

An das
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail an: IVB5@bmf.bund.de

Düsseldorf, 22.01.2026

703/562

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund des uns dankenswerterweise überlassenen Entwurfs der Neufassung des § 15 AStG möchten wir die Gelegenheit nutzen, hierzu Stellung zu nehmen.

Zu § 15 Abs. 1 AStG-E

Zurechnungsreihenfolge

Wir regen an, ein Rangverhältnis zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigten zu etablieren. Des Weiteren sollte gesetzlich klargestellt bzw. definiert werden, wann jeweils ein Bezugs- (und Anfalls-)berechtigter vorliegt.

Im Verhältnis von Stifter(n) zu Bezugs- und Anfallsberechtigten soll es nach dem geplanten Gesetzeswortlaut – wie bereits derzeit – zu einer vorrangigen Zurechnung von Einkünften der Stiftung an unbeschränkt steuerpflichtige Stifter vor anderen potenziellen Zurechnungsempfängern (Bezugs- und Anfallsberechtigte) kommen. Dieser Auffassung stehen jedoch die Gesetzesbegründung und das dort ausgeführte Beispiel entgegen. So wird die bereits in Tz. 794 AEASTG vertretene Auslegung übernommen, wonach es trotz eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters zusätzlich zu einer Zurechnung an Bezugs- und Anfallsberechtigte kommen kann. Dies stellt eine Durchbrechung und Vermengung von Zurechnungsebenen dar, bei der auf der nächsten Zurechnungsebene zugerechnet wird, sobald auf der vorrangigen Zurechnungsebene nicht vollständig zugerechnet werden kann. Eine solche Auffassung führt tendenziell zu einer überproportionalen und unangemessen hohen Zurechnung von Einkünften an in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige, die mit der

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

tatsächlichen wirtschaftlichen Berechtigung am Vermögen und den Einkünften der Stiftung nicht übereinstimmt.

Zum Verhältnis von Bezugs- zu Anfallsberechtigten legt die geplante Gesetzesfassung fest, dass Bezugs- und Anfallsberechtigte als Zurechnungsempfänger *gleichberechtigt* nebeneinanderstehen sollen. Für diese Auslegung spricht auch § 15 Abs. 1 Satz 3 AStG-E. Maßgebend für die Zurechnung ist danach der gemeine Wert der jeweiligen Berechtigung im Verhältnis zum gemeinen Wert sämtlicher Berechtigungen. Ein Rangverhältnis zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigten wird nicht festgelegt. Damit ist zumindest nicht ausgeschlossen, unbeschränkt steuerpflichtigen *Anfallsberechtigten* dann Einkünfte zurechnen zu können und ggfs. zu müssen, wenn unbeschränkt steuerpflichtige *Bezugsberechtigte* existieren. Im Regelfall erhalten Anfallsberechtigte im Vergleich zu Bezugsberechtigten mit einer geringeren Wahrscheinlichkeit und Regelmäßigkeit Zuwendungen aus der Stiftung. Das fehlende Rangverhältnis zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigten erhöht somit die Möglichkeit, dass Personen besteuert werden, denen tatsächlich nie oder erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung Einnahmen aus der Stiftung zufließen (können).

Das Verhältnis von Bezugs- und Anfallsberechtigten untereinander bedarf weiterer Klärung. Denn eine Definition von Bezugs- und (Anfalls-)berechtigten erfolgt nicht. Damit bleibt unklar, welche Rechtsposition für eine entsprechende Stellung ausreichen kann. Ferner bleibt unklar, ob insbesondere bedingte oder nachrangige Bezugs- oder Anfallsberechtigungen zu einer Zurechnung führen können (so bisher wohl Tz. 789 des AEASTG). Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen nicht unbeschränkt steuerpflichtige vorrangige Bezugsberechtigte existieren. Es besteht somit die Möglichkeit, dass Zurechnungen an Personen erfolgen, die im Zeitpunkt der Zurechnung (noch) nicht einmal eine (realistische) Perspektive auf tatsächliche Zuflüsse von Einnahmen aus der Stiftung haben.

