

Neufassung § 15 AStG

EY-Stellungnahme

Stand: 15.01.2026



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Shape the future
with confidence

Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	2
2.	Niedrige Besteuerung und aktive/passive Einkünfte	3
3.	Feststellungslast auf das zivilrechtlich erfüllbare Maß ausrichten	3
4.	Gegenbeweis maßvoll weiterentwickeln - Ausrichtung am Leitbild der Familienstiftung erforderlich	4
5.	Vorrang des Zurechnungsempfängers beim Kürzungsbetrag	7
6.	Keine unsystematische Teiltransparenz	8
7.	Realitätsgerechte Zurechnung erforderlich	8
8.	Anrechnung von Steuern	8

1. Executive Summary

Der vom BMF am 18.11.2025 veröffentlichte Entwurf einer Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gem. § 15 AStG sieht eine vollständige Überarbeitung vor. Als Kernziele der Neufassung führt das BMF u.a. die Annäherung an die durch das ATAD-Umsetzungsgesetz reformierte Hinzurechnungsbesteuerung mit entsprechender Einführung einer Niedrigsteuergrenze i.H.v. 15 Prozent auch im Rahmen von § 15 AStG sowie die Anpassung an aktuelle EuGH- und BFH-Rechtsprechung an.

Eine solche Novellierung der Zurechnungsbesteuerung ist grundsätzlich zu begrüßen. In dieser Stellungnahme möchten wir einige aus unserer Sicht noch verbesserungsfähige Aspekte adressieren sowie Vorschläge zu deren Weiterentwicklung unterbreiten. Insbesondere schlagen wir daher folgendes vor:

- im Hinblick auf die Annäherung zu der Hinzurechnungsbesteuerung sollte neben der Übernahme der Niedrigsteuergrenze in gleicher Weise der Aktiv/Passiv-Katalog des § 8 Abs. 1 AStG Anwendung finden und die Regelung damit zielgerichtet auf passive niedrig besteuerte Einkünfte begrenzt werden.
- Es sollte klargestellt werden, dass Nachweispflichten nur insoweit bestehen bzw. deren Nichterfüllung nur dann schädlich sein kann, soweit der betreffende Steuerpflichtige rechtlich und tatsächlich über die Möglichkeit zur Erfüllung verfügt.
- Auf das Kriterium der „künstlichen Gestaltung“ welches für beherrschte Auslandsgesellschaften entwickelt wurde, sollte wegen schwierigen Auslegungsproblemen und damit einhergehender Rechtsunsicherheit in

Zusammenhang mit Familienstiftung verzichtet werden. Das Abstellen auf die EuGH-Rechtsprechung zu beherrschten Auslandsgesellschaften sowie zu Prüfpunkten der Niederlassungsfreiheit könnte im Hinblick auf rechtlich und tatsächlich verselbstständigte Vermögensmassen zu komplexen Auslegungsfragen führen und sollte überdacht werden.

- Es sollte an der bisherigen Formulierung (für die durch die ergangene Rechtsprechung bereits ein hohes Maß an Rechtssicherheit besteht), der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) festgehalten werden, jedoch - ohnehin vorgesehen - unter Wegfall der Beschränkung des Gegenbeweises auf den EU/EWR-Raum.
- Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollte bei der Zuweisung des Zurechnungskorrekturvolumens der Vorrang für die Zurechnungsempfänger als Grundsatz gesetzlich festgeschrieben werden.
- Die Aufhebung des Trennungsprinzips für Tochtergesellschaften einer Familienstiftung, für die der Gegenbeweis geführt wird, erscheint nicht schlüssig. § 15 Abs. 6 AStG-E sollte daher gestrichen werden, da die Regelung systematisch nicht begründbar ist und ein Verstoß gegen die Folgerichtigkeit sowie die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.
- Die Höhe der Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG-E sollte sich zur Vermeidung von Fällen der Minder- oder Überbesteuerung entsprechend der Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG primär an der tatsächlichen Berechtigung (Gewinnverteilung) orientieren und nicht generell typisierend rein total.

- Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollten in- oder ausländische Steuern, die zu Lasten der ausländischen Stiftung oder des Zuwendungsempfängers tatsächlich erhoben worden sind, vollumfänglich anrechenbar sein.

2. Niedrige Besteuerung und aktive/passive Einkünfte

Dass die Zurechnungsbesteuerung auf Fälle der niedrigen Besteuerung reduziert werden soll, ist zu begrüßen. Mit der vorgeschlagenen Neuregelung würden allerdings auch zukünftig aktive Einkünfte im Sinne des § 8 AStG in die Zurechnungsbesteuerung einbezogen werden. Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) ist dies dagegen nicht der Fall.

Im Hinblick darauf, dass gemäß § 15 Abs. 3 AStG-E ausschließlich künstliche Gestaltungen (deren Hauptzweck nach der Rechtsprechung auf die Vermeidung einer Besteuerung abzielen) limitiert werden sollen sowie eine Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung angestrebt ist, erscheint die Einbeziehung aktiver Einkünfte widersprüchlich. Denn wenn durch die Einschaltung einer ausländischen niedrig besteuerten Gesellschaft i.S.d. § 7 AStG, die sich entsprechend im Eigentum und in der Beherrschung von Steuerinländern befindet, keine Hinzurechnungsbesteuerung eintritt, soweit es sich um aktive Einkünfte handelt, so erscheint es unsystematisch und nicht begründbar, warum in dem Fall, in dem eine getrennte Vermögensmasse vorliegt, die sich nicht mehr im Eigentum der deutschen Steuerpflichtigen befindet, schärfere Regelungen gelten sollen.

Petition: Es sollten nur niedrig besteuerte und passive Einkünfte erfasst werden.

3. Feststellungslast auf das zivilrechtlich erfüllbare Maß ausrichten

Wie die bestehende Regelung des § 15 AStG geht auch die vorgesehene Neuregelung davon aus, dass inländische Steuerpflichtige Zugang zu allen Informationen in dem Umfang besäßen, um die für deutsches Steuerrecht grundsätzlich erforderlichen umfassenden Angaben und Nachweispflichten leisten zu können. Dies mag der Fall sein, soweit die Gründung der Stiftung noch nicht weit zurückliegt, der Stifter noch

lebt und eine entsprechend enge Verbindung zu der Stiftung besteht.

In der Realität bestehen Stiftungen allerdings zum Teil schon sehr lange, manche bereits weit über 100 Jahre, und die Familie des Stifters besitzt aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung der Stiftung in Verbindung mit dem Stiftungsrecht des betreffenden Staates (z. B. die Schweiz) keine rechtliche Handhabe zur Durchsetzung jedweder Ansprüche. Dies deckt sich entsprechend mit deutschem Recht – BFH-Urteil vom 01.10.2024, VIII R 25/21, Rz. 27:

„Die Vorschriften des BGB über Stiftungen verleihen den Destinatären im Verhältnis zur Stiftung keine Rechtsposition im Sinne mitgliedschaftsähnlicher oder aufsichtsmäßiger Befugnisse, in deren Wahrnehmung sie auf die Verfolgung und Wahrung des Stiftungszwecks sowie die Verwaltung Einfluss nehmen könnten (Urteil des BGH v. 15.12.2016 – I ZR 63/15, BGHZ 213, 179, Rn. 22). Destinatäre sind insbes. keine Organe der Stiftung und haben auch keine mitgliedschaftsähnliche Stellung. Auch Auskunftsrechte haben Destinatäre von Gesetzes wegen nicht, denn die Auskunfts- und Rechenschaftspflicht des Stiftungsvorstands besteht nicht gegenüber den Destinatären, sondern gegenüber der Stiftung (Weitemeyer in MüKoBGB, 9. Aufl., § 85 Rn. 48; Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, 2017, § 85 Rn. 47).“

In solchen Fällen wird der deutsche Steuerpflichtige typischerweise weder eine hohe Besteuerung nachweisen können (da kein Zugriff auf Jahresabschluss und Steuererklärungen besteht), noch Einzelheiten zu der Funktions- und Substanzausstattung hinsichtlich des Nichtvorliegens einer künstlichen Gestaltung darlegen können.

