Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Sp/Gr
Tel.: +49 30 240087-65
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

15. Januar 2026

E-Mail

Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 Außensteuergesetz
GZ: IV B 5 - S 1361/00010/001/047
DOK: COO.7005.100.4.13486031

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Entwurfs einer Neufassung des § 15 AStG und die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Wir begrüßen grundsätzlich, dass eine Änderung des § 15 AStG angestrebt wird, um eine systematische Angleichung der Zurechnungsbesteuerung an die Hinzurechnungsbesteuerung zu erreichen und Rechtssicherheit zu schaffen. Um diese Ziele zu erreichen, bedarf es u. E. aber wesentlicher Anpassungen der Entwurfsfassung. Insbesondere enthält der vorliegende Entwurf noch zahlreiche Unklarheiten, die ausgeräumt werden müssen, um Abgrenzungsprobleme vermeiden zu können.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen können Sie der beigefügten Stellungnahme entnehmen. Für Rückfragen und eine vertiefende Erörterung stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Julia Spieker
Referentin

Anlage

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf einer Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 Außensteuergesetz

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

15. Januar 2026

Vorbemerkung

Die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG ist seit Jahren ein Streitpunkt im deutschen Steuerrecht. Sie führt dazu, dass Einkünfte ausländischer Familienstiftungen, Trusts und vergleichbarer Vermögensmassen deutschen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Ausschüttung erfolgt ist. Dieses sog. „Dry Income“ stellt eine erhebliche Belastung für Auslandsstrukturen dar, da Begünstigte einer inländischen Stiftung erst bei tatsächlichem Zufluss besteuert werden.

Die praktische Anwendung der Norm ist komplex. Die zumeist im Ausland erzielten Einkünfte müssen nach deutschem Steuerrecht auf Stiftungsebene ermittelt werden, und die Zurechnungsquote ist insbesondere bei diskretionären Strukturen unklar. Hinzu kommt die Pflicht zur jährlichen Feststellungserklärung, selbst wenn keine Zurechnung erfolgt.

Der BFH hat zuletzt mit Urteil vom 3. Dezember 2024 (IX R 32/22) den Anwendungsbereich des Entlastungsnachweises erweitert und die Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber Drittstaaten betont. Vor diesem Hintergrund und dem Ziel einer „Vereinheitlichung und Vereinfachung“ zu systematischer Annäherung an die im Jahr 2021 reformierte Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG begrüßen wir den vorliegenden Entwurf.

§ 15 Abs. 1 AStG-E

- Wegfall der Zurechnung des Stiftungsvermögens

Die Zurechnungsbesteuerung soll bereits dem Text nach auf die Einkünfte beschränkt werden. Die Zurechnung von Vermögen, die ohnehin funktionslos ist, seit eine Vermögensteuer nicht mehr erhoben wird, soll gestrichen werden. Dies begrüßen wir ausdrücklich.

Petitum:

Die Beschränkung der Zurechnungsbesteuerung auf die Einkünfte sollte in der weiteren Bearbeitung des Entwurfs beibehalten werden.

- Einführung einer Niedrigsteuergrenze

Künftig soll die Zurechnung nur erfolgen, wenn die Einkünfte auf Stiftungsebene einer niedrigen Besteuerung unterliegen (Abs. 1 Satz 1). Dadurch wird § 15 AStG auf einen legitimen Zweck zurückgeführt, nämlich der steuerlich veranlassten Verlagerung von Einkünften ins Ausland mithilfe von Familienstiftungen entgegenzuwirken. Dies begrüßen wir ausdrücklich.

Die angestrebte Annäherung der Zurechnungs- an die Hinzurechnungsbesteuerung wird jedoch nicht konsequent vollzogen, weil nicht zwischen aktiven und passiven Einkünften differenziert wird. Dies sollte im weiteren Verfahren nachgebessert werden.

Zudem halten wir eine gesetzliche Klarstellung des Terminus *„Einkünfte …, die einer niedrigen Besteuerung (§ 8 Absatz 5) unterliegen“* für dringend erforderlich. Dies betrifft zunächst die Art der Einkünfteermittlung. Absatz 5 ist dazu nicht unmittelbar einschlägig, da diese Regelung nach ihrem Wortlaut den Zurechnungsbetrag betrifft, also lediglich die Rechtsfolge beim Zurechnungsempfänger (vgl. Abs. 4 Satz 1). Der Verweis auf § 8 Abs. 5 AStG und die dort enthaltene Weiterverweisung auf § 10 Abs. 3 AStG könnte zu dem – u. E. zweifelhaften – Auslegungsergebnis führen, dass die Einkünfte der Stiftung im Rahmen des Abs. 1, also zur Quantifizierung der Einkünfte zwecks Feststellung einer etwaigen Niedrigbesteuerung, durchgehend als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu ermitteln sind (vgl. § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG). Sodann muss Abs. 1 um eine Regelung darüber ergänzt werden, auf welcher Stufe der Einkünfteermittlung gem. § 2 Abs. 2, 3 EStG die Niedrigbesteuerung der Einkünfte der Stiftung geprüft wird. Eine Freigrenze für geringfügige Fälle, wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung, ist bislang nicht vorgesehen.

