

C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)

I. Überblick

Die spezielle Regelungsmaterie „ausländischer Familienstiftungen“ hat ihren normativen Niederschlag in § 15 AStG gefunden. Diese in elf Absätze gegliederte Vorschrift wird ergänzt von umfangreichen Erläuterungen der Finanzverwaltung im AEASTG. Zur Erleichterung des Zugangs zu dem komplexen Regelungsbereich der ausländischen Familienstiftung dient zunächst der nachfolgende Überblick.

§ 15 Abs. 1 AStG bestimmt die Zurechnung der Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung zu dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. Bezugs- oder Anfallsberechtigten. Wesentlich dabei ist, dass die Familienstiftung weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben darf. Der Bestimmung zufolge sind Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung (prioritär) dem Stifter zuzurechnen, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ist der Stifter nicht unbeschränkt steuerpflichtig, so sind Vermögen und Einkünfte der Familienstiftung solchen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zuzurechnen, die das Gesetz als bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt umschreibt. Die Zurechnung hat entsprechend ihrem Anteil zu erfolgen. Damit bestimmt Abs. 1 die Reihenfolge der Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens der ausländischen Stiftung, vorrangig zu dem unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stifter. Falls dieser nicht vorhanden ist, erfolgt die Zurechnung zu den unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Bezugs- und Anfallsberechtigten. Ob diese Zurechnungshierarchie – Stifter, dann Bezugsberechtigte bzw. Anfallsberechtigte – bei ausländischen Familienstiftungen noch zeitgemäß ist, kann durchaus Gegenstand rechtspolitischer Erwägungen sein. Sie entspringt einer mehr als hundertjährigen Perspektive. Zu diskutieren könnte sein, ob Stifter, Bezugsberechtigte und Anfallsberechtigte nicht auf gleicher Ebene anhand geeigneter Zurechnungsquoten Subjekte der Zurechnung sein sollten.

§ 15 Abs. 2 AStG definiert den Begriff der Familienstiftung. Danach müssen der Stifter oder die Familienangehörigen zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sein. Die Vorschrift umschreibt die Familienstiftung als eine Stiftung, bei der der Stifter und seine Familienangehörigen zu mehr

als der Hälfte an den laufenden Einkünften und dem Liquidationserlös beteiligt sind. Die ausländische Stiftung muss darüber hinaus typologisch in ihrer Funktion einer Stiftung nach deutschem Recht entsprechen.

§ 15 Abs. 3 AStG erweitert den Anwendungsbereich auf sog. Unternehmensstiftungen und sonstige vergleichbare Rechtsträger. Diese werden Familienstiftungen gleichgestellt. Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 15 AStG über Familienstiftungen auf Unternehmensstiftungen gilt für Fälle, in denen der Errichter ein Unternehmer, Mitunternehmer, eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist.

§ 15 Abs. 4 AStG stellt ausländische Rechtssubjekte und verselbstständigte Zweckvermögen der Familienstiftung gleich, wenn sie eine ähnliche Struktur haben. Damit verdeutlicht Abs. 4 den aufgrund der beabsichtigten Stoßrichtung der Bestimmung naheliegenden Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung einer fraglichen Institution als „Stiftung“ ankommen kann. Vielmehr ist auf die Rechtsträgerschaft einer entsprechend konzipierten Organisation abzustellen.

§ 15 Abs. 5 AStG ermöglicht die Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene des Stifters/Destinatärs.

§ 15 Abs. 6 AStG gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückausnahme hinsichtlich der Anwendung der Norm auf Stiftungen in EU/EWR-Mitgliedstaaten. Damit wird die Anwendung des Abs. 1 für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens suspendiert, wenn bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

§ 15 Abs. 7 AStG bestimmt, dass die Ermittlung der zurechnungspflichtigen Einkünfte auf Ebene der Stiftung auf Grundlage der Vorschriften des KStG und EStG zu erfolgen hat. Der Verweis auf § 10 Abs. 3 S. 3–6 AStG bewirkt, dass eine ausländische Vermögensmasse theoretisch sieben, praktisch sechs Einkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen kann. Explizit normiert wird ferner, dass § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkünftermittlung der Stiftung keine Anwendung findet. Darüber hinaus gilt ein Verlustverrechnungsverbot; eine Zurechnung negativer Stiftungseinkünfte ist ausgeschlossen.

§ 15 Abs. 8 AStG regelt die Behandlung der zugerechneten Einkünfte beim Zurechnungsempfänger. Damit wird die Zurechnung der Stiftungseinkünfte zum Stifter bzw. Begünstigten gem. § 15 Abs. 1 AStG konkretisiert. Die Stiftungseinkünfte werden auf Ebene der Zurechnungsadressaten einer Einkunftsart zugeordnet. Die zuzurechnenden Stiftungseinkünfte qualifizieren bei natürlichen Personen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem.

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, sofern § 20 Abs. 8 EStG keine Anwendung findet. Bei Körperschaften als Zurechnungsadressaten bleibt § 8 Abs. 2 KStG grundsätzlich unberührt. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass in Fällen, in denen eine deutsche Kapitalgesellschaft Stifterin oder Bezugsberechtigte einer ausländischen Familienstiftung ist, die zugerechneten Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Andererseits wird damit der aus § 15 Abs. 7 AStG wurzelnde Grundsatz bestätigt, dass eine ausländische Familienstiftung sechs verschiedene Einkunftsarten erzielen kann.

§ 15 Abs. 9 AStG bestimmt, dass einer ausländischen Familienstiftung bei Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft deren Einkünfte in entsprechender Anwendung der §§ 7–14 AStG zuzurechnen sind. Damit sollen mehrstöckige Gestaltungen unter Einschluss ausländischer Zwischengesellschaften unterbunden werden, bei denen einer Stiftung eine Kapitalgesellschaft nachgeschaltet ist.

§ 15 Abs. 10 AStG enthält eine entsprechende Regelung für solche mehrstöckige Strukturen, bei denen einer ausländischen Familienstiftung weitere Stiftungen nachgeschaltet sind. Damit erfasst die Vorschrift Gestaltungen, bei denen die ausländische Familienstiftung selbst Begünstigte einer anderen ausländischen Stiftung ist. Das Vermögen und die Einkünfte der nachgeschalteten Stiftung werden der ausländischen Stiftung dann unter bestimmten Voraussetzungen zugerechnet. Auch hier wird eine Erfassung „mehrstöckiger“ Strukturen angestrebt.

§ 15 Abs. 11 AStG hat für den Fall tatsächlicher Auskehrungen einer ausländischen Familienstiftung an ihre im Inland ansässigen Destinatäre die Vermeidung einer Doppelbesteuerung zum Gegenstand. Voraussetzung ist, dass Einkünfte zeitlich vorher gem. § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet wurden und damit bereits der deutschen Besteuerung unterlagen.

II. Spezielle Regelungsbereiche

1. Subjekte der Einkünftezurechnung (§ 15 Abs. 1 AStG)

a) Grundsätzliches

§ 15 Abs. 1 AStG stellt die grundlegende Vorschrift im System des Regelungskomplexes „ausländische Familienstiftungen“ dar. Die Vorschrift bestimmt, dass die Einkünfte und das Vermögen der ausländischen Familienstiftung dem Stifter oder den Bezugs- bzw. den Anfallsberechtigten

entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen sind. Aufgrund der nicht mehr erfolgenden Erhebung der Vermögensteuer geht die Norm insoweit ins Leere.

§ 15 Abs. 1 AStG ist nur auf Familienstiftungen anwendbar, die Geschäftsleitung und Sitz im Ausland haben, also im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Da unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Familienstiftungen ihr weltweites Einkommen im Inland der Besteuerung unterwerfen müssten, wäre die Besteuerung aller Erträge in Deutschland grundsätzlich über § 1 ff. KStG gewährleistet.

Die in der Vorschrift genannten Zurechnungssubjekte erzielen keine originären eigenen Einkünfte, ihnen werden vielmehr für Zwecke der Besteuerung Einkünfte zugerechnet.⁶³

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 erfolgt die Einkünftezurechnung vorrangig gegenüber dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter und nachrangig gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- und Anfallsberechtigten. Voraussetzung der prioritären Einkünftezurechnung zum Stifter ist dessen unbeschränkte Steuerpflicht. Ist diese nicht gegeben, statuiert die Vorschrift nach dem Wortlaut die Zurechnung zu den Bezugs- oder Anfallsberechtigten. Diese Rangfolge ergibt sich aus dem Wort „sonst“.

Ist nur ein Stifter vorhanden, werden ihm die gesamten Einkünfte zugerechnet.⁶⁴ Haben mehrere Stifter die Stiftung errichtet und sind diese unbeschränkt steuerpflichtig, erfolgt eine anteilige Zurechnung gegenüber allen Stiftern. Im Rahmen des Vorrangverhältnisses der Zurechnung zu Stiftern findet eine Aufteilung der Zurechnung nur dann statt, wenn mehrere Stifter die Familienstiftung errichtet haben. Gleiches gilt im Falle einer Zustiftung.

Nach der Vorstellung der Finanzverwaltung soll sich der auf den einzelnen Stifter entfallende Anteil an den gesamten Stiftungseinkünften nach dem Verhältnis des jeweils auf die Familienstiftung übertragenen gemeinen Wertes des Vermögens ermitteln.

Sind nur ein Teil der Stifter unbeschränkt steuerpflichtige Personen, so sind diesen Stiftern nur die auf sie entfallenden Einkünfte zuzurechnen. Dabei bestimmt sich der Anteil nach dem gemeinen Wert des der Stiftung zugeführten Vermögens im Verhältnis zum gesamten gemeinen Wert des Vermögens der Stiftung.⁶⁵ Spätere (Zu-)Stiftungen können insoweit neue

63 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 793.