Ein solches tatsächliches Unvermögen darf allerdings in nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, da es zum einen unverschuldet vorliegt und zum anderen der Steuerpflichtige auch keine Abhilfe leisten kann. Stiftungen, insbesondere bereits lange bestehende Stiftungen, können insoweit nicht mit beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften gleichgesetzt werden, bei denen der deutsche Gesellschafter (jedenfalls bei 100 Prozent Anteilsbesitz) naturgemäß Zugang zu allen relevanten Informationen besitzt. Diese abweichende Sach- und Rechtslage ist durch den Gesetzgeber entsprechend zu berücksichtigen.

Petition: Es ist klarzustellen, dass Nachweispflichten nur insoweit bestehen und deren Nichterfüllung nur dann schädlich sein kann, soweit der betreffende Steuerpflichtige rechtlich und tatsächlich über die Möglichkeit zur Erfüllung verfügt (§ 90 Abs. 2 AO).

4. Gegenbeweis maßvoll weiterentwickeln - Ausrichtung am Leitbild der Familienstiftung erforderlich

Die Regelung des § 15 AStG durchbricht im Grundsatz die Abschirmwirkung der juristischen Person. Wie auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung ergibt sich insbesondere die Problematik, dass damit Einkünfte zu einer Besteuerung herangezogen werden, die dem Steuerpflichtigen noch nicht zugeflossen sind und vielleicht nie zufließen werden. Anders als bei kontrollierten ausländischen Kapitalgesellschaften (Hinzurechnungsbesteuerung) haben die Begünstigten einer Stiftung häufig auch keine rechtliche Handhabe, um Zahlungen in entsprechender Höhe anweisen zu können, um die Steuern begleichen zu können.

Gegenüber der Hinzurechnungsbesteuerung ist diese Durchbrechung des Trennungsprinzips darüber hinaus auch deshalb rechtspolitisch als noch brisanter anzusehen, da es sich um eine rechtlich und tatsächlich verselbstständigte Vermögensmasse handelt, die – anders als eine Kapitalgesellschaft – (i) nicht im Eigentum des Gesellschafters steht und (ii) nicht kraft Stimmrechten beherrscht werden kann. Entsprechend weitgehend muss der Gegenbeweis ausgeformt sein, der die Steuerpflichtigen vor einer zu weitgehenden Durchbrechung und damit einer ungerechtfertigten und unsystematischen Besteuerung schützt.

Im Regel-Ausnahme-System des deutschen Steuerrechts kommt dem Gegenbeweis damit zum einen die Funktion zu, zielgenau und damit nur entsprechend selektiv eine Durchbrechung der Abschirmwirkung zu regeln und zum anderen die Freizügigkeit unter der Kapitalverkehrsfreiheit gleichfalls nur in einem Ausmaß zu beschränken, die nicht über das erforderliche Maß hinausgeht (Verhältnismäßigkeit).

Die Anerkennung des Gesetzgebers, dass die Kapitalverkehrsfreiheit ein weltweit zu schützendes Gut darstellt, ist vor diesem Hintergrund zunächst uneingeschränkt zu begrüßen.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob es hierfür nicht ausreichen würde und im Hinblick auf die vorgenannten systematischen Leitlinien bei der Rechtssetzung zu bevorzugen wäre, lediglich in § 15 Abs. 6 AStG in der geltenden Fassung den räumlichen Bezug auf die EU/EWR im Rahmen des Gegenbeweises zu streichen. Denn das Kriterium der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung des Stiftungsvermögens bedeutet das Vorliegen eines rechtlich als selbstständig anzuerkennenden Rechtsträgers. Durch die Übertragung auf eine solche Stiftung verlässt das Vermögen die Eigentumssphäre des Stifters/der Familie und geht auf einen selbstständigen Rechtsträger über, sodass das Vermögen zukünftig ausschließlich nach den Vorgaben der Satzung der Stiftung und nach Maßgabe des Stiftungsrats zu verwalten und zu verwenden ist.