> *Beispiel: Eine im Staat Z ansässige Familienstiftung vermietet eine im Staat A belegene Immobilie und eine im Staat B belegene Immobilie; außerdem erhält sie Zinsen von einem in Staat Z ansässigen Schuldner. Die Einkünfte aus VuV im Staat A unterliegen dort einem Körperschaftsteuersatz von 20 %, die Einkünfte aus VuV im Staat B einem Körperschaftsteuersatz von 10 %. Der Staat Z besteuert das Einkommen der Stiftung nicht.*
>
> *Die Rechtsfolge im Beispiel könnte sehr unterschiedlich ausfallen, je nachdem, ob man eine Niedrigbesteuerung der Stiftungseinkünfte auf Ebene (i) der Summe aller Einkünfte der Stiftung, (ii) der Einkünfte je verwirklichter Einkunftsart (VuV einerseits, Kapitalvermögen andererseits) oder (iii) der Einkünfte nach Quelle (Einkünfte aus VuV aus Staat A, Einkünfte aus VuV aus Staat B, Zinseinkünfte) betrachtet.*

Petitum:

Die Zurechnung sollte auf die passiven Einkünfte beschränkt werden. Der Terminus *„Einkünfte …, die einer niedrigen Besteuerung (§ 8 Absatz 5) unterliegen“* muss klargestellt werden. Eine Freigrenze für geringfügige Fälle bei gemischten Einkünften wäre verfahrensökonomisch sinnvoll.

- Bestimmung der Zurechnungsempfänger

Positiv hervorzuheben ist, dass der bisher ungeregelte Fall einer ausländischen Familienstiftung mit mehreren Stiftern, die unterschiedlichen steuerlichen Status haben, nunmehr eine gesetzliche Regelung gefunden hat (Abs. 1 Satz 2, 3).

Gemäß Abs. 1 Satz 2 sind „Zurechnungsempfänger … die Bezugs- und Anfallsberechtigten“. Bei einer Auslegung, die sich eng am Wortlaut orientiert, wäre daher dann, wenn die Bezugsberechtigten einer Stiftung und die Anfallsberechtigten zum fraglichen Zeitpunkt nicht personenidentisch sind, eine Zurechnung ausgeschlossen. Es ist fraglich, ob dies beabsichtigt ist; der Wortsinn in Abs. 1 Satz 3 („Anteil eines Bezugs- oder Anfallsberechtigten“) spricht dagegen. Eine Berichtigung von Abs. 1 Satz 2 sollte indessen die seit langem in der Literatur geäußerte, zutreffende Forderung berücksichtigen, das Gesetz möge die kumulative Zurechnung

der nämlichen Einkünfte sowohl zu den Bezugsberechtigten als auch zu den Anfallsberechtigten ausschließen, so es sich um verschiedene Personen bzw. Personengruppen handelt. Der Entwurf könnte daher generell auf die Zurechnung zu den Anfallsberechtigten verzichten. Dies läge in der Konsequenz der Streichung der Vermögenszurechnung. Falls dies steuerpolitisch nicht gewollt ist, sollte die Zurechnung zu den Anfallsberechtigten als nachrangig im Verhältnis zur Zurechnung zu den Bezugsberechtigten ausgestaltet werden.

Petitum:

Die Zurechnung zu den Anfallsberechtigten sollte aus dem Entwurf gestrichen werden. Ansonsten könnte die Zurechnung zu den Anfallsberechtigten nachrangig zu den Bezugsberechtigten ausgestaltet werden.

- Mittelbar Bezugs- und Anfallsberechtigte

Zurechnungsempfänger sollen die unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, „sonst“ die unbeschränkt steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar Bezugs- und Anfallsberechtigten sein (Abs. 1 Satz 2). Es bleibt unklar, ob mit „sonst“ ein Parallel-, Alternativ- oder Rangverhältnis beschrieben wird.

