

Neufassung des Außensteuergesetzes bezüglich ausländischer Familienstiftungen – eine erste Bewertung

Der BMF-Diskussionsentwurf vom 18.11.2025 zur Neufassung des § 15 AStG
(Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen)

Inhalt des Entwurfs, Zielsetzung, Diskussion in Literatur und Stellungnahmen,
kritische Würdigung der Leitziele und Handlungsempfehlungen

*Dr. Sebastian Korts,
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels & Gesellschaftsrecht,
Steuerstrafverteidiger,
Master of Business Administration,
Master of International Taxation*

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	4
1. Einordnung und Ausgangslage.....	5
2. Gegenstand, Status und Aufbau des Diskussionsentwurfs.....	5
3. Inhalt des Entwurfs.....	6
3.1 Überblick über die wesentlichen Änderungslinien	6
3.2 § 15 Abs. 1 AStG-E: Grundtatbestand, Zurechnungsempfänger und Zurechnungsquote	6
3.3 § 15 Abs. 2 AStG-E: Begriff der ausländischen Familienstiftung	7
3.4 § 15 Abs. 3 AStG-E: Entlastungsnachweis und Kriterium der „künstlichen Gestaltung“	7
3.5 § 15 Abs. 4 und Abs. 5 AStG-E: Zurechnungsbetrag, Einkunftsqualifikation und Ermittlung der Einkünfte.....	8
3.6 § 15 Abs. 6 und Abs. 7 AStG-E: Nachgeschaltete Gesellschaften und Stiftungen in mehrstufigen Strukturen.....	9
3.6 § 15 Abs. 6 und Abs. 7 AStG-E: Nachgeschaltete Gesellschaften und Stiftungen in mehrstufigen Strukturen.....	9
3.7 § 15 Abs. 8 und Abs. 9 AStG-E: Doppelbesteuerungsvermeidung, Kürzungsbetrag und Anrechnung	10
4. Zielsetzung des Entwurfs	10
5. Diskussion in Literatur und Stellungnahmen	11
5.1 Überblick über die ausgewerteten Stimmen.....	11
5.2 Deutscher Anwaltverein (DAV): Zustimmung im Grundsatz, aber Warnung vor Rechtsunsicherheit	11
5.3 Bundessteuerberaterkammer (BStBK): Reform begrüßt, aber wesentliche Nachbesserungen erforderlich.....	12
5.4 Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW): Systematische Brüche und verfahrensrechtliche Unklarheiten	12
5.5 EY: Praktikabilität, Informationszugang und Kritik an der „künstlichen Gestaltung“ ..	12
5.6 Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG): Vollzugsperspektive, Bewertungsrisiken und Ressourcenfrage	13
5.7 DIE FAMILIENUNTERNEHMER: Bürokratiebelastung, Mittelbarkeit und Anforderungen an Rechtssicherheit	13
5.8 Fachaufsätze und praxisorientierte Beiträge: Schwerpunkte der Diskussion	14
5.9 Verdichtung der Diskussion: wiederkehrende Kritik- und Zustimmungslinien	14

6. Stellungnahme zu den bestimmenden Zielen des Entwurfs.....	15
6.1 Maßgebliche Leitziele	15
6.2 Bewertung des Ziels „Annäherung an §§ 7 ff. AStG“	15
6.3 Bewertung des Ziels „Unionsrechtliche Stabilisierung“	15
6.4 Bewertung des Ziels „Rechtssicherheit“	16
6.5 Bewertung des Ziels „Vollzugstauglichkeit und Praktikabilität“	16
7. Konkrete Verbesserungsvorschläge (Zusammenführung aus Stellungnahmen und eigener Würdigung)	17
8. Schluss und Ausblick	18
9. Quellen- und Literaturverzeichnis.....	19
10. Hinweis.....	21
11. Anhang: Prüfschema, Fallgruppen und Praxishinweise.....	22
11.1 Prüfschema zur Anwendung des § 15 AStG-E	22
11.2 Typische Fallgruppen und beispielhafte Problemfelder.....	23
11.3 Praktische Umsetzung: Dokumentation, Mitwirkung und Verfahrensfragen	24
11.4 Kriterienkatalog zur Beurteilung der „künstlichen Gestaltung“ (Vorschlag)	24
11.5 Stand des Verfahrens (soweit öffentlich ersichtlich)	25
11.6 Begriff der Bezugs- und Anfallsberechtigung sowie veranlagungszeitraumbezogene Betrachtung	25
11.7 Europarechtliche Leitplanken: Kapitalverkehrsfreiheit und Gegenbeweis.....	25
11.8 Abkommensrechtliche und ansässigkeitsbezogene Aspekte, einschließlich doppelter Ansässigkeit	26
11.9 Praxishinweise zur Dokumentation und Vorbereitung eines Entlastungsnachweises .	26
11.10 Bewertungs- und Quotenfragen: Umgang mit historischen Vermögensübertragungen	27
11.11 Verhältnis zu allgemeinen Zurechnungsnormen und zu § 39 AO	27
11.12 Einordnung in die Nachfolge- und Vermögensplanungsberatung	28
11.13 Zusammenfassung der zentralen Streitfragen und Diskussionspunkte	28

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bedeutung
AStG	AStG bezeichnet das Außensteuergesetz.
AO	AO bezeichnet die Abgabenordnung.
ATAD	ATAD bezeichnet die EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (Anti-Tax Avoidance Directive).
BMF	BMF bezeichnet das Bundesministerium der Finanzen.
BFH	BFH bezeichnet den Bundesfinanzhof.
EuGH	EuGH bezeichnet den Gerichtshof der Europäischen Union.
EStG	EStG bezeichnet das Einkommensteuergesetz.
KStG	KStG bezeichnet das Körperschaftsteuergesetz.
AEUV	AEUV bezeichnet den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.
CFC	CFC bezeichnet das Regime der Hinzurechnungsbesteuerung (Controlled Foreign Company).
DAV	DAV bezeichnet den Deutschen Anwaltverein.
BStBK	BStBK bezeichnet die Bundessteuerberaterkammer.
IDW	IDW bezeichnet das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
DSTG	DSTG bezeichnet die Deutsche Steuer-Gewerkschaft.

1. Einordnung und Ausgangslage

§ 15 AStG begründet eine besondere Form der Zurechnungsbesteuerung für ausländische Familienstiftungen und vergleichbare Strukturen. Die Norm durchbricht die zivilrechtliche Abschirmwirkung der Stiftung, indem Einkünfte der Stiftung steuerlich so behandelt werden, als wären sie den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern beziehungsweise Bezugs- oder Anfallsberechtigten zugeflossen, auch wenn tatsächlich keine Ausschüttung erfolgt. Diese Konstruktion führt in der Praxis häufig zu einer Besteuerung von „Dry Income“ und damit zu Liquiditäts- und Finanzierungsproblemen auf Ebene der Betroffenen.^{[5][11]}

Nach der in der Beratungspraxis verbreiteten Einschätzung ist § 15 AStG seit Jahren ein Schwerpunkt steuerlicher Streitigkeiten, weil die Tatbestandsvoraussetzungen, die Zurechnungsreihenfolge sowie die Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte komplex und in vielen Konstellationen nur mit erheblichem Dokumentations- und Bewertungsaufwand zu bewältigen sind.^{[5][8]}

Ein zusätzlicher Druck zur Reform ist durch die jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung entstanden. Der BFH hat sich in mehreren Urteilen vom 03.12.2024 mit der Reichweite des Entlastungsnachweises nach § 15 Abs. 6 AStG a. F. befasst und dabei u. a. die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit als Maßstab herangezogen. In der Entscheidung IX R 32/22 wird ausdrücklich thematisiert, ob und inwieweit im Drittstaatenfall von der Zurechnung Abstand zu nehmen ist, um einen Verstoß gegen Art. 63 AEUV zu vermeiden.^[3]

Vor diesem Hintergrund hat das BMF am 18.11.2025 im Rahmen einer Verbändeanhörung einen Diskussionsentwurf für eine vollständige Neufassung des § 15 AStG vorgelegt und der Fachöffentlichkeit bis zum 15.01.2026 Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.^[2]

Der Diskussionsentwurf beansprucht, zwei Zielachsen miteinander zu verbinden. Einerseits soll die Zurechnungsbesteuerung unions- und höchstrichterrechtlich stabilisiert werden, indem der Entlastungsnachweis neu gefasst und territorial geöffnet wird. Andererseits soll § 15 AStG systematisch an die seit dem ATAD-Umsetzungsgesetz reformierte Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG angenähert werden, insbesondere durch die Einführung einer Niedrigbesteuerungsschwelle.^{[1][7][13]}

2. Gegenstand, Status und Aufbau des Diskussionsentwurfs

Der Diskussionsentwurf ist kein BMF-Schreiben im Sinne einer endgültigen Verwaltungsanweisung, sondern ein Entwurf im Stadium der Verbändeanhörung. Er ist damit rechtlich unverbindlich, entfaltet jedoch erhebliche praktische Relevanz, weil er die geplante Leitlinie der Finanzverwaltung für eine gesetzliche Neufassung des § 15 AStG erkennen lässt und zugleich die Richtung künftiger Vollzugspraxis vorzeichnet.^[2]

Der Entwurf ist als Änderungsentwurf zu § 15 AStG aufgebaut und enthält neben den neuen Tatbestands- und Rechtsfolgenregelungen auch Anwendungsvorschriften, die den zeitlichen Anwendungsbeginn an ein Geschäftsjahr der ausländischen Familienstiftung knüpfen, das

nach dem 31.12.202x beginnt. Der konkrete Startzeitpunkt wird im Entwurf noch offen gelassen.^[1]

In der Begründung benennt das BMF ausdrücklich zentrale Reformelemente. Hierzu zählen insbesondere die Beschränkung der Zurechnung auf niedrig besteuerte Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG, die Erweiterung des Kreises der Zurechnungsempfänger auf mittelbar Bezugs- und Anfallsberechtigte, die gesetzliche Definition der Zurechnungsquote anhand gemeiner Werte, die Streichung der Vermögenszurechnung sowie die Neufassung des Entlastungsnachweises auf Grundlage des Kriteriums „keine künstliche Gestaltung“.^[1]

