

# GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE BEDENKEN GEGEN DIE DEUTSCHE ZURECHNUNGSBESTEUERUNG NACH § 15 AStG BEI ÖSTERREICHISCHEN FAMILIEN-PRIVATSTIFTUNGEN

§ 15 des deutschen Außensteuergesetzes (dAStG) regelt die Zurechnungsbesteuerung bei Familienstiftungen: Danach wird das Einkommen einer Familienstiftung unabhängig von tatsächlichen Zuwendungen entweder dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zur Gänze oder subsidiär den Bezugs- oder Anfallsberechtigten anteilmäßig zugerechnet. Dieses Besteuerungsregime führt insbesondere für deutsche Begünstigte österreichischer Familien-Privatstiftungen zu erheblichen Problemen. Im Schrifttum<sup>1)</sup> wurden daher bereits wiederholt gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen diese Bestimmung geäußert, die durch ein derzeit laufendes Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission zusätzlichen Auftrieb erhalten. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik des § 15 dAStG ist auch Gegenstand dieses Beitrages.<sup>2)</sup>

DIETMAR J. AIGNER / GEORG KOFLER

## 1. Die Anwendung der Zurechnungsbesteuerung des § 15 dAStG auf österreichische Familien-Privatstiftungen

Österreichische Privatstiftungen, die in Deutschland weder ihren Sitz noch ihren Ort der Geschäftsleitung haben, unterliegen in Deutschland lediglich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§§ 2 Nr. 1, 8 dKStG iVm § 49 dESTG). Aufgrund der auch im deutschen Steuerrecht anerkannten Steuersubjekteigenschaft österreichischer Privatstiftungen und der damit verbundenen Abschirmwirkung beschränkt sich der deutsche Steuerzugriff auf Ebene der Begünstigten daher grundsätzlich auf tatsächliche Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen.<sup>3)</sup> Diese Abschirmwirkung wird allerdings durch § 15 dAStG durchbrochen: Nach dieser Bestimmung werden „Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, [...] dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet“.<sup>4)</sup> Die Vermögens- bzw. Einkommenszurechnung nach § 15 dAStG geht als *lex-specialis* der Besteuerung der Zuwendungen der Stiftung an die Begünstigten vor.<sup>5)</sup>

Die Eckpunkte dieser Bestimmung lassen sich rasch folgendermaßen umreißen:<sup>6)</sup> Familienstiftungen werden als Stiftungen<sup>7)</sup> definiert, bei denen der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Im Sinne einer typisierenden

- 1) Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (253 ff); G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 472 f; siehe auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 19.2; Muszynska/Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 294 ff.
- 2) Zu verfassungs- und abkommens- und gemeinschaftsrechtlichen Problemen siehe ausführlich G. Kofler/Marschner, Österreichische Privatstiftung und deutsche Zurechnungsbesteuerung, taxlex 8/2005, 472 ff.
- 3) Siehe G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 472 f; Wachter, DStR 2000, 1045.
- 4) Zu den vielfältigen und größtenteils ungeklärten Fragen der Zurechnungsbesteuerung siehe auf Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15. Seit dem Entfall der Vermögensteuer in Deutschland ab 1. 1. 1997 läuft die Zurechnung für vermögenssteuerliche Zwecke ins Leere (BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl 1995 II 655; siehe auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 4.1, 20).
- 5) G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 472 f; BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.
- 6) Siehe dazu jüngst G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 473 f; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (253 ff).
- 7) Die Qualifikation als Stiftung für Zwecke des § 15 dAStG hängt davon ab, ob ein aus deutscher Sicht ausländisches Rechtsgebilde nach

Betrachtungsweise wird darauf abgestellt, ob die Angehörigen oder deren Abkömmlinge bezogen auf den gesamten begünstigten Personenkreis die 50%-Grenze übersteigen.<sup>8)</sup> Nicht maßgeblich ist hingegen, ob auch den Angehörigen oder deren Abkömmlingen auch ein Anteil von mehr als 50% des Einkommens der Stiftung zukommen würde.<sup>9)</sup> Ist eine Stiftung als Familienstiftung zu qualifizieren, sind auch die nicht familienzugehörigen Begünstigten Zurechnungsempfänger.<sup>10)</sup> Das zuzurechnende Einkommen (§ 8 dKStG) der Stiftung ist nach jenen Vorschriften zu ermitteln, die bei „*unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung*“ in Deutschland anwendbar wären.<sup>11)</sup> Das Einkommen der Stiftung wird als Ganzes ermittelt und anschließend den Zurechnungsempfängern zugerechnet.<sup>12)</sup>