Die Einbeziehung von mittelbaren Bezugs- und Anfallsberechtigten im Rahmen der Rechtsfolgendefinition (Abs. 1 Satz 2) greift u. E. zu weit, weil die Grenzen des Kreises der Zurechnungsempfänger nicht mehr bestimmbar sind. Das „Berechtigtsein“ des Zurechnungsempfängers mit Blick auf laufende Bezüge aus der Stiftung bzw. auf Anfall des Vermögens der Stiftung im Falle ihrer Auflösung setzt nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung keinen klagbaren Anspruch voraus (BFH v. 25. April 2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457 (juris-Tz. 28 ff.); v. 3. Dezember 2024 – IX R 32/22, BFH/NV 2025, 718 (juris-Tz. 21)). Es genügt eine derart „gesicherte Rechtsposition“, dass es nur bei Eintreten ungewöhnlicher Verhältnisse in der Person des Berechtigten zu einer Beeinträchtigung seiner Rechte an der Auskehrung kommen kann (BFH v. 3. Dezember 2024 – IX R 32/22, BFH/NV 2025, 718 (juris-Tz. 21)). Die Abgrenzung einer solchen Rechtsposition von einer nur in tatsächlicher Hinsicht belastbaren Erwerbserwartung kann sich in der Subsumtion konkreter Sachverhalte als sehr undeutlich erweisen. Die ohnehin bereits sehr dünne Trennlinie nun noch dadurch weiter zu verwischen, dass die Vermittlung einer solchen Berechtigung (vom unmittelbar zum nur mittelbar „Berechtigten“) ausreichen soll, überschreitet die Grenzen der rechtsstaatlich geforderten Normenklarheit. Dies zeigt sich bereits an der dem Entwurf beigefügten Begründung. Denn von den beiden exemplarisch („insbesondere“) genannten Fallkonstellationen konturiert nur die eine („Bezugs- oder Anfallsberechtigungen von Gesellschaften“) nachvollziehbare Sachverhalte, während die andere („mehrstufige Stiftungsstrukturen“) schon mit Blick auf die gemeinten Sachverhalte im Ungefähren bleibt.

Petitum:

Die Formulierung „*Zurechnungsempfänger sind die unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, sonst die unbeschränkt steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar Bezugs- und*

Anfallsberechtigten“ bedarf einer Klarstellung hinsichtlich des Wortes „sonst“. Zudem muss der Kreis der Zurechnungsempfänger klar bestimmbar festgelegt werden.

- Bestimmung des Zurechnungsanteils

Zu begrüßen ist der Versuch, den für § 15 AStG elementaren Anteil des Zurechnungsempfängers gesetzlich näher zu definieren (Abs. 1 Satz 3). Dass dabei auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite die gleiche Definition verwendet wird, ist ebenfalls positiv zu vermerken. Im Ergebnis gesteht der Entwurf durch die Bezugnahme auf den „gemeinen Wert der Berechtigung“ ein, dass das bisherige Verständnis der „Berechtigung“ zu weit ist. Dies mag der sehr praxisrelevante Fall illustrieren, dass die Satzung den Kreis der Destinatäre abstrakt definiert (z. B. Abkömmlinge des Stifters), die Entscheidung über konkrete Zuwendungen (dem Grund und der Höhe nach) aber in die freie Entscheidung der Stiftung (bzw. ihrer Organe) stellt. In einem solchen Fall ist der gemeine Wert der Berechtigung eines Abkömmlings (praktisch) Null, denn er kann weder wissen noch irgendwie abschätzen, ob, wann und wieviel er jemals aus der Stiftung erhalten wird.

Der Anteil eines Bezugs- oder Anfallsberechtigten entspricht dem Verhältnis des gemeinen Werts der Berechtigung zum gemeinen Wert sämtlicher Berechtigungen bezogen auf den Anteil im Sinne des Halbsatzes 1, der auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Stifter entfällt. Für diskretionäre Strukturen, bei denen keine quantifizierbare Berechtigung besteht, bleibt die Rechtslage unklar. Damit entsteht ein erhebliches praktisches Problem.

Petitum:

Für diskretionäre Strukturen, bei denen keine quantifizierbare Berechtigung besteht, könnte ein Zurechnungsmechanismus im Hinblick auf das tatsächliche Ausschüttungsverhalten der Vermögensmasse in Bezug auf einen bestimmten Zeitraum vorgeschrieben werden.

<u>§ 15 Abs. 2 AStG-E: Zentrale Begriffsdefinition und erweiterter Kreis der bezugs- oder anfallsberechtigten Personen</u>

Dass die zentrale Begriffsdefinition der „ausländischen Familienstiftung“ in Abs. 2 Satz 1 zusammengefasst ist, stellt eine Verbesserung im Vergleich mit der bisherigen Gesetzesfassung dar. Positiv zu bewerten ist ebenso die Festlegung eines Betrachtungszeitpunkts (Ende des maßgebenden Geschäftsjahres). Die Streichung der Unternehmer- bzw. Unternehmensstiftung (§ 15 Abs. 3 AStG) ist als Maßnahme der Vereinfachung ebenfalls positiv zu bewerten, ungeachtet der bisher geringen praktischen Relevanz der Norm.

Kritisch zu bewerten ist jedoch, dass der Entwurf den Kreis der bezugs- oder anfallsberechtigten Personen, deren „Anteile“ zu quantifizieren und zur Bestimmung der relevanten Quote von „mehr als der Hälfte“ sodann zu addieren sind, auf „nahestehende Personen“ sowie auf Personen mit nur mittelbarer Bezugs- oder Anfallsberechtigung ausdehnt. Dadurch drohen Zurechnungen mit zweifelhafter Steuerwürdigkeit.