3. Inhalt des Entwurfs

3.1 Überblick über die wesentlichen Änderungslinien

Der Entwurf verfolgt eine Neuordnung entlang eines dreistufigen Regelungsmodells. Im ersten Schritt wird der persönliche und sachliche Anwendungsbereich durch eine präzisierte Definition der ausländischen Familienstiftung und durch die Fokussierung auf niedrig besteuerte Einkünfte konturiert. Im zweiten Schritt werden die Zurechnungsempfänger und deren Zurechnungsquoten gesetzlich festgelegt, wobei ausdrücklich auch mittelbare Berechtigungen berücksichtigt werden sollen. Im dritten Schritt werden Mechanismen zur Entlastung (Gegenbeweis) sowie zur Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbesteuerung in Anlehnung an die §§ 10 bis 12 und § 11 AStG eingeführt oder ausgebaut.^[1]

In der Systematik betont das BMF die Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung. Dies zeigt sich insbesondere in der Übernahme der Niedrigsteuerlogik des § 8 Abs. 5 AStG, in der Terminologie des „Zurechnungsbetrags“ sowie in der vorgesehenen stiftungsbezogenen Feststellung eines Zurechnungskorrekturvolumens nach Maßgabe des § 18 AStG.^[1]

3.2 § 15 Abs. 1 AStG-E: Grundtatbestand, Zurechnungsempfänger und Zurechnungsquote

Der Entwurf stellt den Grundtatbestand in § 15 Abs. 1 AStG-E neu auf. Künftig sollen nur noch solche Einkünfte zugerechnet werden, die bei der ausländischen Familienstiftung einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen. Damit wird der bisherige, in der Praxis als sehr weit empfundene Zugriff auf sämtliche Einkünfte der Stiftung im Grundsatz eingeschränkt, indem eine steuerliche Mindestbelastung als Filter eingeführt wird.^{[1][14]}

Zurechnungsempfänger sind nach dem Entwurf zunächst die unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter. Soweit keine unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter vorhanden sind oder soweit Anteile nicht zurechenbar sind, sollen nachrangig die unbeschränkt steuerpflichtigen, unmittelbar oder mittelbar bezugs- oder anfallsberechtigten Personen als Zurechnungsempfänger herangezogen werden. Das BMF erläutert in der Begründung anhand eines Beispiels, wie sich die Zurechnung in mehrstufigen Konstellationen quotal fortsetzt und zugleich eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll.^[1]

Zentraler Neuansatz ist die gesetzliche Definition der Zurechnungsquote über gemeine Werte. Für Stifter knüpft die Quote an das Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens zum gemeinen Wert des insgesamt übertragenen Vermögens an. Für Bezugs- oder Anfallsberechtigte soll der gemeine Wert der jeweiligen Berechtigung maßgeblich sein, gemessen am Gesamtwert der Berechtigungen. Der Entwurf nimmt hierbei für sich in Anspruch, die bisherige Verwaltungspraxis normativ zu fixieren und damit die Streitanzfälligkeit der Quote zu reduzieren.^[1]

Gleichzeitig wird die bisherige Zurechnung des Stiftungsvermögens aufgegeben. Das BMF führt dies mit der fehlenden steuerlichen Relevanz der Vermögenszurechnung aus, da sich im Ergebnis die Besteuerung auf die einkommen- und körperschaftsteuerliche Ebene konzentriert. Auch Verbände begrüßen überwiegend die Streichung der Vermögenszurechnung als sachgerechte Bereinigung.^{[1][5]}

3.3 § 15 Abs. 2 AStG-E: Begriff der ausländischen Familienstiftung

Der Begriff der ausländischen Familienstiftung wird in § 15 Abs. 2 AStG-E fortentwickelt. Eine Stiftung ist nach dem Entwurf nur dann eine ausländische Familienstiftung, wenn sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat. Darüber hinaus verlangt der Entwurf, dass der Stifter, ihm nahestehende Personen sowie deren Angehörige und Abkömmlinge am Ende des maßgebenden Geschäftsjahres zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugs- oder anfallsberechtigt sind.^[1]

Der Entwurf weitet den relevanten Personenkreis ausdrücklich auf nahestehende Personen aus und verweist hierfür in der Begründung auf die Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung. Aus Sicht mehrerer Stellungnahmen ist diese Ausdehnung ambivalent. Sie kann bekannte Umgehungsstrategien über Zwischenschaltungen adressieren, führt jedoch zugleich zu Abgrenzungs- und Normenklarheitsfragen, weil Nähebegriffe, die für Beteiligungs- und Beherrschungskonstellationen entwickelt wurden, auf stiftungsrechtlich verselbstständigte Vermögensmassen übertragen werden.^{[1][5][9][10]}

Die BStBK weist zusätzlich auf sprachliche und systematische Unschärfen im Entwurf hin, weil unklar sein könne, worauf sich bestimmte Relativbezüge im Familienkreis beziehen, und weil der Verweis auf konzernrechtliche Nähebegriffe dazu führen könne, dass Sachverhalte ohne echten Familienbezug in den Anwendungsbereich geraten. Diese Kritik ist vor allem für Unternehmensgruppen relevant, die Stiftungsstrukturen zur Nachfolge- oder Governance-Steuerung nutzen, ohne dass ein klassischer Familienkreis im engeren Sinne die maßgebliche Bezugsgröße bildet.^[5]

3.4 § 15 Abs. 3 AStG-E: Entlastungsnachweis und Kriterium der „künstlichen Gestaltung“

§ 15 Abs. 3 AStG-E fasst den Entlastungsnachweis grundlegend neu. Während die bisherige Bereichsausnahme des § 15 Abs. 6 AStG a. F. maßgeblich an den rechtlichen und

tatsächlichen Entzug der Verfügungsmacht anknüpfte, stellt der Entwurf darauf ab, dass die Einschaltung der ausländischen Familienstiftung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht. Das BMF begründet diesen Wechsel ausdrücklich mit der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung, insbesondere des Urteils vom 26.02.2019 in der Rechtssache C-135/17 („X“).^[1]

Der Entwurf eröffnet den Entlastungsnachweis territorial auch für Stiftungen mit Sitz und Geschäftsleitung in Drittstaaten. Zugleich bleibt der Entlastungsnachweis nach § 15 Abs. 3 Satz 2 AStG-E ausgeschlossen, wenn der Ansässigkeitsstaat im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine zur Durchführung der Besteuerung erforderlichen Auskünfte erteilt; insoweit verweist § 15 Abs. 3 Satz 2 AStG-E auf § 8 Abs. 4 AStG.^[1]

Besonders konfliktträchtig ist § 15 Abs. 3 Satz 3 AStG-E. Nach der Begründung soll damit klarstellend festgeschrieben werden, dass der Entlastungsnachweis nur für die originären Einkünfte der Familienstiftung gilt und nicht für Einkünfte nachgeschalteter Rechtsträger, die der Stiftung nach den neuen Absätzen 6 und 7 zugerechnet werden. Der Entwurf verweist hier stattdessen auf gesonderte Exkulpationsmöglichkeiten auf Ebene der nachgeschalteten Gesellschaft beziehungsweise Stiftung.^[1]

Die Kritik an dieser Konzeption setzt an zwei Punkten an. Zum einen ist der Begriff der künstlichen Gestaltung gesetzlich nicht definiert und wird im Entwurf nicht durch Regelbeispiele operationalisiert. Zum anderen erzeugt die Beschränkung der Reichweite des Entlastungsnachweises auf originäre Einkünfte eine Form partieller Transparenz, die mit dem behaupteten Leitbild der verselbstständigten Stiftung kollidieren kann.^{[4][6][7][9]}

3.5 § 15 Abs. 4 und Abs. 5 AStG-E: Zurechnungsbetrag, Einkunftsqualifikation und Ermittlung der Einkünfte

§ 15 Abs. 4 AStG-E führt den Begriff des Zurechnungsbetrags ein. In Anlehnung an den Hinzurechnungsbetrag der §§ 10 ff. AStG sollen die nach § 15 AStG-E steuerpflichtigen Einkünfte bei den Zurechnungsempfängern als Zurechnungsbetrag angesetzt werden. Der Zurechnungsbetrag gehört nach dem Entwurf zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Zeitlich gilt der Betrag in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Geschäftsjahr der ausländischen Familienstiftung endet.^[1]

§ 15 Abs. 5 AStG-E regelt die Ermittlung der zuzurechnenden Einkünfte. Danach sind die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln, wobei insbesondere § 10 Abs. 3 AStG herangezogen wird. Der Entwurf hält – wie die bisherige Rechtslage – daran fest, dass § 8b KStG auf Ebene der Stiftung bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt bleibt. Mehrere Stellungnahmen regen jedoch an, diese Nichtanwendung im Lichte der neuen Niedrigsteuerlogik zu überprüfen, weil ansonsten gerade bei Beteiligungserträgen systematische Verzerrungen entstehen können.^{[1][6]}

3.6 § 15 Abs. 6 und Abs. 7 AStG-E: Nachgeschaltete Gesellschaften und Stiftungen in mehrstufigen Strukturen

§ 15 Abs. 6 AStG-E übernimmt in modifizierter Form die Regelungen zu nachgeschalteten ausländischen Gesellschaften. Beherrscht die ausländische Familienstiftung eine ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG, sollen deren Einkünfte nach den Grundsätzen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 10 AStG) ermittelt und als Einkünfte der Familienstiftung für Zwecke des § 15 Abs. 1 AStG-E angesetzt werden. Der Entwurf betont, dass aufgrund der Aufhebung der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (§ 13 AStG) nur noch Beherrschungskonstellationen erfasst werden, die zur Anwendung der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung führen.^[1]

