

# Gestaltungen unter Einsatz einer ausländischen Familienstiftung – Probleme des § 15 AStG

von RA/FAStR Dr. iur. Matthias Söffing<sup>1</sup>

## A. Einleitung

Das Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehung, besser bekannt als **Außensteuergesetz (AStG)**, ist als Art. 1 des Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972<sup>2</sup> verkündet worden. Neben den sog. Hinzurechnungsvorschriften bei Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) schuf der Gesetzgeber in Anlehnung an § 12 StAnpG die Hinzurechnungsvorschrift des § 15 AStG. Damals sah man die Bedeutung der Vorschrift insbesondere darin, die Fälle zu erfassen, in denen vor allem Ausländer, die als beschränkt Steuerpflichtige eine Familienstiftung im Ausland errichtet hatten und später nach Deutschland übersiedelten.<sup>3</sup> Mit dem Zuzug sollten auch Einkommen und Vermögen der ausländischen Stiftung oder sonstigen ausländischen Vermögensmassen wie z.B. eines Trusts durch die Hinzurechnung steuerlich im Inland erfasst werden. Inzwischen kann § 15 AStG als eine der zentralen Vorschriften im Rahmen der **grenzübergreifenden Nachfolgeplanung** bezeichnet werden. Gezielt wird von der Gestaltungsberatung die ausländische Familienstiftung als Gestaltungsmittel eingesetzt. Tragende Gründe hierfür sind zum einen die häufig sehr flexiblen ausländischen Stiftungsgesetze und zum anderen steuerliche Vorteile sowie Gründe des Vollstreckungs- und Vermögensschutzes.

## I. Hinzurechnungsbesteuerung im Allgemeinen

Bekanntermaßen führt eine Hinzurechnungsbesteuerung zu einer Versteuerung von Einkünften, obgleich liquiditätsmäßig keine Mittel dem Steuerpflichtigen zufließen. Diese unliebsame Rechtsfolge sehen die §§ 7 bis 14 AStG bei Einkünften einer sog. **Zwischengesellschaft** vor. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen von **passiven Einkünften**, die **niedrig i.S. des § 8 Abs. 3 AStG besteuert** werden. Sinn und Zweck der §§ 7 bis 14 AStG ist, eine Verlagerung von deutschem Steuersubstrat in ausländische, rechtliche Organisationsformen zu erschweren. Wer-

---

<sup>1</sup> Der Autor ist Gründungspartner und Geschäftsführer der überörtlichen Kanzlei S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

<sup>2</sup> Sog. Außensteuerreformgesetzt BGBl. I 1972, 1713 = BStBl I 1972, 450.

<sup>3</sup> *Wassermeyer*, Franz, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStG, § 15 Rz. 1 Stand: 09/2009.

den die Erfordernisse der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt, werden also von der ausländischen Kapitalgesellschaft niedrig besteuerte passive Einkünfte erwirtschaftet, so werden diese als **fiktive Dividenden** i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG dem Steuerpflichtigen zugerechnet.

Eine ähnliche Situation ist bei ausländischen Familienstiftungen gegeben. Auch hier sieht § 15 AStG als Rechtsfolge die Hinzurechnung von Einkünften beim unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. Bezugs- und Anfallsberechtigten vor. Nach § 15 AStG ist diese Hinzurechnung jedoch nicht davon abhängig, ob es sich bei den Einkünfte um passive und niedrig besteuerte Einkünfte handelt.

## II. Grundproblematik des § 15 AStG

Nach wohl inzwischen überholter Ansicht sah man den Sinn und Zweck des § 15 AStG darin, zu verhindern, dass die Intransparenz von Auslandsstiftungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen genutzt werde, um Steuersubstrat ins Ausland zu verlagern und dieses der deutschen Besteuerung zu entziehen.<sup>4</sup>

Wie dem heutigen § 15 Abs. 6 AStG entnommen werden kann, ist die Intransparenz einer ausländischen Stiftung nicht die Zielrichtung des Gesetzesbefehls. Durch das JStG 2009<sup>5</sup> hat der Gesetzgeber auf die Aufforderung der Europäischen Kommission reagiert und Abs. 6 angefügt, wonach gerade die Hinzurechnungsbesteuerung für Familienstiftungen, die ihren Sitz und Geschäftsleitung in der EG bzw. im EWR haben, ausgeschlossen wird, soweit nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in § 15 Abs. 1 und 2 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist (§ 15 Abs. 6 Nr. 1) und zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung ein Auskunftsaustausch in Steuersachen auf der Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie oder einer anderen zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung erfolgt (§ 15 Abs. 6 Nr. 2).<sup>6</sup> § 15 AStG spielt mithin nunmehr im Wesentlichen nur noch eine Rolle bei sog. **transparenten Familienstiftungen**, also in den Fällen, in denen der unbeschränkt Steuerpflichtige noch auf das Vermögen maßgebenden Einfluss ausüben kann und damit über die Verwendung des Stiftungsvermögens zu bestimmen hat.

---

<sup>4</sup> Kraft/Moser/Gebhardt, DStR 2012, 1773 unter 2.

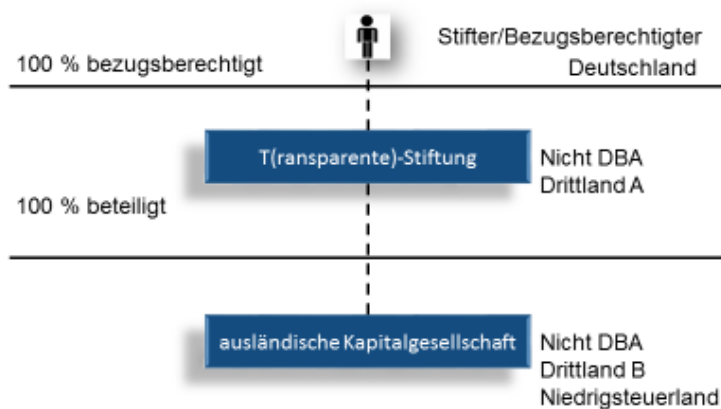
<sup>5</sup> Gesetz vom 19.12.2008, BGBl I 2008, 2794; s. hierzu auch BMF-Schreiben vom 14.5.2008, IV B 4 - S 1361/07/0001, BStBl I, 2008, 638.