- Verweis auf § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG

Nachvollziehbar ist die Erweiterung auf gesellschaftsrechtliche Strukturen, also Fälle, in denen bspw. der Stifter Alleingesellschafter einer allein bezugs- und anfallsberechtigten (ausländischen) Kapitalgesellschaft ist. Der Verweis auf § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG (über Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 Alt. 2 und § 7 Abs. 3 Satz 1 AStG) hat aber keinen offensichtlichen Anwendungsbereich. Anders als im Rahmen der Einkünftekorrektur, dem originären Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 AStG, fehlt es im vorliegenden Kontext an einer Geschäftsbeziehung und an den daraus erzielten Einkünften, an die § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG anknüpft. Dass der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 3 Satz 1 AStG in dieser Hinsicht schon zu weit geraten ist, rechtfertigt nicht, diesen Fehler nun auch auf § 15 AStG auszudehnen.

Petitum:

Der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 3 Satz 1 sollte nicht direkt in § 15 übertragen, sondern insgesamt überarbeitet werden.

- Angehörige und Abkömmlinge

Es ist unklar, worauf sich das Relativpronomen „deren“ im Satzteil „deren Angehörige und deren Abkömmlinge“ in Abs. 2 Satz 1 1. Hs. bezieht: auf den oder die Stifter oder auch auf die nahestehenden Personen.

> *Beispiel: A und die vier Kinder ihres verstorbenen Bruders X, nämlich B, C, D und E sind an der Stifterin (PersGes) beteiligt, nämlich A zu 50 % und B bis E (zu je 10%). Bezugsberechtigt sind A bis E zu gleichen Teilen.*
>
> *Wenn die Norm – wie bisher – nur Angehörige der Stifterin erfasst, dann handelt es sich bei der Stiftung um keine Familienstiftung. Denn A ist zwar nahestehende Person der Stifterin, aber nur zu 20 % bezugsberechtigt. B bis E sind keine nahestehenden Personen i. S. v. § 1 Abs. 2 AStG zur Stifterin, wohl aber zu der dieser nahestehenden Person A. Wenn aber der Tatbestand nun Angehörige der nahestehenden Person einschließt, handelt es sich um eine Familienstiftung, weil B bis E Angehörige (§ 15 Abs. 1 Nr. 5 AO) der A sind.*

Ähnliche Fragen stellen sich, falls einem Stifter, der natürliche Person ist, über § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG eine andere natürliche Person nahestehen sollte. Auch dann ist fraglich, ob nur Angehörige des Stifters oder auch solche der natürlichen Person zu betrachten sind.

Petitum:

Dringend der Klarstellung bedarf, worauf sich das Relativpronomen „deren“ im Satzteil „deren Angehörige und deren Abkömmlinge“ in Abs. 2 Satz 1 1. Hs. bezieht.

- Einbeziehung von Konzernsachverhalten ohne Familienbezug

Wir kritisieren, dass die Einbeziehung der auf Konzernsachverhalte ausgelegten Begrifflichkeit des § 1 Abs. 2 AStG dazu führen kann, dass reine Konzernsachverhalte, die keinen Familienbezug aufweisen, in den Anwendungsbereich von § 15 AStG einbezogen werden.

> *Beispiel: Die Stifterin (KapGes) will ein Programm zur Beteiligung von Mitarbeitern am unternehmerischen Erfolg über eine ausländische Familienstiftung strukturieren. Nach der Satzung der Stiftung ist eine Kommanditgesellschaft ausschließlich begünstigt, der zur Durchführung der Beteiligung die Mitarbeiter der Stifterin als Kommanditisten beitreten. Komplementär dieser Kommanditgesellschaft (ohne Beteiligung am Erfolg und Vermögen) ist die Stifterin.*
>
> *Die Stiftung ist eine Familienstiftung (i. S. v. Abs. 2 Satz 1), da die allein begünstigte Kommanditgesellschaft eine der Stifterin nahestehende Person (i. S. v. § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG) ist.*

Petitum:

Der Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass der Familienbezug bei der Anwendung von § 15 AStG zwingend vorliegen muss.