§ 15 Abs. 7 AStG-E regelt entsprechend die Zurechnung von Einkünften nachgeschalteter ausländischer Stiftungen. Niedrig besteuerte Einkünfte einer nachgeschalteten Stiftung sollen der Familienstiftung zugerechnet werden, wenn für die nachgeschaltete Stiftung kein Entlastungsnachweis möglich ist und der maßgebliche Personenkreis zu mehr als der Hälfte berechtigt ist. Auch hier enthält der Entwurf Doppelbesteuerungsvermeidungsmechanismen für den Fall, dass Bezügen nachweislich bereits zugerechnete Einkünfte zugrunde liegen.^[1]

In der praktischen Diskussion wird § 15 Abs. 6 AStG-E häufig als neuralgischer Punkt bezeichnet. Die Kritik knüpft daran an, dass der Entlastungsnachweis bei erfolgreichem Gegenbeweis auf Ebene der Familienstiftung nicht auf die nachgeschaltete Kapitalgesellschaft durchschlägt. Mehrere Stellungnahmen sehen darin eine unsystematische Teiltransparenz, die das Trennungsprinzip selektiv durchbricht und zu unions- und verfassungsrechtlichen Folgefragen führen kann.^{[4][6][7]}

3.6 § 15 Abs. 6 und Abs. 7 AStG-E: Nachgeschaltete Gesellschaften und Stiftungen in mehrstufigen Strukturen

§ 15 Abs. 6 AStG-E übernimmt in modifizierter Form die Regelungen zu nachgeschalteten ausländischen Gesellschaften. Beherrscht die ausländische Familienstiftung eine ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG, sollen deren Einkünfte nach den Grundsätzen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 10 AStG) ermittelt und als Einkünfte der Familienstiftung für Zwecke des § 15 Abs. 1 AStG-E angesetzt werden. Der Entwurf betont, dass aufgrund der Aufhebung der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (§ 13 AStG) nur noch Beherrschungskonstellationen erfasst werden, die zur Anwendung der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung führen.^[1]

§ 15 Abs. 7 AStG-E regelt entsprechend die Zurechnung von Einkünften nachgeschalteter ausländischer Stiftungen. Niedrig besteuerte Einkünfte einer nachgeschalteten Stiftung sollen der Familienstiftung zugerechnet werden, wenn für die nachgeschaltete Stiftung kein Entlastungsnachweis möglich ist und der maßgebliche Personenkreis zu mehr als der Hälfte berechtigt ist. Auch hier enthält der Entwurf Doppelbesteuerungsvermeidungsmechanismen für den Fall, dass Bezügen nachweislich bereits zugerechnete Einkünfte zugrunde liegen.^[1]

In der praktischen Diskussion wird § 15 Abs. 6 AStG-E häufig als neuralgischer Punkt bezeichnet. Die Kritik knüpft daran an, dass der Entlastungsnachweis bei erfolgreichem Gegenbeweis auf Ebene der Familienstiftung nicht auf die nachgeschaltete Kapitalgesellschaft durchschlägt. Mehrere Stellungnahmen sehen darin eine unsystematische Teiltransparenz, die das Trennungsprinzip selektiv durchbricht und zu unions- und verfassungsrechtlichen Folgefragen führen kann.^{[4][6][7]}

3.7 § 15 Abs. 8 und Abs. 9 AStG-E: Doppelbesteuerungsvermeidung, Kürzungsbetrag und Anrechnung

§ 15 Abs. 8 AStG-E ordnet für Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung eine entsprechende Anwendung der Kürzungs- und Verwendungsregeln des § 11 AStG an. Ziel ist es, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, soweit Zuwendungen bereits zugerechneten und versteuerten Einkünften entsprechen. Anders als bisher soll das verbleibende Zurechnungskorrekturvolumen am Schluss eines Veranlagungszeitraums stiftungsbezogen nach § 18 AStG gesondert festgestellt werden.^[1]

Die stiftungsbezogene Fortführung des Korrekturvolumens wird teilweise als administrative Erleichterung verstanden, zugleich aber als Quelle neuer Konflikte angesehen. Kritisiert wird insbesondere, dass Zurechnungsempfänger und spätere Zuwendungsempfänger auseinanderfallen können, sodass das Korrekturvolumen bei Personen „verbraucht“ werden könnte, die zuvor nicht belastet wurden, während tatsächlich belastete Zurechnungsempfänger mangels späterer Zuwendung keine Entlastung erhalten. Mehrere Stellungnahmen regen daher an, einen Vorrang derjenigen Personen gesetzlich festzuschreiben, bei denen die Zurechnungsbesteuerung tatsächlich stattgefunden hat.^{[6][7]}

§ 15 Abs. 9 AStG-E verweist auf § 12 AStG und soll damit die Anrechnung ausländischer Steuern systematisch an die Hinzurechnungsbesteuerung anbinden. Die Praxis weist jedoch darauf hin, dass bei Trust- und Stiftungsstrukturen häufig nicht die Stiftung, sondern der Begünstigte im Ausland Steuerschuldner sein kann, und dass daher eine ausdrückliche Klarstellung zur Anrechnung solcher Steuern im Interesse der Rechtssicherheit erforderlich sein kann.^{[6][7]}

4. Zielsetzung des Entwurfs

Die Zielsetzung des Entwurfs ergibt sich aus der Begründung und aus der Gesetzessystematik. Das BMF verfolgt erstens eine Vereinheitlichung und Vereinfachung durch Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung. Dieser Vereinheitlichungsansatz wird insbesondere durch die Einführung einer Niedrigbesteuerungsschwelle, durch die Terminologie des Zurechnungsbetrags und durch die Übernahme bekannter Doppelbesteuerungsvermeidungsmechanismen belegt.^[1]

Zweitens soll der Entwurf unionsrechtliche Vorgaben, insbesondere zur Kapitalverkehrsfreiheit, und die jüngere BFH-Rechtsprechung nachvollziehen. Der

Entlastungsnachweis wird deshalb nicht mehr auf den EU/EWR-Raum beschränkt, sondern grundsätzlich auch für Drittstaatenfälle geöffnet. Das BMF verweist hierbei ausdrücklich auf die EuGH-Rechtsprechung zum Ausschluss rein künstlicher Gestaltungen.^{[1][3]}

Drittens will der Entwurf Gestaltungen begegnen, bei denen durch mehrstufige Strukturen oder durch Einschaltung zwischengeschalteter Rechtsträger der Zugriff nach § 15 AStG bisher umgangen oder erschwert werden konnte. Dies erklärt die Einbeziehung mittelbarer Bezugs- und Anfallsberechtigungen sowie die Ausgestaltung der Absätze 6 und 7 für nachgeschaltete Gesellschaften und Stiftungen.^{[1][8]}

Viertens soll nach den Verbänden, die den Entwurf grundsätzlich begrüßen, die Reform zu mehr Rechtssicherheit führen. Zugleich wird allerdings in mehreren Stellungnahmen betont, dass dieses Ziel nur erreicht werden kann, wenn zentrale Unklarheiten im Wortlaut des Entwurfs beseitigt werden und praxistaugliche Maßstäbe insbesondere für den Gegenbeweis, die Niedrigsteuerprüfung und die Zurechnungsquote normiert werden.^{[4][5][6][9]}

5. Diskussion in Literatur und Stellungnahmen

5.1 Überblick über die ausgewerteten Stimmen

Für die Bewertung der Diskussion wurden die veröffentlichte Entwurfsbegründung des BMF sowie ausgewählte Verbändestellungnahmen und praxisorientierte Fachbeiträge herangezogen. Die Verbändestellungnahmen (u. a. DAV, BStBK, IDW, DSTG, DIE FAMILIENUNTERNEHMER und EY) arbeiten die zentralen dogmatischen und vollzugspraktischen Konfliktfelder heraus. Fachbeiträge aus der Beratungspraxis und aus Fachmedien dienen ergänzend dazu, die Auswirkungen in typischen Fallgruppen und die erwartete Umsetzungstendenz einzuordnen.^{[1][4][5][6][7][8][9][10][11][12][13][14][15]}

5.2 Deutscher Anwaltverein (DAV): Zustimmung im Grundsatz, aber Warnung vor Rechtsunsicherheit

Der DAV begrüßt die Neufassung dem Grunde nach. Er hebt positiv hervor, dass die Zurechnungsbesteuerung künftig an eine Niedrigbesteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG anknüpfen soll und dass der Entlastungsnachweis auch für Drittstaaten eröffnet wird. Gleichzeitig sieht der DAV erhebliche Rechts- und Anwendungsunsicherheiten, weil das zentrale Tatbestandsmerkmal der „künstlichen Gestaltung“ nicht durch Regelbeispiele konkretisiert wird.^[4]

Inhaltlich fordert der DAV insbesondere, dass aktive Einkünfte nicht der Zurechnungsbesteuerung unterliegen sollen, weil die Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung sonst inkonsequent bleibt. Er regt ferner eine ausdrückliche Klarstellung an, dass bei gemischten Einkünften tatsächlich nur die niedrig besteuerten Einkünfte erfasst werden. Im Hinblick auf den Gegenbeweis spricht sich der DAV für Regelbeispiele aus und plädiert dafür, den maßgeblichen Zeitpunkt für den

Entlastungsnachweis an die Errichtung der Struktur zu knüpfen, um bei Bestandsstrukturen keine jährliche Neuprüfung auszulösen.^{[4][1]}

5.3 Bundessteuerberaterkammer (BStBK): Reform begrüßt, aber wesentliche Nachbesserungen erforderlich

Die BStBK begrüßt das Anliegen, § 15 AStG zu reformieren, um eine systematische Angleichung an die Hinzurechnungsbesteuerung zu erreichen und Rechtssicherheit zu schaffen. Sie beschreibt zugleich, dass der Entwurf noch zahlreiche Unklarheiten enthalte, die ausgeräumt werden müssten, um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden. Besonders betont die BStBK die Belastungswirkung des „Dry Income“ und die Komplexität der Einkünfteermittlung nach deutschem Recht auf Stiftungsebene.^[5]