64 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

65 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 794.

Berechnungen erforderlich werden lassen. In solchen Fällen wird man eine kalenderjahrbezogene Betrachtung anwenden müssen.⁶⁶

Der Stifter ist nach der Lesart der Finanzverwaltung⁶⁷ nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bestimmen. Stifter ist demnach derjenige, der das Stiftungsgeschäft vornimmt, d.h. das Vermögen auf die Stiftung zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks überträgt. Stifter kann auch eine Person sein, die eine Zustiftung in eine bestehende Stiftung vornimmt. Nach der Rechtsprechung des BFH wird auch derjenige als Stifter angesehen, für dessen Rechnung das Vermögen auf die Stiftung übertragen wird.

b) Position der Finanzverwaltung

Als Bezugsberechtigten versteht die Finanzverwaltung⁶⁸ eine Person, die nach der Satzung der Familienstiftung in der Gegenwart oder in der Zukunft Vermögensvorteile aus der Familienstiftung erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, dass sie Vermögensvorteile erhalten wird. Eine Bezugsberechtigung ist nicht daran geknüpft, dass ein Rechtsanspruch der bezugsberechtigten Person auf die Erträge des Stiftungsvermögens besteht.

Anfallsberechtigter ist nach dem Verständnis der Finanzverwaltung⁶⁹ eine Person, die die Übertragung des Stiftungsvermögens rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken kann. Dabei setzt eine Anfallsberechtigung nicht voraus, dass ein Rechtsanspruch der anfallsberechtigten Person auf den Anfall des Vermögens besteht. Die Zurechnung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Anfallsberechtigte bis zum Anfall des Vermögens bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters keine Zuwendungen von der Familienstiftung erhält.⁷⁰

Sogenannte Zufallsdestinatäre gehören nach zutreffender Position der Finanzverwaltung⁷¹ in Übereinstimmung mit der h.M. im Schrifttum⁷² weder zu dem Kreis der bezugs- noch zu dem Kreis der anfallsberechtigten

66 Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 182.

67 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 786.

68 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788.

69 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788.

70 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788; BFH v. 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457.

71 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 790.

72 Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 218.

Personen und damit nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 15 AStG. Unter Zufallsdestinatäre sind Personen zu verstehen, deren Bezugs- oder Anfallsberechtigung bloß spekulativer Natur ist. Zufallsdestinatären fehlt eine gesicherte Rechtsposition, sodass keine Prognose über den Zufluss von Stiftungsleistungen getroffen werden kann. Bei Zufallsdestinatären entfällt daher eine Zurechnung nach § 15 AStG.

Nach der BFH-Rechtsprechung⁷³ können auch noch nicht Geborene sowie im Extremfall niemals Lebende zu dem Kreis der Begünstigten zählen. Bislang hat sich die Finanzverwaltung noch nicht dazu geäußert, ob diese zur unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung ergangene Rechtsprechung auch im Rahmen des § 15 AStG Anwendung finden soll. Sollte dies der Fall sein, liegt die Vermutung nahe, dass etliche im Ausland ansässige Stiftungen, die aufgrund der Destinatärsregelungen ihrer Satzungen in der Vergangenheit nicht als „ausländische Familienstiftungen“ i.S.d. § 15 AStG qualifizierten, unter den Anwendungsbereich des § 15 AStG fallen könnten. Soll dies vermieden werden, könnten sich im Einzelfall – soweit vor dem Hintergrund des Stifterwillens zulässig – entsprechende Anpassungsmaßnahmen als notwendig erweisen.

2. Legaldefinition (§ 15 Abs. 2 AStG)

Wie die Finanzverwaltung⁷⁴ zutreffend ausführt, setzt die Anwendung des § 15 Abs. 1 AStG das Vorhandensein einer Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG voraus. Die Entscheidung, ob dem Grunde nach eine Familienstiftung vorliegt, erfordert somit einen quantitativen Vergleichsmaßstab. Dieser quantitative Vergleichsmaßstab orientiert sich an einer 50 Prozent-Entscheidungsregel: Sind Stifter, ihre Angehörigen und deren Abkömmlinge insgesamt in der Summe „zu mehr als der Hälfte“ bezugs- oder anfallsberechtigt, liegt eine Familienstiftung vor. Im Umkehrschluss ergibt sich, dass keine Familienstiftung vorliegt, wenn Stifter, ihre Angehörigen und deren Abkömmlinge insgesamt in der Summe nicht „zu mehr als der Hälfte“ bezugs- oder anfallsberechtigt sind.

73 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, Leitsatz: „Unerheblich ist, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren ist, jemals geboren wird und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen wird.“

74 Vgl. AEStG 2023, Tz. 796.

Beispiel: Der Stifter der D-Familienstiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Im Stiftungsgeschäft nebst Stiftungsstatuten sind Angehörige des Stifters als Bezugsberechtigte und Anfallsberechtigte benannt. Die personellen Bezugsberechtigungen und die Anfallsberechtigungen sind insoweit jeweils identisch geregelt. Die Angehörigen des Stifters sollen aus 60 Prozent der Einkünfte der Stiftung laufend unterstützt werden.

Aus dem Stiftungsgeschäft nebst Stiftungsstatuten ergibt sich der eindeutige Stifterwille, dass ein Kunstmuseum, eine gemeinnützige Stiftung zur Förderung junger Musiker, ein Musikverein sowie eine Charity-Organisation als familienfremde Destinatäre der D-Familienstiftung jeweils zehn Prozent der Stiftungseinkünfte erhalten sollen. Diese Organisationen sind lediglich bezugsberechtigt, nicht jedoch anfallsberechtigt.

In derartigen Konstellationen der eindeutigen Bestimmbarkeit der Berechtigungen einerseits der Angehörigen und andererseits von Familienfremden bereitet die Feststellung, ob eine Familienstiftung vorliegt, in der Praxis keine Probleme. Es liegt aufgrund der mehrheitlichen Bezugsberechtigung von Angehörigen des Stifters eine Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG vor.

Der AEASTG verlangt vom Rechtsanwender, die auf Ebene einer ausländischen Familienstiftung ermittelten Einkünfte auf die Destinatäre aufzuteilen. Zur Durchführung dieser Aufteilung hat sich die Finanzverwaltung⁷⁵ wie folgt geäußert: „Auf Ebene der bezugs- und anfallsberechtigten Personen ist für die Aufteilung der Stiftungseinkünfte das Verhältnis der Berechtigungen nach dem gemeinen Wert nach Bezugs- oder Anfallsberechtigung getrennt maßgebend.“ Diese Formulierung erfordert eine Ermittlung des gemeinen Werts von Berechtigungen. Erst im Anschluss an diese Ermittlung kann das Verhältnis der Berechtigungen als maßgebende Größe Gegenstand der Aufteilung sein.

Die Finanzverwaltung interpretiert den Gesetzesbefehl der „Zurechnung entsprechend ihrem Anteil“ an bezugsberechtigte oder anfallsberechtigte Personen folglich so, dass zu diesem Zweck „gemeine Werte von Berechtigungen“ zu ermitteln sind. Ist schon die vom Gesetz gewählte Formulierung nicht praxistauglich, so erweist sich auch die Auslegung durch die Finanzverwaltung als nicht zielführend. Ohne die Kritik an der gesetzlichen Formulierung ausufern zu lassen, ist darauf zu verweisen, dass es im juristi-

75 Vgl. AEASTG, Tz. 794.

schen Sinne einen Anteil weder an der Bezugs- oder Anfallsberechtigung noch an Einkünften oder am Vermögen gibt.⁷⁶ Auch steht außer Frage, dass mit dem Begriff „Anteil“, wie er in § 15 Abs. 1 AStG verwendet wird, nicht ein Anteil im Sinne eines Kapital- oder Geschäftsanteils gemeint sein kann. Eine prozentuale „Anteilsquote“ oder „Beteiligungsquote“, wie es im Bereich der Beteiligung an Kapital- oder Personengesellschaften eingeschwungener Denkstilistik entspricht, entbehrt im Kontext von Stiftungen aufgrund deren Mitgliederlosigkeit einer inhaltlichen Anknüpfung. Denn Stiftungen haben keine Mitglieder oder Gesellschafter, die sich in unterschiedlicher Quote daran beteiligen. Destinatäre werden auch nicht qua Gründung oder Gesellschafterbeschluss zu „Mitgliedern“ der Stiftung, weshalb sie auch keinen Anteil an der Stiftung oder sonstigen ökonomischen Größen der Stiftung haben können.

Wenn die Finanzverwaltung auf den gemeinen Wert von Berechtigungen der Destinatäre bei der Auslegung des seit nahezu einem Jahrhundert fehlverwendeten Begriffs des „Anteils“ im Stiftungskontext abstellt, ersetzt sie den untauglichen Rechtsbegriff des Gesetzes durch eine eigens gewählte unklare Begrifflichkeit. Denn der gemeine Wert kann sich nicht als hilfreich erweisen. § 9 Abs. 2 BewG definiert den gemeinen Wert. Danach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bereits der gesetzliche Wortlaut zeigt, dass es bei der „Berechtigung“ von Destinatären keinen „gemeinen Wert“ geben kann. Denn für wie auch immer geartete „Berechtigungen“ von Destinatären gibt es keinen Rechtsverkehr und es existiert erst recht kein wirtschaftlicher Markt, auf dem sich ein Gleichgewichtspreis einstellen könnte. Zudem sind „Berechtigungen“ von Destinatären im Regelfall höchstpersönliche Rechte, die weder übertragbar noch vererblich noch sonst veräußerungsfähig sind. Auch wird „Berechtigungen“ von Destinatären keine Wirtschaftsgutqualität zuzusprechen sein.