- Verweis auf § 7 Abs. 4 AStG

Sachfremd und strikt abzulehnen ist die Anordnung der entsprechenden Anwendung von § 7 Abs. 4 AStG (vgl. Abs. 2 Satz 1 2. Hs.). Diese Auffassung gründet sich zuvorderst darauf, dass das „abgestimmte Verhalten“ sich notwendigerweise auf die Beherrschung (der Zwischengesellschaft) bezieht, wie sich eindrücklich aus den Beispielen der Gesetzesbegründung zum ATAD-UmsG (BT-Drs. 19/28652, 54) ergibt (vgl. dazu Staats, in Beck-OK, § 7 AStG Rz. 233). Das Beherrschungsmerkmal fehlt im Tatbestand des § 15 AStG und findet dort auch sonst keine Parallele. Sodann ist hervorzuheben, dass der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG außerhalb der Vermutung von § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG unscharf ist (vgl. die Kritik aus der Literatur, z. B. Ditz/Hörnicke, in F/W/D/S, § 7 AStG Rz. 251, 256; Nürnberg, in Haase, § 7 AStG Rz. 106). Im Normbereich des § 15 AStG ist diese Vermutung nicht anwendbar, weil es bei Stiftungen keine „Beteiligung“ gibt. Was bleibt, ist ein vager, hinter den Mindeststandards rechtsstaatlicher Normenklarheit zurückbleibender Tatbestand eines Zusammenwirkens in Bezug auf die Stiftung. Deutlich wird dieser Mangel, wenn man die von der Finanzverwaltung in Tz. 292 des AEAStG aufgeführten Beispiele eines Zusammenwirkens zum Maßstab macht. Diese Beispiele sind entweder von vornherein auf eine Stiftung nicht übertragbar (Bullet 1 und 2), oder sie betreffen völlig atypische Fälle, sodass eine Besteuerungslücke nicht zu schließen ist, selbst wenn der Verweis auf § 7 Abs. 4 AStG entfällt. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Einbeziehung der Bezugs- oder Anfallsberechtigungen von (Familien-)Angehörigen bereits im Tatbestand von Abs. 2 Satz 1 1. Hs. ausdrücklich normiert ist, sodass es dazu der Anordnung in § 7 Abs. 4 AStG, der jedenfalls in der Auslegung von Tz. 294 des AEAStG das gleiche Ziel verfolgt, nicht bedarf.

Petitum:

Der Verweis auf § 7 Abs. 4 AStG ist zu streichen.

- Erweiterung des Tatbestands der ausländischen Familienstiftung

Die Erweiterung des Tatbestands der ausländischen Familienstiftung durch Abs. 2 Satz 2 bedeutet im Vergleich mit § 15 Abs. 4 AStG eine Beschränkung auf vergleichbare Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Dies ist in der Sache zwar zu begrüßen, verursacht aber Abgrenzungsschwierigkeiten. Denn das Merkmal, in Relation dessen Vergleichbarkeit verlangt wird (sog. tertium comperationis), bleibt unklar. Dass die Begründung des Entwurfs von „strukturell vergleichbar“ spricht, führt nicht weiter. Würde z. B. Rechtsfähigkeit als tertium comperationis herangezogen, schieden ausländische Trusts selbst dann aus, wenn diese als selbstständige Körperschaftsteuersubjekte zu qualifizieren sind. Besser wäre es daher, das fragliche Merkmal in den Gesetzestext aufzunehmen, z. B. „… stehen vergleichbar rechtlich verselbstständigte Körperschaften … gleich“ oder „… stehen vergleichbar auf Vermögensbindung gerichtete Körperschaften … gleich“. Ergänzend regen wir an, die bisher ungeregelte Abgrenzung der Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG) zur Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) zu normieren.

Petitum:

Die Erweiterung des Tatbestands in Abs. 2 Satz 2 sollte klar normiert werden, um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Ergänzend sollte zudem die Abgrenzung der Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG) zur Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) aufgenommen werden.

<u>§ 15 Abs. 3 AStG-E: Ausschluss der Zurechnung</u>

- Anpassung an die Erfordernisse des Unionsrechts

In Abs. 3 Satz 1 und 2 wird die Zurechnungsbesteuerung an die Erfordernisse des Unionsrechts angepasst. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen.

Petitum:

Die Anpassung der Zurechnungsbesteuerung an das Unionsrecht ist zu begrüßen und sollte im weiteren Gesetzgebungsprozess weiterhin berücksichtigt werden.

- Zeitpunkt des Gegenbeweises

Die Vorschrift lässt offen, auf welchen Zeitpunkt der Gegenbeweis zu erbringen ist. Der Wortlaut der Vorschrift, wonach sich der Gegenbeweis auf die „Einschaltung“ der Familienstiftung bezieht, könnte die Auslegung nahelegen, dass es im Regelfall auf die Errichtung der Stiftung ankommen dürfte. Angesichts des Umstandes, dass in den Anwendungsbereich von § 15

AStG Stiftungen (und vergleichbare Rechtsgestaltungen) fallen, die bereits Jahrzehnte alt sind, sollte es unbedingt vermieden werden, dass die Bezugs- und Anfallsberechtigten (insb. nach dem Tod des Stifters) in Beweisnot geraten.

Petitum:

Der Zeitpunkt, auf den der Gegenbeweis zu erbringen ist, muss ergänzt werden.