In der Sache unterstützt die BStBK die Einführung einer Niedrigsteuergrenze als Rückführung des § 15 AStG auf einen legitimen Zweck, kritisiert aber, dass weiterhin nicht zwischen aktiven und passiven Einkünften differenziert wird. Sie fordert zudem eine gesetzliche Präzisierung, auf welcher Ebene die Niedrigbesteuerung zu prüfen ist, und regt Bagatell- beziehungsweise Freigrenzen an. Schließlich beanstandet sie, dass die Einbeziehung konzernrechtlicher Nähebegriffe zu einer Erweiterung auf Fälle ohne Familienbezug führen könne, und dass die Frage des Zeitpunkts des Gegenbeweises offen bleibe.^[5]

5.4 Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW): Systematische Brüche und verfahrensrechtliche Unklarheiten

Das IDW begrüßt die Reduktion der Zurechnungsbesteuerung auf Fälle niedriger Besteuerung, regt aber an, konsequent nur niedrig besteuerte und passive Einkünfte zu erfassen. Es weist darauf hin, dass der Gegenbeweis nach § 15 Abs. 3 AStG-E weiterhin vom Steuerpflichtigen zu erbringen sei und dass der Begriff der künstlichen Gestaltung im Entwurf nicht definiert werde, weshalb ohne weitere Spezifizierung unsachgemäße Ergebnisse zu befürchten seien.^[6]

Ein weiterer Schwerpunkt des IDW liegt auf verfahrensrechtlichen Fragen. Es hält es für unklar, wie die Zurechnung nach § 15 Abs. 6 AStG-E in der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG abzubilden ist, insbesondere ob eine doppelte gesonderte Feststellung erforderlich wird. Im Ergebnis fordert das IDW eine Klarstellung, damit die Vollzugsmechanik nicht zu Doppelstrukturen in der Feststellung führt.^[6]

5.5 EY: Praktikabilität, Informationszugang und Kritik an der „künstlichen Gestaltung“

EY begrüßt die grundlegende Überarbeitung und identifiziert als Kernziele des BMF die Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Anpassung an EuGH- und BFH-Rechtsprechung. EY schlägt jedoch vor, den Aktiv/Passiv-Katalog des § 8 Abs. 1 AStG zu übernehmen und die Regelung zielgerichtet auf passive niedrig besteuerte Einkünfte zu

begrenzen. EY fordert zudem ausdrücklich, dass Nachweispflichten nur insoweit bestehen dürfen, als der Steuerpflichtige rechtlich und tatsächlich über die Möglichkeit zur Erfüllung verfügt.^[7]

Besonders deutlich fällt die Kritik an der Übertragung des Begriffs der „künstlichen Gestaltung“ aus. EY hält den Begriff für auslegungsanfällig, weil er für beherrschte Auslandsgesellschaften entwickelt wurde und im Kontext rechtlich und tatsächlich verselbstständigter Vermögensmassen zu komplexen Abgrenzungsfragen führen könne. EY plädiert deshalb dafür, an der bisherigen Leitlinie der rechtlichen und tatsächlichen Verselbstständigung festzuhalten, jedoch unter Wegfall der EU/EWR-Beschränkung.^[7]

5.6 Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG): Vollzugsperspektive, Bewertungsrisiken und Ressourcenfrage

Die DSTG bewertet die Intention des Entwurfs grundsätzlich positiv, warnt aber eindringlich vor Vollzugsdefiziten. Sie kritisiert, dass die Niedrigsteuerprüfung in der Masse der Fälle eine komplexe hypothetische Steuerbelastungsrechnung auslöse und die Finanzämter hierfür häufig keine ausreichenden Informationen über ausländische Strukturen erhalten würden. Die DSTG bezeichnet eine Norm, die dogmatisch überzeugt, aber faktisch nicht vollzogen werden kann, als „Papiertiger“.^[8]

Ein zweiter Schwerpunkt der DSTG ist die Bewertungsproblematik. Sie weist darauf hin, dass die Ermittlung gemeiner Werte im Ausland häufig streitanfällig oder praktisch nicht rekonstruierbar ist und dass ohne pauschalierende Ersatzverfahren eine Welle von finanzgerichtlichen Verfahren zu erwarten sei. Aus Sicht der DSTG sind flankierende Maßnahmen wie Zentralisierung, IT-Unterstützung und Qualifizierung zwingend, damit die Reform nicht lediglich einen bürokratischen Überbau erzeugt.^[8]

5.7 DIE FAMILIENUNTERNEHMER: Bürokratiebelastung, Mittelbarkeit und Anforderungen an Rechtssicherheit

DIE FAMILIENUNTERNEHMER begrüßen eine Straffung der Vorschrift als Beitrag zu klarer Gesetzgebung, bewerten den Entwurf aber in Teilen als unausgereift und als Quelle erheblicher Rechtsunsicherheit. Sie kritisieren insbesondere die Einbeziehung mittelbarer Bezugs- und Anfallsberechtigter, weil dies zu einer erheblichen Ausweitung von Dokumentations- und Nachweispflichten führe und Familienunternehmen mit mehrstufigen Beteiligungsstrukturen besonders belaste. Sie regen deshalb an, eine praxistaugliche Abgrenzung zu schaffen, die eine Zurechnung auf mittelbare Berechtigte nur bei tatsächlichem beherrschendem Einfluss vorsieht oder zumindest Vereinfachungen für kleinere und mittlere Unternehmen enthält.^[9]

Auch DIE FAMILIENUNTERNEHMER sprechen sich für eine Beschränkung der Zurechnungsbesteuerung auf passive niedrig besteuerte Einkünfte aus, um eine echte Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung zu erreichen und unionsrechtliche Bedenken

zu reduzieren. Hinsichtlich des Entlastungsnachweises fordern sie eine klare Definition der „künstlichen Gestaltung“ oder objektive Kriterien, weil der Begriff im Stiftungs- und Trustkontext schwer greifbar sei.^[9]

5.8 Fachaufsätze und praxisorientierte Beiträge: Schwerpunkte der Diskussion

In praxisorientierten Fachbeiträgen wird der Entwurf häufig als Paradigmenwechsel beschrieben, weil er den klassischen Maßstab der Verfügungsmachtentziehung in Richtung eines Missbrauchs- und Substanztests („künstliche Gestaltung“) verschiebt und gleichzeitig eine Niedrigsteuerlogik einführt. Der Beitrag von Flick Gocke Schaumburg ordnet den Entwurf als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung ein und hebt hervor, dass der Begriff der Familienstiftung durch die Berücksichtigung nahestehender Personen deutlich ausgeweitet werden soll.^[10]

Beiträge aus Fachmedien und Kanzlei-Updates stellen regelmäßig die geplante Niedrigsteuergrenze von 15 Prozent, die Einbeziehung mittelbarer Berechtigungen und die Neustrukturierung des Entlastungsnachweises in den Mittelpunkt. Dabei wird besonders betont, dass die Reform bei internationalen Vermögensstrukturen weitreichende Auswirkungen haben kann, weil künftig neue Prüfprogramme für Niedrigbesteuerung, Zurechnungsquoten und Dokumentationsanforderungen implementiert werden müssen.^{[11][12][13][14][15]}

Aus Sicht einiger Praxisbeiträge ist positiv hervorzuheben, dass der Entwurf eine Reihe von bislang umstrittenen Punkten ausdrücklich regelt, etwa den Zuflusszeitpunkt des Zurechnungsbetrags am Ende des maßgebenden Geschäftsjahres und die Streichung der Vermögenszurechnung. Zugleich wird auf neue Streitfelder verwiesen, insbesondere auf die unbestimmte Kontur des Begriffs der künstlichen Gestaltung, die Bewertungsschwierigkeiten bei gemeinen Werten sowie die verfahrensrechtliche Umsetzung der stiftungsbezogenen Feststellung des Korrekturvolumens.^{[1][8][10]}

5.9 Verdichtung der Diskussion: wiederkehrende Kritik- und Zustimmungslinien

Über die unterschiedlichen Stellungnahmen hinweg lassen sich mehrere wiederkehrende Linien erkennen. Ein breiter Konsens besteht darin, dass die Einführung einer Niedrigsteuergrenze grundsätzlich sachgerecht ist und die Reformbedürftigkeit des bisherigen § 15 AStG belegt. Ein ebenso klarer Konsens besteht aber darin, dass die Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung ohne Aktiv/Passiv-Differenzierung systematisch unvollständig bleibt.^{[4][5][6][7][9]}

Ein zweiter, nahezu durchgehender Kritikpunkt betrifft die Rechtsunsicherheit des Gegenbeweises. Verbände und Praxisbeiträge fordern entweder eine definitorische Konkretisierung der künstlichen Gestaltung oder eine Rückkehr zu einem stärker objektivierbaren Maßstab, der an die rechtliche und tatsächliche Verselbstständigung der Stiftung anknüpft. Zusätzlich wird in mehreren Stellungnahmen gefordert, den Zeitpunkt des

Gegenbeweises zu klären, um die Beratung und Deklaration von Bestandsstrukturen planbar zu machen.^{[4][5][6][7][9]}

Ein dritter Schwerpunkt liegt auf Vollzug und Praktikabilität. Die Bewertung gemeiner Werte, die Rekonstruktion historischer Übertragungswerte, der Informationszugang in Drittstaaten sowie die stiftungsbezogene Fortschreibung von Korrekturvolumina werden als Faktoren genannt, die bei unverändertem Entwurf zu erheblichen administrativen Lasten und zu zusätzlicher Streit anfälligkeit führen können.^{[5][6][8]}

6. Stellungnahme zu den bestimmenden Zielen des Entwurfs

6.1 Maßgebliche Leitziele

Die bestimmenden Leitziele des Entwurfs lassen sich in drei Kernkomplexe bündeln. Erstens soll die Zurechnungsbesteuerung inhaltlich an die Hinzurechnungsbesteuerung angenähert und dadurch vereinheitlicht werden. Zweitens soll die Norm unionsrechtlich stabilisiert werden, indem der Gegenbeweis auf „nicht künstliche Gestaltungen“ zugeschnitten und territorial geöffnet wird. Drittens soll die Reform in der Vollzugspraxis handhabbarer werden, indem definitorische Klarstellungen vorgenommen und Doppelbesteuerungen systematisch vermieden werden.^[1]