Bereits deshalb stellt eine Stiftung für sehr viele Steuerpflichtige keine relevante Handlungsoption dar. Denn auf den Punkt gebracht bedeutet eine Stiftung, die tatsächlich und rechtlich verselbstständigt ist: das Vermögen ist nicht mehr in der Familie, das Vermögen gehört nunmehr einer eigenständigen Stiftung (zu der Abgrenzung – BFH 28.6.2007 II R 21/05). Ohne den Zugriff auf das Vermögen ist eine Zurechnungsbesteuerung jedoch unsachgemäß. Vielmehr müssen unter dieser Maßgabe die allgemeinen Grundsätze greifen; d.h., Zuflüsse sind selbstverständlich nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen zu versteuern. Die Zurechnung von Einkünften aber, über die keine tatsächliche Kontrolle gegeben ist (rechtliche und tatsächliche Verselbstständigung – BFH 28.6.2007 II R 21/05), muss dagegen in gleicher Weise nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen unterbleiben.

Durch eine solche Änderung würde der unionsrechtlichen Entwicklung vollumfänglich gefolgt und zugleich ein hohes Maß an Rechtssicherheit erreicht. Denn die bereits erprobte Formulierung des § 15 Abs. 6 AStG wurde bislang nicht durch die EU-Kommission angegriffen (aufgrund der Androhung eines Vertragsverletzungsverfahrens im Juni 2007 war es seinerzeit erforderlich, den Gegenbeweis in § 15 Abs. 6 AStG aufzunehmen). Aufgrund der zu dieser Regelung ergangenen Rechtsprechung besteht zwischenzeitlich auch ein hohes Maß an Rechtssicherheit hinsichtlich der Auslegung der Regelung. Eine unnötig weitgehende Novellierung des Wortlautes erscheint vor diesem Hintergrund daher weder notwendig noch zielführend.

Petition: Die Beschränkung des Gegenbeweises auf den EU/EWR-Raum ist aufzuheben.

Die Verwendung der Formulierung „künstliche Gestaltung“ unter Verweis in der Gesetzesbegründung auf die EuGH-Entscheidung X GmbH/Finanzamt Stuttgart vom 26.02.2019 (C-135/17) könnte dagegen – insbes. ohne weitere Spezifizierung – zu komplexen Auslegungsfragen sowie unsachgemäßen Auslegungsergebnissen führen. Dies deshalb, da die Rechtsache im Fall X die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft betraf. Entsprechend greift die Begründung des Fall X die Grundsatzentscheidung des EuGH-Urteils vom 12.09.2006 (C-196/04) in der Rechtssache „CADBURY Schweppes“ auf. In dieser Entscheidung ging es um eine in Irland ansässige, zu 100 Prozent beherrschte Finanzierungsgesellschaft. Weiterhin ging es in der Entscheidung um die Prüfung der Niederlassungsfreiheit; also der damit verknüpften Prüfmerkmale. Erkennbar ist damit der in § 15 AStG relevante Sachverhalt nicht vergleichbar. Rechtlich und tatsächlich verselbstständigte Vermögensmassen können nicht mit einer beherrschten Kapitalgesellschaft verglichen werden. Die Anwendung der Rechtsgrundsätze zu beherrschten Auslandsgesellschaften erscheint vor diesem Hintergrund nicht zielführend.

So wird in der Rechtssache X (Rz. 73) ausgeführt, dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dann gerechtfertigt sein kann, wenn dies der Bekämpfung der Steuerumgehung dient, was dann der Fall sein kann, wenn es sich um eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltung handelt, die zu dem Zweck errichtet wird, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für die „durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats erzielten Gewinne geschuldet wird“.

Weiterhin heißt es in Rz. 77, dass nicht auszuschließen sei, dass Vorgänge künstlicher Natur seien, wenn die einzige Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft darin bestünde, Forderungen zu halten. In solchen Fällen könne nicht ausgeschlossen werden, dass keine stichhaltigen wirtschaftlichen Gründe vorlägen, sondern das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin bestünde, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für die Tätigkeiten in Deutschland geschuldet wird. Entsprechend seien solche beschränkenden Regelungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit anzuerkennen, die eine künstlichen Übertragung von Einkünften in das Ausland zu neutralisieren vermögen (Rz. 78).