<sup>6</sup> S. hierzu auch Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 15 Rz. 169, Stand: 09/2009.

Hinzuweisen ist darauf, dass mit der Einfügung des § 15 Abs. 6 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht obsolet geworden ist. Man könnte nämlich argumentieren, wenn die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht dem Stifter nicht entzogen worden ist, so müsse er wirtschaftlicher Eigentümer sein, so dass ihm aus diesem Grunde das Vermögen und damit auch die Erträge nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen seien. Dieser Argumentationsansatz verkennt jedoch, dass das Vorhandensein der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht nicht gleichzeitig und zwangsläufig zur Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums führt. Hierauf wird in der Entscheidung des BFH vom 28. Juni 2007<sup>7</sup> ausdrücklich hingewiesen. Der BFH weist in der genannten Entscheidung für die Frage, ob das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters rechtlich und tatsächlich entzogen ist, darauf hin, dass allein auf die Zivilrechtslage abzustellen sei.

Die Problematik, die sich aus früheren Rechtslage zur ausländischen Familienstiftung ergab, sollen die nachfolgenden zwei Beispielfälle verdeutlichen:

Beispiel 1



Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Stifter gründete in einem Drittland, mit dem kein DBA abgeschlossen wurde, eine (transparente) Stiftung. Er setzte sich zum einzigen Bezugsberechtigten ein. Diese Stiftung beteiligte sich zu 100% an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die

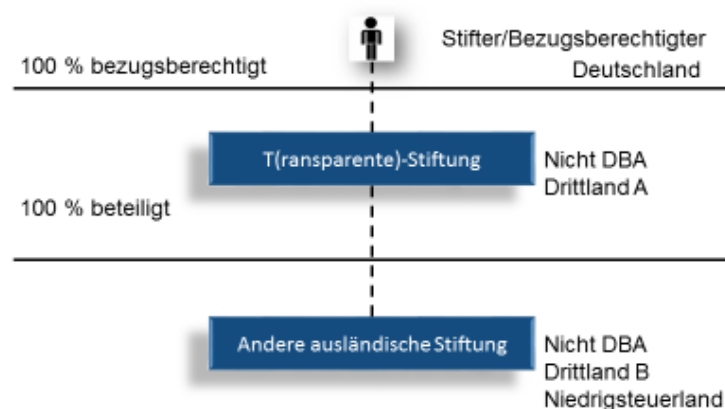
<sup>7</sup> BFH vom 28.6.2007, - II R 21/05, BStBl II 2007, 669.

ebenfalls in einem Drittland ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem Niedrigsteuerland hat. Die Kapitalgesellschaft erzielt passive Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 AStG.

Werden nun die Einkünfte der Kapitalgesellschaft nicht an die Stiftung ausgeschüttet, sondern **thesauriert**, tritt nach der gesetzlichen Regelung, auch wenn es die Finanzverwaltung wohl gerne anders sieht<sup>8</sup>, keine Hinzurechnungsbesteuerung ein. Da der Stifter an der Kapitalgesellschaft nicht beteiligt ist und zwar weder i.S. des § 7 Abs. 1 oder Abs. 6 AStG noch in sonst einer Weise können die Regelungen zur Zwischengesellschaft keine Anwendung finden. Alternativ dazu könnte man überlegen, ob nicht Einkünfte der Kapitalgesellschaft der Stiftung zugerechnet werden könnte. Da die Stiftung aber nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, scheidet ebenfalls eine Hinzurechnung i.S. der §§ 7 bis 14 AStG. Schließlich kann auch keine Hinzurechnungsbesteuerung über § 15 AStG möglich sein. Die Einkünfte werden auf der Ebene der Kapitalgesellschaft thesauriert, so dass die Stiftung insoweit keine Einkünfte hat, die nach § 15 AStG dem Stifter zugerechnet werden könnten.

Eine vergleichbare Situation hat man, wenn an die Stelle der Kapitalgesellschaft eine ausländische Stiftung tritt.

Beispiel 2



<sup>8</sup> BMF-Schreiben vom 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, 3 Rz. 15.5.3.

Die Einkünfte der nachgeschalteten Stiftung können dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter nicht nach § 15 AStG zugerechnet werden, denn der Stifter ist nur in Bezug auf die erste Stiftung Stifter und Bezugs- und Anfallsberechtigter, nicht aber bezüglich der nachgeschalteten Stiftung. Eine Zurechnung der Einkünfte der nachgeschalteten Stiftung bei der Familienstiftung ist ebenfalls mangels Erfüllung des Tatbestandes des § 15 Abs. 1 AStG nicht möglich, da die Familienstiftung nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Solange mithin die Einkünfte auf der dritten Ebene thesauriert blieben, also keine Ausschüttungen erfolgten, konnte die deutsche Besteuerung nicht eingreifen. Dies führte natürlich zu interessanten Sachverhaltsgestaltungen.

Beispiel 3



### III. Neuregelungen des § 15 AStG im Überblick

Um derartige Gestaltungen zu verhindern, hatte der Gesetzgeber bereits im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013)<sup>9</sup> eine umfassende Reform des § 15 AStG vorgesehen, die aber erst durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG)<sup>10</sup> Gesetzeskraft erlangte. Folgende Neuregelung sind getroffen worden:

In § 15 Abs. 1 AStG ist das Wort „Einkommen“ durch das Wort „Einkünfte“ ersetzt worden.

<sup>9</sup> BT-Drucks. 17/10000, 22, 81.

<sup>10</sup> Gesetz vom 26. Juni 2013, BStBl I 2013, 1809.

*(1) <sup>1</sup>Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat (ausländische Familienstiftung), werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.*

§ 15 Abs. 5 AStG ermöglicht weiterhin eine Anrechnung ausländischer Steuern der ausländischen Familienstiftung. Insoweit handelt es sich allein um redaktionelle Anpassungen.

*(5) <sup>1</sup>§ 12 Absatz 1 und 2 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für Steuern auf die nach Absatz 11 befreiten Zuwendungen gilt § 12 Absatz 3 entsprechend.*

§ 15 Abs. 7 Satz 1 AStG sieht nun ausdrücklich vor, dass die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung in entsprechender Anwendung des KStG und des EStG zu ermitteln sind.