6.2 Bewertung des Ziels „Annäherung an §§ 7 ff. AStG“

Die Annäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung ist als Ziel grundsätzlich überzeugend, weil sie im Außensteuerrecht eine kohärente Missbrauchslogik schafft und die Begriffs- und Systemvielfalt reduziert. Der Entwurf setzt dieses Ziel jedoch nur teilweise um. Die Einführung der Niedrigsteuergrenze ist konsequent, die fehlende Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften steht dem Vereinheitlichungsanspruch aber entgegen. Wenn bei beherrschten Auslandsgesellschaften aktive Einkünfte trotz Niedrigbesteuerung grundsätzlich nicht hinzugerechnet werden, erscheint es systematisch schwer begründbar, warum bei einer rechtlich verselbstständigten Stiftung ein weitergehender Zugriff bestehen soll.^{[4][5][6][7][9]}

Aus normzweckorientierter Sicht spricht daher viel dafür, die Zurechnung im Grundtatbestand auf passive niedrig besteuerte Einkünfte zu beschränken oder zumindest eine Freigrenze sowie einen Aktivitätsfilter vorzusehen, der reale wirtschaftliche Tätigkeit aus dem Zugriff herausnimmt. Dies würde zugleich den Beratungs- und Vollzugaufwand reduzieren, weil die Zurechnung sich auf die typischen Abschirmungserträge konzentrieren würde.^{[4][5][6][7]}

6.3 Bewertung des Ziels „Unionsrechtliche Stabilisierung“

Die Öffnung des Entlastungsnachweises für Drittstaaten ist unionsrechtlich plausibel, weil der BFH die Kapitalverkehrsfreiheit ausdrücklich auch auf Drittstaatenbeziehungen bezogen hat und weil die EuGH-Rechtsprechung zur Missbrauchsabwehr typischerweise einen Gegenbeweis verlangt, der rein künstliche Gestaltungen ausfiltert. Die Verweisung auf den

Informationsaustausch nach § 8 Abs. 4 AStG ist dabei ein notwendiges Korrektiv, um die Entlastung an die Möglichkeit effektiver Prüfung zu koppeln.^{[1][3]}

Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass die Umstellung auf das Merkmal der künstlichen Gestaltung nur dann unionsrechtlich „stabilisiert“, wenn der Maßstab normenklar und praxistauglich ist. Unionsrechtliche Verhältnismäßigkeit setzt Rechtssicherheit voraus. Wird der Gegenbeweis zu unbestimmt, entsteht das Risiko, dass der Entwurf zwar formal dem EuGH-Vokabular folgt, in der Anwendungspraxis aber erneut in Konflikt mit dem Effektivitäts- und Bestimmtheitsgebot gerät.^{[4][5][6][7][9]}

6.4 Bewertung des Ziels „Rechtssicherheit“

Das Ziel höherer Rechtssicherheit wird im Entwurf erkennbar verfolgt, etwa durch die gesetzliche Festlegung der Zurechnungsquote und durch die Klarstellung zum Zuflusszeitpunkt des Zurechnungsbetrags. Dieses Ziel wird jedoch in erheblichem Umfang durch die gegenläufige Unbestimmtheit des Begriffs der künstlichen Gestaltung gefährdet. Mehrere Stellungnahmen weisen nachvollziehbar darauf hin, dass ohne Regelbeispiele, Kriterienkataloge oder zumindest klarstellende Gesetzesmaterialien eine dauerhafte Auslegungsunsicherheit entsteht, die in der Praxis zu defensiver Deklaration, zu vermehrten verbindlichen Auskünften und zu Streitverfahren führen kann.^{[4][5][6][7][9]}

Hinzu tritt die ungeklärte Zeitdimension des Gegenbeweises. Der Wortlaut knüpft an die „Einschaltung“ der Stiftung an. Ohne ausdrückliche Regelung bleibt offen, ob der Gegenbeweis einmalig im Errichtungszeitpunkt, bei Eintritt in die deutsche Steuerhoheit oder jährlich zu erbringen ist. Eine klare gesetzliche Anordnung ist aus Gründen der Rechtssicherheit zwingend.^{[4][5]}

6.5 Bewertung des Ziels „Vollzugstauglichkeit und Praktikabilität“

Die Vollzugstauglichkeit ist ein eigenständiges Qualitätskriterium steuerlicher Normen. Der Entwurf erzeugt neue Prüf- und Ermittlungslasten, insbesondere durch die Niedrigsteuerprüfung und die wertbasierte Quotenbestimmung. Bei fehlendem Informationszugang oder bei historisch nicht rekonstruierbaren Bewertungsgrundlagen drohen Schätzungen und Bewertungsstreitigkeiten. Die DSTG weist hier auf eine Gefahr struktureller Vollzugsdefizite hin und fordert pauschalierende Ersatzverfahren sowie eine organisatorische Zentralisierung spezialisierter Fälle.^[8]

Aus der Sicht der Beratungspraxis ist die Vollzugstauglichkeit zugleich ein Compliance-Thema. Je höher die objektiven Anforderungen an Informationsbeschaffung und Bewertung, desto eher geraten Destinatäre ohne Durchgriffsrechte in unbillige Beweisnotsituationen. Eine gesetzliche Begrenzung von Nachweispflichten auf das zivilrechtlich und tatsächlich erfüllbare Maß ist daher nicht nur verfahrensrechtlich geboten, sondern auch geeignet, die Akzeptanz und Stabilität der Norm zu erhöhen.^{[6][7]}

7. Konkrete Verbesserungsvorschläge (Zusammenführung aus Stellungnahmen und eigener Würdigung)

Im Ergebnis lassen sich mehrere punktuelle Änderungen identifizieren, die die erklärten Ziele des Entwurfs stärker absichern würden. Diese Vorschläge orientieren sich an den wiederkehrenden Kritiklinien in den Stellungnahmen und werden nachfolgend zusammengeführt.^{[4][5][6][7][8][9]}

Erstens sollte der Grundtatbestand klar auf passive, niedrig besteuerte Einkünfte fokussiert werden. Dies kann entweder durch eine ausdrückliche Übernahme des Aktiv/Passiv-Katalogs des § 8 Abs. 1 AStG oder durch eine eigenständige, stiftungsspezifische Abgrenzungsnorm erfolgen. Eine solche Fokussierung würde die Systemannäherung konsequent umsetzen und zugleich Vollzugs- und Bewertungsaufwand reduzieren.^{[4][5][6][7][9]}

Zweitens sollte der Begriff der künstlichen Gestaltung im Gesetzestext oder jedenfalls in den Gesetzesmaterialien durch objektive Kriterien und Regelbeispiele konkretisiert werden. Regelbeispiele sollten sowohl Negativbeispiele enthalten, bei denen außersteuerliche Motivlagen wie Nachfolgeplanung und Governance als nicht künstlich gelten, als auch Positivbeispiele, bei denen die Struktur erkennbar lediglich der Abschirmung niedrig besteuerten Erträge dient. Eine solche Konkretisierung würde das Ziel der Rechtssicherheit erheblich stärken.^{[4][7][9]}

Drittens sollte ausdrücklich geregelt werden, auf welchen Zeitpunkt der Gegenbeweis zu beziehen ist. Eine an der Strukturerrichtung orientierte, einmalige Feststellung der Nicht-Künstlichkeit mit fortwirkender Wirkung bei unverändertem Sachverhalt wäre eine pragmatische Lösung, die Bestandsstrukturen entlastet und die Verwaltungspraxis planbarer macht.^{[4][5]}

Viertens sollten die Nachweispflichten der Zurechnungsempfänger gesetzlich auf das zivilrechtlich und tatsächlich erfüllbare Maß begrenzt werden. Dies könnte durch einen ausdrücklichen Verweis auf § 90 Abs. 2 AO und durch Klarstellungen zur Beweislast bei fehlenden Informationsrechten umgesetzt werden.^{[6][7]}

Fünftens erscheint die starre Begrenzung der Reichweite des Entlastungsnachweises auf originäre Einkünfte der Familienstiftung überarbeitungsbedürftig. Wenn die Stiftung selbst nachweislich nicht künstlich eingeschaltet ist, spricht vieles dafür, den Gegenbeweis in geeigneter Weise auch auf nachgeschaltete Strukturen zu erstrecken, um unsystematische Teiltransparenz zu vermeiden. Dies kann mit zusätzlichen Missbrauchparametern kombiniert werden, um Gestaltungen über Holdingstrukturen weiterhin effektiv zu adressieren.^{[4][6][7]}

Sechstens sind Vereinfachungsregeln für Bewertungs- und Quotenermittlungsfragen erforderlich, insbesondere für historische Übertragungen und für illiquide Auslandsvermögenswerte. Ohne solche Typisierungen drohen Schätzungen und Bewertungsstreitigkeiten, die den Vollzug erheblich belasten und das Ziel der Vereinfachung konterkarieren können.^[8]

8. Schluss und Ausblick

Der Diskussionsentwurf zur Neufassung des § 15 AStG stellt einen bedeutsamen Reformschritt dar. Er adressiert zentrale Schwächen der bisherigen Norm, insbesondere durch die Einführung einer Niedrigsteuerlogik, durch die Streichung der Vermögenszurechnung und durch die Systemannäherung an Mechanismen der Hinzurechnungsbesteuerung. Gleichzeitig zeigt die Diskussion in Stellungnahmen und Fachbeiträgen, dass wesentliche Nachjustierungen erforderlich sind, um Rechtssicherheit und Vollzugstauglichkeit tatsächlich zu erhöhen.^{[1][4][5][6][7][8][9]}