- Nachweispflicht

Wir kritisieren die Verwendung der Begriffe „nachgewiesen“ oder „nachweislich“ in Abs. 3 Satz 1, Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 Satz 2 und Abs. 8 Satz 1. In keinem genannten Fall bewirken sie eine Änderung der Darlegungs- und Beweislast, wie sie nach allgemeinen Regeln besteht. Zur Verdeutlichung des Gesetzesbefehls (insb. zur Vermeidung fehlgeleiteter Umkehrschlüsse an Stellen, wo das „nachweislich“ fehlt), sollten diese Zusätze daher entfallen.

Petitum:

Der Einschub in Satz 1 „wenn nachgewiesen wird“ sollte entfallen. Analog sollte das Wort „nachweislich“ in Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 Satz 2 und Abs. 8 Satz 1 entfallen.

- Ausschluss des Entlastungsnachweises für Einkünfte nachgelagerter Gesellschaften und Stiftungen

Absatz 3 Satz 3 bedeutet einen scharfen Bruch mit dem Regelungsziel von Abs. 3 Satz 1 und 2. Vom Ergebnis her ist nicht nachvollziehbar, weshalb (bestimmte passive) Einkünfte, die auf Ebene der Familienstiftung von einer Zurechnung ausgeschlossen sind, weil deren „Einschalten“ eine sachgerechte Gestaltung ist, dann aber doch zugerechnet werden, wenn sie von einer ausländischen Gesellschaft, die von der Stiftung kontrolliert wird (Abs. 6), erzielt werden. Unseres Erachtens übersieht der Entwurf, dass der Entlastungsbeweis nach Abs. 3 Satz 1 und 2, so er gelingen soll, das Halten und Verwalten der Anteile an der ausländischen Gesellschaft berücksichtigen muss. Der Fall, dass der Entlastungsbeweis gelingt, die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft aber als eine „Umgehung“ der Regeln der HZB zu werten ist, kann daher u. E. nicht eintreten.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass der Ausschluss nach Abs. 3 Satz 3 i. V. m. Abs. 6 und 7 – entgegen der Behauptung in der Begründung zum Entwurf – nicht klarstellend sondern konstitutiv ist. Nach aktueller Rechtslage findet, wie die Begründung zu Abs. 6 bestätigt, eine gestufte Zurechnung statt, nämlich des Hinzurechnungsbetrags (§ 15 Abs. 9 AStG) zur ausländischen Familienstiftung und von dort zum Zurechnungsempfänger (§ 15 Abs. 1, 7, 8 AStG). § 15 Abs. 6 AStG schließt in seinem Anwendungsbereich diese zweite Stufe der Zurechnung aus. Die in Tz. 852 (Satz 1 Hs. 1) AEAStG geäußerte Rechtsauffassung hat (derzeit) keine gesetzliche Grundlage.

Petitum:

Der Entlastungsnachweis sollte (durch Schaffung einer gesetzlichen Grundlage) auch für die Einkünfte nachgelagerter Gesellschaften und Stiftungen zugelassen werden.

§ 15 Abs. 4 AStG-E

Die Regelungen über den Zurechnungsbetrag (Abs. 4 Satz 2 ff.) übernehmen die redaktionellen Unzulänglichkeiten aus § 15 Abs. 8 AStG. Wir regen an, folgende Anpassungen vorzunehmen:

Absatz 4 Satz 2 bzw. Satz 4 sollte eine entsprechende Anwendung von § 20 Abs. 8 EStG bzw. § 8 Abs. 2 KStG anordnen (statt vorzuschreiben, dass die jeweilige Vorschrift „unberührt" bleibt). Bei der gesetzlich angeordneten Zurechnung eines Zurechnungsbetrags fehlt es an Umständen, aufgrund derer eine Zuordnung des Zurechnungsbetrags zu einer anderen Einkunftsart in Betracht kommt. Der Vergleich mit § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG macht dies deutlich.

Der Verweis auf § 3 Nr. 40 EStG (in Abs. 4 Satz 3) ist problematisch. Die Vorschrift gilt nach ihrem Wortlaut nicht für Einkünfte, sondern für Einnahmen. Der Verweis auf § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG ist zu eng. Richtigerweise muss § 3 Nr. 40 EStG (in allen Varianten) anwendbar sein, wenn und soweit die von der Stiftung bezogenen Einkünfte bei einem unmittelbaren Bezug unter § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG fallen würden. Offenkundig wird dieses Problem, wenn die Stiftung Veräußerungsgewinne aus § 17 EStG erzielt. Die aus einem solchen Geschäft resultierenden Einnahmen sind gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG teilweise steuerfrei, sodass bei wortlautgetreuer Anwendung von Abs. 4 Satz 3 eine teilweise Steuerfreiheit des entsprechenden Zurechnungsbetrags – systemwidrig – nicht in Betracht käme.