*(7) <sup>1</sup>Die Einkünfte der Stiftung nach Absatz 1 werden in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelt. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Einkünfte gilt § 10 Absatz 3 entsprechend. <sup>3</sup>Ergibt sich ein negativer Betrag, entfällt die Zurechnung.*

Nach § 15 Abs. 8 AStG wird eine Konkretisierung der Einkünftezurechnung vorgenommen. Hierbei wird danach unterschieden, ob es sich beim Zurechnungsempfänger um eine körperschaftsteuerpflichtige oder eine einkommensteuerpflichtige Person handelt.

*(8) <sup>1</sup>Die nach Absatz 1 dem Stifter oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person zuzurechnenden Einkünfte gehören bei Personen, die ihre Einkünfte nicht nach dem Körperschaftsteuergesetz ermitteln, zu den Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9 des Einkommensteuergesetzes. <sup>2</sup>§ 20 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt; § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d und § 32d des Einkommensteuergesetzes sind nur insoweit anzuwenden, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen im Sinne des Absatzes 1 anzuwenden wären. <sup>3</sup>Soweit es sich beim Stifter oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person um Personen handelt, die ihre Einkünfte nach dem Körperschaftsteuergesetz ermitteln, bleibt § 8 Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes unberührt; § 8b Absatz 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist nur insoweit anzuwenden, als diese Vorschrift bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen im Sinne des Absatzes 1 anzuwenden wäre.*

Die neuen Regelungen in § 15 Abs. 9 und Abs. 10 AStG beschäftigen sich mit den in den oben genannten zwei Beispielfällen beschriebenen Gestaltungen, bei denen eine Auslandsstiftung Begünstigte einer anderen Auslandsstiftung oder Anteilseignerin einer ausländischen Zwischengesellschaft ist.

*(9) <sup>1</sup>Ist eine ausländische Familienstiftung oder eine andere ausländische Stiftung im Sinne des Absatzes 10 an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), beteiligt, so gehören die Einkünfte dieser Gesellschaft in entsprechender Anwendung der §§ 7 bis 14 mit dem Teil zu den Einkünften der Familienstiftung, der auf die Beteiligung der Stiftung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt. <sup>2</sup>Auf Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft, denen nachweislich bereits nach Satz 1 zugerechnete Beträge zugrunde liegen, ist Absatz 1 nicht anzuwenden.*

*(10)<sup>1</sup>Einer ausländischen Familienstiftung werden Vermögen und Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung, die nicht die Voraussetzungen des Absatzes 6 Satz 1 erfüllt, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet, wenn sie allein oder zusammen mit den in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt ist. <sup>2</sup>Auf Zuwendungen der ausländischen Stiftung, denen nachweislich bereits nach Satz 1 zugerechnete Beträge zugrunde liegen, ist Absatz 1 nicht anzuwenden.*

Schließlich ist noch ein § 15 Abs. 11 AStG geschaffen worden. Mit dieser Vorschrift wird explizit festgeschrieben, dass nach § 15 Abs. 1 AStG zugerechnete Beträge nicht nochmals besteuert werden können.

*(11) Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung unterliegen bei Personen im Sinne des Absatzes 1 nicht der Besteuerung, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Absatz 1 zugerechnet worden sind.*

## **B. Neuregelungen des § 15 AStG im Einzelnen**

Betrachtet man die Neuregelungen im Einzelnen, so wird man sehr schnell feststellen, dass es sich um eine **hoch komplexe Regelungsmaterie** handelt. Dies ist darin begründet, dass § 15

AStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG eine inhaltliche Angleichung an die §§ 7 bis 14 AStG erfährt und dabei nicht nur auf ertragsteuerliche, sondern auch auf erbschaftsteuerliche Begriffe zurückgreift. Hinzu kommt, dass es sich bei § 15 AStG letztlich um eine Missbrauchsvorschrift handelt und der Gesetzgeber sich mehr oder weniger am außergewöhnlichen Fall und nicht am Normalfall orientiert. Und schließlich darf nicht vergessen werden, dass sich die Norm auch stets am AEUV<sup>11</sup> und damit an der Rechtsprechung des EuGH messen lassen muss.

## I. § 15 Abs. 1 AStG

Mit dem AmtshilfeRLUmsG ist letztlich in § 15 AStG ein Systemwechsel vollzogen worden. Der Gesetzgeber ist von einer Einkommenszurechnung zu einer Einkünftezurechnung gewechselt. Hierbei handelt es sich nicht um eine redaktionelle Klarstellung. Vielmehr bezweckte der Gesetzgeber, dass die Einkünfte ohne Berücksichtigung etwaiger körperschaftsteuerlicher Befreiungstatbestände, wie etwa § 8b KStG, nach § 18 Abs. 4 AStG einheitlich und gesondert festgestellt werden. Die Wirkungsweise der Neuregelung kann man sich am besten dadurch verdeutlichen, dass man sich die Ermittlungssystematik des zu versteuernden Einkommens in § 2 EStG ansieht:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13 ff. EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, §§ 15 ff. EStG

Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, § 19 EStG

Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

Sonstige Einkünfte, §§ 22, 23 EStG

**= Summe der Einkünfte**

abzgl. und zzgl. einiger Positionen wie z.B. Altersentlastungsbetrag, § 24a EStG

**= Gesamtbetrag der Einkünfte**

abzgl. und zzgl. einiger Positionen wie z.B. Sonderausgaben, §§ 10 ff. EStG usw.