Für die weitere Entwicklung wird entscheidend sein, ob der Gesetzgeber den Gegenbeweis klar operationalisiert, die Systemannäherung durch eine Aktiv/Passiv-Differenzierung konsequent vollzieht und gleichzeitig die verfahrens- und bewertungsbezogenen Belastungen durch Vereinfachungsmechanismen beherrschbar macht. Erst dann ist zu erwarten, dass die Zurechnungsbesteuerung in der Praxis weniger streitanfällig wird und die intendierte Stabilisierung im unionsrechtlichen Rahmen nachhaltig gelingt.^{[4][5][6][7]}

9. Quellen- und Literaturverzeichnis

1. Bundesministerium der Finanzen (BMF): „Entwurf für eine Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 Außensteuergesetz“, Diskussionsentwurf (PDF), 18.11.2025.
 2. BMF: Informationsseite zur Verbändeanhörung „Entwurf für eine Neufassung ... nach § 15 Außensteuergesetz“, 18.11.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 3. Bundesfinanzhof (BFH): Urteil vom 03.12.2024 – IX R 32/22 (Entscheidungen online; Abruf: 26.02.2026).
 4. Deutscher Anwaltverein (DAV): Stellungnahme Nr. 2/2026 zum Entwurf einer Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 AStG, Januar 2026.
 5. Bundessteuerberaterkammer (BStBK): Stellungnahme zum Entwurf einer Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 AStG, 15.01.2026.
 6. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW): Schreiben vom 22.01.2026 zum Diskussionsentwurf einer Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 AStG.
 7. EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft: Stellungnahme „Neufassung § 15 AStG“, Stand 15.01.2026.
 8. Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG): Stellungnahme zum Entwurf einer Neufassung des § 15 AStG, 16.01.2026.
 9. DIE FAMILIENUNTERNEHMER e. V.: Stellungnahme zum Entwurf der Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 AStG, 15.01.2026.
 10. Flick Gocke Schaumburg (FGS): Blogbeitrag „Paradigmenwechsel in der Zurechnungsbesteuerung? Der Diskussionsentwurf für eine Neufassung des § 15 AStG vom 18.11.2025“, 20.11.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 11. Deloitte Tax-News: „BMF: Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen“, 27.11.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 12. Der Betrieb: Meldung „Entwurf für eine Neufassung der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen nach § 15 AStG“, 27.11.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 13. Forvis Mazars: Beitrag „BMF prüft Anpassung des Paragraphen 15 AStG“, 02.12.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 14. Ebner Stolz: Beitrag „Reform der Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen“, 01.12.2025 (Abruf: 26.02.2026).
 15. dhpg: Blogbeitrag „Neuer Entwurf zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen – Auswirkungen für Stiftungsgründer und Begünstigte“, 05.01.2026 (Abruf: 26.02.2026).
- Nachfolgend werden die zentralen Abruflinks in Klartext dokumentiert:

[1]

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2025-11-18-paragraf-15-astg.pdf

[2]

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2025-11-18-paragraf-15-astg.html

[3] <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520089/>

[4] <https://anwaltverein.de/newsroom/sn-2-26-neufassung-15-aussensteuergesetz-astg>

[5] https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2026-01_2026-01-15_Stellungnahme_Familienstiftungen_AStG.pdf

[6] <https://www.idw.de/IDW/Medien/IDW-Schreiben/2026/IDW-Schreiben-Auslaendische-Familienstiftungen-260122.pdf>

[7] <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/de-de/technical/steuernachrichten/ey-stellungnahme-neufassung-15-astg-15012026.pdf>

[8]

https://www.dstg.de/fileadmin/user_upload/www_dstg_de/pdf/Stellungnahmen/Stellungnahme-Entwurf-Neufassung-des-Paragraph-15-AStG5_AStG.pdf

[9]

https://www.familienunternehmer.eu/fileadmin/familienunternehmer/positionen/steuerpolitik/dateien/Stellungnahme_DIE_FAMILIENUNTERNEHMER_Entwurf_Neufassung_des_15_AStG.pdf

[10] <https://www.fgs.de/news-and-insights/blog/detail/paradigmenwechsel-in-der-zurechnungsbesteuerung-der-diskussionsentwurf-fuer-eine-neufassung-des-15-astg-vom-18112025>

[11] <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/bmf-neufassung-der-zurechnungsbesteuerung-bei-auslaendischen-familienstiftungen.html>

[12] <https://der-betrieb.de/meldungen/entwurf-fuer-eine-neufassung-der-zurechnungsbesteuerung-bei-auslaendischen-familienstiftungen-nach-%C2%A7-15-astg/>

[13] <https://www.forvismazars.com/de/de/services/steuerberatung/aktuelles/bmf-prueft-anpassung-des-paragraphen-15-astg>

[14] <https://www.ebnerstolz.de/de/unser-angebot/leistungen/steuerberatung/internationales-steuerrecht/bmf-neufassung-zurechnungsbesteuerung-auslaendische-familienstiftung-98509.html>

[15] <https://www.dhpg.de/de/newsroom/blog/neuer-entwurf-zur-besteuerung-auslaendischer-familienstiftungen-auswirkungen-fuer-stiftungsgruender-und-beguenstigte>

10. Hinweis

Dieses Manuskript dient ausschließlich der fachlichen Information und Vorbereitung eines Vortrags. Es ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder rechtliche Beratung und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Maßgeblich bleiben die jeweils geltende Gesetzesfassung, die hierzu ergehende Rechtsprechung und die veröffentlichte Verwaltungsauffassung.

11. Anhang: Prüfschema, Fallgruppen und Praxishinweise

11.1 Prüfschema zur Anwendung des § 15 AStG-E

Für Vortrag und Beratungspraxis empfiehlt sich ein strukturiertes Prüfschema, das die Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen in einer klaren Reihenfolge abarbeitet. Das nachfolgende Schema ist als orientierender Leitfaden zu verstehen und ersetzt keine Einzelfallprüfung.^[1]

Im ersten Schritt ist festzustellen, ob überhaupt eine ausländische Familienstiftung im Sinne des § 15 Abs. 2 AStG-E vorliegt. Dies setzt voraus, dass Sitz und Geschäftsleitung nicht im Inland liegen und dass der maßgebliche Personenkreis am Ende des maßgebenden Geschäftsjahres zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugs- oder anfallsberechtig ist. In dieser Prüfung sind nach dem Entwurf auch nahestehende Personen einzubeziehen, was in der Praxis eine saubere Abgrenzung zwischen Familienbezug und konzernrechtlicher Nähe erfordert.^{[1][5]}

Im zweiten Schritt ist die Niedrigbesteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG zu prüfen. Hierzu ist eine effektive Steuerbelastung der Stiftungseinkünfte zu ermitteln. Die Stellungnahmen weisen darauf hin, dass im Entwurf nicht hinreichend klar geregelt ist, auf welcher Ebene und mit welcher Methodik die Niedrigbesteuerung zu prüfen ist, insbesondere bei gemischten Einkünften oder bei ausländischen Steuerregimen mit Sonderbefreiungen. Für die Praxis ist deshalb mit erheblichem Dokumentationsbedarf zu rechnen.^{[1][5][8]}

Im dritten Schritt sind die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Der Entwurf verweist hierfür auf die Grundsätze des § 10 Abs. 3 AStG und hält daran fest, dass § 8b KStG auf Stiftungsebene nicht anzuwenden ist. In der Literatur wird diskutiert, ob diese Nichtanwendung im Niedrigsteuerkontext zu systematischen Verzerrungen führen kann, weil Beteiligungserträge im Ausland häufig steuerbefreit sind und damit die Niedrigbesteuerung auslösen, während dieselben Erträge auf Ebene eines körperschaftsteuerpflichtigen Zurechnungsempfängers ebenfalls steuerbefreit wären.^{[1][6]}

Im vierten Schritt ist der Kreis der Zurechnungsempfänger zu bestimmen und die Zurechnungsquote zu berechnen. Hierbei ist die vorgesehene vorrangige Zurechnung an unbeschränkt steuerpflichtige Stifter zu beachten. Für Bezugs- und Anfallsberechtig ist nach dem Entwurf eine wertbezogene Quotenbestimmung vorgesehen, die in diskretionären Strukturen häufig mit Bewertungs- und Schätzungsfragen verbunden sein wird.^{[1][5][8]}

Im fünften Schritt ist zu prüfen, ob der Entlastungsnachweis nach § 15 Abs. 3 AStG-E geführt werden kann. Dazu ist darzulegen, dass die Einschaltung der Stiftung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht. Praktisch ist hierbei zu klären, welcher Zeitpunkt maßgeblich ist und welche Nachweise im Einzelnen verlangt werden. Mehrere Stellungnahmen fordern, Nachweispflichten auf das zivilrechtlich Erfüllbare zu begrenzen und Regelbeispiele zur Konkretisierung des Begriffs der künstlichen Gestaltung einzuführen.^{[4][6][7][9]}

Im sechsten Schritt sind nachgeschaltete Strukturen zu berücksichtigen. Beherrscht die Familienstiftung ausländische Gesellschaften oder sind ihr weitere ausländische Stiftungen nachgeschaltet, greifen die Absätze 6 und 7. In diesen Fällen sind zusätzlich die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden, was die Ermittlung und Feststellung der Besteuerungsgrundlagen verfahrensrechtlich anspruchsvoll macht. Das IDW fordert hier eine gesetzliche oder zumindest verfahrenspraktische Klarstellung zur Feststellung nach § 18 AStG.^{[1][6]}

Im siebten Schritt ist die Doppelbesteuerungsvermeidung über Kürzungsbetrag und Zurechnungskorrekturvolumen zu prüfen. Der Entwurf sieht eine stiftungsbezogene Feststellung des Korrekturvolumens vor. In der Diskussion wird angeregt, den Vorrang der Zurechnungsempfänger bei der Nutzung des Korrekturvolumens gesetzlich zu verankern, um eine faktische Doppelbelastung zu vermeiden.^{[6][7]}

11.2 Typische Fallgruppen und beispielhafte Problemfelder

Die Bandbreite möglicher Strukturen ist erheblich. Für Vortragszwecke ist es zweckmäßig, typische Fallgruppen zu unterscheiden, um die Regelungsmechanik greifbar zu machen. Die nachfolgenden Fallgruppen sind als abstrahierte Beispiele formuliert und dienen der Illustration typischer Fragestellungen.