Der Verweis auf „§ 8b Absatz 1, 2 des Körperschaftsteuergesetzes" (Abs. 4 Satz 4 2. Hs.) lässt offen, wie mit § 8b Abs. 3, 5 KStG umzugehen ist. Gleiches gilt für § 8b Abs. 4 KStG, verbunden mit der Frage, ob die Beteiligungsquote individuell (bezogen auf den Anteil des Zurechnungsempfängers) oder – richtigerweise – bezogen auf die Beteiligung der Stiftung zu berechnen ist. Auch bleibt offen, ob eine daneben bestehende eigene Beteiligung des Zurechnungsempfängers zu berücksichtigen ist.

Petitum:

In § 15 Abs. 4 sollten die aufgeführten redaktionellen Anpassungen vorgenommen werden.

§ 15 Abs. 4, 5, 9 AStG-E

Positiv zu bewerten ist, dass das Gesetz durch die Definition des Zurechnungsbetrags (Abs. 4 Satz 1 1. Hs.) klarstellt, dass die Rechtsfolge in der Zurechnung eines einheitlichen Gesamtbetrags erfolgt. Ebenfalls positiv hervorzuheben ist die explizite Umqualifizierung der

Einkünfte in solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch für körperschaftsteuerpflichtige Zurechnungsempfänger, wodurch das derzeit bestehende Defizit des § 15 Abs. 8 Satz 3 AStG behoben wird.

Der rechtsfolgenseitige Verweis auf § 12 AStG (Abs. 9) lässt bei einkommensteuerpflichtigen Zurechnungsempfängern das Verhältnis zu dem in Abs. 4 Satz 3 in Bezug genommenen § 32d Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 EStG offen. Hier wäre eine Klarstellung wünschenswert.

Die innere Systematik der Gesamtnorm (und damit ihre Verständlichkeit) würde erheblich gewinnen, wenn die Verweisung auf § 12 AStG sich statt am Ende der Regeln zur Zurechnungsbesteuerung in einem letzten Satz von Abs. 4 fände, und die Reihenfolge von Abs. 4 (Behandlung des Zurechnungsbetrags beim Zurechnungsempfänger) und Abs. 5 (Ermittlung der den Zurechnungsbetrag konstituierenden Stiftungseinkünfte) vertauscht würden (vgl. § 15 Abs. 7, 8 AStG).

Petitum:

Der Verweis auf § 12 AStG (momentan in Abs. 9 enthalten) sollte in Abs. 4 aufgenommen werden. Eine Klarstellung des Verhältnisses zum in Abs. 4 Satz 3 in Bezug genommenen § 32d Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 EStG ist notwendig.

§ 15 Abs. 6, 7 AStG-E: Zurechnung der Einkünfte im Fall nachgeschalteter Zwischengesellschaften und anderer ausländischer Stiftungen

Die Begrenzung der Hinzurechnung von Einkünften nachgeschalteter ausländischer Gesellschaften (Abs. 6 Satz 1) auf Fälle der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung (unter Ausschluss der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 13 AStG) ist zu begrüßen. Die Begründung unterstellt dabei eine Streichung von § 13 AStG, wie sie im Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes aus der 20. Legislaturperiode enthalten war. Durch Art. 5 des Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen vom 22. Dezember 2025 (BGBl. I 2025, Nr. 353) ist jedoch § 13 AStG nicht aufgehoben worden. Wir plädieren dennoch ausdrücklich dafür, Abs. 6 Satz 1 als Beitrag zur Steuervereinfachung nicht um einen Hinweis auf § 13 AStG zu ergänzen.

Absatz 6 benötigt eine Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Hinzurechnungs- und Zurechnungsbesteuerung.

> *Beispiel: Der unbeschränkt steuerpflichtige Stifter (natürliche Person) ist zu 50 % an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt. Die übrigen 50 % hält die von ihm errichtete ausländische Familienstiftung, deren einziges Mitglied im einzigen Organ er ist. Im Ausgangspunkt ist sowohl die Stiftung eine dem Stifter nahestehende Person als auch umgekehrt der Stifter einer der Stiftung nahestehenden Person (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG). Daher beherrscht die Familienstiftung (zusammen mit dem Stifter als eine ihr nahestehende Person) die ausländische Gesellschaft, sodass die passiven niedrigbesteuerten Einkünfte*

gem. Abs. 6 Satz 1 (i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 ff. AStG) der Stiftung und weitgehend gem. Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 dem Stifter zugerechnet werden. Die Zurechnungsquote beträgt u. E. 50 %.