In Rz. 82 wird weiter ausgeführt, dass die Prüfung, ob eine Gesellschaft tatsächlich niedergelassen sei, die Abgrenzung zu einer rein künstlichen Gestaltung (fiktive Ansiedlung), danach zu beurteilen sei, ob eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmesstaats entfaltet wird, wobei das Ausmaß ihres greifbaren Vorhandenseins in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen zu berücksichtigen sei. Im Gegenschluss läge eine fiktive Niederlassung insbesondere im Fall einer sogenannten Briefkastenfirma oder Strohfirma vor, denen kein unionsrechtlicher Schutz zuteilwerden soll.

Sodann wird in Rz. 83 ausgeführt, dass die Merkmale einer rein künstlichen Gestaltung im Rahmen des freien Kapitalverkehrs nicht nach den Merkmalen einer Niederlassung zu messen seien. Gemäß Rz. 84 sei der Begriff der rein künstlichen Gestaltung im Kontext des freien Kapitalverkehrs nicht unbedingt mit den Überlegungen in der Rechtssache „CADBURY Schweppes“ deckungsgleich, da die künstliche Schaffung der Voraussetzungen, um einen unberechtigten Steuervorteil in Anspruch nehmen zu können, bei grenzüberschreitendem Kapitalverkehr in verschiedenen Formen erfolgen kann. Zwar können die genannten Anhaltspunkte aus der „CADBURY Schweppes“-Rechtsprechung als Indizien für das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung dienen, insbesondere wenn die ausländische Beteiligung keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Eine künstliche Gestaltung könne im Kontext des freien Kapitalverkehrs aber auch jede Vorkehrung umfassen, bei der das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, Gewinne künstlich in einen ausländischen Staat mit einem niedrigeren Besteuerungsniveau zu transferieren.

In der Summe speist sich damit aus dem Verweis der Gesetzesbegründung auf dieses Urteil des EuGH die Besorgnis, dass ohne weitere Spezifizierung des Begriffs der „künstlichen Gestaltung“ zu weitgehende Anleihen aus der betreffenden Entscheidung sowie der grundlegenden „CADBURY Schweppes“-Entscheidung gezogen werden, also insbes. Funktion und Substanz ein hoher Stellenwert eingeräumt wird und bereits das Entstehen der Einkünfte im Ausland als das Vorliegen eines Hauptziels in Form der Minderung inländischer Steuerlasten angenommen werden könnte.

Aus den nachfolgenden Gründe wäre eine solche Auslegung allerdings klar abzulehnen:

Bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung entfällt die Erbschaftsteuer. Bereits

hieraus könnte das Argument entwickelt werden, dass eines der Hauptziele der Errichtung der Stiftung im Ausland ein steuerlicher Grund war. Hieraus könnte dann weiterhin gefolgert werden, dass es sich um eine künstliche Gestaltung handelt.

Aus der Rechtsprechung des EuGH könnte gleichfalls abgeleitet werden, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat sowie Geschäftsräume, Personal und Ausrüstungsgegenstände notwendig wären.

Bei einer typischen, vermögensverwaltenden (Familien)Stiftung werden jedoch häufig nur Kapitalanlagen (zum Beispiel auch Forderungen) gehalten und verwaltet. Ein aktiver Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, ein entsprechend eingerichteter Geschäftsbetrieb oder sogar die Ausübung eines Gewerbebetriebs oder einer anderen nachhaltigen Tätigkeit sind einer typischen Stiftungsstruktur fremd.

Entsprechend bedarf es daher i.d.R. auch nur einer sehr geringen Personal- und Sachausstattung. Denn bei einer Stiftung handelt es sich gerade nicht um eine Kapitalgesellschaft, die einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Erzielung von gewerblichen Einkünften oder ähnlichem nachgeht.