**= Einkommen**

abzgl. und zzgl. einiger Positionen wie Freibeträge für Kinder, §§ 31, 32 Abs. 6 EStG

**= zu versteuerndes Einkommen**

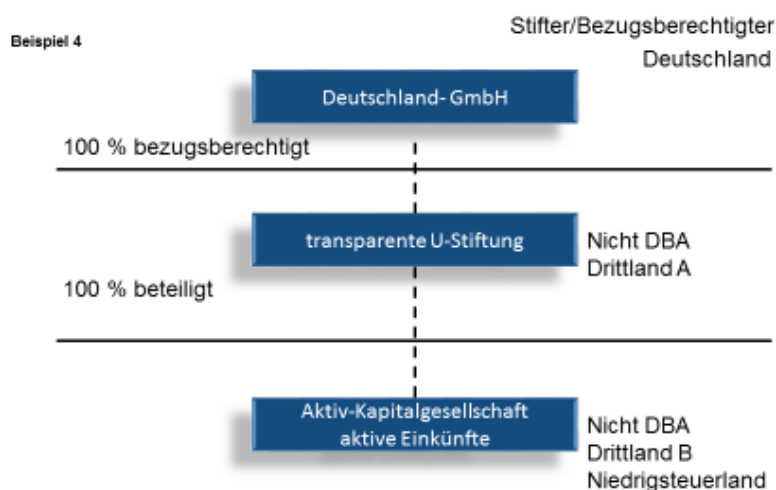
---

<sup>11</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47



## II. § 15 Abs. 7 und Abs. 8 AStG

Einhergehend mit der Änderung des § 15 Abs. 1 AStG änderte der Gesetzgeber zwangsläufig auch Absatz 7. Danach werden die zurechnungspflichtigen Einkünfte der ausländischen Familienstiftung in entsprechender Anwendung der Vorschriften des KStG und des EStG ermittelt. Mittels des ausdrücklichen Verweises in § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG auf § 10 Abs. 3 AStG wird nunmehr zweifelsfrei klargestellt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte bestimmte Steuerbefreiungen, wie eben beispielsweise § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG nicht zu berücksichtigen sind. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung fiktiv zufließenden Dividenden nicht nur zu 5 %, sondern in voller Höhe in den Zurechnungsbetrag eingehen. Der nachfolgende Beispielsfall mag die Wirkungsweise des neuen § 15 Abs. 7 AStG etwas verdeutlichen.



Bei der (transparenten) U-Stiftung handelt es sich um eine sog. Unternehmensstiftung i.S. des § 15. Abs. 3 AStG. Stifter und alleiniger Bezugs- und Anfallsberechtigter ist die Deutschland-GmbH. Die U-Stiftung hält eine 100%ige Beteiligung an der Aktiv-Kapitalgesellschaft, also an einer Kapitalgesellschaft, die einen Produktionsbetrieb unterhält und damit aktive Einkünfte erzielt. Sowohl die U-Stiftung als auch die Aktiv-Kapitalgesellschaft haben Sitz und Ort der Geschäftsleitung jeweils in einem Drittland, mit denen Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Nun schüttet die Aktiv-Kapitalgesellschaft eine Dividende an die U-Stiftung aus.

## 1. Ebene der U-Stiftung

Nach der neuen Rechtslage sind auf der Ebene der U-Stiftung die Einkünfte zu ermitteln. Dies ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG wonach die Einkünfte einer Familienstiftung zugerechnet werden. Wie die Einkünfteermittlung erfolgt, schreibt § 15 Abs. 7 AStG vor. Danach werden die Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelt<sup>12</sup>. Ferner gilt § 10 Abs. 3 AStG entsprechend.<sup>13</sup>

Durch den Verweis auf die Vorschriften des KStG und des EStG ist die Frage zu stellen, **welche Einkunftsart** bzw. welche Einkunftsarten durch die U-Stiftung erfüllt werden. Da auf eine ausländische Stiftung nicht § 8 Abs. 2 KStG angewandt werden kann,<sup>14</sup> scheidet insoweit die Annahme von ausschließlich gewerblichen Einkünften aus. Folglich kann die U-Stiftung alle Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 EStG erzielen.<sup>15</sup>

Bei den von der Aktiv-Kapitalgesellschaft vorgenommenen Ausschüttungen handelt es sich um Dividenden i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, so dass die U-Stiftung mithin Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Damit käme auch die Sonderregelung des § 8b Abs. 1 KStG zur Anwendung, wonach eine 95%ige Steuerbefreiung vorgesehen ist. Da § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG jedoch ausdrücklich auf § 10 Abs. 3 AStG verweist und nach Satz 4 dieser Vorschrift § 8b KStG ausdrücklich unberücksichtigt zu bleiben hat, findet die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG keine Anwendung. Die Dividende ist folglich bei der Einkünfteermittlung der U-Stiftung zunächst in voller Höhe anzusetzen.

## 2. Ebene des Stifters

Die auf der Ebene der U-Stiftung ermittelten Einkünfte sind sodann nach § 15 Abs. 1 AStG dem Stifter, hier also der Deutschland-GmbH zuzurechnen. Wie diese Zurechnung vorzunehmen ist, wird nunmehr in § 15 Abs. 8 AStG geregelt. Hierbei ist im Einzelnen zwischen der **Rechtsnatur der Person, die Einkünfte zuzurechnen sind**, zu unterscheiden.

Ermittelt der Zurechnungsverpflichtete seine **Einkünfte nach den Vorschriften des KStG** bleibt § 8 Abs. 2 KStG unberührt.<sup>16</sup> Dies hat zur Konsequenz, dass die von der Aktiv-

---

<sup>12</sup> § 15 Abs. 7 Satz 1 AStG.

<sup>13</sup> § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG.

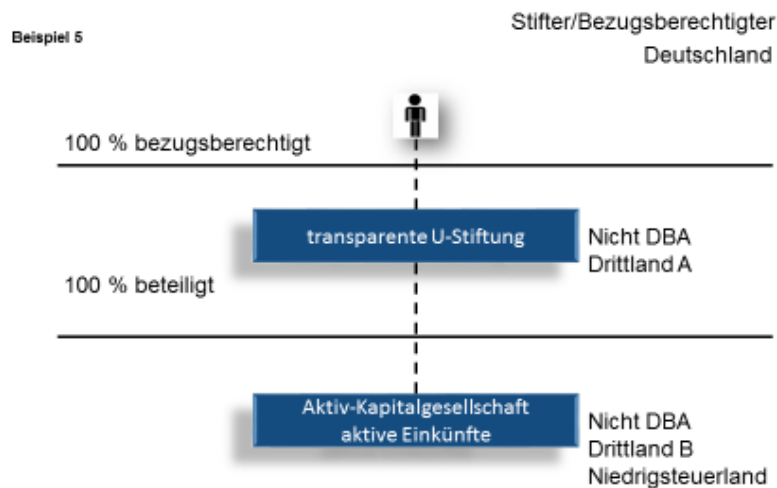
<sup>14</sup> § 8 Abs. 2 KStG verweist tatbestandlich auf § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 KStG. Die dort beschriebene Steuerpflicht setzt eine Inländereigenschaft voraus, die bei einer ausländischen Stiftung gerade nicht gegeben ist.