Zusätzlich beherrscht der Stifter (zusammen mit der ihm nahestehenden Stiftung) die ausländische Gesellschaft (i. S. v. § 7 Abs. 2 AStG), sodass die niedrig besteuerten passiven Einkünfte der Gesellschaft auch der Hinzurechnungsbesteuerung beim Stifter unterliegen. Nimmt man die Ausführungen in Tz. 230 AEAStG ernst, beträgt die Hinzurechnungsquote 100 %. § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG führt nur dann zu einem Ausscheiden der (über die Stiftung gehaltenen) mittelbaren Beteiligung und somit zu einer Reduktion der Hinzurechnungsquote auf 50 %, wenn die dort erwähnte „Hinzurechnungsbesteuerung" auch die Zurechnungsbesteuerung i. S. v. § 15 AStG erfasst.

Petitum:

Der entfallene Verweis auf § 13 AStG ist zu begrüßen und sollte in dieser Form beibehalten werden.

§ 15 Abs. 8 AStG-E

Wir begrüßen ausdrücklich die Klarstellung durch Abs. 8, dass es für die Steuerbefreiung von Zuwendungen nicht darauf ankommt, dass die der Zuwendung zugrunde liegenden Einkünfte gerade beim Begünstigten der Zurechnung unterlegen haben und dass die Feststellung des Zurechnungskorrekturvolumens stiftungsbezogen (und nicht bezogen auf den einzelnen Zurechnungsempfänger) erfolgt.

Petitum:

Die Klarstellung in Abs. 8 ist zu begrüßen und sollte in dieser Form beibehalten werden.

Sonstiger Änderungsbedarf

§ 15 AStG enthält zwei in der Literatur vielfach und zu Recht kritisierte konzeptionelle Fehler. Wir regen dringend an, diese im Zuge der geplanten Änderung der Norm zu korrigieren.

- Regelung bei Zuzug

Der Regelungsbereich der Vorschrift geht ganz offensichtlich dort über das Telos der Norm hinaus, wo die Zurechnung zu einem unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten angeordnet wird, obwohl ein Zusammenhang der Errichtung der Stiftung mit der „steuerindizierten … Verlagerung von Einkünften" ausgeschlossen ist. Betroffen sind insbesondere Fälle, in denen Begünstigte ausländischer Familienstiftungen nach Deutschland zuziehen und dadurch in den Anwendungsbereich der Norm geraten, obwohl weder in der

Person des Stifters noch des Stiftungsvermögens in der Vergangenheit jemals Beziehungen zur deutschen Steuerhoheit bestanden. Besonders offenkundig wird dies, wenn die Errichtung der Stiftung schon Jahrzehnte zurückliegt. Wir fordern diesbezüglich, einen weiteren Ausschluss-tatbestand in § 15 AStG aufzunehmen. Für dessen Ausgestaltung sind unterschiedliche Varianten denkbar, z. B. eine fehlende unbeschränkte Steuerpflicht zur Zeit der Errichtung der Stiftung. Alternativ könnte der Ausschluss daran anknüpfen, dass der Stifter zur Zeit der Stiftungserrichtung kein deutscher Staatsangehöriger war oder dass er niemals (von seiner Geburt bis zur Stiftungserrichtung) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.

Petitum:

Ein weiterer Ausschlusstatbestand sollte für solche Fälle in § 15 AStG aufgenommen werden, in denen die Zurechnung zu Begünstigten ausländischer Familienstiftungen angeordnet wird, die durch einen Zuzug in Beziehung zur deutschen Steuerhoheit geraten sind und bei denen eine steuerindizierte Verlagerung von Einkünften ausgeschlossen werden kann.

- Zurechnung zu nicht bezugs- oder anfallsberechtigten Stiftern

Der Regelungsbereich von § 15 AStG geht auch dann über den Zweck der Vorschrift hinaus, wenn er die Zurechnung von Einkünften selbst bei solchen Stiftern anordnet, die weder bezugs- noch anfallsberechtigt sind. Dafür ist eine Legitimation nicht ersichtlich. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund der vorgeschlagenen Änderung von § 15 AStG, wodurch die Norm mit der Verhinderung einer „steuerindizierten … Verlagerung von Einkünften“ einen konturierten Gesetzeszweck erhält. Ist der Stifter weder bezugs- noch anfallsberechtigt, entäußert er sich der aus dem Vermögen zukünftig generierten Einkünfte in gleicher Weise, als ob er das Vermögen den Bezugs- oder Anfallsberechtigten zuwenden würde. Für diese Personen werden die Einkünfte durch Errichtung der Stiftung in ein steuergünstiges Umfeld verlagert, nicht aber für den Stifter. Die voraussetzungslose Zurechnung der Einkünfte zum Stifter findet im Zweck der Norm keine Stütze. Die geplante Änderung der Zurechnungsbesteuerung sollte insoweit eine Einschränkung der Norm vornehmen.

Petitum:

Die Zurechnung von Einkünften zu nicht bezugs- oder anfallsberechtigten Stiftern geht über den Zweck der Verhinderung einer steuerindizierten Verlagerung von Einkünften hinaus und sollte ausgeschlossen werden.