Diese Überlegungen werden bestätigt von der Perspektive der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung. Der BFH⁷⁷ hat bereits lange zurückliegend judiziert, dass der gemeine Wert im Steuerrecht als Verkehrswert verstanden wird. Nach der Rechtsprechung haben beide Werte den gleichen Inhalt. Auch die Rechtsprechung interpretiert den gemeinen Wert somit als Verkehrswert. Allerdings existiert für den zugrunde liegenden Gegenstand,

76 Vgl. Baßler/Wassermeyer/Schönfeld in: FWBS, § 15 AStG Rn. 143.

77 Vgl. BFH v. 02.02.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497.

hier die „Berechtigungen“ von Destinatären, kein Rechts- oder Wirtschaftsverkehr. Folglich erweist sich die von der Finanzverwaltung im Kontext der Auslegung des Begriffs „Anteil“ von Destinatären gewählte Begrifflichkeit als nicht hilfreich.

§ 15 Abs. 2 AStG enthält die Legaldefinition der ausländischen Familienstiftung. Danach ist diese eine Stiftung, bei der der Stifter, seine Familienangehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Im Einzelfall ist die Durchführung eines – eigenständigen – familienstiftungsrechtlichen Rechtstypenvergleichs notwendig.⁷⁸ Während sich im AEASTG 2004⁷⁹ zum Rechtstypenvergleich bei ausländischen Familienstiftungen noch keine Aussage fand, schließt sich das BMF mittlerweile dieser Ansicht an.⁸⁰

Der Passus „zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt“ ist grundsätzlich quantitativer Logik zugänglich und intersubjektiv nachvollziehbar. Das Problem bei der Rechtsanwendung besteht darin, präzise zu umschreiben, auf welche Größe sich „die Hälfte“ beziehen soll. Die Auffassung im AEASTG⁸¹, wonach der maßgebende Tatbestand für das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung der Stifter, ihrer Angehörigen und deren Abkömmlinge entsprechend den gemeinen Werten ihrer wirtschaftlichen Begünstigungen darstellen sollen, führt zu praktischen Schwierigkeiten. Es erscheint schlichtweg unmöglich, gemeine Werte wirtschaftlicher Begünstigungen von Destinatären zu berechnen. Dies liegt zum einen daran, dass die wirtschaftlichen Begünstigungen eine Zukunftsprognose erfordern. Dies würde allenfalls mit Schätzungen möglich sein. Die aus der Bewertungstheorie allgemein und der Unternehmensbewertungslehre speziell hinlänglich bekannten Schwierigkeiten bei Zukunftsprognosen wirtschaftlicher Größen, so auch „wirtschaftlicher Begünstigungen“, lassen es schwierig, wenn nicht unmöglich erscheinen, gemeine Werte abzuleiten. Verstärkt wird dieses Argument, wenn man bedenkt, dass nach der BFH-Rechtsprechung⁸² auch noch nicht Geborene sowie im Extremfall niemals Lebende zu dem Kreis der Begünstigten zählen können. Es erscheint denklogisch unmöglich, in solchen Fällen

78 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797; Kraft, AStG, § 15 Rz. 302; s. dazu weiter unten.

79 Vgl. AEASTG 2004.

80 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

81 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 799.

82 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, Leitsatz: „Unerheblich ist, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren ist, jemals geboren wird und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen wird.“

gemeine Werte wirtschaftlicher Begünstigungen zu ermitteln. Aus diesen Gründen sollten „wirtschaftliche Begünstigungen“ anhand intersubjektiv nachvollziehbarer Größen berechnet werden. Diese werden im Regelfall vergangenheitsorientiert sein.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt neben ihrer definitorischen Relevanz darin, dass sie die Rechtsfolgeanordnung der Zurechnung von Einkünften vorsieht. Zurechnung bedeutet steuerlich nach anerkannten Grundsätzen „Zuordnung in persönlicher Hinsicht“. Gegenstand der Zurechnung sind Einkünfte, die Zurechnung von Vermögen ist derzeit suspendiert, weil das BVerfG die Vermögensteuer als verfassungswidrig beurteilt hat und somit kein Bedürfnis für eine Vermögenszurechnung besteht. Unter Einkünften sind diejenigen zu verstehen, welche sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würden. Die Ermittlung der Einkünfte bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts, dazu gehört auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen.⁸³ Zugeordnet werden also nicht Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten, sondern in sachlicher Hinsicht eine andere Größe, nämlich die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung. In zeitlicher Hinsicht sind dem unbeschränkt Steuerpflichtigen für die Zwecke der Einkommensteuer die Einkünfte zuzurechnen, die der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen sind.

Die Finanzverwaltung hat ihr Verständnis zum maßgebenden Tatbestand für das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ im AEASTG⁸⁴ niedergelegt. Danach soll „der maßgebende(n) Tatbestand für das Merkmal zu mehr als der Hälfte die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung der Stifter, ihrer Angehörigen und deren Abkömmlinge entsprechend den gemeinen Werten ihrer wirtschaftlichen Begünstigungen“ sein.

Diese Formulierung wirft die Problematik auf, wie die „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer Familienstiftung zu ermitteln sind. Diesbezüglich ist zweierlei zu klären, nämlich was unter „wirtschaftlichen Begünstigungen“ zu verstehen ist und die „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ zu bestimmen sind.

Zu beiden Problemkreisen finden sich im AEASTG keine Ausführungen. Zur Kritik an der Begrifflichkeit „gemeiner Wert“ im AEASTG gelten die Ausführungen entsprechend. Denn die quantitative Berechnung der Be-

83 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – IR 39/92, BStBl. II 1993, 388 und BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

84 Vgl. AEASTG, Tz. 799.

zugsberechtigung oder der Anfallsberechtigung nach § 15 Abs. 2 AStG mit dem Instrumentarium der „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer Familienstiftung stellt keine geeignete Auslegungshilfe dar. Einerseits bezieht sich der Begriff des gemeinen Werts in § 9 Abs. 2 Satz 1 – 3 BewG auf ein zu bewertendes Wirtschaftsgut.⁸⁵ Er ist als der Veräußerungspreis definiert, der für das zu bewertende Wirtschaftsgut im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Berücksichtigung aller Umstände mit Ausnahme der ungewöhnlichen und persönlichen Verhältnisse erzielt werden könnte. Maßgebend ist somit der am freien Markt erzielbare Einzelveräußerungspreis.

Hierzu ist analog zu obigen Ausführungen, dass den „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer ausländischen Familienstiftung keine Wirtschaftsgutqualität zuzusprechen ist. Ferner sind sie nicht Gegenstand von Markttransaktionen. Ihnen kann kein Preis beigemessen werden, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Somit interpretiert die Finanzverwaltung auch § 15 Abs. 2 AStG insoweit als wenig hilfreich, als sie sich einer unpassenden Begrifflichkeit bedient.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf eine deutlich verschärfte Sichtweise der Finanzverwaltung im AEASTG im Vergleich mit der früheren Rechtslage. In Tz. 799 hat die Finanzverwaltung ihrem Verständnis Ausdruck verliehen, wonach die Bezugs- und Anfallsberechtigungen für Zwecke des § 15 Abs. 2 AStG aufzusummieren sind. Da diese Interpretation massiv von der herrschenden Literatursicht⁸⁶ abweicht, wird diesbezüglich die Bemühung der Finanzgerichte wahrscheinlich. Das Schrifttum war bis zur Veröffentlichung des AEASTG davon ausgegangen, dass es sich bei der mehr als hälftigen Bezugs- oder Anfallsberechtigung um zwei vollständig getrennt voneinander zu prüfende alternative Tatbestandsmerkmale einer Familienstiftung handele. Gleichsam sei das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ vor die Klammer gezogen, es beziehe sich alternativ entweder auf die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung.

Die Finanzverwaltung nimmt in Widerspruch hierzu nunmehr an, dass eine Familienstiftung auch dann vorliegen könne, wenn die aufaddierten Bezugs- und Anfallsberechtigungen der in § 15 Abs. 2 AStG genannten Per-

85 Vgl. Viskorf in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, BewG, § 9 Rn. 3.

86 Nachweise bei Moser, IStR 2023, 885. s. auch Tischendorf, IStR 2024, 289 (291).

sonen mehr als die Hälfte der gesamten Bezugsberechtigungen oder mehr als die Hälfte der gesamten Anfallsberechtigungen betragen.⁸⁷

Die Problematik wird plastisch anhand eines dem AEASTG in Tz. 799 wörtlich entnommenen Beispiels.

Beispiel: Der bereits verstorbene Stifter S war Stifter einer ausländischen Familienstiftung. Sein unbeschränkt steuerpflichtiger Neffe N1 ist zu 30 Prozent bezugsberechtigt und sein beschränkt steuerpflichtiger Neffe N2 ist zu 30 Prozent anfallsberechtigt.

Die Voraussetzungen der Familienstiftung nach § 15 Abs. 2 AStG sind erfüllt. Die Voraussetzung der mehr als hälftigen Bezugsberechtigung oder mehr als hälftigen Anfallsberechtigung sind gegeben.

Ob sich diese Rechtsauffassung vor den Gerichten angesichts des entgegenstehenden Wortlauts des § 15 Abs. 2 AStG halten können, erscheint zweifelhaft. In jedem Falle ist betroffenen Steuerpflichtigen, je nach Lage der Stiftung selbst bzw. den Destinatären, zu raten gegen entsprechende Bescheide vorzugehen.