Eine erste Fallgruppe betrifft klassische ausländische Familienstiftungen, bei denen in Deutschland ansässige Stifter oder Destinatäre begünstigt sind und die Stiftung überwiegend Kapitalanlageerträge erzielt. In solchen Fällen rücken die Niedrigsteuerprüfung und die Abgrenzung aktiver und passiver Einkünfte in den Fokus. Gerade wenn der Ansässigkeitsstaat für bestimmte Erträge Steuerbefreiungen vorsieht, kann die Niedrigbesteuerung formal gegeben sein, obwohl wirtschaftlich keine missbräuchliche Verlagerung vorliegt.^{[13][14]}

Eine zweite Fallgruppe betrifft mehrstufige Strukturen, in denen die Stiftung Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften hält. Hier stellt sich die Frage, in welchem Umfang die Einkünfte der Kapitalgesellschaften nach §§ 7 bis 10 AStG als Zwischeneinkünfte hinzugerechnet werden und wie sich dies zu einem Entlastungsnachweis auf Stiftungsebene verhält. Die Verbände kritisieren, dass der Entlastungsnachweis nach dem Entwurf nicht auf die nachgeschaltete Ebene durchschlägt und dadurch eine unsystematische Teiltransparenz entsteht.^{[4][6][7]}

Eine dritte Fallgruppe betrifft die Einbeziehung mittelbarer Bezugs- und Anfallsberechtigter, etwa wenn nicht natürliche Personen, sondern Gesellschaften oder mehrstufige Vermögensstrukturen begünstigt sind. In solchen Konstellationen ist besonders sorgfältig zu prüfen, wer wirtschaftlich und rechtlich Zurechnungsempfänger sein soll und welche Informations- und Nachweismöglichkeiten der betroffene Steuerpflichtige tatsächlich hat. In der Diskussion wird gefordert, mittelbare Zurechnung nur bei beherrschendem Einfluss oder jedenfalls unter Vereinfachungsmechanismen zuzulassen, um eine übermäßige Bürokratiebelastung zu vermeiden.^[9]

Eine vierte Fallgruppe betrifft Drittstaatensachverhalte. Unionsrechtlich ist die Öffnung des Gegenbeweises nachvollziehbar, vollzugspraktisch kann sie jedoch zu erheblichen Informationsproblemen führen. Die DSTG warnt in diesem Zusammenhang vor Missbrauchsrisiken bei fehlender effektiver Amtshilfe und fordert flankierende Maßnahmen, um den Substanznachweis tatsächlich prüfen zu können.^{[8][3]}

11.3 Praktische Umsetzung: Dokumentation, Mitwirkung und Verfahrensfragen

Die praktische Umsetzung der Neuregelung hängt wesentlich von der Frage ab, welche Informationen auf Ebene der Stiftung und der nachgeschalteten Rechtsträger verfügbar sind und welche Mitwirkungspflichten den Zurechnungsempfängern auferlegt werden. Mehrere Stellungnahmen betonen, dass Destinatäre im Stiftungsrecht häufig keine mitgliedschaftsähnlichen Rechte und keine umfassenden Auskunftsrechte gegenüber dem Stiftungsorgan besitzen. Vor diesem Hintergrund ist eine Begrenzung von Nachweispflichten auf das rechtlich und tatsächlich Zumutbare zentral, um unbillige Ergebnisse zu vermeiden.^[7]

Verfahrensrechtlich sind insbesondere die gesonderten Feststellungen nach § 18 AStG relevant. Je stärker § 15 AStG-E an die Hinzurechnungsbesteuerung angebunden wird, desto mehr verlagern sich Konflikte in die Feststellungsebene. Das IDW weist darauf hin, dass die verfahrensrechtliche Abbildung der Zurechnung bei nachgeschalteten Gesellschaften im Entwurf nicht hinreichend klar geregelt ist und dadurch unnötige Doppelstrukturen entstehen könnten.^[6]

11.4 Kriterienkatalog zur Beurteilung der „künstlichen Gestaltung“ (Vorschlag)

Da der Entwurf den Begriff der künstlichen Gestaltung nicht definiert, ist es für die Vortragspraxis hilfreich, einen vorläufigen Kriterienkatalog zu skizzieren, der als Diskussionsgrundlage dienen kann. Die nachfolgenden Kriterien verstehen sich nicht als abschließende Definition, sondern als praxistaugliche Orientierung anhand der Argumentationslinien der Stellungnahmen.^{[4][6][7][9]}

Ein Indiz gegen eine künstliche Gestaltung liegt regelmäßig vor, wenn die Vermögensübertragung auf die Stiftung rechtlich und tatsächlich endgültig ist und der Stifter weder rechtlich noch faktisch über Zugriffsmöglichkeiten verfügt, die einer Beherrschung vergleichbar sind. Ebenfalls spricht gegen eine künstliche Gestaltung, wenn nachvollziehbare außersteuerliche Motive wie Nachfolgeplanung, Vermögensbindung, gemeinnützige oder familiäre Governance-Ziele, Schutz vor Zersplitterung von Beteiligungen oder internationale Investitions- und Verwaltungsgründe dokumentiert werden können.^{[4][7]}

Ein Indiz für eine künstliche Gestaltung kann demgegenüber vorliegen, wenn die Struktur überwiegend dazu dient, passive Erträge in einen Niedrigsteuerstaat zu verlagern, ohne dass eine substantielle Verwaltung, Entscheidungsfindung oder Vermögensbindung auf Stiftungsebene erkennbar ist. In solchen Fällen wäre eine Konkretisierung durch Regelbeispiele besonders geeignet, um Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtige zu schaffen.^{[4][8]}

11.5 Stand des Verfahrens (soweit öffentlich ersichtlich)

Soweit öffentlich ersichtlich, liegt mit Stand 26.02.2026 weiterhin der Diskussionsentwurf vom 18.11.2025 als Grundlage vor. Die Verbändeanhörung endete nach der BMF-Veröffentlichung am 15.01.2026. Über eine abschließende gesetzgeberische Umsetzung entscheidet das weitere Gesetzgebungsverfahren. Für Vortrag und Beratung ist deshalb eine fortlaufende Beobachtung der Entwicklung angezeigt, insbesondere ob und in welcher Form der Gesetzgeber die vorgebrachten Kritikpunkte aufgreift.^[2]

11.6 Begriff der Bezugs- und Anfallsberechtigung sowie veranlagungszeitraumbezogene Betrachtung

Ein wiederkehrendes Problemfeld der Zurechnungsbesteuerung ist die Abgrenzung zwischen Bezugsberechtigung, Anfallsberechtigung und bloßer Erwerbserwartung. Die Rechtsprechung hat hierzu Maßstäbe entwickelt, die auch für die Auslegung künftiger Fassungen des § 15 AStG von Bedeutung bleiben. Der BFH definiert in IX R 32/22 die für die Anfallsberechtigung erforderliche gesicherte Rechtsposition als begründete Aussicht, im Fall der Liquidation der Stiftung Auskehrungen zu erhalten, und betont, dass die Beurteilung der Anfallsberechtigung veranlagungszeitraumbezogen zu erfolgen hat.^[3]

Für die Praxis bedeutet dies, dass die Qualifikation als (anfalls-)berechtigt nicht allein aus Stiftungsurkunde oder Statut abstrakt hergeleitet werden kann, sondern auf die jeweilige rechtliche Position im relevanten Zeitraum abzustellen ist. Gerade bei diskretionären Strukturen, bei denen Begünstigungen im Ermessen des Stiftungsorgans stehen, bleibt die Abgrenzung anspruchsvoll. Die Neuregelung erweitert den Kreis der Zurechnungsempfänger teilweise noch auf mittelbare Berechtigte, was die Notwendigkeit klarer Begriffsdefinitionen und praktikabler Abgrenzungskriterien weiter erhöht.^{[1][5]}

11.7 Europarechtliche Leitplanken: Kapitalverkehrsfreiheit und Gegenbeweis

Die unionsrechtliche Diskussion wird maßgeblich durch Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) geprägt. Der BFH stellt in IX R 32/22 klar, dass die Bereichsausnahme des § 15 Abs. 6 AStG zur Abwendung eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit auch bei Drittstaatensachverhalten heranzuziehen ist. Der BFH stützt diese Auslegung auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts und hebt hervor, dass für die Beurteilung der Entziehung der Verfügungsmacht nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG ausschließlich die Zivilrechtsslage maßgeblich sei.^[3]

Der BFH erörtert zudem, inwieweit Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt werden können, und weist darauf hin, dass eine ausnahmslose Zurechnung über das Erforderliche hinausgehen kann. Diese Argumentationslinie erklärt, warum der Gesetzgeber auch künftig einen funktionsfähigen Gegenbeweis vorsehen muss, der nicht nur formal existiert, sondern praktisch erreichbar ist.^[3]

Das BMF nimmt diese Entwicklung im Entwurf auf, indem der Entlastungsnachweis neu gefasst und territorial geöffnet wird. Die Begründung verweist ausdrücklich auf die EuGH-Rechtsprechung zum Ausschluss rein künstlicher Gestaltungen und auf die Rechtssache C-135/17 („X“). Für die weitere gesetzgeberische Ausgestaltung wird entscheidend sein, ob diese unionsrechtliche Vorgabe in einen hinreichend bestimmten, normenklaren Maßstab übersetzt wird.^[1]

11.8 Abkommensrechtliche und ansässigkeitsbezogene Aspekte, einschließlich doppelter Ansässigkeit

Für die Anwendung des § 15 AStG-E ist der Begriff der „ausländischen“ Familienstiftung zentral. Der Entwurf knüpft hierfür an Sitz und Geschäftsleitung im Inland an. Liegt entweder der Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland, ist die Stiftung nach dem Wortlaut nicht mehr „ausländisch“ im Sinne des § 15 Abs. 2 AStG-E. Konstellationen einer zivil- oder abkommensrechtlichen Doppelansässigkeit können damit im Ergebnis dazu führen, dass § 15 AStG-E schon tatbestandlich nicht greift, obwohl im Ausland ebenfalls eine Ansässigkeitsannahme besteht.^[1]

In der Praxis ist dabei zu unterscheiden. Eine Doppelansässigkeit kann sich erstens aus innerstaatlichen Ansässigkeitskriterien verschiedener Staaten ergeben, etwa wenn der Sitzstaat auf die Registrierung oder den Satzungssitz abstellt, während Deutschland die Geschäftsleitung als Anknüpfungspunkt heranzieht. Zweitens kann eine Doppelansässigkeit abkommensrechtlich relevant werden, wenn ein DBA für juristische Personen oder vergleichbare Einheiten Tie-Breaker-Regeln vorsieht, die im Einzelfall zur abkommensrechtlichen Zuordnung der Ansässigkeit führen. Für Stiftungen ist die abkommensrechtliche Einordnung oft komplex, weil die Qualifikation als „Person“ im DBA-Sinne und die Anwendung von Tie-Breaker-Regeln vom jeweiligen DBA und vom Stiftungsstatut abhängen.