<sup>15</sup> *Kraft/Moser/Gebhardt*, DStR 2012, 1773 unter 3.2.1

<sup>16</sup> § 15 Abs. 8 Satz 3 Teilsatz 1 AStG.

Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Dividenden auf der Ebene des Stifters, also der Deutschland-GmbH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizieren. Damit ist die Frage nahelegend, ob dann auch die 95%ige Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG zur Anwendung gelangt. Im Gegensatz zu § 15 Abs. 7 AStG wird in § 15 Abs. 8 AStG nicht auf § 10 Abs. 3 AStG verwiesen. Vielmehr wird in Absatz 8 Teilsatz 2 unmittelbar zur Anwendung des § 8b KStG Stellung bezogen. Danach sind § 8b Abs. 1 und 2 KStG insoweit anzuwenden, als diese Vorschrift bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die in Absatz 1 genannten Personen anzuwenden wäre. In dem Beispielsfall ist also zu fragen: Wenn die Deutschland-GmbH unmittelbar an der Aktiv-Kapitalgesellschaft beteiligt wäre, also die U-Stiftung hinweggedacht würde, wäre sie dann in den Genuss des § 8b Abs. 1 KStG gekommen? In dem Beispielsfall wäre dies so, mit der Folge, dass auf die ausgeschütteten Dividenden die 95%ige Steuerbefreiung des § 8b Abs.1 KStG greifen würde.

Ermittelt der Zurechnungsverpflichtete hingegen seine **Einkünfte nach dem EStG**, also nicht nach dem KStG, so qualifiziert § 15 Abs. 8 Satz 1 AStG die zuzurechnenden Einkünfte als Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Da aber nach § 15 Abs. 8 Satz 2 AStG die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG unberührt bleibt, liegen nur dann Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn es sich bei der natürlichen Person als Zurechnungsverpflichteter nicht um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung handelt. Liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, so stellt sich die Frage, ob das Teileinkünfteverfahren bzw. die Abgeltungsteuer zu beachten sind oder aber, ob die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem persönlichen Steuersatz der in § 15 Abs. 1 AStG genannten Personen voll der Besteuerung zu unterwerfen sind. Auch hier sieht Absatz 8 ebenso wie Absatz 7 in Bezug auf die Anwendung des § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG eine besondere Regelung vor. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d und § 32d EStG sind insoweit anzuwenden, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte anzuwenden wäre.



Geht man von dem 4. Beispielsfall aus und wandelt ihn dahingehend ab, dass nicht die Deutschland-GmbH, sondern der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Privatmann beteiligt ist, so wäre zu prüfen, ob die Dividendenzahlung der Aktiv-Kapitalgesellschaft bei dem Privatmann der 25%igen Abgeltungsteuer unterliegt. Dies ist zu bejahen, da die Dividenden von einer aktiven Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden und damit nicht die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG anzuwenden ist. Wäre das der Fall, so würde § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG der Anwendung des § 32d EStG entgegenstehen.

### III. § 15 Abs. 9 AStG

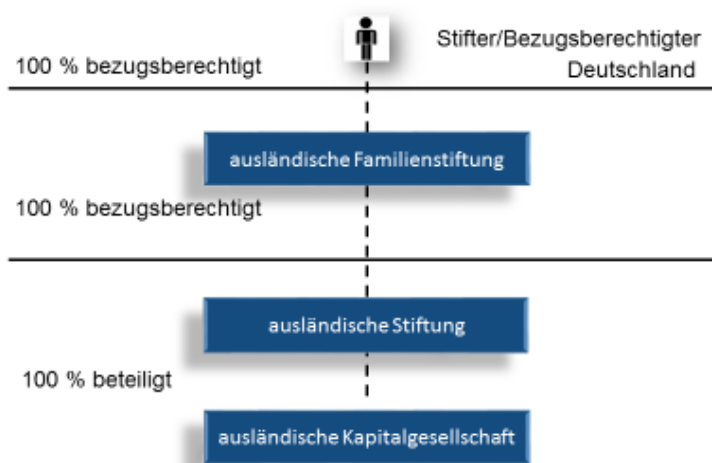
Mit dieser neuen Regelung versucht der Gesetzgeber die im Beispielsfall 1 beschriebene Gestaltung zu bekämpfen und der bislang von der Finanzverwaltung in Tz. 15.5.3 AEASTG<sup>17</sup> vertretenen Auffassung eine Rechtsgrundlage zu geben. Danach unterstellte die Finanzverwaltung, dass der Zurechnungspflichtige im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung die Anteile an der nachgeschalteten Gesellschaft unmittelbar hält. Auch hier soll die konkrete Wirkungsweise des neuen § 15 Abs. 9 AStG anhand des Beispielsfalls 1 dargestellt werden, wobei auf jede einzelne Ebene, also auf die Ebene der ausländischen Gesellschaft, der ausländischen Familienstiftung und auf die Ebene des Stifters abzustellen ist.

<sup>17</sup> BMF-Schreiben vom 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, 3 Rz. 15.5.3.

## 1. Mehrstufige Strukturen

§ 15 Abs. 9 Satz 1 Alt. 1 AStG erfasst genau den im Beispielfall 1 skizzierten Sachverhalt, wenn er ausführt: „Ist eine ausländische Familienstiftung ... an einer Kapitalgesellschaft ... beteiligt.“ Aus der Sicht der Familienstiftung handelt es sich insoweit lediglich um eine einstufige Struktur. § 15 Abs. 9 Satz 1 Alt. 2 AStG erfasst aber auch mehrstufige Strukturen, wenn die Vorschrift sodann ausführt: „... oder eine andere ausländische Stiftung im Sinne des Absatzes 10 an einer Körperschaft ... beteiligt.“ Dies folgt aus der Bezugnahme auf Absatz 10, wonach eine Hinzurechnung einer anderen ausländischen Stiftung bei einer ausländischen Stiftung kodifiziert wird.