Die fehlende Definition der Zurechnungsempfänger und ihres Verhältnisses untereinander führt insgesamt dazu, dass die Besteuerung in Deutschland nicht nur zeitlich vorverlagert wird, sondern in zahlreichen Konstellationen eine im Vergleich zum Direktbezug von Einkünften nachteilige und höhere Besteuerung von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen droht. Die Zurechnungsbesteuerung i.S.d. § 15 AStG-E geht insofern weit über die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG hinaus.

Niedrigbesteuerung

Wir regen an, nur niedrig besteuerte und passive Einkünfte zu erfassen.

Es ist zu begrüßen, dass die Zurechnungsbesteuerung i.S.d. § 15 AStG-E auf Fälle einer niedrigen Besteuerung reduziert werden soll. Allerdings bliebe es nach der Neuregelung dabei, dass aktive Einkünfte i.S.d. § 8 AStG in die

Seite 3/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG-E einbezogen würden, obwohl dies im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) nicht der Fall wäre.

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, 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 mit einer Stiftung eine getrennte Vermögensmasse vorliegt, die sich nicht mehr im Eigentum von unbeschränkt Steuerpflichtigen (Steuerinländern) befindet, schärfere Regelungen gelten sollen. Erwägenswert ist zudem, eine Freigrenze bei gemischten Einkünften vergleichbar dem § 9 AStG vorzusehen, die geringfügige Fälle aus Gründen der Verfahrensökonomie aus dem Anwendungsbereich nehmen könnte. Zudem ist vor dem Hintergrund eines fehlenden Verweises auf § 8 Abs. 1 AStG mit einer entsprechenden Einschränkung auf passive Einkünfte sowie dem unbestimmten Entlastungsbeweis des § 15 Abs. 3 AStG-E (siehe entsprechende Anmerkungen dort) zu bedenken, dass betroffenen Stiftungen ein zusätzlicher jährlicher administrativer Aufwand entsteht, um festzustellen, ob eine niedrige Besteuerung der Stiftung vorliegt.

Zu § 15 Abs. 2 AStG-E

Wir regen an, dass nur die anteilige Bezugsberechtigung einer nahestehenden Person in die Betrachtung einbezogen wird. Daher sollte die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG entsprechend im Rahmen des § 15 AStG-E Anwendung finden.

Gemäß der Neukonzeptionierung des § 15 Abs. 2 AStG-E ist es für die Begründung einer ausländischen Familienstiftung i.S.d. Vorschrift ausreichend, wenn die Stifter und ihnen nahestehende Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Der Bezugs- oder Anfallsberechtigung einer nahestehenden Person soll dabei offenbar die gleiche Bedeutung zukommen wie einer direkten entsprechenden Berechtigung eines Stifters und seiner Angehörigen oder Abkömmlinge. Für die Definition der nahestehenden Person wird auf eine entsprechende Geltung von § 7 Abs. 3 und 4 AStG verwiesen. § 7 Abs. 3 AStG verweist auf § 1 Abs. 2 AStG. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AStG gilt eine Person als nahestehend, wenn diese zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen beteiligt ist. Bei wörtlicher Auslegung ist die gesamte Bezugsberechtigung der nahestehenden Person und nicht nur die über die nahestehende Person vermittelte anteilige Bezugsberechtigung des Stifters in die

Seite 4/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Berechnung einzubeziehen, sodass die 51%ige-Bezugsberechtigung einer GmbH, an der der Stifter selbst nur zu 25% beteiligt ist, eine Familienstiftung begründen könnte.

In diesem Zusammenhang ist des Weiteren zu berücksichtigen, dass die Regelungen der Stiftungssatzung oder die tatsächliche Übung keinerlei Beachtung finden sollen. Damit können die daraus resultierenden Besteuerungsfolgen unangemessen und gegebenenfalls verfassungswidrig sein, weil keine Berücksichtigung einer gleichmäßigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgt. So kann vernünftigerweise keine Zurechnung zum Stifter erfolgen, wenn dieser weder bezugs- noch anfallsberechtigt ist. Wegen der vorrangigen Zurechnung zum Stifter würden in dieser Konstellation die tatsächlich Berechtigten nicht zur Besteuerung herangezogen. Für den Fall einer Mehrzahl von Bezugs- oder Anfallsberechtigten mit unterschiedlich hohen Zuwendungen, oder Berechtigten, die 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.