Völlig unstrittig kommt § 15 dAStG auch bei österreichischen Familien-Privatstiftungen zur Anwendung.<sup>13)</sup> Sofern man mit der deutschen Finanzverwaltung eine Schutzwirkung des österreichisch-deutschen DBA ablehnen möchte<sup>14)</sup>, kann diese Zurechnungsbesteuerung freilich zu überschließenden, das Leistungsfähigkeitsprinzip negierenden Ergebnissen führen, die – insbesondere im Falle österreichischer Stiftungsvermögen oder nachträglicher Wohnsitzverlegung eines Begünstigten nach Deutschland – nichts mit einer Verhinderung der „Steuerflucht“ aus Deutschland zu tun haben.<sup>15)</sup> Dieser Umstand wurde auch bereits vom österreichischen Fachsenat für Steuerrecht kritisch zur Kenntnis genommen:<sup>16)</sup>

„Dem Fachsenat für Steuerrecht wurde zur Kenntnis gebracht, dass Begünstigte österreichischer Privatstiftungen mit Wohnsitz in der BRD mit dem deutschen Fiskus

zunehmend Probleme haben. Die Wurzel der Probleme liegt in § 15 deutsches Außensteuergesetz. Darin ist vorgesehen, dass Stifter, Bezugsberechtigte oder Anfallsberechtigte einer ausländischen Familienstiftung mit dem auf sie entfallenden anteiligen Einkommen der Stiftung in der BRD der Einkommensteuer zu unterziehen sind, wenn sie ihren Wohnsitz in der BRD haben. Auf den Zeitpunkt der Einkommensverwendung durch die Stiftung kommt es dabei nicht an. Die deutschen Finanzbehörden stehen auf dem Standpunkt, dass das DBA-BRD für die Frage der Zurechnung des Einkommens nicht anwendbar ist.“

Nach Meinung der Arbeitsgruppe Stiftungsrecht im Fachsenat dürfte die gegenständliche Bestimmung sowohl verfassungs- als auch gemeinschaftsrechtswidrig sein. Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wird in der Diskriminierung ausländischer gegenüber inländischen Stiftungen gesehen (Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit). Mangels bisheriger Befassung des BVerfG und des EuGH mit der Materie bleibt aber eine gewisse Rechtsunsicherheit bestehen.“

Obwohl die vom Fachsenat angesprochenen verfassungsrechtlichen Bedenken von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht geteilt werden,<sup>17)</sup> deuten alle Anzeichen – und insbesondere die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission<sup>18)</sup> – darauf hin, dass die deutsche Zurechnungsbesteuerung nicht dem europäischen Gemeinschaftsrecht entspricht und daher bereits jetzt innerhalb der EU und wohl auch des EWR unangewendet zu lassen wäre.

seiner inneren und äußeren rechtlichen Ausgestaltung mit einer Stiftung deutschen Rechts vergleichbar ist (BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier).

8) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; ebenso Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.2.2.

9) Ausführlich Hosp/Hepberger, SWI 2004, 495; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 66.

10) Kritisch dazu Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 72; diesem folgend Hosp/Hepberger, SWI 2004, 496.

11) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; ebenso Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.1.1.; zum Abzug von Sonderausgaben siehe zB Wachter, DSIR 2000, 1046.

12) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388. Eine im Ausland von der ausländischen Stiftung erhobene Steuer kann auf die deutsche Steuerschuld der Bezugs- oder Anfallsberechtigten angerechnet werden; siehe § 15 Abs 5 IVm § 12 dAStG, § 34c dESTG und § 26 dKStG; speziell zur österreichischen Zwischenkörperschaftsteuer siehe G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 474 ff.

13) Siehe zB EAS 1591 = SWI 2000, 100; weiters Wassermeyer, SWI 1994, 281 f; Hopf/Gaigg, SWI 1999, 403 ff; Wachter, DSIR 2000, 1037 ff; Hosp/Hepberger, SWI 2004, 492 ff; G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 472 ff.

14) Vgl dazu sehr kritisch und auch zur abweichenden Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 472 ff.

15) Nur am Rande sei erwähnt, dass § 15 dAStG – trotz einer entsprechenden Zielsetzung des Gesetzgebers (dazu zB Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 10) – keine missbräuchliche Rechtsgestaltung voraussetzt und damit losgelöst von der Missbrauchsvorschrift des § 42 dAO anzuwenden ist (siehe etwa BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier).

16) Siehe SWK 2004, T 3.

17) Dazu mwN G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 474; aus der deutschen Rsp etwa BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727; BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier.

18) Siehe dazu Kellersmann/Schnitger, IStR 15/2004, Länderbericht, 1; Berndt, Stiftung & Sponsoring 4/2005.