Im Rahmen der Vermögensverwaltungstätigkeit wird darüber hinaus die laufende Verwaltung des Vermögens i.d.R. auf externe professionelle Vermögensverwalter ausgelagert. Dies u.a. deshalb, da hier ein größerer Grad an Professionalisierung und Know-how besteht und darüber hinaus die Verwaltung auch wesentlich effizienter und damit kostengünstiger erfolgen kann. Entsprechend führen die Gremien der Stiftungen nur die wenigen verbleibenden Grundsatzgeschäfte, wie zum Beispiel Beauftragung des Wirtschaftsprüfers, Kontrolle des Vermögensverwalters, Beschlüsse über Anlagestrategien, Beschlüsse über etwaige Zuwendung an Begünstigte, Feststellung des Jahresabschlusses.

Für diese Tätigkeiten reichen in der Regel wenige Sitzungen im Jahr. Die Anmietung von eigenen Büroräumen sowie die Beschäftigung von Angestellten ist entsprechend in der Regel nicht

erforderlich und wäre betriebswirtschaftlich unsinnig.

Soweit eine gesetzliche (Neu-)Regelung gleichwohl womöglich (implizit) die Besteuerungsfolgen von dem Vorliegen vorgenannter oder ähnlicher Prüfpunkte abhängig machen würde, würde der Gesetzgeber damit erkennbar eine nicht am Leitbild orientierte Typisierung vornehmen. Eine solche gesetzliche Regelung wäre damit zum einen nicht zielgenau und zum anderen voraussichtlich auch nicht von den verfassungsrechtlichen Grundlagen getragen. So verdeutlicht das Bundesverfassungsgericht in Bezug auf § 8c KStG¹:

„Bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag. Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.“

Entsprechend kann eine gesetzliche Regelung nicht (implizit mit Verweis auf EuGH-Rechtsprechung, die wiederum implizit fast ausschließlich auf Prüfpunkte zur Niederlassungsfreiheit und beherrschte ausländische Gesellschaften verweist) die Besteuerung ausländischer rechtlich und tatsächlich verselbstständigter Stiftungen

¹ Bundesverfassungsgericht - Homepage - Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) mit dem Grundgesetz unvereinbar; <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2017/bvg17-034.html>

von Kriterien abhängig machen, die bei ausländischen Stiftungen im Regelfall nicht vorliegen. Denn damit würde das Kriterium des Schutzes der Kapitalverkehrsfreiheit gerade nicht erfüllt, sondern in das Gegenteil verkehrt.

Im Rahmen der Errichtung einer ausländischen Stiftung sollte daher auch weiterhin die Vermutung einer rein künstlichen Gestaltung im Sinne der Beachtung der Kapitalverkehrsfreiheit dann nicht vorliegen, wenn eine rechtliche und tatsächliche Trennung des Vermögens stattgefunden hat, also eine entsprechende rechtlich und tatsächlich verselbstständigte Stiftung vorliegt. Wenn der Stifter bereit ist, aus seinem Eigentum Vermögen auf einen Dritten (die Stiftung) zu übertragen und damit die Kontrolle über das Vermögen abzugeben, so kann es sich nicht um eine künstliche Gestaltung handeln. Denn die rechtliche und tatsächliche Übertragung des Vermögens auf den Dritten ist real. Wäre es eine künstliche Gestaltung, so müsste sich der Stifter den weiteren Zugriff auf das Vermögen sichern (wie es durch die Möglichkeit zur Fassung eines Ausschüttungsbeschlusses oder Liquidationsbeschlusses bei beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften der Fall ist, deshalb bedarf es hier der zusätzlichen Prüfpunkte, wie durch den EuGH-Rechtsprechung entwickelt). Bei einer rechtlich und tatsächlich verselbstständigten Stiftung fehlt es dagegen an einer Beherrschung.

Dass bei der Errichtung einer Stiftung im Ausland auch die Steuerlast Berücksichtigung findet, kann isoliert kein Kriterium für eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sein. Denn Stiftungen werden sehr häufig ohne zeitlichen Horizont errichtet und überdauern häufig viele Generationen. Vor diesem Hintergrund steht in der Regel nicht die aktuelle Steuerlast, sondern insbesondere eine rechtliche und steuerliche Stabilität im Vordergrund (d. h. stabile Rechtsordnung, keine Rechtssprünge, nur seltene Rechtsänderungen sowohl im Steuerrecht als auch im Zivilrecht).