Wie bereits dargestellt, fehlt es weiterhin an einer Definition des Verhältnisses zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigung. Damit bleibt unklar, ob eine hälftige Bezugs- und eine hälftige Anfallsberechtigung getrennt voneinander zu ermitteln sind und jeweils isoliert betrachtet zur Begründung einer Familienstiftung führen können oder ob (wie bisher in Tz. 799 AEStG vertreten) eine Zusammenrechnung von unterschiedlichen Bezugs- und Anfallsberechtigungen zu einer einheitlichen Quote möglich und zulässig sind. Im letzteren Fall sind Konstellationen denkbar, bei denen eine Familienstiftung angenommen werden kann, obwohl wirtschaftlich weit überwiegend Nichtfamilienmitglieder bzw. die in § 15 Abs. 2 AStG-E genannten Personen von der Stiftung profitieren.

Nach dem allgemeinen Teil der Gesetzesbegründung soll die Zurechnungsbesteuerung der Hinzurechnungsbesteuerung angenähert werden. Während die Hinzurechnungsbesteuerung in § 7 Abs. 1 AStG die Beherrschung durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen voraussetzt, fehlt dieser Inlandsbezug in § 15 Abs. 2 AStG-E selbst ebenso wie ein entsprechender Verweis zu der Vorschrift. Es kann somit zu einer Zurechnungsbesteuerung kommen, obwohl alle in § 15 Abs. 2 AStG-E genannten Personen, die zur Begründung einer Familienstiftung erforderlich sind, in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Es fehlt damit an einer Vergleichbarkeit zur Hinzurechnungsbesteuerung. Der Anwendungsbereich der Zurechnungsbesteuerung i.S.d. § 15 AStG-E geht über den der Hinzurechnungsbesteuerung hinaus. Der fehlende Vorabauschluss von Sachverhalten mit nur geringem Inlandsbezug erscheint auch vor dem

Seite 5/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Hintergrund kritisch, dass der Nachweis für die Ausnahme des § 15 Abs. 3 AStG-E weiterhin vom Steuerpflichtigen erbracht werden muss.

Zu § 15 Abs. 3 AStG-E

Wir regen an, die Gegenbeweismöglichkeiten der bisherigen Regelung beizubehalten (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) und diese ggf. noch zu ergänzen. Des Weiteren regen wir an, die Gegenbeweismöglichkeit an dem tatsächlichen Zugriff der Zurechnungsverpflichteten (Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigte) auszurichten und klarzustellen, dass Nachweispflichten nur insoweit bestehen, soweit der betreffende Steuerpflichtige (zivil-)rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit zur Erfüllung besitzt (§ 90 Abs. 2 AO).

Laut § 15 Abs. 3 AStG-E sind die Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung bei den Zurechnungsempfängern nicht steuerpflichtig, wenn nachgewiesen wird, dass die Einschaltung der ausländischen Familienstiftung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht. Der Begriff der „künstlichen Gestaltung“ wird nicht definiert. Es ist somit unklar, was unter einer künstlichen Gestaltung zu verstehen ist. Eine Konkretisierung, wie in § 8 Abs. 2 AStG, oder ein entsprechender Verweis, wie in § 13 Abs. 4 AStG, fehlen.

Die Gesetzesbegründung führt aus, dass durch § 15 Abs. 3 AStG-E „die aktuellen Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH und insbesondere die Vorgaben aus dem Urteil des EuGH vom 26. Februar 2019 - C-135/17 - Rs. X in das nationale Recht überführt“ werden sollen. Damit dürfte insbesondere der Begriff der „künstlichen Gestaltung“ gemeint sein. Ohne eine weitere gesetzliche Spezifizierung kann es im Kontext der Zurechnungsbesteuerung zu unsachgemäßen Auslegungsergebnissen und komplexen Auslegungsfragen kommen. In der Rechtssache X geht es im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit um eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Die hier relevanten Sachverhalte sind allerdings nicht vergleichbar mit dem Regelungsbereich des § 15 AStG. Denn Stiftungen als rechtlich und tatsächlich verselbstständigte Vermögensmassen können nicht mit einer beherrschten Kapitalgesellschaft verglichen werden. Die Anwendung von Rechtsgrundsätzen zu beherrschten Auslandsgesellschaften erscheint vor diesem Hintergrund nicht sachgerecht.