## 2. Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen § 15 dAStG und Vertragsverletzungsverfahren der Kommission

Die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG stößt im Hinblick auf die primärrechtliche Kapitalverkehrs freiheit der Art 56 ff EG auf erhebliche Bedenken.<sup>19)</sup> Diese Bedenken werden durch das Vorgehen der Europäischen Kommission gegen Deutschland bestärkt: Nach Auffassung der Kommission steht § 15 dAStG nämlich im Verdacht, eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrs freiheit zu begründen.<sup>20)</sup>

Der sachliche Anwendungsbereich dieser Grundfreiheit ist nach zutreffender hA bereits deshalb eröffnet, weil die Kapitalverkehrs freiheit die Errichtung einer Familienstiftung durch einen Steuerinländer oder einen Steuerausländer sowie die laufende Besteuerung der Familienstiftung als unmittelbare Folge der Stiftungserrichtung erfasst;<sup>21)</sup> darauf können sich sowohl der oder die Stifter, die Begünstigten und allenfalls auch die Stiftung selbst unmittelbar berufen.<sup>22)</sup> Eine (diskriminierende) Beschränkung der Kapitalverkehrs freiheit bewirkt § 15 dAStG dadurch, dass die nachteiligen Effekte der Zurechnungsbesteuerung nur für ausländische Familienstiftungen zum Tragen kommen; dieses grundsätzliche Diskriminierungsverdikt wird auch nicht dadurch ausgeräumt, dass durch eine Anrechnung österreichischer Körperschaftsteuer und die Steuerfreiheit tatsächlicher Zuwendungen in Deutschland es lediglich zu einem Entfall des – bei deutschen Stiftungen bestehenden – Steuerstundungseffekts komme, da nach der Rechtsprechung des EuGH selbst bloße Liquiditätsnachteile eine rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung darstellen können.<sup>23)</sup>

Eine mögliche Rechtfertigung der Beschränkung wurde in der Literatur bereits ausführlich untersucht und im Ergebnis verneint.<sup>24)</sup> Dies gilt uE insbesondere für die durch § 15 dAStG bezeichnete Bekämpfung der Steuer- und Kapital-

flucht: Der EuGH hat dieses Ziel zwar als Grund des Allgemeininteresses anerkannt<sup>25)</sup>, aber nur einzelfallbezogene Vorschriften als verhältnismäßig erachtet<sup>26)</sup> – eine Hürde also, die die pauschale Bestimmung des § 15 dAStG wohl nicht zu nehmen vermag. Zudem ist uE auch die in der verfassungsrechtlichen Diskussion vorgebrachte Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen (zB Erlass oder Stunden) jedenfalls unzureichend, um einen Gemeinschaftsrechtsverstoß zu rechtfertigen.<sup>27)</sup>

19) Ausf jüngst Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (253 ff); G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 477 f; siehe auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG<sup>6</sup>, § 15 Anm 19.2; Muszynska/Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 294 ff.

20) Siehe den Bericht von Kellersmann/Schnitger, IStR 15/2004, Länderbericht, 1; sowie Berndt, Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission zu § 15 AStG (Ausländische Familienstiftungen), Stiftung & Sponsoring 4/2005.

21) Ebenso Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (259). Art 56 EG definiert den Begriff des Kapitalverkehrs zwar nicht, doch hat die Nomenklatur zur Richtlinie 88/361/EWG (ABl L 178/5 [8. 7. 1988]) nach wie vor Hinweischarakter (siehe zB EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, Trummer und Mayer – Tz 21). In den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrs freiheit fällt nach IX B der erwähnten Nomenklatur auch der „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“, wobei der Begriff der „Stiftung“ ausdrücklich erwähnt wird; siehe dazu auch Muszynska/Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 296.

22) Siehe G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 477; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (259 f).

23) Wie hier auch Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (259 f).

24) Muszynska/Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 298 f; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (260 f).

25) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 26; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft und Hoechst – Tz 57; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X and Y – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 37.

26) Siehe G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 477 f; Terra/Wattel, European Tax Law<sup>3</sup> (2001) 77; vgl weiters zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 37.

27) Dazu G. Kofler/Marschner, taxlex 8/2005, 477 f; siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 53 ff.

## ZUSAMMENFASSUNG

Österreichische Familien-Privatstiftungen mit deutschen Begünstigten unterliegen regelmäßig der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG, bei der – unabhängig von tatsächlichen Zuwendungen – das Einkommen der österreichischen Privatstiftung den deutschen Zurechnungsempfängern zugerechnet und steuerlich erfasst wird. Gegen diese Zurechnungsbesteuerung bestehen erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedenken: § 15 dAStG dürfte eine klare Beschränkung der nach Art 56 ff EG



gewährleisteten Kapitalverkehrs freiheit insofern beinhalten, als eine vergleichbare Zurechnungsbesteuerung bei rein innerstaatlichen Sachverhalten nicht zur Anwendung kommt. Die Europäische Kommission hat diesbezüglich bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet, da auch nach ihrer Ansicht § 15 dAStG im Verdacht steht, eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrs freiheit zu begründen.