Für die Besteuerungsrealität enthält der AEASTG 2023 eine wichtige Positionierung seitens der Finanzverwaltung. Unter Verweis auf eine Grundsatzentscheidung des BFH⁸⁸ hält sie § 15 AStG für nicht anwendbar, wenn die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen den hinter der Familienstiftung stehenden Personen zuzurechnen sind.⁸⁹ Ergänzend ist im Rahmen einer vorgelagerten Prüfung zu entscheiden, ob die der Familienstiftung zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgüter auch in deren wirtschaftlichem Eigentum stehen. Das nachfolgende Beispiel illustriert die Position der Finanzverwaltung.

87 Kritisch hierzu die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 04.09.2023, 18.

88 Vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361.

89 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 775.

Beispiel: Eine ausländische Stiftung wird von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter gegründet. Der Stifter behält sich ein sämtliche Vermögensgegenstände umfassendes Rückübertragungsrecht vor. Fraglich ist, ob es sich bei der Stiftung um eine Familienstiftung nach § 15 Abs. 2 AStG handelt. Nach der Diktion des AEStG könnten daran Zweifel bestehen.

Steuerliche Beurteilung

Es geht vorliegend um die Problematik einer wirksamen Vermögensübertragung. Demgemäß ist zu fragen, ob die Verfügungsmacht, der zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter auf die Familienstiftung übergegangen ist. Die Finanzverwaltung beurteilt solche Rückübertragungsrechte am Maßstab des § 39 AO. Deren Ausführungen im AEStG⁹⁰ legen die Sichtweise nahe, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht nach Maßgabe des § 39 AO auf die Familienstiftung übergegangen ist. Dann läge bereits im Grundsatz kein Fall des § 15 AStG vor.

Es liegt im Bereich des zu Erwartenden, dass das Rückübertragungsrecht von der Finanzverwaltung als jederzeitige Möglichkeit der Rückgängigmachung der Vermögensübertragung interpretiert wird. Die Wirksamkeit der Übertragung wäre dann nicht gegeben. Gestützt auf § 39 AO wären nach dieser Lesart die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen nicht der Familienstiftung selbst zuzurechnen, sondern den hinter der Familienstiftung stehenden Personen. Dies ist im vorliegenden Fall der Stifter.

3. Die Unternehmensstiftung (§ 15 Abs. 3 AStG)

Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung unter bestimmten weiteren Voraussetzungen wie eine Familienstiftung behandelt. Das gleiche gilt, wenn eine natürliche oder juristische Person als Mitunternehmer eine Stiftung errichtet hat. Die dritte Fallgruppe des § 15 Abs. 3 AStG schließlich umfasst die Errichtung einer Stiftung ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland durch eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse. Voraussetzung ist, dass der Stifter, seine Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschaften, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und

90 Vgl. AEStG 2023, Tz. 822.

Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.

Wenn auch die Wortlautfassung der Bestimmung zu erheblicher Kritik⁹¹ Anlass gibt, kommt ihr Grundanliegen gleichwohl hinreichend deutlich zum Ausdruck. Der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 AStG soll auf sogenannte Unternehmensstiftungen ausgedehnt werden. Einige Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 sind identisch mit denen des Abs. 1, so – i.V.m. Abs. 2 – der Begriff „zu mehr als der Hälfte“ sowie die Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung. Entsprechend gilt insoweit, dass – ebenso wie die Familienstiftung des § 15 Abs. 2 AStG – die Unternehmensstiftung des § 15 Abs. 3 AStG nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein darf.

Unklar ist indessen das Tatbestandsmerkmal, unter welchen Umständen ein (Mit-)Unternehmer eine Stiftung im Rahmen seines Unternehmens errichtet. Die Literatur⁹² tendiert dazu, der Formulierung „im Rahmen seines Unternehmens“ gar keine Bedeutung zuzumessen, weil eine Familienstiftung eigentlich nie betrieblich veranlasst sein könne. Dem ist zu folgen, zumal die Regelungsidee des Abs. 3 doch wohl darin bestehen dürfte, die Rechtsfolgen über den Kreis der dem Stifter aus familiären Erwägungen nahestehenden Personen auch auf aus unternehmerischen Motiven verbundene Personen hinaus auszudehnen.

Bei einer Körperschaft, einer Personenvereinigung oder einer Vermögensmasse kommt es nicht darauf an, dass die Errichtung der Stiftung im Ausland im Rahmen des Unternehmens erfolgt. Dies steht im systematischen Einklang damit, dass nach der BFH-Rechtsprechung eine Kapitalgesellschaft keine Privatsphäre kennt. Es erscheint deshalb nicht abwegig, beispielsweise im Rahmen der Errichtung einer ausländischen Unternehmensstiftung durch eine beherrschte GmbH das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten des GmbH-Gesellschafters zu prüfen, wenn die Konstellation im Einzelfall dafür Anlass gibt.

§ 15 Abs. 3 AStG ordnet als Rechtsfolge an, dass die Unternehmensstiftung wie eine Familienstiftung behandelt wird. Folglich wird die nach Abs. 1 statuierte Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens auch im Zusammenhang mit den im Rahmen einer Unternehmensstiftung zu identifizierenden Begünstigten zur Anwendung zu kommen haben.

91 Vgl. Moser/Gebhardt, ISR 2013, 84, 85 f.

92 Vgl. Baßler in: FWBS, § 15 AStG Rz. 102; Kraft, AStG, Tz. 332.

4. Gleichgestellte Rechtsträger (§ 15 Abs. 4 AStG)

Die Vorschrift des § 15 AStG zielt insgesamt darauf ab, bestimmte Rechtsträger mit vom Gesetzgeber für unerwünscht gehaltenen ökonomischen Charakteristika zu treffen. Dies sind in erster Linie die sogenannten Familienstiftungen. Aber auch andere Organisationsformen, die aufgrund ihrer Konzeption und ihrer Funktionsweise zu diesem Typus strukturelle Ähnlichkeiten aufweisen, befinden sich im Visier der Vorschrift. Das alleinige Abstellen auf den Namen „Stiftung“ würde in jedem Fall zu kurz greifen. Daher verfolgt § 15 Abs. 4 AStG die Absicht, vergleichbare organisatorische Einheiten – genauer: die Personen, die sie ins Leben gerufen haben (den Stiftern äquivalent) bzw. die Personen, die eine den Bezugsrespektive Anfallsberechtigten adäquate Begünstigungsposition einnehmen – ebenfalls mit den Rechtsfolgen der Bestimmung zu belegen. Daher sollen auch sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen bei „stiftungs-“ähnlichem Gebaren gleichfalls bei den relevanten vergleichbaren Personengruppen die Zurechnung als Rechtsfolge auslösen.

Das Anliegen des § 15 Abs. 4 AStG ist es somit weder auf die Bezeichnung als „Stiftung“ noch auf ihre Rechtspersönlichkeit abzustellen. Denn die Bestimmung ordnet an, dass § 15 AStG sowohl auf rechtsfähige ausländische Personenvereinigungen als auch auf nicht rechtsfähige ausländische Personenvereinigungen Anwendung findet. Daher sind sämtliche Institutionen mit der Funktion einer Stiftung, die also insbesondere nach ihrem Satzungszweck Anfalls- oder Bezugsberechtigte zulassen oder tatsächlich einen Personenkreis mit Anfalls- oder Bezugsberechtigung definieren, unter die Vorschrift zu fassen. Als Faustregel gilt hierbei, dass diese Institutionen unter § 1 Abs. 1 KStG zu fassen wären, hätten sie ein entsprechendes inländisches Anknüpfungsmerkmal wie Sitz oder Ort der Geschäftsleitung. Abgrenzungskriterium ist indessen, dass nach den Merkmalen des Typenvergleichs keine Kapitalgesellschaft vorliegen darf, weil sich die §§ 7–14 AStG einerseits und der § 15 AStG andererseits gegenseitig ausschließen.

Der aus dem angloamerikanischen Rechtskreis bekannte „Trust“ stellt nach gefestigter BFH-Rechtsprechung ein solches Zweckvermögen dar, welches durch § 15 Abs. 4 AStG den Stiftungen gleichgestellt ist. Voraussetzung dafür ist, dass die Verfügungs- und Einflussmacht des Gründers („settlor“)

eines solchen „Trusts“ beschränkt ist.⁹³ Entscheidende Bedeutung nimmt insoweit die Ausgestaltung der Gründungsurkunde nebst ergänzenden Dokumenten ein („trust deed“, „trust agreement“ sowie weitere „trust documents“ wie „letters of wishes“ oder „side letters“).

5. Steueranrechnung (§ 15 Abs. 5 AStG)

§ 15 Abs. 5 AStG stellt die Anrechnung von Steuern, die zu Lasten der ausländischen Familienstiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben werden, auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Zurechnungssubjekte klar. Sachlich umfasst die Steueranrechnung sowohl ausländische als auch inländische Steuern vom Einkommen.

Eine wichtige weitere Klarstellung findet sich im AEASTG insoweit, als die Steueranrechnung in dem Veranlagungszeitraum erfolgt, in dem die Einkünfte der Familienstiftung erfasst werden, für den die Steuern entrichtet wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuern kommt es nicht an. Dies steht im Gegensatz zur früheren teilweise anzutreffenden Praxis, wonach es für erforderlich gehalten wurde, dass die Anrechnung von Steuern der Familienstiftung bei den Destinatären nur in den Veranlagungszeiträumen erfolgen können sollte, in denen sie gezahlt wurden. Dies ergab sich daraus, dass im AEASTG 2004⁹⁴ der folgende Passus zu finden war: „Steuern können nur für die Jahre angerechnet werden, in denen sie entrichtet wurden.“ Dies konnte dazu führen, dass die Anrechnung ausländischer Steuern der Familienstiftung „ins Leere“ ginge.