So wird in der Rechtssache X (Rz. 73) ausgeführt, dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dann gerechtfertigt sein kann, wenn dies dazu dient, der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung vorzubeugen, wenn sie sich spezifisch gegen rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen richtet, die zu dem Zweck errichtet werden, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für die „durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedsstaats erzielten Gewinne geschuldet wird“ (so auch schon sinngemäß für die Niederlassungsfreiheit bereits in Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 51 und 55, et al., a.a.O.). Der EuGH verweist in der

Seite 6/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Rechtssache X (Rz. 84) darauf, dass der Begriff der rein künstlichen Gestaltung im Kontext des freien Kapitalverkehrs nicht unbedingt mit den Überlegungen in der Rechtssache Cadbury Schweppes deckungsgleich sei. Die künstliche Schaffung der Voraussetzungen, um einen unberechtigten Steuervorteil in Anspruch nehmen zu können, kann bei grenzüberschreitendem Kapitalverkehr in verschiedenen Formen erfolgen. Zwar können die genannten Anhaltspunkte aus der Cadbury Schweppes Rechtsprechung als Indizien für das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung dienen. Dies gilt v.a., wenn die ausländische Beteiligung keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Allerdings könne eine künstliche Gestaltung im Rahmen des freien Kapitalverkehrs 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.

Somit zeigt sich, dass durch den Verweis in der Gesetzesbegründung auf die EuGH-Rechtsprechung – ohne eine eigenständige Definition des Begriffs der künstlichen Gestaltung – zu weitgehende Annahmen aus den der Rechtssache X und dem darin enthaltenen umfassenden Verweis auf die Rechtssache Cadbury Schweppes gezogen werden. Dies gilt insbesondere für Funktion und Substanz und so könnte bereits das Entstehen der Einkünfte im Ausland als das Vorliegen eines Hauptziels in Form der Minderung inländischer Steuerlasten angenommen werden.

Zudem werden in § 15 Abs. 3 AStG-E Konstellationen – anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung – nicht ausgenommen, die von Beginn an gegen eine künstliche Gestaltung sprechen. Dazu gehören bspw. die fehlende Inländerbeherrschung oder die Erzielung aktiver Einkünfte. Ohne weitere Konkretisierung erscheint die Einführung des Begriffs „künstliche Gestaltung“ sehr streitanfällig. Dies ist insbesondere deshalb kritisch, weil die Beweislast für das Nichtvorliegen einer künstlichen Gestaltung offenbar weiterhin dem Steuerpflichtigen auferlegt werden soll.

Durch die Einführung neuer Begrifflichkeiten dürfte die jüngste BFH-Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 03.12.2024 – IX R 32/22, BFH/NV 2025, 718; DStRE 2025, 769) zum Entzug der rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht, die den Anwendungsbereich des § 15 AStG einschränkt, keine Anwendung mehr finden. Die Folge wäre eine langanhaltende Rechtsunsicherheit bis die Rechtsprechung Gelegenheit bekommen hat, die neuen Begrifflichkeiten zu konkretisieren. Eine solch lange Ungewissheit ist, insbesondere vor dem Hintergrund des ohnehin sehr weiten Anwendungsbereichs, nicht vertretbar und den Steuerpflichtigen nicht zumutbar. Des Weiteren stellt eine solche Ungewissheit ein erhebliches Zuzugshemmnis für Bezugs- oder Anfallsberechtigte einer Familienstiftung dar. So würden bspw. Kinder, die Bezugs- oder Anfallsberechtigte einer im Ausland errichteten Familienstiftung sind, und die z.B. für ein Studium nach

Seite 7/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Deutschland ziehen würden, mit erheblichen steuerlichen Risiken und mindestens Nachweiserfordernissen konfrontiert.