Petition: Das Kriterium der „künstlichen Gestaltung“ erscheint im Kontext von Familienstiftungen ungeeignet. Es sollte daher an der bisherigen Formulierung der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) festgehalten werden.

Das Abstellen auf EuGH-Rechtsprechung zu beherrschten Auslandsgesellschaften sowie zu Prüfpunkten der Niederlassungsfreiheit sollte überdacht werden, da es unzutreffende Tatbestandsmerkmale in die Regelung einführen würde, die nicht geeignet wären,

sachgerecht und zielgenau den Schutz des freien Kapitalverkehrs bei Familienstiftungen zu gewährleisten. Insbes. vermögensverwaltende Stiftungen verfügen nicht über umfassende Funktionen, Sach- und Personalausstattung sowie Aktivitäten, die als Maßstab für oder gegen das Vorliegen einer künstlichen Gestaltung i.S.d. der EuGH-Rechtsprechung zu beherrschten Auslandsgesellschaften angewandt werden könnten. Allenfalls wäre zu erwägen den Gegenbeweis nicht nur bei Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung, sondern auch durch den Nachweis einer nicht missbräuchlichen Gestaltung zu erweitern.

5. Vorrang des Zurechnungsempfängers beim Kürzungsbetrag

Das Zurechnungskorrekturvolumen soll gemäß § 15 Abs. 8 AStG-E nicht bezogen auf den jeweiligen Zuwendungsempfänger, sondern lediglich Stiftungsbezogen festgestellt werden. Die Verwendung des Hinzurechnungskorrekturvolumens soll sodann nach der zeitlichen Abfolge der Zuwendungen und unabhängig von der Person des Zuwendungsempfängers erfolgen. Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Zuwendungsempfänger zugleich auch Zurechnungsempfänger ist.

Die Regelung zielt erkennbar darauf ab, administrativ vergleichsweise einfach umsetzbar zu sein und eine möglichst umfassende Nutzung des Hinzurechnungskorrekturvolumens zu ermöglichen.

Die Regelung würde aber auch bedeuten, dass Zurechnungsempfänger und Zuwendungsempfänger auseinanderfallen können. Der Entwurf würde damit billiger in Kauf nehmen, dass deutschen Steuerpflichtigen Einkünfte zugerechnet und bei diesen zur Besteuerung gebracht werden. Soweit es bei diesen betreffenden Personen nicht zeitnah zu tatsächlichen Zuwendungen kommt und daher andere Personen als Zuwendungsempfänger zwischenzeitlich von dem Hinzurechnungskorrekturvolumen (womöglich auch ohne vorherige Steuerzahlungen) begünstigt werden und das Hinzurechnungssteuerkorrekturvolumen sich dadurch verbraucht, kann bei den Zurechnungsempfängern eine tatsächliche Doppelbesteuerung eintreten. Dies erscheint mit den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung und auch der

konkreten Zielsetzung des § 15 Abs. 8 AStG-E nicht übereinzustimmen.

Petition: Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollte bei der Zuweisung des Zurechnungskorrekturvolumens der Vorrang für die Zurechnungsempfänger gesetzlich festgeschrieben werden. Nur falls der betreffende Zurechnungsempfänger verstorben ist oder soweit er Hinzurechnungskorrekturvolumen an einen anderen Steuerpflichtigen abtritt, sollte eine entsprechende nachrangige Nutzung des Korrekturvolumens durch andere Personen erfolgen können.

6. Keine unsystematische Teiltransparenz

Soweit für eine Stiftung der Gegenbeweis erbracht wird, muss sich die Intransparenz der Stiftung auch auf nachgeschaltete Kapitalgesellschaften beziehen. Dies zum einen, da andernfalls die steuerliche Eigenständigkeit der Stiftung doch durchbrochen würde und damit insbesondere die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit, die unter anderem durch die Regelung gewahrt werden muss, nicht beachtet würde. Zum anderen wäre es ein Verstoß gegen die Folgerichtigkeit. Wenn der Gesetzgeber sich dafür entscheidet, Körperschaften als eigenständige Rechtsträger nach dem Trennungsprinzip zu behandeln, muss er diese Grundentscheidung auch durchhalten.