Die nunmehr explizit formulierte Auslegung der Finanzverwaltung ist zu begrüßen, da sie die Anrechnung ausländischer Steuern der Familienstiftung nach wirtschaftlicher Verursachung zulässt. Verfahrensrechtlich ist nach nunmehr explizit formulierter und zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung im Falle der späteren Entrichtung bzw. Erstattung der Steuern die Feststellung nach § 18 AStG nach den Grundsätzen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und als Folge die Festsetzung beim Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu korrigieren.

93 Vgl. BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

94 Vgl. AEASTG 2004, Rz. 15.5.2.

6. Unionsrechtliche Rettungsklausel (§ 15 Abs. 6 AStG)

§ 15 Abs. 6 AStG enthält eine unionsrechtliche Rettungsklausel, die zum Gegenstand hat, unionsrechtlich begründeten Zweifeln an der Verträglichkeit des Regelungskomplexes „ausländische Familienstiftungen“ mit den Grundfreiheiten zu begegnen. Die Vorschrift ermöglicht es dem Stifter bzw. Bezugs-/Anfallsberechtigten der Zurechnung der Einkünfte zu entgehen.

Somit wird für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG suspendiert, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es erfolgt der Nachweis, dass das Stiftungsvermögen den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist.
- Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat, werden aufgrund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren Vereinbarung für die Durchführung der Besteuerung erforderliche Auskünfte erteilt.

Vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Beurteilung ausländischer Familienstiftungen ist auf die vom FG Köln⁹⁵ begründeten unionsrechtlichen Zweifel daran hinzuweisen, ob einer in Liechtenstein ansässigen Familienstiftung das für inländische Familienstiftungen geltende sog. Steuerklassenprivileg im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorenthalten werden darf. Das FG Köln nimmt insoweit einen nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit an und hat ein entsprechendes Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet.⁹⁶

In der Literatur⁹⁷ wird die Vorlagefrage des FG Köln in den Kontext des § 15 AStG gestellt. Dabei wird die Befürchtung geäußert, dass eine einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit feststellende Entscheidung des EuGH zu einem gesetzgeberischen Einschreiten und einer deutlich restriktiveren Handhabung der Errichtungsbesteuerung in- und ausländischer Familienstiftungen führen könnte. Dies wird vor dem Hintergrund aktueller politischer Debatten, des immer wieder aufkeimenden Interesses einzelner

95 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882.

96 Vgl. EuGH Az. C-142/24. Vgl. hierzu Gliederungspunkt J.I.

97 Vgl. Eiling/Keßeler, IWB 2024, 306.

Bundestagsfraktionen⁹⁸ an der Besteuerung von Familienstiftungen und aufgrund des wahrgenommenen restriktiven Vorgehens der Finanzverwaltung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 6 AStG plausibilisiert.

Ob diese Befürchtungen sich als begründet erweisen, ist aus aktueller Perspektive schwierig zu prognostizieren. Neben der Diktion des zu erwartenden Judikats des EuGH wird dies letztlich eine Frage legislatorischer Prioritäten sein.

7. Entsprechende Anwendung deutschen Steuerrechts bei der Einkünfteermittlung (§ 15 Abs. 7 AStG)

Nach § 15 Abs. 7 S. 1 AStG sind die nach § 15 Abs. 1 AStG zuzurechnenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln. Die einschlägigen Einkünfteermittlungsvorschriften ergeben sich aus der jeweiligen Einkunftsart der Stiftungseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG. § 8 Abs. 2 KStG greift auf Ebene der Stiftung nicht, d.h. diese kann – theoretisch – alle sieben Einkunftsarten verwirklichen. In der Besteuerungswirklichkeit handelt es sich regelmäßig um sechs Einkunftsarten, da die Erzielung von Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit höchstpersönlicher Natur ist und damit natürlichen Personen vorbehalten ist.

8. Behandlung der zuzurechnenden Einkünfte beim Stifter/Destinatär (§ 15 Abs. 8 AStG)

§ 15 Abs. 8 AStG bestimmt, dass die zugerechneten Einkünfte beim Zurechnungsempfänger grundsätzlich zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören. Dabei gilt § 15 Abs. 8 S. 1 AStG ausschließlich für Zurechnungssubjekte, die ihre Einkünfte nach dem Einkommensteuergesetz ermitteln. Das sind natürliche Personen nach § 1 Abs. 1–3 EStG.

§ 15 Abs. 8 S. 2 i. Hs. AStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG ordnet die Besteuerung von Zurechnungsbeträgen der Familienstiftung beim Zurechnungssubjekt als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung an. In diesem Zusammenhang ist jedoch die Frage zu stellen, ob es faktisch möglich ist, eine Stifter-

98 Vgl. BT-Drucks. 19/31904.

stellung bzw. eine Begünstigtenstellung explizit einem Betriebsvermögen einer natürlichen Person zuzuordnen. Im Regelfall wird die Gründung einer Stiftung privat veranlasst sein, in jedem Fall dürfte sich ein solcher Nachweis schwierig gestalten.

Von erheblicher Bedeutung ist § 15 Abs. 8 S. 2 2. Hs. AStG. Diese Vorschrift normiert, dass § 3 Nr. 40 S. 1 Buchstabe d und § 32d EStG nur insoweit anzuwenden sind, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG anzuwenden wären. Dies hat zur Folge, dass bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen als Destinatären das Teileinkünfteverfahren bzw. das Abgeltungssteuerregime zur Anwendung gelangt, wenn in der Person des Destinatärs die Voraussetzungen erfüllt sind.⁹⁹

§ 15 Abs. 8 S. 3 1. Hs. AStG bestimmt, dass bei Körperschaften als Zurechnungsempfänger § 8 Abs. 2 KStG unberührt bleibt. Folglich qualifizieren die zugerechneten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 15 Abs. 8 S. 3 Hs. 2 AStG ist analog zu § 15 Abs. 8 S. 2 Hs. 2 AStG formuliert und sieht vor, dass § 8b Abs. 1 und 2 KStG nur dann Anwendung finden, wenn diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Zurechnungsempfänger Anwendung gefunden hätten. Hier hat der Gesetzgeber primär mehrstufige Beteiligungsstrukturen im Blick. Ist der Zurechnungsempfänger eine Körperschaft und würde eine der ausländischen Familienstiftung nachgeschaltete Kapitalgesellschaft im Fall einer Direktbeteiligung des Zurechnungsempfängers als Zwischengesellschaft qualifizieren, so greift wegen § 15 Abs. 8 S. 3 Hs. 2 AStG beim Zurechnungsempfänger § 8b Abs. 1 und 2 KStG nicht. Dieser würde nämlich bei einer Direktbeteiligung an einer Zwischengesellschaft explizit durch § 10 Abs. 2 S. 3 suspendiert.¹⁰⁰

9. Nachgeschaltete Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 9 AStG)

§ 15 Abs. 9 AStG bestimmt, dass einer ausländischen Familienstiftung bei Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft deren Einkünfte in entsprechender Anwendung der §§ 7–14 AStG zuzurechnen sind. Die Vorschrift richtet sich gegen mehrstöckige Gestaltungen, bei denen ausländische Familienstiftungen an Zwischengesellschaften im Sinne der §§ 7–13

⁹⁹ Vgl. hierzu das Beispiel im AEStG 2023, Tz. 839.

¹⁰⁰ Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, DStR 2012, 1773.

AStG beteiligt sind. Die Finanzverwaltung interpretiert das Telos der Norm so, dass eine Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–13 AStG mittels Zwischenschaltung einer ausländischen Familienstiftung zwischen den Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG und der ausländischen Zwischengesellschaft verhindert werden soll. Die Zurechnungstechnik erfolgt in zwei Schritten. Im ersten Schritt werden die Einkünfte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft in entsprechender Anwendung der §§ 7–13 AStG der ausländischen Familienstiftung zugerechnet. Im zweiten Schritt erfolgt dann die Zurechnung dieser Einkünfte zum Zurechnungssubjekt.

§ 15 Abs. 9 S. 2 AStG enthält eine Regelung für tatsächliche Gewinnausschüttungen nachgeschalteter Zwischengesellschaften. Soweit die entsprechenden Einkünfte bereits nach § 15 Abs. 9 S. 1 AStG der ausländischen Stiftung und von dort aus dem Stifter zugerechnet werden, sind tatsächliche Gewinnausschüttungen explizit von den Rechtsfolgen des § 15 AStG ausgenommen. Damit soll eine Doppelbesteuerung verhindert werden.

10. Nachgeschaltete ausländische Stiftungen (§ 15 Abs. 10 AStG)

Nach § 15 Abs. 10 AStG werden einer ausländischen Familienstiftung Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen zugerechnet. Diese Voraussetzungen bestehen im Wesentlichen darin, dass sich die nachgeschaltete Stiftung nicht auf die unionsrechtlich begründeten Ausnahmen des § 15 Abs. 6 AStG berufen kann. Diese Sichtweise kommt auch im AEASTG zum Ausdruck, wonach § 15 Abs. 10 AStG die Zurechnung von Einkünften einer nachgeschalteten ausländischen Stiftung zur vorgeschalteten ausländischen Familienstiftung in den Fällen regelt, in denen die ausländische Familienstiftung allein oder zusammen mit den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar Bezugs- oder Anfallsberechtigte einer anderen, nachgeschalteten, ausländischen Stiftung ist.¹⁰¹

11. Tatsächliche Stiftungsauskehrungen (§ 15 Abs. 11 AStG)

Nach § 15 Abs. 11 AStG unterliegen Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung bei Personen i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG nicht der Besteuerung,

¹⁰¹ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 856.

soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits zugerechnet worden sind. Demgemäß erschließt sich die Ratio legis der Vorschrift, die darin gesehen werden kann, dass für den Fall tatsächlicher Auskehrungen einer ausländischen Familienstiftung an ihre im Inland ansässigen Destinatäre die Vermeidung einer Doppelbesteuerung sichergestellt werden soll. Auch die Finanzverwaltung¹⁰² sieht darin den Gesetzeszweck.