Laut der Gesetzesbegründung soll die bisherige Rechtslage „klarstellend festgeschrieben“ werden. Erst durch § 15 Abs. 3 Satz 3 AStG-E wird die bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung aus Tz. 852 und Tz. 857 AEASTG in das Gesetz übernommen. Aus der derzeit geltenden Fassung des § 15 Abs. 6, 9 und 10 AStG folgt nicht, dass eine Familienstiftung keine abschirmende Wirkung für Einkünfte aus nachgeschalteten Gesellschaften hat, falls der Entlastungsbeweis für die Familienstiftung selbst gelingt.

Im Ergebnis handelt es sich bei § 15 Abs. 3 Satz 3 AStG-E um eine Gesetzesverschärfung und eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 15 AStG. Insbesondere vor dem Hintergrund einer rechtlichen wie tatsächlichen und damit endgültigen Trennung von dem auf die Stiftung übertragenen Vermögen ist es nicht überzeugend, den Gegenbeweis nicht auch für nachgeschaltete Gesellschaften gelten zu lassen. Dies gilt auch für die Neuformulierung (Nachweis, dass keine künstliche Gestaltung vorliegt), denn Stifter bzw. Bezugs- und Anfallsberechtigte, die keinen Zugriff auf die Stiftung und das Stiftungsvermögen haben, haben erst recht keinen Zugriff auf nachgeschaltete Gesellschaften.

Dasselbe gilt in Doppel-Stiftungsstrukturen, wie sie in § 15 Abs. 7 AStG-E aufgegriffen werden. Auch in diesen Fällen gilt, dass bei Fehlen eines Zugriffs auf das Vermögen der oberen Stiftung keine Rechtfertigung für einen Durchgriff auf eine mögliche Unter-Stiftung besteht.

Sollte die Fassung des § 15 Abs. 3 AStG-E daher tatsächlich so zu verstehen sein, dass bei nachgeschalteten Gesellschaften oder Doppel-Stiftungsstrukturen ein Gegenbeweis nicht möglich sein soll, würde dies erheblich über das in der Gesetzesbegründung genannte Ziel hinausgehen und einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen.

Wie die bestehende Regelung des § 15 AStG geht die Neuregelung davon aus, dass inländische Steuerpflichtige Zugang zu allen Informationen in dem Umfang besäßen, um die für das deutsche Steuerrecht grundsätzlich erforderlichen umfassenden Angaben und Nachweispflichten leisten zu können. Dies mag dann 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 gibt es allerdings auch Stiftungen, – unabhängig davon, ob diese schon sehr lange bestehen – bei der die Familie des Stifters aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung der Stiftung in Verbindung mit dem Stiftungsrecht des betreffenden Staates (bspw. der Schweiz) keine rechtliche Handhabe zur Durchsetzung jedweder Ansprüche besitzt. Dies deckt sich entsprechend mit deutschem Recht (siehe dazu BFH, Urteil vom 01.10.2024,

Seite 8/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

VIII R 25/21, BStBl. II 2025, 442, Rz. 27). Demnach haben Destinatäre „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 (BGH, Urteil vom 15.12.2016 – I ZR 63/15, BGHZ 213, 179, Rn. 22) [...] Auch Auskunftsrechte haben Destinatäre von Gesetzes wegen nicht, denn die Auskunfts- und Rechenschaftspflicht des Stiftungsvorstands besteht nicht gegenüber den Destinatären, sondern gegenüber der Stiftung.“

Die Steuerpflichtigen werden eine hohe Besteuerung in solchen Fällen nicht nachweisen können, sofern der Zugriff z.B. auf Jahresabschluss und Steuererklärungen verwehrt ist. Ferner werden Details zu der Substanz- und Funktionsausstattung hinsichtlich des Nicht-Vorliegens einer künstlichen Gestaltung nicht dargelegt werden können.

Eine mangelnde rechtliche und/oder tatsächliche Nachweismöglichkeit darf nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen wirken. Denn bestehende Stiftungen können insoweit nicht mit beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften gleichgesetzt werden, bei denen der deutsche Gesellschafter – jedenfalls in Fällen eines unmittelbaren Anteilsbesitzes von 100% – sich Zugang zu allen relevanten Informationen verschaffen kann. Diese abweichende Sach- und Rechtslage sollte durch den Gesetzgeber entsprechend berücksichtigt werden.