Beispiel 6



## 2. Ebene der nachgeschalteten Zwischengesellschaft (ausländische Gesellschaft)

§ 15 Abs. 9 Satz 1 AStG bestimmt eine Hinzurechnung der Einkünfte der Zwischengesellschaft zur ausländischen Familienstiftung. Dies geschieht in entsprechender Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG mit dem Teil, der auf die Beteiligung der Stiftung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt. Es müssen mithin die Einkünfte der Zwischengesellschaft ermittelt werden. Mit der generellen Verweisung auf die §§ 7 bis 14 AStG wird auch § 10 Abs. 3 AStG in Be-

zug genommen. Daraus ergibt sich, dass zunächst die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte der Zwischengesellschaft nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden.<sup>18</sup>

Nach § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG wird auf der Tatbestandsseite verlangt, dass eine ausländische Familienstiftung an einer Körperschaft usw. beteiligt ist. Ausreichend ist mithin jede, wenn auch **noch so kleine Beteiligungsquote**. Auch hier macht sich wieder eine Friktion zu der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG breit. Nach § 7 Abs. 1 und 2 AStG muss die Auslandsstiftung zu mehr als der Hälfte und im Fall von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter gem. § 7 Abs. 6 AStG zu mindestens 1 % an der nachgeschalteten Zwischengesellschaft beteiligt sein. Zwar verweist § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG generell auf die §§ 7 ff. AStG, aber diese Verweisung findet erst auf der Rechtsfolgenseite des § 15 Abs. 9 AStG statt.<sup>19</sup> Es kann also nicht über die generelle Verweisung auf eine qualifizierte Beteiligungsquote gem. § 7 Abs. 1, 2 oder 6 AStG geschlossen werden. Es kann daher aufgrund von gesetzessystematischen Gründen nicht der Ansicht von *Kraft/Moser/Gebhardt*<sup>20</sup> gefolgt werden, die unter Rückgriff auf die Gesetzesmaterialien<sup>21</sup> die qualifizierten Beteiligungsquoten des § 7 Abs. 1, 2 und 6 AStG zur Anwendung kommen lassen wollen.

Der Umfang des Hinzurechnungsbetrags ergibt sich nach dem unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes<sup>22</sup> aus der **Beteiligungsquote der Familienstiftung am Nennkapital** der Zwischengesellschaft. Es wird also nicht auf die Gewinnquote abgestellt. Hier ist eine Friktion zu den Regelungen der §§ 7 bis 14 AStG auszumachen. § 7 Abs. 5 AStG regelt den Umfang des hinzuzurechnenden Betrags wie folgt:

*„Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist der Aufteilung der Einkünfte nach Absatz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen.“*

Der Gesetzgeber hat im Rahmen der originären Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG die Probleme erkannt, die dadurch entstehen können, wenn die ausländische Gesellschaft kein Nennkapital hat, gleichwohl aber für deutsche steuerliche Zwecke als Kapitalgesellschaft angesehen wird. Ferner hat der Gesetzgeber auch die Ge-

---

<sup>18</sup> § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG.

<sup>19</sup> *Dinkgraeve*, SAM 2013, 138, 140 unter 2.1.6.1.

<sup>20</sup> DStR 2012, 1773 unter 3.3.4.2

<sup>21</sup> BR-Drucks. 302/12, 111 f. wo in diesem Zusammenhang von einer Beteiligung i.S. des § 7 AStG gesprochen wird.

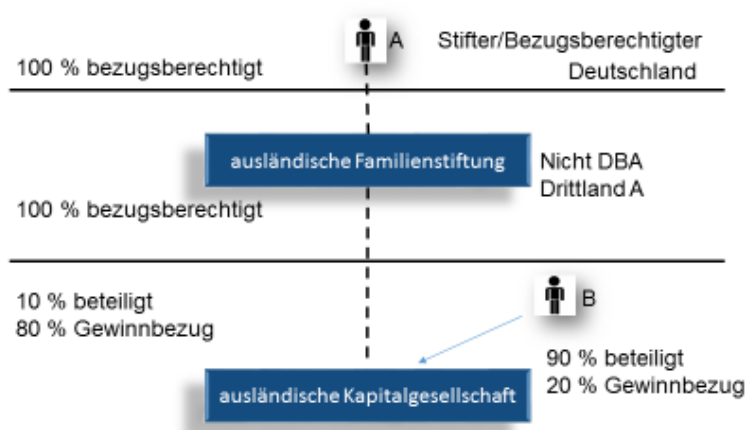
<sup>22</sup> *Kraft/Moser/Gebhardt*, DStR 2012, 1773 unter 3.3.4.4

staltungen, dass eine von der Beteiligungsquote abweichende Gewinnverteilungsabrede getroffen wird, gesehen und eine entsprechende Regelung in § 7 Abs. 5 AStG geschaffen.

Es wird wohl unergründlich bleiben, aus welchen Gründen der Gesetzgeber in § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG rein formal auf die Beteiligungsquote am Nennkapital der Gesellschaft abstellt. Eine analoge Anwendung des § 7 Abs. 5 AStG kommt bei dem klaren Wortlaut der Vorschrift nicht in Betracht. Dies auch deshalb nicht, weil sich der Gesetzgeber einer umfangreichen Verweisungstechnik bediente, er also auch § 7 Abs. 5 AStG in Bezug hätte nehmen können.

Damit sind auch nach der heutigen Gesetzeslage Gestaltungen möglich, die es erlauben, den Hinzurechnungsbetrag zu verringern.

Beispiel 7



Am Nennkapital der Zwischengesellschaft ist die Familienstiftung mit 10 v.H. und eine natürliche Person mit 90 v.H. beteiligt. Die natürliche Person hat ihren Lebensmittelpunkt in einem Drittland. Sie ist also in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Die nach dem Sitzstaat der Zwischengesellschaft zulässige inkongruente Gewinnverteilungsabrede besagt, dass der Familienstiftung 80 v.H. und der natürlichen Person nur 20 v.H. des Gewinns zustehen.

Die Familienstiftung, die nur mit 10 v.H. am Nennkapital der Zwischengesellschaft beteiligt ist, bekommt auch nur 10 v.H. des Gewinns hinzugerechnet. Wirtschaftlich zutreffend wäre hingegen ein Zurechnungsbetrag von 80 v.H. Auch im Rahmen der weiteren Hinzurechnung

von der Familienstiftung an den Stifter wird nur ein 10%iger Gewinnanteil berücksichtigt. *Kraft/Moser/Gebhardt*<sup>23</sup> weisen zutreffend darauf hin, dass aber auch umgekehrt sich durch die starre Regelung in § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG unbillige Härten ergeben können, wenn z.B. die Familienstiftung mit 80 v.H. am Nennkapital aber nur mit 10 v.H. am Gewinn beteiligt wäre.