Von praktischer Bedeutung ist, dass die Regelung des § 15 Abs. 11 AStG keine Personenidentität von Zurechnungs- und Zuwendungssubjekt voraussetzt. Solche Konstellationen sind denkbar, wenn sich der Kreis der Begünstigten geändert hat oder der Personenkreis des § 15 Abs. 1 AStG Veränderungen aufgrund von Begründung oder Aufhebung der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die h.M.¹⁰³ geht davon aus, dass dem Wortlaut des § 15 Abs. 11 AStG eine solche Einschränkung nicht zu entnehmen ist. Sie ist auch teleologisch nicht geboten, da auch bei fehlender Personenidentität die Bestimmung des § 15 Abs. 11 AStG eine zweifache Besteuerung derselben Einkünfte verhindert. Eine Personenidentität von Zurechnungsempfänger und Zuwendungsempfänger ist daher nicht erforderlich. Zu begrüßen ist daher, dass die Finanzverwaltung¹⁰⁴ diese Position ihren Erläuterungen im AEASTG zugrunde legt.

III. Typenvergleich für ausländische Familienstiftungen

1. Anwendungsprobleme beim Typenvergleich

Es wurde bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass bei der Beurteilung eines ausländischen Rechtsgebildes im Hinblick auf eine „ausländische Familienstiftung“ ein sogenannter Rechtstypenvergleich durchzuführen ist. Der Typenvergleich als gleichsam gewohnheitsrechtliches Rechtsinstitut findet seit seiner richterrechtlichen Begründung durch den Reichsfinanzhof¹⁰⁵ seit bald 100 Jahren Anwendung im deutschen Steuerrecht. Er hat sich – das belegt seine lange Existenz – trotz mitunter formulierten Reformaufrufen

102 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 864.

103 Vgl. Kraft/Schulz, IStR 2012, 897, Moser/Gebhardt, DStZ 2013, 753, Kirchhain, IStR 2012, 606; Kraft/Preil/Moser, IStR 2016, 96 (98).

104 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 867.

105 Sog. Venezuela-Entscheidung des RFH aus dem Jahr 1930. RFH v. 12.02.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73. Bestätigt durch RFH v. 18.12.1930 – VI A 899/30, RFHE 27, 303.

und Vereinfachungsvorschlägen¹⁰⁶ im Kern bewährt. Der Bundesfinanzhof wendet ihn in ständiger Rechtsprechung an, auch die Finanzverwaltung beurteilt ausländische Rechtsgebilde nach den Kriterien des Rechtstypenvergleichs.

Demgemäß weist der AEASTG 2023¹⁰⁷ zutreffend darauf hin, dass eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG im Kern dem Modell der §§ 80–88 BGB folgt. Folglich muss eine privatnützige, mitgliederlose Organisation gegeben sein. Die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ist unerheblich. Vielmehr ist im Kontext der Durchführung des Rechtstypenvergleiches zu eruieren, ob das ausländische Rechtsgebilde eine vergleichbare Struktur aufweist.

Die Finanzverwaltung rekurriert im Kontext der begrifflichen Charakteristik des Phänomens „ausländische Familienstiftung“ auf die Wertungen der institutionellen Grundlagen des deutschen Zivilrechts. Denn nach der im AEASTG 2023¹⁰⁸ anzutreffenden Auffassung der Finanzverwaltung muss das ausländische Rechtsgebilde eine der deutschen Stiftung vergleichbare Rechtsform aufweisen. Dabei ist als Maßstab die in den §§ 80–88 BGB geregelte, mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete und ohne mitgliedschaftliche Organisation ausgestaltete privatnützige Stiftung heranzuziehen. Die Finanzverwaltung geht insoweit zutreffend davon aus, dass diese die Aufgabe hat, den vom Stifter festgelegten Zweck dauerhaft mit Hilfe eines dafür gewidmeten Vermögens zu verfolgen. Im Hinblick auf die Durchführung und Anwendung des Rechtstypenvergleiches betont das BMF, dass es nicht auf die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ankommt, sondern die entsprechende Struktur festzustellen ist. Als wesentliche Vergleichskriterien sind danach eine zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen, die fehlende mitgliedschaftliche Organisation, die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen, die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter und die Bestimmung von Begünstigten zu nennen. Unter Verweis auf die höchstrichterliche Judikatur¹⁰⁹ stellt die fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht kein Ausschlusskriterium für die Vergleichbarkeit mit der Stiftung des deutschen bürgerlichen Rechts nach § 80 BGB dar. Mithin ist die

106 Vgl. Röder, IStR 2021, 795.

107 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

108 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

109 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht nach der Vorstellung der Finanzverwaltung auch kein Ausschlusskriterium für die Anwendbarkeit des § 15 AStG.

Funktional dient der Typenvergleich dazu, das rechtsformabhängige deutsche Unternehmenssteuerrecht auch auf ausländische Rechtsträger anwenden zu können. Bei einer ausländischen Familienstiftung gilt dies auch eingedenk des Befundes, dass es an Teilhabern fehlt.¹¹⁰ Nach zutreffender Einschätzung der Finanzverwaltung¹¹¹ kommt es nicht auf die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes an, sondern darauf, ob die entsprechende Struktur dem Leitbild einer Familienstiftung als gleichwertig zu erachten ist. Eine fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht ist nach Einschätzung der Finanzverwaltung unter Berufung auf Präzedenzen¹¹² kein Ausschlusskriterium für die Vergleichbarkeit und mithin keine Voraussetzung des § 15 AStG. Letztlich entspricht die Anwendung des Typenvergleichs bei der Beurteilung ausländischer Rechtsgebilde im Hinblick auf das Vorliegen einer „ausländischen Familienstiftung“ ständiger Rechtsprechung des BFH¹¹³, sodass es für die Finanzverwaltung schwierig geworden wäre, von dieser Linie abzuweichen.

Die Durchführung des Typenvergleichs kann den Rechtsanwender im Einzelfall vor Probleme stellen. Zwar enthalten die Ausführungen der Finanzverwaltung insoweit eine Handreichung, als sie bestimmte Kriterien auflisten, die bei der Beurteilung eines ausländischen Rechtsgebildes im Hinblick auf die Existenz einer „ausländischen Familienstiftung“ vorliegen müssen. Gleichwohl finden sich keine konkreten Hinweise, wie dieser im konkreten Fall durchzuführen ist.

Im Rahmen der praktischen Durchführung des Typenvergleichs ist bei der Beurteilung von nach ausländischem Recht errichteten Rechtsgebilden in den Blick zu nehmen, dass es sich bei dem Typus „Stiftung“ um eine „Rechtsform eigener Art“ handelt.¹¹⁴ Sowohl nach inländischem Recht als auch im Kontext des Typenvergleichs nimmt die Stiftung, und damit auch die ausländische Familienstiftung, eine besondere Stellung ein. Diese beruht auf dem Umstand, dass sich eine natürliche Person, aber auch eine

110 Vgl. Röder, IStR 2021, 795.

111 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

112 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

113 Vgl. BFH v. 08.02.2017 – I R 55/14, BFH/NV 2017, 1588; BFH v. 18.08.2022 – V R 15/20, BStBl. II 2023, 302; BFH v. 11.10.2022 – I R 18/20, BFH/NV 2023, 266.

114 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 35.

juristische Person oder eine Personengesellschaft von ihrem Vermögen oder Teilen davon in der Weise trennen, dass dieses Vermögen zu einem Zweckvermögen verselbstständigt wird. Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen wird das aufgrund der Vermögensabtrennung entstandene Zweckvermögen als rechtsfähig anerkannt. Somit ist eine vom stiftenden Rechtsträger, also der natürlichen Person, der juristischen Person oder der Personengesellschaft zu unterscheidende juristische Person, die (ausländische Familien-)Stiftung entstanden.

Deren zentrales Charakteristikum besteht darin, dass es sich um eine mitgliederlose juristische Person handelt. Welchen Stellenwert dabei die „Mitgliederlosigkeit“ einnimmt, kann im konkreten Einzelfall bei der Durchführung des Typenvergleichs dahingestellt bleiben. Während darin einerseits das „Alleinstellungsmerkmal des Rechtsinstituts Stiftung“ gesehen wird,¹¹⁵ wird es von anderen Stimmen im Schrifttum als „das Allerunwichtigste an ihr“¹¹⁶ bezeichnet.¹¹⁷

Die vom BGH¹¹⁸ gewählte Umschreibung dient auch im Rahmen des Typenvergleichs als Leitbild: „Im Gegensatz zu vereinsrechtlich strukturierten juristischen Personen, ist die Stiftung eine reine Verwaltungsorganisation, mit deren Hilfe der vom Stifter gewollte Zweck verwirklicht wird. Die in der Verfassung der Stiftung vorgesehenen Organe, insbesondere der Vorstand, sind das einzige personale Element.“

Im Kontext des Typenvergleichs zu untersuchen ist daher, ob die zentralen Charakteristika einer Stiftung, namentlich Zweck, Vermögen und Organisation beim zu beurteilenden ausländischen Rechtsgebilde gegeben sind.¹¹⁹ Kann dies bejaht werden, ist das Verhältnis zu würdigen, in dem diese Wesensmerkmale „Zweck, Vermögen und Organisation“ zueinanderstehen. Der stiftende Rechtsträger trennt sich von seinem Vermögen und widmet es einem oder mehreren bestimmten Zwecken in der Weise, dass es der Allgemeinheit oder einzelnen Begünstigten zugutekommt. Treten weitere Kriterien hinzu, die belegen, dass die Stiftung im besonderen Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet wurde, ist nach den Grundstrukturen des Typenvergleichs von der Existenz einer „ausländischen Familienstiftung“ auszugehen.

