

NEUES ZUR ZURECHNUNGS- BESTEUERUNG BEI AUSLÄNDISCHEN FAMILIENSTIFTUNGEN (UND TRUSTS)

BFH ERWEITERT ANWENDUNGSBEREICH DES § 15 ABS. 6 ASTG UNIONS KONFORM AUF DRITTSTAATEN UND KONKRE- TISIERT VORAUSSETZUNGEN DES VERMÖGENSENTZUGS

VON PROF. DR. RAINER LORZ UND DR. PAUL METZ

BFH, URTEIL VOM 3. DEZEMBER 2024 – IX R 32/22, DStRE 2025, 769 FF. Auszug aus den amtlichen Leitsätzen: Zur Abwendung eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ist es wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts für die Anwendung von § 15 Abs. 6 AStG unschädlich, wenn die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, sondern in einem Drittstaat hat. Für die Beurteilung, ob das Stiftungsvermögen gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG der Verfügungsmacht der in Abs. 2 und 3 genannten Personen „rechtlich und tatsächlich“ entzogen ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an.

Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Einordnung der Entscheidung –
Folgerungen für die Praxis

I. Problemstellung

In Deutschland ansässige Stifter und Begünstigte einer ausländischen Familienstiftung müssen sowohl das Steuerrecht des Sitzstaates als auch das deutsche Steuerrecht beachten. Große Bedeutung hat dabei die Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 15 AStG, die Steuerflucht und Steuervermeidung durch die Errichtung ausländischer Familienstiftungen bekämpfen soll.¹ Gemäß § 15 AStG wird zu diesem Zweck das von der ausländischen Familienstiftung erzielte Einkommen (pauschal) dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. den unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten zugerechnet, und zwar unabhängig davon, ob sie im jeweiligen Zeitraum tatsächlich Zuwendungen von der Stiftung erhalten haben (sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung). Die Stiftung als juristische Person wird damit aus Sicht des deutschen Steuerrechts transparent und es kommt zu einer Besteuerung ohne entsprechenden Zufluss von Einkünften. Dass nicht jede ausländische Familienstiftung der Steuervermeidung dient, dies aber im Tatbestand nur unzureichend Berücksichtigung findet, ist nur einer der zahlreichen Kritikpunkte an der Norm.² Anlässlich eines

Vertragsverletzungsverfahrens hat der Gesetzgeber mit § 15 Abs. 6 AStG immerhin eine Escape-Klausel für Familienstiftungen mit Sitz in der EU/im EWR geschaffen. Danach ist eine Zurechnungsbesteuerung ausgeschlossen, wenn die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen den in § 15 Abs. 1 AStG genannten Personen entzogen (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) und ein in § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG näher definierter Informationsaustausch sichergestellt ist. Dass die Escape-Klausel auf Familienstiftungen mit Sitz in der EU/im EWR beschränkt ist und sich aufgrund vieler Unklarheiten nur schwer handhaben lässt, sind weitere Kritikpunkte.³ So ist auch nach mehr als 15 Jahren seit Einführung der Norm ungeklärt, unter welchen Voraussetzungen nachgewiesen ist, dass den potenziell Begünstigten der ausländischen Familienstiftung das Stiftungsvermögen „rechtlich und tatsächlich entzogen ist“ (vgl. § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG).⁴ Auch wenn die herrschende Meinung die Frage bislang nach zivilrechtlichen Maßstäben beantwortet hat, wurden von Finanzverwaltung und Rechtsprechung immer wieder auch wirtschaftliche Maßstäbe herangezogen.⁵ Insbesondere diese Rechtsunsicherheiten und die im Vergleich zur gängigen Praxis deutscher Stiftungen fehlende Gestaltungsfreiheit bei der Einflussssicherung sind Gründe dafür, dass ausländische Familienstiftungen trotz ihrer steuerlichen und zivilrechtlichen Vorteile⁶ nach wie vor ein Nischendasein fristen.

³ Hey, IStR 2009, 181 ff.

⁴ Ausführlich Oppel, IStR 2025, 413, 414.

⁵ FG Hamburg, Urteil vom 17.12.2020 – 6 K 307/19, DStRE 2021, 1281; wohl auch die Finanzverwaltung im Außensteuererlass, BMF vom 22.12.2023, BeckVerw 632010 Rn. 823.

⁶ Ausländische Familienstiftungen unterliegen nicht der Ersatzerbschaftsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Je nach Sitz unterliegen sie jedoch einem flexibleren Stiftungszivilrecht (dies gilt insbesondere für Liechtenstein).



¹ BT-Drs. 16/10189, 2.9.2008, 79.

² Vgl. hierzu nur Hey, IStR 2009, 181 ff.