Zu § 15 Abs. 5 AStG-E

Wir regen an, die Anwendung des § 8b KStG auf Ebene der Stiftung zu prüfen.

Die Vorschrift des § 15 Abs. 5 AStG-E entspricht weitestgehend dem bisherigen § 15 Abs. 7 AStG und schließt weiterhin die Anwendung des § 8b KStG auf Ebene der Stiftung aus. Insofern bleibt unklar, wie der Hinweis im Anschreiben des Bundesministeriums der Finanzen zu verstehen ist, wonach „die Zurechnungsbesteuerung durch (u.a.) Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG bereits auf Stiftungsebene vereinheitlicht und vereinfacht werden soll“. Die Nichtanwendung des § 8b KStG auf Stiftungsebene könnte vor dem Hintergrund der bisher fehlenden Beschränkung auf passive Einkünfte zu unsachgemäßen Ergebnissen führen, da typischerweise (Beteiligungs-)Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AStG im Ansässigkeitsstaat der Stiftung auf Ebene der Stiftung einer dem § 8b KStG ähnlichen Steuerbefreiung unterliegen. In diesem Fall wird eine insgesamt Niedrigbesteuerung der Stiftung v.a. auf Grund der Art der erzielten Einkünfte vorliegen und es kommt zu einer Zurechnung sämtlicher Einkünfte der Stiftung, obwohl alle anderen Einkünfte ggf. nicht niedrig besteuert werden und die die Niedrigbesteuerung herbeiführenden Beteiligungseinkünfte beim Zurechnungsempfänger selbst einer Steuerbefreiung nach § 8b KStG unterliegen.

Seite 9/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Zu § 15 Abs. 6 AStG-E

Wir regen an klarzustellen, wie die in § 15 Abs. 6 AStG-E geforderte Zuordnung verfahrensrechtlich zu erfolgen hat. Sofern beabsichtigt, sollte eine (ggf. notwendige) gesonderte Feststellung nach § 18 AStG explizit gesetzlich in § 15 AStG-E geregelt werden.

Nach dem oben ausgeführten Verständnis des § 15 Abs. 3 Satz 3 AStG-E und den dazugehörigen Ausführungen der Gesetzesbegründung gehören bereits danach die hinzugerechneten Zwischeneinkünfte der nachgeschalteten Gesellschaften unabhängig von der Erbringung des Entlastungsnachweises nach § 15 Abs. 3 AStG-E auf Ebene der ausländischen Gesellschaft zu den nach § 15 Abs. 1 AStG-E zuzurechnenden Einkünften. Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ist eine gesonderte Feststellung i.S.d. § 18 AStG für die niedrig besteuerte Gesellschaft, an der eine mittelbare Beteiligung besteht, notwendig. Für die zwischengeschaltete Gesellschaft erfolgt eine solche Feststellung nicht. § 15 Abs. 6 AStG-E ordnet hingegen an, dass die Einkünfte der nachgeschalteten Gesellschaft nicht direkt den finalen Zurechnungsempfängern zuzuordnen sind, sondern zu den Einkünften der ausländischen Familienstiftung gehören. Es ist daher unklar, wie dieses Vorgehen verfahrensrechtlich abgebildet wird, insbesondere, ob eine doppelte gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG, d.h. sowohl für die nachgeschaltete ausländische Gesellschaft (über § 18 Abs. 1 AStG) als auch für die ausländische Familienstiftung (über § 18 Abs. 4 AStG) erfolgen muss.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für § 15 Abs. 7 AStG-E.