115 Vgl. Winkler, ZStV 2017, 165 (167).

116 Vgl. Muscheler, ZEV 2019, I (2).

117 Vgl. Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 52.

118 Vgl. BGH v. 22.01.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344 (350 f.).

119 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 35.

2. Typenmerkmale von Familienstiftungen

Ausgehend von den Vorgaben der Finanzverwaltung¹²⁰ werden nachfolgend Überlegungen angestellt, welche Kriterien im konkreten Einzelfall bei der Durchführung des Typenvergleichs bei ausländischen Familienstiftungen zur Anwendung gelangen sollten.

Diese von der Finanzverwaltung als „wesentliche Vergleichskriterien“ bezeichneten Typusmerkmale können wie folgt aufgezählt werden:

1. eine zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen,
2. die fehlende mitgliedschaftliche Organisation,
3. die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen,
4. die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter,
5. die Bestimmung von Begünstigten.

Ad (1): Zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen

Im Rahmen der Prüfung der zweckgebundenen Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen wird zentral auf den Stifterwillen abzustellen sein. Dieser ist zu eruieren anhand des Stiftungsgeschäfts, der Satzung, den Statuten oder auch begleitenden Instrumenten wie etwa sogenannter „side letters“.¹²¹ Dabei dürfte es nicht genügen, dass die zweckgebundene Widmung von Vermögen lediglich verschriftlicht ist. Entscheidend ist insoweit die tatsächliche Durchführung. Diese wird über den Lebenszyklus Gegenstand der Überwachung durch die Stiftungsorgane sein müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Stiftung als transparent behandelt werden könnte. Ebenso ist zu erwarten, dass neben der nachgewiesenen Verpflichtung der Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen durch den Stifter die tatsächliche Durchführung dauerhafter Gegenstand finanzamtlicher Maßnahmen der Sachverhaltsverifikation sein wird.

Das Zweckvermögen, in welches die Widmung von Vermögen erfolgt, wird Parallelen zu sonstigen Sondervermögen in strukturell vergleichbaren Konstellationen aufweisen. Ähnlich wie im Bereich von Sondervermögen bei Investmentfonds wird auch bei ausländischen Familienstiftungen von entscheidender Bedeutung sein, dass die dem Zweckvermögen gewidmeten Vermögensgegenstände abtrennbar sind und für sachverständige Dritte nachvollziehbar identifiziert werden können. Damit ist ein in höchstem Maße professionelles Vermögensmanagement („asset management“) ver-

120 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

121 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 824.

knüpft, welches den Anforderungen hinreichenden Detaillierungsgrades und professioneller Sorgfalt genügt.

Schließlich muss sich die Zweckbindung bzw. müssen sich die Zweckbindungen des dem Zweckvermögen gewidmeten Vermögens nicht nur aus den schriftlich niedergelegten Dokumenten ergeben, sondern auch in diesem Kontext ist höchste Akribie auf die tatsächliche Durchführung zu legen, um nicht den Status der „ausländischen Familienstiftung“ zu gefährden. Denn sollte sich aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse erweisen, dass das ausländische Rechtsgebilde mangels tatsächlicher Durchführung der zweckgebundenen Widmung von Vermögen in das Zweckvermögen den Status einer transparenten Vermögensmasse einnimmt, wären die Rechtsfolgen im Regelfall ungleich nachteiliger.

Ad (2): Fehlende mitgliedschaftliche Organisation

Um eine privatrechtliche, mitgliederlose Organisation handelt es sich dann, wenn das typische und konstitutive Merkmal der Mitgliedschaft fehlt, nämlich die Beitrittserklärung seitens des potenziellen Mitglieds und die Annahme der Mitgliedschaft durch die Mitgliederversammlung oder ein anderes legitimes Organ. Ebenso ist es typisch für Mitglieder, so auch Gesellschafter, dass sie in gewissem Maße Mitspracherechte in der Organisation haben. Der Gesetzgeber definiert den Begriff Mitgliedschaftsrechte soweit ersichtlich nicht. Immerhin besteht gesellschaftsrechtlich Einigkeit, dass Mitgliedschaftsrechte im Kern sowohl Vermögensrechte als auch Verwaltungsrechte vermitteln. Diese mögen unterschiedlich ausgeprägt sein, bei einem Verein anders als bei einer erwerbswirtschaftlich agierenden GmbH. Typische Verwaltungsrechte umfassen das Recht auf Teilnahme an (Jahres-)Hauptversammlungen oder ähnlichen den Mitgliedern vorbehaltenen Zusammenkünften mit dem Ziel, Entscheidungen in Bezug auf die Organisation zu treffen. Daneben sind zu nennen Auskunftsrechte, Stimmrechte, Entlastungsrechte geschäftsführender Organe, wobei vorbehaltlich abweichender organisationsrechtlicher Regelungen die Verwaltungsrechte im Regelfall den Mitgliedern grundsätzlich gleichmäßig zustehen. Ausnahmen bilden häufig Stimmrechte, die sich bei kapitalmäßigen Organisationsformen oftmals grundsätzlich nach der kapitalmäßigen Beteiligung richten.

Vermögensrechte vermitteln im Allgemeinen Ansprüche auf monetäre Vorteile, wobei sich der Umfang der Vermögensrechte wiederum grundsätzlich nach der kapitalmäßigen Beteiligung bestimmen wird.

Diese mitgliedertypischen Vermögensrechte und Verwaltungsrechte haben Destinatäre, Stifter, Stiftungsvorstände oder auch Beiräte in einer Stif-

tung typischerweise nicht. Daher ist in der Praxis aus den nicht vorhandenen Rechten zu schließen, ob eine Organisationsform als mitgliederlos zu werten ist. Dies wird im Regelfall aufgrund einer Einzelfallwürdigung erfolgen müssen.

Die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ist völlig unerheblich. Selbst wenn sich in der Bezeichnung kein Hinweis auf eine stiftungsähnliche Organisationsform findet (wie etwa „foundation“, „trust“, „family foundation“, „family trust“, „endowment“, „donation“ oder vergleichbare Bezeichnungen in anderen Sprachen) kann der Typenvergleich dazu führen, dass von einer „ausländischen Familienstiftung“ auszugehen ist. Selbst bei einer „association“, gemeinhin eher mit einem vereinsähnlichen Gebilde assoziiert, oder gar bei einer „corporation“, kann bei festgestellter Mitgliederlosigkeit eine „ausländischen Familienstiftung“ a priori nicht auszuschließen sein.

Ad (3): Fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen

Die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen ist eng mit der Struktur der Mitgliederlosigkeit verknüpft. Anteile verkörpern als Anspruchsrechte typischerweise Mitgliedschaftsrechte in der Form von Vermögensrechten und Verwaltungsrechten. Dies bedeutet, dass bei einer Familienstiftung der Einfluss auf die Entscheidungen der Stiftung gerade nicht aus den Rechten abzuleiten ist, die im Anteil wurzeln. Denkmodelle wie „one share – one vote“ oder auch Mehrstimmrechtsanteile sind Entscheidungsstrukturen in stiftungsähnlichen Rechtsgebilden fremd.

Ad (4): Die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter

Das konstitutive Kriterium der vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter kann konkretisiert werden, wenn die Ausführungen im AEASTG als Auslegungshilfe verstanden werden. Die Finanzverwaltung vertritt insoweit nämlich zutreffend, dass § 15 AStG nicht anwendbar ist, wenn die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen, insbesondere nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO den hinter der Familienstiftung stehenden Personen zuzurechnen sind. Denn in einem solchen Fall wäre davon auszugehen, dass die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter gerade nicht erfolgt ist. Vielmehr läge dann die Vermutung nahe, dass der Stifter gewissermaßen wie ein Kontoinhaber über das Stiftungsvermögen verfügen könnte. Dies wäre schädlich für die Annahme einer (Familien-)Stiftung. Auch Regelungen in den Stiftungsstatuten, wonach die Stifter jederzeit die Vermögensüber-

tragung rückgängig machen können, wären so zu werten, dass von einer vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter nicht ausgegangen werden könnte. Eine Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG wäre dann nicht gegeben.

Im praktischen Anwendungsfall wäre bei der Untersuchung der vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter zu prüfen, ob unter Berücksichtigung höchstrichterlicher Rechtsprechung¹²² sowie der Positionierung der Finanzverwaltung im AEASTG¹²³ die der Familienstiftung zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgüter auch in deren wirtschaftlichem Eigentum stehen. Auch derartige Zurechnungsfragen werden – unter Anwendung ausländischen Rechts – im Einzelfall zu untersuchen sein. Hinzuweisen ist darauf, dass auch hier die gesamten Vertragsgestaltungen einschließlich Nebenabreden (z.B. „letter of wishes“) und deren tatsächliche Durchführung zu prüfen sind. Legen die Stiftungsstatuten die Beendigung der Familienstiftung in die (ggf. freie) Hand des Stifters (oder eines von ihm kontrollierten Gremiums) und ordnen sie für diesen Fall die Auskehrung des Stiftungsvermögens an den Stifter an, ist das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO regelmäßig nicht auf die Familienstiftung übergegangen.