In vier im Wesentlichen inhaltsgleichen und für die Praxis überaus bedeutsamen Entscheidungen⁷ hat der BFH nunmehr die Konturen des § 15 Abs. 6 AStG geschärft und diesen in unionskonformer Anwendung über den Wortlaut hinaus auf eine Stiftung mit Sitz in der Schweiz angewandt.

II. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Begünstigte einer Schweizer Familienstiftung, die von der zwischenzeitlich verstorbenen Stifterin, einer in der Schweiz ansässigen Schweizer Staatsbürgerin, von Todes wegen errichtet wurde. Nach der Satzung der Stiftung entscheidet der Stiftungsrat „nach freiem Ermessen“ über Zuwendungen an die Destinatäre, denen vor einem Verwendungsbeschluss des Stiftungsrats keine klagbaren Ansprüche gegen die Stiftung zustehen. Die Klägerin und die weiteren Begünstigten gehörten im streitgegenständlichen Zeitraum nicht dem Stiftungsrat an. Das Finanzamt rechnete der Klägerin anteilig Einkommen und Einkünfte der Familienstiftung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG zu und versagte die Ausnahme des § 15 Abs. 6 AStG.

Die von der Klägerin erhobene Klage zum Finanzgericht Hessen hatte Erfolg und führte zur Aufhebung des Steuerbescheids. Mit der Revision rügte das Finanzamt im Wesentlichen die Verletzung materiellen Rechts. Die erfolgte Zurechnung gemäß § 15 Abs. 1 AStG verstoße nicht gegen die Grundfreiheiten.

III. Entscheidungsgründe

Die Entscheidung des Finanzgerichts Hessen hatte aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Bestand. In der Sache war die Revision jedoch unbegründet. Zwar hätten die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 AStG dem Grunde nach vorgelegen. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts wandte der BFH jedoch § 15 Abs. 6 AStG im Wege der geltungserhaltenden Reduktion über den Wortlaut der Norm auch auf die Schweizerische Familienstiftung an und verneinte in der Folge eine Zurechnungsbesteuerung. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 15 Abs. 6 AStG auf Stiftungen mit Sitz in der EU/dem EWR verstoße gegen die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV und sei weder aufgrund Art. 64 Abs. 1 AEUV zulässig noch

durch Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV oder zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Zwar diene die Zurechnungsbesteuerung der Bekämpfung von Steuerflucht und Steuervermeidung. Allerdings gehe die ausnahmslose Zurechnung des Einkommens bzw. der Einkünfte einer ausländischen Stiftung insoweit über das erforderliche Maß hinaus, als § 15 Abs. 6 AStG dem Wortlaut nach nicht auf Stiftungen in Drittstaaten Anwendung findet. Für den Nachweis im Sinne von § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG, dass das Stiftungsvermögen in den streitgegenständlichen Veranlagungszeiträumen der Verfügungsmacht „rechtlich und tatsächlich“ entzogen ist, sei entscheidend, ob die betreffenden Personen bei Anwendung zivilrechtlicher Maßstäbe die Herausgabe des Stiftungsvermögens bewirken könnten. Anders als sonst im Ertragsteuerrecht komme es aufgrund des gesetzgeberischen Willens, der Systematik des Gesetzes und der gebotenen restriktiven Auslegung von Rechtfertigungsgründen bei einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht auf wirtschaftliche Maßstäbe an. Da die Begünstigten der Stiftung im konkreten Fall gegenüber dem für die Verwendung des Stiftungsvermögens zuständigen Stiftungsrat kein Weisungsrecht hatten, diesem auch nicht angehörten und der Stiftungsrat nach freiem Ermessen über Zuwendungen entschied, war die Würdigung des Hessischen Finanzgerichts, dass den Begünstigten der Stiftung bei Anwendung zivilrechtlicher Maßstäbe die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich entzogen war, nach Ansicht des BFH plausibel. Inwieweit die Begünstigten die Entscheidungen des Stiftungsrats mittelbar beeinflussen könnten – beispielsweise durch dessen Abberufung –, spiele bei der maßgeblichen zivilrechtlichen Betrachtungsweise hingegen keine Rolle.

IV. Einordnung der Entscheidung – Folgerungen für die Praxis

Zunächst ist die sorgfältig begründete und überzeugende Entscheidung des BFH zu begrüßen, § 15 Abs. 6 AStG aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts auch auf Fälle mit Nicht-EU-/EWR-Familienstiftungen anzuwenden. Dies hat insbesondere für Schweizer Familienstiftungen Relevanz. In der Praxis ist diese geltungserhaltende unionskonforme Auslegung der Escape-Klausel jedoch für die im angloamerikanischen Rechtsraum beheimateten Trusts noch wesentlich bedeutsamer, die sich gemäß § 15 Abs. 4 AStG ebenfalls auf die Entscheidung berufen dürfen.