### 3. Ebene der ausländischen Familienstiftung

Auf Ebene der ausländischen Familienstiftung werden die Einkünfte der Zwischengesellschaft den Einkünften der Familienstiftung zugeordnet. Gem. § 15 Abs. 9 AStG i.V.m. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG gilt der Hinzurechnungsbetrag, also die Einkünfte der Zwischengesellschaft, unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres als fiktive Dividende zugeflossen. Damit hat § 15 Abs. 9 AStG seine Funktion erfüllt. Nunmehr wird der Anwendungsbereich dieser Vorschrift verlassen und sich der Einkünfteermittlung auf Ebene der Familienstiftung zugewandt. Dies wird in § 15 Abs. 7 AStG beschrieben. Bei den von der Zwischengesellschaft fiktiv vorgenommenen Ausschüttungen handelt es sich um Dividenden i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, so dass die Familienstiftung mithin Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Damit käme auch grundsätzlich die Sonderregelung des § 8b Abs. 1 KStG zur Anwendung. Da § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG jedoch ausdrücklich auf § 10 Abs. 3 AStG verweist und nach Satz 4 dieser Vorschrift § 8b KStG unberücksichtigt zu bleiben hat, findet die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG keine Anwendung. Dies führt dazu, dass der Hinzurechnungsbetrag ungeschmälert in die Einkünfteermittlung der Familienstiftung eingeht.

### 4. Ebene des Stifters

Die auf der Ebene der U-Stiftung ermittelten Einkünfte sind sodann nach § 15 Abs. 1 AStG dem Stifter, hier also der Deutschland-GmbH zuzurechnen. Wie diese Zurechnung vorzunehmen ist, wird nunmehr in § 15 Abs. 8 AStG geregelt. Wie bereits oben<sup>24</sup> ausgeführt ist im Einzelnen zwischen der Rechtsnatur der Person, der die Einkünfte zuzurechnen sind, zu unterscheiden.

Ermittelt der Zurechnungsverpflichtete seine Einkünfte **nicht nach dem KStG**, so qualifiziert § 15 Abs. 8 Satz 1 AStG die zuzurechnenden Einkünfte als Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Da aber nach § 15 Abs. 8 Satz 2 AStG die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG unberührt bleibt, liegen nur dann Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn es sich bei der natürlichen Person als Zurechnungsverpflichteter nicht um Einkünfte aus Land- und

---

<sup>23</sup> DStR 2012, 1773 unter 3.3.4.4 am Ende.

<sup>24</sup> S. oben unter II.2.



Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung handelt. Liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, so stellt sich die Frage, ob das Teileinkünfteverfahren bzw. die Abgeltungsteuer zu beachten sind oder aber, ob die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem persönlichen Steuersatz der in § 15 Abs. 1 AStG genannten Personen voll der Besteuerung zu unterwerfen sind. Auch hier sieht Abs. 8 ebenso wie Abs. 7 in Bezug auf die Anwendung des § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG eine besondere Regelung vor. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d und § 32d EStG sind insoweit anzuwenden, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte anzuwenden wären.

Für den Stifter als natürliche Person stellt sich deshalb die Frage, ob er bei einer unmittelbaren Beteiligung an der Zwischengesellschaft die Normen des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 32d EStG in Anspruch nehmen kann. Wäre der Stifter unmittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligt, so kämen die Vorschriften der §§ 7 bis 14 AStG zur Anwendung. Damit wäre der Gesetzesbefehl in § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG zu beachten, wonach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 32d EStG von der Anwendung ausgeschlossen werden. Im Ergebnis unterliegen die Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, soweit sie aus Hinzurechnungsbeträgen aus der Zwischengesellschaft stammen, nicht dem besonderen 25%igen Steuersatz der Abgeltungsteuer. Vielmehr ist der individuelle Einkommensteuersatz des Stifters zu berücksichtigen.

Es kann mithin festgehalten werden, dass aufgrund der Neuregelung in § 15 Abs. 9 AStG die damalige Gestaltung mit einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft und einer Thesaurierung der Gewinne nicht mehr möglich ist. Sollte die Zwischengesellschaft nicht thesaurieren, sondern tatsächlich an den Anteilseigner, also an die Familienstiftung, ausschütten, so führt dies **nicht zu einer steuerlichen Doppelbelastung**. § 15 Abs. 9 Satz 2 AStG bestimmt, dass auf Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft, denen nachweislich bereits nach Satz 1 zugerechnete Beträge zugrunde liegen, die Hinzurechnung nach Absatz 1 keine Anwendung findet. Es ist in diesem Zusammenhang besonders darauf hinzuweisen, dass die Nachweispflicht den Steuerpflichtigen trifft. Der Steuerpflichtige muss mithin nachweisen, dass die Gewinnausschüttungen bereits in früheren Jahren einer Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben. Ist dies der Fall, so findet die Hinzurechnungsbesteuerung nach Absatz 1 nicht mehr statt. Da das Gesetz diesbezüglich kein Feststellungsverfahren vorsieht, muss der Steuerpflichtige für die Erfüllung seiner Nachweispflicht Vorsorge betreiben. Es kann den betroffenen Steuerpflichtigen nur angeraten werden, jedweden Nachweis im Original auch weit über die üblichen Festsetzungsfristen nach § 169 AO aufzubewahren.

#### **IV. § 15 Abs. 10 AStG**

Schließlich ist noch die Gestaltung zu betrachten, in der eine weitere ausländische Familienstiftung einer Familienstiftung nachgeschaltet ist. Diese Fallkonstellation einer mehrstöckigen Stiftung ist vorstehend im Beispielfall 2 beschrieben worden. Da es an einer Stiftung nicht wie bei einer Gesellschaft eine Beteiligung am Vermögen oder an den Gesellschafterrechten geben kann, stellt das Gesetz auch zutreffender Weise nicht auf eine Beteiligungsquote ab, sondern darauf, ob die ausländische Familienstiftung selbst oder zusammen mit den in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar berechtigt ist.