Ad (5): Bestimmung von Begünstigten

Regelmäßig kann den Statuten sowie gegebenenfalls den Nebenvereinbarungen („side letters“) und weiteren Dokumenten der Kreis der Begünstigten entnommen werden. Auch wenn Zuwendungen an Begünstigte aus der Familie in die Kompetenz des Stiftungsvorstands, des „Trustee“, eines Stiftungsbeirats oder eines anderen Entscheidungsgremiums gelegt sind, muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Kriterien der Familienstiftung aufgrund einer derartigen Bestimmung der Begünstigten vorliegen.

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung von einer definitiven Bestimmung der Begünstigten ausgeht oder ob sie die – theoretische – Bestimmbarkeit ausreichen lässt. Dieser Fragestellung kommt vor dem Hintergrund einer aktuellen Entscheidung des II. Senats¹²⁴ des BFH Bedeutung zu. Im Leitsatz dieser Entscheidung betont das Gericht, dass beim Übergang von Vermögen auf eine Familienstiftung für die Bestimmung der anwendbaren Steuerklasse und des Freibetrags als „entferntest Berechtigter“ zum Schen-

122 Vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361.

123 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 775.

124 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, BFH/NV 2024, 993.

ker derjenige anzusehen ist, der nach der Stiftungssatzung potenziell Vermögensvorteile aus der Stiftung erhalten kann. Hervorzuheben ist somit, dass die „potenzielle“ und nicht die aktuell gegebene Bestimmbarkeit gegebenenfalls ausschlaggebend für die inhaltliche Auffüllung des Begriffs der Familienstiftung von Bedeutung sein könnte. Denn zudem rückt der Senat die Überlegung in den Vordergrund, es sei unerheblich, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren sei, jemals geboren werde und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen würde. Die Übertragung dieser zu § 15 ErbStG ergangenen Rechtsprechung auf den Begriff der „ausländischen Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG würde dann zu dem aus praktischer Sicht komplexen Problem führen, das Vorliegen einer Familienstiftung anhand möglicher, nicht zwangsläufig hochwahrscheinlicher Zukunftsereignisse zu bestimmen. Die Interpretation des Judikats des II. Senats des BFH durch die Finanzverwaltung könnte daher erhebliche Rückwirkung auf den außensteuergesetzlichen Begriff der Familienstiftung im Rahmen des Typenvergleichs zeitigen.

3. Transparenz und Intransparenz ausländischer Familienstiftungen nach den Kriterien des Typenvergleichs

Besondere Bedeutung entfaltet der familienstiftungsrechtliche Typenvergleich in der Praxis im Kontext der Würdigung, ob ein ausländisches stiftungsähnliches Rechtsgebilde als transparent oder als intransparent zu behandeln ist. Denn es dürfte nach den vorstehenden Überlegungen außer Frage stehen, dass die Lösung der Transparenzproblematik im konkreten Fall letztlich einen Typenvergleich erfordert. Dieser hat darauf abzustellen, ob ein nach dem Recht einer dem angloamerikanischen Rechtskreis zuzurechnenden Jurisdiktion errichteter „Trust“ als transparent nach dem Modell des § 39 AO oder als intransparent nach dem Modell des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG bzw. § 15 AStG zu behandeln ist. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG setzt eine „Vermögensmasse ausländischen Rechts voraus, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist“. Nach § 15 Abs. 4 AStG stehen den Stiftungen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen gleich. Inzidenter wird bei der Unterscheidung zwischen transparenten und intransparenten Trusts mithin darauf zu rekurrieren sein, ob ein nach ausländischem Recht errichtetes Gebilde eher mit dem Typus einer „bloßen“ Treuhand vergleichbar

ist oder als Vermögensmasse zwar keine Rechtsfähigkeit, gleichwohl ein gewisses Maß an wirtschaftlicher Verselbstständigung einnimmt.

Immer wieder entfaltet diese Fragestellung bei der Beurteilung von Trusts des angloamerikanischen Rechtskreises Bedeutung. Trusts werden – im Gegensatz zu dem Gros aller Stiftungen – als nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet angesehen, und zwar weder nach US-Zivilrecht noch nach US-Steuerrecht bzw. dem Recht weiterer Staaten des angloamerikanischen Rechtskreises. Auch nach deutschem Zivilrecht und Steuerrecht ist insbesondere der US-Trust nicht als mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet anzusehen.¹²⁵ Gleichwohl ist es für die deutsche Besteuerung von erheblicher Bedeutung, ob der Trust als transparent oder als intransparent zu beurteilen ist. Die Frage, ob ein Trust, der nach den Regeln eines dem angloamerikanischen Rechtssystem zuzuordnenden Staats errichtet wurde, für deutsche Steuerzwecke als transparent oder als intransparent zu würdigen ist, tritt immer wieder auch in diesbezüglichen Verfahren der Finanzgerichtsbarkeit auf. Sie war in jüngerer Zeit in zwei Verfahren vor dem BFH unter II R 31/19¹²⁶ sowie II R 32/19¹²⁷ von Bedeutung.

Daneben verdient eine Entscheidung des BFH¹²⁸ besondere Erwähnung, in der erkannt wurde, dass eine transparente Stiftung dadurch gekennzeichnet ist, dass deren Vermögen wegen Durchbrechung des Trennungsprinzips dem Stifter zuzurechnen ist. An dieser Durchbrechung des Trennungsprinzips bei der Stiftung, ihrer Qualifizierung als transparente Stiftung und damit der Zurechnung des Stiftungsvermögens zu einer natürlichen Person ändert nach der BFH-Entscheidung auch der Tod der natürlichen Person nichts.

Im Schrifttum¹²⁹ wird darauf hingewiesen, dass sich die Finanzverwaltung zur Zuordnung des Trustvermögens und der Qualifikation von Trusts bislang noch nicht unmittelbar geäußert hat. Allerdings findet sich eine – etwas versteckte – Handreichung, in der dazu Stellung bezogen wurde, nach welchen Grundsätzen Vermögen ausländischen Stiftungen zuzurechnen ist.¹³⁰

125 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (413).

126 Vgl. BFH v. 25.06.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497.

127 Vgl. BFH v. 25.06.2021 – II R 32/19, BFH/NV 2022, 595.

128 Vgl. BFH v. 05.12.2018 – II R 9/15, BStBl. II 2020, 655.

129 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (414).

130 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919, jeweils Frage 19; s. auch Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (414).

Nach den dort anzutreffenden Weichenstellungen soll das Vermögen nur dann der Stiftung und nicht dem Stifter zuzurechnen sein, wenn in Bezug auf das Vermögen kein (unechtes) Treuhandverhältnis vorliegt. Dies bedingt, dass der Empfänger des Vermögens tatsächlich und rechtlich frei über das Vermögen verfügen können muss. Ist der Empfänger des Vermögens – wie empirisch durchaus in Trust-Konstruktionen anzutreffen – zur Herausgabe des überlassenen Vermögens verpflichtet, soll eine Zurechnung zur Stiftung nach der Lesart der Finanzverwaltung nicht in Betracht kommen. Die Besteuerung wäre dann nach dem Treuhand-Modell durchzuführen. Konkretisiert wird insoweit noch, dass eine Verfügungsbefugnis über das Vermögen dann zu bejahen ist, wenn der Errichter die Vermögensübertragung jederzeit wieder rückgängig machen kann.¹³¹ Entsprechendes gilt, wenn er selbst über das Vermögen verfügen kann oder wenn der Verwalter allgemein oder jedenfalls in Bezug auf Anlageentscheidungen, Weisungen oder Vorgaben des Errichters in einem „letter of wishes“ unterliegt. Ein weiteres Indiz sieht die Finanzverwaltung darin, dass der Errichter den Verwalter kündigen oder ablösen kann.¹³² Die Praxis in Veranlagung und Betriebsprüfung dürfte dieser Vorgabe folgen.

Die Beurteilung der konkreten Einordnung einer Trust-Konstruktion im konkreten Fall erfordert somit nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls.¹³³ Neben der Vertragsgestaltung im Rahmen des „trust deed“ soll der tatsächlichen Durchführung, also auch dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten, Bedeutung beizumessen sein. Dieser Ansatz wird sowohl für die Beteiligten als auch für die Finanzverwaltung eine durchaus beachtliche Herausforderung hinsichtlich sowohl der Datengewinnung als auch der Verifikation bedeuten.

Zusammengefasst ist bei der Einordnung eines Trusts entscheidend auf die Rechtsstellung von „settlor“ und „beneficiaries“ hinsichtlich der Verwaltung des Trustvermögens und der Auskehrung der Erträge abzustellen.¹³⁴ Da bei einem transparenten Trust das Trustvermögen dem „settlor“ oder dem „beneficiary“ zugerechnet wird, sind die Grundsätze der steuerlichen Behandlung einer Treuhand maßgeblich. Ist das Trustvermögen demgegen-

131 Steiner, Stiftungsreform: Die Unternehmensstiftung als mögliches Nachfolgeinstrument für KMU – Steuerliche, familien- und erbrechtliche Aspekte, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024.

132 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919, jeweils Frage 19.

133 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919.

134 Vgl. Zeller-Müller, EFG 2019, 1235.

C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)

über weder dem „settlor“ noch dem „beneficiary“ zuzurechnen, qualifiziert der Trust als intransparent.