⁷ BFH, Urteile vom 3.12.2024 – IX R 31/22, IX R 32/22, IX R 15/24 und IX R 16/24.

Für alle ausländischen Familienstiftungen (und Trusts) aber mindestens genauso bedeutsam sind die konkretisierenden Ausführungen des Gerichts zu den Voraussetzungen, unter denen das Stiftungsvermögen gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG den Begünstigten „rechtlich und tatsächlich“ entzogen ist. Insbesondere die systematisch klare Abgrenzung des BFH zwischen der (Vor-)Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum der Stiftung (§ 15 Abs. 1 AStG) und der Frage nach dem Entzug der Verfügungsmacht (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) überzeugt. Grundvoraussetzung für die Anwendung des § 15 Abs. 1 AStG ist, dass das Stiftungsvermögen nicht dem Stifter oder den Begünstigten, sondern der Stiftung selbst steuerlich nach § 39 AO – auch unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte – zuzurechnen ist („Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung [...]“). Ist das zivilrechtlich der Familienstiftung gehörende Vermögen hingegen – z.B. aufgrund umfangreicher Abwicklungs- oder Rückforderungsrechte zugunsten des Stifters – nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 39 AO (weiterhin) dem Stifter oder den Begünstigten zuzurechnen, ist § 15 AStG insgesamt nicht anwendbar. Dies ist jedoch auch nicht erforderlich, da der Stifter bzw. die Begünstigten in diesem Fall die Erträge des Vermögens gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO originär zu versteuern haben.⁸ Die Frage, ob das der Stiftung zuzurechnende Vermögen gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG den Begünstigten „rechtlich und tatsächlich“ entzogen ist, richtet sich nach überzeugender Begründung des BFH wiederum ausschließlich nach zivilrechtlichen Maßstäben.

Auch wenn der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt recht eindeutig war, da die Begünstigten dem für die Verwaltung des Stiftungsvermögens zuständigen Organ weder angehörten noch über Weisungsrechte oder Verwaltungsrechte verfügten, erlauben die klaren Aussagen des BFH eine Einschätzung gängiger Strukturen zur Stiftungsgovernance.⁹

- Solange das im Hinblick auf das Stiftungsvermögen Verfügungsberechtigte Organ ausschließlich von familienfremden Dritten besetzt ist, dürften weder Abberufungsmöglichkeiten, Vetorechte, Zustimmungsvorbehalte noch Familienmitglieder in überwachenden Organen die Anwendung des § 15 Abs. 6 AStG ausschließen.

- Dasselbe müsste gelten, wenn Familienmitglieder zwar einem Verfügungsberechtigten Organ angehören, ihnen aber die erforderliche Mehrheit für Verfügungen fehlt.¹⁰
- Sobald begünstigte Familienmitglieder allein oder im Zusammenschluss unmittelbar zivilrechtlich wirksame Verfügungen über das Stiftungsvermögen veranlassen können, scheidet eine Befreiung nach § 15 Abs. 6 AStG hingegen aus.

Die Tatsache, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG für jeden Veranlagungszeitraum, für den eine Befreiung von der Zurechnungsbesteuerung begehrt wird, gesondert nachgewiesen werden müssen (und können), birgt Chancen und Risiken für die Beteiligten. Bei der Gestaltung der Stiftungssatzung sollte jedenfalls darauf geachtet werden, dass eine flexible Reaktion auf sich ändernde Umstände oder Einwände der Finanzverwaltung stets möglich ist. Insgesamt verdient das Urteil sowohl vom Ergebnis als auch von der Begründung her Beifall. Die gewonnene Rechtssicherheit hinsichtlich der Möglichkeiten des Stifters und der Begünstigten, Einfluss auf die Familienstiftung zu nehmen, wird ausländischen Familienstiftungen neuen Aufwind verschaffen. ♦

¹⁰ Ebenso Oppel, IStR 2025, 413, 418.



Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M. ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Dr. Paul Metz ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

§ 15 AStG • ausländische Familienstiftung • Hinzurechnungsbesteuerung • Trusts

⁸ Vgl. auch BFH, Urteil vom 22.12.2010 – I R 84/09, IStR 2011, 391; BFH, Urteil vom 8.2.2017 – I R 55/14, BeckRS 2017, 127333; Vogt, Brandis/Heuermann, § 15 AStG Rn. 86.

⁹ Ausführlich hierzu Oppel, IStR 2025, 413, 417 f.