Eine solche Regelung wäre darüber hinaus auch willkürlich. Denn soweit entsprechende Erträge unmittelbar in der Stiftung erzielt würden, unterlägen sie keiner Zurechnungsbesteuerung. Werden die gleichen Erträge in einer nachgeschalteten Kapitalgesellschaft erzielt, sollen sie dagegen in die Zurechnungsbesteuerung fallen. Ein relevantes Differenzierungsmerkmal für diese unterschiedlichen Besteuerungsfolgen ist nicht erkennbar. Dies ist ein weiterer Beleg für einen mutmaßlichen Verstoß gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit.

Petition: § 15 Abs. 6 AStG-E ist zu streichen, da die Regelung systematisch nicht begründbar und ein Verstoß gegen die Folgerichtigkeit sowie die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.

7. Realitätsgerechte Zurechnung erforderlich

Die Höhe der Zurechnung (hier wiederum gestaffelt: primär zu dem Stifter und sekundär zu

den Bezugs- und Anfallsberechtigten) soll ausschließlich quotar nach dem Verhältnis des übertragenen Vermögens erfolgen. Da die Regelungen der Satzung bzw. die tatsächliche Übung dadurch keinerlei Beachtung finden, können die daraus resultierenden Besteuerungsfolgen völlig unangemessen und gegebenenfalls verfassungswidrig sein (keine Berücksichtigung einer gleichmäßigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip). Sieht zum Beispiel die Satzung vor, dass ein Stifter weder bezugs- noch anfallsberechtigt ist, sollte gegenüber dem Stifter vernünftigerweise auch keine Zurechnung erfolgen, weiterhin würden in einem solchen Fall die tatsächlich Berechtigten wegen dem Vorrang der Zurechnung zum Stifter gar nicht zur Besteuerung herangezogen; gibt es eine Mehrzahl von Bezugs- oder Anfallsberechtigten, die aber unterschiedlich hoch, oder teilweise nie Zuwendungen erlangen, würde dies bei einigen zu einer nicht zu rechtfertigenden Überbesteuerung bzw. bei anderen zu einer genauso wenig zu rechtfertigenden Minderbesteuerung führen.

Petition: Die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 1 AStG-E sollten auch die Fallkonstellation berücksichtigen, in denen die Verteilung nicht quotar erfolgt. Die Zurechnung gem. § 15 Abs. 1-E hat dann in entsprechender Weise zu § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG zu erfolgen.

8. Anrechnung von Steuern

Der Entwurf verweist hinsichtlich der Anrechnung von Steuern auf § 12 AStG. Danach werden die „Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft, auf die dem Hinzurechnungsbetrag unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhoben worden sind“. Gerade bei ausländischen Trusts ist häufig bei Vorliegen von Ausschüttungen der Steuerpflichtige der ausländischen Steuer nicht der Trust, sondern der Begünstigte (Beneficiary). Es sollte klargestellt werden, dass in diesen Fällen auch die Steuern, die zu Lasten des Beneficiary auf die der Zurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhoben worden sind, nach § 15 Abs. 9 AStG-E anzurechnen sind. Nach der Rechtsprechung sind diese Steuern aus Billigkeitsgründen anzurechnen, vgl. BFH I R 66/92. Zudem sollte klargestellt werden, dass auch eine deutsche Gewerbesteuer anrechenbar wäre.

Petition: Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollten in- oder ausländische Steuern, die zu Lasten der ausländischen Stiftung oder

des Zuwendungsempfängers tatsächlich erhoben worden sind, vollumfänglich anrechenbar sein. Dies gilt auch, soweit die zu einer Steuer herangezogene ausländische Einheit ein nach deutschen steuerlichen Vorschriften transparenter Rechtsträger ist.

EY | Shape the future with confidence

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 18 Standorten.

© 2026 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der EY Tax GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.