Ausweislich der Gesetzesbegründung gehören die hinzugerechneten Zwischeneinkünfte „unabhängig von der Erbringung des Entlastungsnachweises nach § 15 Absatz 3 AStG auf der Ebene der ausländischen Familienstiftung beziehungsweise der anderen ausländischen Stiftung zu den nach § 15 Absatz 1 AStG zuzurechnenden Einkünften.“ Die durch einen Gegenbeweis erbrachte Intransparenz der Stiftung gilt somit nicht für nachgeschaltete Kapitalgesellschaften. Unseres Erachtens muss sich diese Intransparenz aber auch auf die nachgeschaltete Kapitalgesellschaft beziehen. Dies begründet sich damit, dass anderenfalls die steuerliche Eigenständigkeit der Stiftung durchbrochen würde und die zu berücksichtigende Kapitalverkehrsfreiheit verletzt würde. Ferner läge ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit vor. Wenn der Gesetzgeber sich nach dem Trennungsprinzip dafür entscheidet, Körperschaften als eigenständige Rechtsträger zu behandeln, sollte diese Grundentscheidung konsequent eingehalten werden. Darüber hinaus erscheint eine solche Regelung willkürlich. Denn würden entsprechende Erträge unmittelbar in der Stiftung erzielt, unterlägen sie keiner Zurechnungsbesteuerung. Werden die gleichen Erträge dagegen in einer nachgeschalteten Kapitalgesellschaft erzielt, sollen sie nach § 15 Abs. 6 AStG-E in die Zurechnungsbesteuerung fallen.

Seite 10/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Zu § 15 Abs. 8 AStG-E

Wir regen an, gesetzlich zu regeln, dass ein Vorrang für die Zurechnungsempfänger besteht. Nur soweit der betreffende Zurechnungsempfänger verstorben ist oder Hinzurechnungskorrekturvolumen an einen anderen Steuerpflichtigen abtritt, sollte eine entsprechende nachrangige Nutzung des Korrekturvolumens durch andere Personen erfolgen können.

Gemäß § 15 Abs. 8 AStG-E soll ein Zurechnungskorrekturvolumen nicht bezogen auf den jeweiligen Zuwendungsempfänger, sondern stiftungsbezogen festgestellt werden. Die Verwendung des Hinzurechnungskorrekturvolumens soll 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.

Diese Art der Feststellung beabsichtigt eine – dem Grunde nach begrüßenswerte – administrative Erleichterung. Allerdings kann es dazu kommen, dass Zurechnungs- und Zuwendungsempfänger auseinanderfallen können. Damit können bei Steuerpflichtigen Einkünfte zugerechnet und besteuert werden, ohne dass tatsächlich (zeitnah) Zuwendungen erfolgen. Soweit es bei diesen Personen nicht zeitnah zu tatsächlichen Zuwendungen kommt, kann bei den Zurechnungsempfängern eine tatsächliche Doppelbesteuerung eintreten. Dies ist der Fall, wenn andere Personen als Zuwendungsempfänger zwischenzeitlich von dem Hinzurechnungskorrekturvolumen (ggf. ohne vorherige Steuerzahlungen) begünstigt werden und das Hinzurechnungssteuerkorrekturvolumen sich dadurch verbraucht. Dies scheint im Widerspruch zu der konkreten Zielsetzung des § 15 Abs. 8 AStG-E und allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung zu stehen.

Zu § 15 Abs. 9 AStG-E

Wir regen an, eine explizite gesetzliche Regelung zur Anrechnung von Quellensteuern auf Zuwendungen aufzunehmen.

Die im bisherigen § 15 Abs. 11 Satz 2 AStG enthaltene ausdrückliche Anrechnungsmöglichkeit für auf Zuwendungen erhobene ausländische Quellensteuern entfällt vollständig. § 15 Abs. 9 AStG-E ersetzt nur den bisherigen § 15 Abs. 5 AStG. Dadurch ist fraglich, ob und in welchem Umfang zukünftig noch ausländische Quellensteuern auf Zuwendungen angerechnet werden können. Nach unserem Verständnis sollte zumindest die in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/28652, 63) zur Änderung des § 12 Abs. 3 AStG vertretene Ansicht des Gesetzgebers, dass eine Anrechnung von Quellensteuern durch die Ausgestaltung des § 11 AStG nach allgemeinen Grundsätzen möglich bleibt, durch die Verweisung des § 15 Abs. 8 AStG-E auf § 11 AStG auch auf die Zurechnungsbesteuerung übertragbar sein. Eine eindeutige und ausdrückliche Regelung zur

Seite 11/11 zum Schreiben vom 22.01.2026 an das BMF

Anrechnung von Quellensteuern auf Zuwendungen wäre im Interesse der Rechtssicherheit und -klarheit vorzugswürdig.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
Technical Director Tax