für eine gewisse Zeit ungemeldet, wobei sich dies spätestens dann ändert, wenn die Beneficiaries Auszahlungen vom Trust erhalten. Sollten dennoch Strukturen gefunden werden, die keiner Meldepflicht unterstehen, dürfte die Missbrauchsklausel greifen, d. h., es sind alle Beteiligten zu melden.

6. FAZIT

Sofern Trusts für die Zwecke des AIA in Staaten ansässig sind, welche sich dem gemeinsamen Meldestandard verpflichtet

haben, oder Trusts Finanzkonten in solchen Staaten unterhalten, sind discretionary Trusts kein Mittel, um dem AIA zu entfliehen. Eine Meldung über die Identität des Settlors, des Beneficiaries und weiterer beherrschenden Personen erfolgt, und zwar unabhängig davon, ob der Trust selbst als Finanzinstitut oder als passive NFE qualifiziert. Einzig im Fall von discretionary Beneficiaries eines Trusts, der sich als Finanzinstitut qualifiziert, erfolgt hinsichtlich dieser Perso-

nengruppe eine «Aufschiebung» der Meldung bis zum Zeitpunkt einer effektiven Ausschüttung. Möchte ein Staat dennoch rasch in Erfahrung bringen, ob eine bestimmte Person discretionary Beneficiary ist, kann er sich mittels eines Amtshilfeersuchens an den Staat richten, in dem der Settlor oder Trustee ansässig ist, und verlangen, dass die Namen der Begünstigten genannt werden. ■

Anmerkungen: 1) CRS Komm., Einführung, Ziff. 5. 2) MCAA, Abschn. 1, Unterabschn. 1 Bst. f. 3) Statement of Outcomes des Plenary Meeting des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes vom 28./29. Oktober 2014, Annex 2: Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Aruba, Australien, Bahamas, Barbados, Belgien, Belize, Bermuda, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei, Cayman Islands, Chile, China, Costa Rica, Curaçao, Dänemark, Dominica, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Guernsey, Hongkong (China), Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Katar, Kolumbien, Korea, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macau (China), Malaysia, Malta, Marshallinseln, Mauritius, Mexiko, Monaco, Montserrat, Neuseeland, Niederlande, Niue, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakei, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Trinidad und Tobago, Tschechische Republik, Türkei, Turks- und Caicosinseln, Ungarn, Uruguay, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich, Zypern. 4) Art. 3 Abs. 10 E-AIAG. 5) Nach der vorliegenden Auffassung ist nicht nur der formelle Errichter des Trusts

als Settlor zu verstehen, sondern jede Person, die nach den Bestimmungen des Trusts über die Kompetenzen eines Settlors verfügt oder wie der ursprüngliche Errichter des Trusts Vermögenswerte an den Trust unentgeltlich überträgt. 6) Vgl. auch Art. 2 Abs. 1 und 3 des Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung. 7) Der Settlor kann sich auch selber als Beneficiary einsetzen. Das ändert aber noch nichts an der Tatsache, dass er über das Trustvermögen weder rechtlich noch wirtschaftlich verfügen kann (vgl. Julia von Ah, Behandlung des Trusts im Schweizer Steuerrecht Überblick über die neuen Entwicklungen, Zsis 2008, S. 3) 8) Abschn. VIII, § 4 CRS. 9) Vgl. hierzu die Schweizer Regelung nach Art. 5 Abs. 4 E-AIAG. 10) Vgl. Abschn. VIII.A.6.b CRS. 11) Die Abgrenzung, welche Aktivitäten bzw. welchen Umfang die «Verwaltung» haben muss, damit sie als «professionelle Verwaltung» unter dem Meldestandard gilt, wird in der Praxis schwierig sein und bedarf der Konkretisierung in den Wegleitungen der jeweiligen Länder. Hierzu werden wohl die bereits unter FATCA entwickelten Kriterien zur Anwendung kommen (beispielsweise Abschn. 2.9.1 in der FATCA-Wegleitung der British Virgin Islands, welche klarstellt, dass bestimmte isolierte «administrative» Tätigkeiten für sich alleine betrachtet noch keine professionelle Verwaltung darstellen). Für eine ausführliche Dar-

stellung der Problematik unter FATCA vergleiche Peter A. Cotorceanu, FATCA and Offshore Trusts: A Second Bite of the Elephant, Tax Analysts, 2. September 2013, S. 1015 ff. 12) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 22, Beispiel 5. 13) Abschn. VIII.D.8.ii CRS. 14) Abschn. VIII. C.1.A CRS. 15) Abschn. VIII.C.4 CRS. 16) Abschn. VIII.C.4 CRS. 17) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 70. 18) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 70. 19) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 132. 20) Vgl. Abschn. 4.2. 21) Beispielsweise über Ausnahmebestimmungen gemäss Abschn. VIII.D.9 als «Holding Gesellschaft» einer Nichtfinanzgruppe. 22) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 132. 23) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 134. 24) FATF-Empfehlungen 2012, Empfehlung 10, C.5. (b) (ii) (i.i). 25) CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 134. 26) Vgl. CRS Komm., Abschn. I, Ziff. 13. 27) Die partizipierenden Staaten haben ein Wahlrecht, ob sie für die als passive NFE qualifizierten Trusts zur Bestimmung der Controlling-Person die Bestimmungen zur Ermittlung der zu meldenden Personen der als Finanzinstitute geltenden Trusts übernehmen wollen (CRS Komm., Abschn. VIII, Ziff. 134). In der Praxis würde dies bedeuten, dass discretionary Beneficiaries auch bei als passive NFE geltenden Trusts erst bei einer effektiven Ausschüttung als «beherrschende Personen» zu melden sind.