Für Vortrag und Beratung empfiehlt sich deshalb, in Doppelansässigkeitsfällen die innerstaatlichen Anknüpfungen (Sitz, Ort der Geschäftsleitung, ggf. Ort der tatsächlichen Verwaltung) strikt zu trennen und anschließend zu prüfen, welche Auswirkungen das einschlägige DBA auf die Besteuerungszuordnung hat. Unabhängig davon bleibt zu beachten, dass § 15 AStG-E konzeptionell auf ausländische Stiftungen zugeschnitten ist und keine Sonderregelung für doppelt ansässige Stiftungen enthält.^[1]

11.9 Praxishinweise zur Dokumentation und Vorbereitung eines Entlastungsnachweises

Unabhängig davon, ob der Entwurf unverändert Gesetz wird, ist bereits jetzt absehbar, dass die Diskussion um den Entlastungsnachweis stärker dokumentationsgetrieben sein wird. Für die Praxis bedeutet dies, dass außersteuerliche Motive, Governance-Strukturen und die tatsächliche Funktionsweise der Stiftung frühzeitig nachvollziehbar aufbereitet werden

sollten. Dabei geht es nicht um eine formelhafte Begründung, sondern um eine konsistente Dokumentation der Entscheidungsprozesse und der Vermögensbindung, die im Streitfall als Beleg einer nicht künstlichen Struktur herangezogen werden kann.^{[4][7][9]}

Eine tragfähige Dokumentation wird regelmäßig umfassen, dass der Stiftungszweck, die Stiftungsorganisation, die Bestellung und Unabhängigkeit der Organe sowie die Entscheidungs- und Kontrollprozesse nachvollziehbar beschrieben werden. Ebenfalls sollte aus der Dokumentation hervorgehen, ob und in welchem Umfang der Stifter oder Begünstigte tatsächlich Einflussmöglichkeiten besitzt, etwa durch Weisungsrechte, Abberufungsrechte, Vetorechte oder faktische Kontrolle über den Stiftungsrat. Je stärker der Einfluss beherrschungsfähig wirkt, desto eher wird die Verwaltung eine künstliche Gestaltung annehmen können.^[7]

Soweit die Stiftung in einem Staat ansässig ist, bei dem der Informationsaustausch eingeschränkt ist, gewinnt § 8 Abs. 4 AStG als Sperrnorm besondere Bedeutung. Die DSTG betont, dass in Drittstaatenfällen häufig die praktische Verifikation von Substanz- und Governance-Faktoren schwierig ist. Für die Beratungspraxis kann dies bedeuten, dass der Gegenbeweis zwar theoretisch eröffnet ist, praktisch aber nur bei sehr umfassender Dokumentation und Kooperation der Stiftung erfolgreich geführt werden kann.^{[8][1]}

11.10 Bewertungs- und Quotenfragen: Umgang mit historischen Vermögensübertragungen

Die Quotenbestimmung anhand gemeiner Werte ist einer der zentralen technischen Bausteine des Entwurfs. In der Praxis ist zu erwarten, dass die Rekonstruktion historischer gemeiner Werte bei Zustiftungen, Umstrukturierungen oder bei illiquiden Vermögensgegenständen besonders streitanfällig ist. Die DSTG weist darauf hin, dass bereits im Inland die gemeine-Wert-Ermittlung häufig konfliktbehaftet ist und dass im Ausland oftmals Datenpunkte fehlen, um Gutachten plausibilisieren zu können.^[8]

Für Vortrag und Beratung empfiehlt es sich, Bewertungsfragen als eigenständiges Risikofeld zu adressieren. Eine praxistaugliche Vorgehensweise kann darin bestehen, die zugrunde liegenden Bewertungsprämissen transparent zu dokumentieren, konsistente Bewertungsmethoden anzuwenden und in geeigneten Fällen Bandbreiten beziehungsweise Sensitivitätsanalysen zu erstellen. Dies erhöht nicht nur die Plausibilität im Veranlagungsverfahren, sondern kann auch die Vergleichsbereitschaft in Rechtsbehelfsverfahren verbessern.

11.11 Verhältnis zu allgemeinen Zurechnungsnormen und zu § 39 AO

Die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG steht im Spannungsfeld zu allgemeinen Zurechnungsnormen der Abgabenordnung, insbesondere zu § 39 AO. In der Begründung zum Entwurf wird ausgeführt, dass mit der Neufassung auch Abgrenzungsschwierigkeiten im Hinblick auf eine gegenüber der Zurechnungsbesteuerung vorrangige Zurechnung nach § 39

Abs. 2 Nr. 1 AO beseitigt werden sollen. Damit greift der Entwurf einen in der Praxis relevanten Punkt auf, weil in Einzelfällen diskutiert wird, ob Vermögenswerte oder Erträge nicht bereits aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung einer Person zuzurechnen sind, bevor § 15 AStG eingreift.^[1]

Für die Systematik ist wichtig, dass § 15 AStG als Spezialnorm konzipiert ist, die unter bestimmten Voraussetzungen die Abschirmwirkung der Stiftung durchbricht. Wird hingegen bereits nach allgemeinen Grundsätzen eine wirtschaftliche Zurechnung an den Stifter oder Begünstigten angenommen, stellt sich die Frage, ob § 15 AStG überhaupt noch eigenständig zur Anwendung kommen darf oder ob Doppelbelastungen entstehen. Der Entwurf versucht, diese Gefahr über begriffliche Klarstellungen und über die Systemannäherung an die Hinzurechnungsbesteuerung zu reduzieren, ohne jedoch alle Abgrenzungsfragen vollständig zu lösen.^[1]

11.12 Einordnung in die Nachfolge- und Vermögensplanungsberatung

In der Nachfolge- und Vermögensplanung werden ausländische Stiftungen und Trusts regelmäßig als Instrumente der Vermögensbindung, der Nachlasssteuerung und der Governance eingesetzt. Die steuerliche Attraktivität hängt dabei nicht allein von Steuersätzen ab, sondern auch von Rechtssicherheit, Planbarkeit und administrativer Beherrschbarkeit. Der Entwurf adressiert dieses Spannungsfeld, indem er einerseits eine Niedrigsteuergrenze einführt, andererseits aber neue, teilweise unbestimmte Prüfmaßstäbe etabliert.^{[13][14]}

Für die Beratungspraxis ist daher entscheidend, frühzeitig zwischen drei Ebenen zu unterscheiden. Auf der ersten Ebene steht die zivilrechtliche und governancebezogene Struktur, insbesondere die Frage der tatsächlichen Verselbstständigung und des Einflusses von Stifter und Begünstigten. Auf der zweiten Ebene steht die steuerliche Qualifikation der Einkünfte und die Niedrigsteuerprüfung. Auf der dritten Ebene steht die verfahrensrechtliche Beherrschbarkeit, also die Frage, ob die erforderlichen Informationen und Nachweise tatsächlich beschafft werden können. Je nachdem, wie diese Ebenen beantwortet werden, können die Risiken der Zurechnungsbesteuerung deutlich variieren.^{[7][8]}

11.13 Zusammenfassung der zentralen Streitfragen und Diskussionspunkte

Für die künftige Diskussion und für die gerichtliche Überprüfung werden voraussichtlich insbesondere folgende Streitfragen prägend sein. Es ist erstens zu klären, ob die Niedrigbesteuerung auf Ebene einzelner Einkunftsquellen, auf Ebene der gesamten Stiftungseinkünfte oder nach einer Zwischenbetrachtung zu prüfen ist. Ohne klare gesetzliche Vorgabe sind divergierende Auslegungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung naheliegend.^[5]

Zweitens wird die Auslegung des Begriffs der künstlichen Gestaltung zentral sein. Hier wird sich entscheiden, ob die Reform tatsächlich Rechtssicherheit schafft oder ob sie neue Unsicherheiten erzeugt, die erst durch Jahre der Rechtsprechung ausgefüllt werden. Die

Verbände fordern hierfür übereinstimmend objektive Kriterien und Regelbeispiele sowie eine Begrenzung der Nachweispflichten.^{[4][6][7][9]}

Drittens wird die Frage der Reichweite des Gegenbeweises und seine Wirkung in mehrstufigen Strukturen streitentscheidend sein. Der Entwurf geht davon aus, dass die Intransparenz der Stiftung bei nachgeschalteten Gesellschaften nicht durchschlägt. Mehrere Stellungnahmen sehen darin einen systematischen Bruch und regen eine Überarbeitung an, um Gleichbehandlung zwischen Direktanlage und Anlage über Gesellschaften zu gewährleisten.^{[6][7]}

Viertens werden Bewertungs- und Quotenfragen ein erhebliches Konfliktfeld bleiben. Ohne Typisierungen droht eine Zunahme von Streitverfahren, in denen nicht die materielle Missbrauchsfrage, sondern die Wertermittlung im Vordergrund steht. Aus Vollzugssicht ist deshalb eine Balance zwischen materieller Präzision und praktischer Handhabbarkeit erforderlich.^[8]