Wie dem Wortlaut des Gesetzes zu entnehmen ist, ist es vollkommen unmaßgeblich, wer die „andere ausländische Stiftung“ errichtet hat. Nach dem Wortlaut wird allein auf die Bezugs- und Anfallsberechtigung abgestellt. Auch muss die „andere ausländische Stiftung“ nicht die Qualifikationsmerkmale einer Familienstiftung erfüllen. Wie folgendes Beispiel zeigt, kann die Stiftung 1 eine Familienstiftung sein, weil Stifter und Bezugsberechtigte zu 55 % berechtigt sind. Ist die Stiftung 1 sodann zu 55 % bezugsberechtigt an der Stiftung 2, ist die Zurechnungsnorm des § 15 Abs. 10 AStG zwar erfüllt, gleichwohl ist die Stiftung 2 keine Familienstiftung i.S. des § 15 Abs. 2 AStG.

§ 15 Abs. 10 stellt schließlich noch das negative Tatbestandsmerkmal auf, dass dann keine Zurechnung von Vermögen und Einkünften einer „andere ausländische Stiftung“ erfolgt, wenn diese die Voraussetzungen des Absatzes 6 Satz 1 erfüllt. Mit anderen Worten: Die Hinzurechnung nach § 15 Abs. 10 AStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Stifter oder die in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen über das Stiftungsvermögen noch rechtlich und tatsächlich frei verfügen können.

#### **V. § 15 Abs. 11 AStG**

Abgeschlossen werden die Neuregelung in § 15 AStG durch einen Absatz 11. Danach unterliegen Zuwendungen einer ausländischen Familienstiftung beim Stifter oder bei Bezugs- oder Anfallsberechtigten, sofern sie in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht der Hinzurechnungsbesteuerung, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Absatz 1 zugerechnet worden sind. Wie dem Wort „soweit“ zu entnehmen ist, muss ein Abgleich zwischen der tatsächlichen Zuwendung und dem bereits erfolgten Zurechnungsbetrag erfolgen. Soweit Deckungsgleichheit besteht unterliegt die Zu-

wendung neben der früheren Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein weiteres Mal der Besteuerung. Hierdurch wird eine ertragsteuerliche Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Die Zuwendungen können beim Stifter oder Zuwendungsberechtigten weder nach § 20 noch nach § 22 Nr. 1 EStG besteuert werden. Hiervon ging im Übrigen bislang auch schon die Finanzverwaltung aus.<sup>25</sup>

Interessant ist die Frage, wie **Zuwendungen an Dritte**, die bereits beim Stifter oder Berechtigten einer Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, steuerlich zu würdigen sind. Diese Zuwendung wird von der Regelung nach dem eindeutigen Wortlaut nicht erfasst; denn danach findet nur dann keine Doppelbesteuerung statt, wenn die Zuwendung an Personen i.S. des Absatzes 1, also an den Stifter oder Bezugs- und Anfallsberechtigte folgt. Die Antwort auf die Frage verlangt, dass man sich über die Rechtsnatur der Zuwendung Gedanken machen muss. Bei der Zuwendung wird es sich in aller Regel nicht um Leistungen auf Grundlage der Statuten, des Reglements oder der Beistatuen handeln, da es sich dann um einen Bezugsberechtigten handeln dürfte und eben nicht um einen Dritten. Folglich kann es sich aus der Sichtweise des Dritten lediglich um eine sonstige Leistung i.S. des § 22 EStG oder um eine unentgeltliche Leistung handeln. Sofern es sich nicht um wiederkehrende Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 EStG handelt, sondern um einmalige Leistungen, so ist von einer unentgeltlichen Zuwendung auszugehen. Wie diese zu besteuern ist, wird sich daraus ergeben, ob bei der Zuwendung der Zuwendende die Stiftung selbst oder der Stifter bzw. ein Bezugsberechtigter ist. So könnte es sehr gut sein, dass es sich bei der Zuwendung um eine Leistung an den Berechtigten handelt, die im abgekürzten Zahlungswege direkt an den Dritten ausgezahlt wird. Maßgebend wäre dann für die Schenkungsteuer das Verhältnis des Dritten zu dem Berechtigten und nicht zu der Stiftung.

Die Steuerverschonungsregelung des § 15 Abs. 11 AStG steht auch unter dem Vorbehalt des Nachweises. Auch hier geht man wie selbstverständlich davon aus, dass die **Nachweispflicht** den Steuerpflichtigen trifft. Dem Wortlaut ist dies erst einmal nicht unmittelbar zu entnehmen. Der Steuergesetzgeber spricht sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzbehörde an. Ist im Gesetz nicht ausdrücklich ausgeführt, wer von beiden die Nachweispflicht trägt, so sind beide Normadressat. Sofern in der Literatur der Steuerpflichtige als nachweisverpflichtet angesehen wird<sup>26</sup>, beruft man sich auf die Gesetzesbegründung<sup>27</sup>. Man wird dieser Ansicht wohl beitreten müssen, denn aus den allgemeinen Regeln zur Darlegungs- und

---

<sup>25</sup> BMF-Schreiben vom 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, 3 Rz. 15.5.1.

<sup>26</sup> Vogt in Blümich, § 15 AStG, Rz. 145 Stand: 2014; *Dinkgraeve*, SAM 2013, 138 unter 2.1.8.7; *Kraft/Moser/Gebhardt*, DStR 2012, 1773 unter 3.1 letzter Spiegelstrich.

<sup>27</sup> Begründung zum RegEntwurf, BR-Drucks. 302/12, 25 ff., 122.

Nachweispflicht ergibt sich nichts Gegenteiliges. Derjenige, der aus der Norm bzw. aus seinem Sachvortrag günstige Rechtsfolgen herleiten möchte, trägt insoweit auch die Darlegungs- und Nachweispflicht.

### **C. Schlussbemerkung**

Abschließend soll noch einmal darauf hingewiesen werden, dass mit dem Vortrag ein Einstieg in die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung bei Familienstiftungen gewährt werden sollte. Einige, aber bei weitem nicht alle Fragestellungen sollten hier kurz skizziert werden. Eine Reihe von Problemen ist nunmehr gelöst aber ebenso viele neue Problemfelder haben und werden sich auftun. Warten wir die ersten Stellungnahmen der Finanzverwaltung und Finanzgerichte ab. Sodann werden wir uns vielleicht in drei oder vier Jahren hier wiedersehen um Detailfragen zu erörtern.