

GEPLANTE ANPASSUNG DER DEUTSCHEN ZURECHNUNGSBESTEUERUNG AN DAS GEMEINSCHAFTSRECHT

Nach § 15 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG) wird das Einkommen einer ausländischen Familienstiftung unabhängig von tatsächlichen Zuwendungen dem Stifter oder den Bezugs- oder Anfallsberechtigten anteilmäßig zugerechnet. Dieses Besteuerungsregime, das auch für deutsche Begünstigte österreichischer Familien-Privatstiftungen zu erheblichen Problemen führt, ist wiederholt in die europarechtliche Kritik geraten. Im Rahmen des deutschen Jahressteuergesetzes 2009 soll nunmehr eine Anpassung an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben erfolgen.

GEORG KOFLER

1. Hintergrund

Auf Basis des § 15 AStG wird aus deutscher Sicht die Abschirmwirkung ausländischer Familienstiftungen in gewissen Fällen durch eine Zurechnungsbesteuerung durchbrochen. Diese Regelung ist nicht nur auf verfassungs- und abkommensrechtliche Bedenken gestoßen,¹⁾ sondern wurde vor allem aus dem Blickwinkel der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit kritisch diskutiert.²⁾ Zumal ein vergleichbares Regime für deutsche Stiftungen nicht besteht und es sich – im Lichte von *Cadbury Schweppes*³⁾ – auch nicht um eine Bestimmung handelt, die nur „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ zum Zwecke

der Steuervermeidung aufgreift, hat schließlich auch die Kommission Deutschland diesbezüglich mit einem Vertragsverletzungsverfahren konfrontiert.⁴⁾ Das dBMF hat in einem Schreiben im Mai 2008 auf diese Entwicklungen reagiert, eine partielle Nichtanwendung der Zurechnungsbesteuerung angeordnet und eine gesetzliche Neuregelung in Aussicht gestellt.⁵⁾ Dementsprechend enthält der Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 im Bereich der Familienstiftungen unter anderem einen Vorschlag zur Nichtanwendung der Zurechnungsbesteuerung in gewissen EU- und EWR-Situationen,⁶⁾ der mit Jahresende 2008 in Kraft treten soll.⁷⁾

1) Siehe dazu *Kofler/Marschner*, Österreichische Privatstiftung und deutsche Zurechnungsbesteuerung, *taxlex* 2005, 472 ff.

2) Dazu zB *Kellersmann/Schnitger*, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, *IStr* 2005, 253 ff; *Aigner/Kofler*, Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die deutsche Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG bei österreichischen Familien-Privatstiftungen, *ZfS* 2005, 35 ff; *Kofler/Marschner*, Österreichische Privatstiftung und deutsche Zurechnungsbesteuerung, *taxlex* 2005, 472 (477 f); *Kraft/Hause*, Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung, *DB* 2006, 414 ff.

3) EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Slg* 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*.

4) Siehe die Pressemitteilung „Direkte Steuern: Kommission leitet Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen diskriminierender Vorschriften für ausländische Familienstiftungen ein“, *IP/07/1151* (23.7.2007).

5) Siehe das Schreiben des dBMF betreffend „Vereinbarkeit des § 15 AStG mit EU Recht“, IV B 4 – S 1361/07/0001 (14.5.2008), abgedruckt zB in *ÖStZ* 2008/500, 245.

6) Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), abgedruckt in *BT-Drs* 16/10189 (2.9.2008); siehe auch *BR-Drs* 545/08 (19.9.2008). Durch das JStG 2009 soll in § 15 Abs 7 AStG auch einen (rückwirkenden) Ausschluss der Zurechnung negativen Einkommens normiert werden, was im Begutachtungsverfahren auf erhebliche gemeinschafts- und verfassungsrechtliche Kritik gestoßen ist; siehe zB die Stellungnahmen von *J. Hey*, *J. Englisch* und *F. Wassermeyer*, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoerungen/099/Stellungnahmen/index.html>.

7) Die für Mitte November angesetzte 2. und 3. Lesung im Bundestag waren aufgrund einer Vertagung der abschließenden Beratung im Finanzausschuß zum Zeitpunkt der Manuskriptabgabe noch nicht durchgeführt worden.

2. Nichtanwendung der Zurechnungsbesteuerung in EU- und EWR-Situationen

Der Entwurf des dJStG 2009 sieht in § 15 Abs 6 AStG eine Nichtanwendung der Zurechnungsbesteuerung auf Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat vor, wenn kumulativ zwei Kriterien vorliegen: Einerseits muss nachgewiesen werden, „dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht“ des Stifters bzw der Bezugs- bzw Anfallsberechtigten „rechtlich und tatsächlich entzogen ist“. Andererseits wird vorausgesetzt, dass „zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat“, auf Grund der AmtshilfeRL⁸⁾ „oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.“ Dem Steuerpflichtigen soll damit die Möglichkeit eröffnet werden, der Zurechnung des Einkommens zu entgehen, indem nachgewiesen wird, dass ihm die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und auch tatsächlich entzogen ist.⁹⁾ Das Erfordernis der Amtshilfe soll überdies sicherstellen, dass die Finanzbehörde eine Nachprüfungsmöglichkeit durch zwischenstaatlichen Auskunftsaustausch hat, wobei davon ausgegangen wird, „dass der jeweilige Staat Zugang zu relevanten Informationen hat und Auskünfte auch tatsächlich erteilt.“¹⁰⁾ Die Neuregelung des § 15 Abs 6 AStG soll gem § 21 Abs 18 AStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anwendbar sein.

Es bleibt freilich zu befürchten, dass dieser Vorschlag womöglich hinter dem gemeinschaftsrechtlich Gebotenen zurückbleibt.¹¹⁾ Versteht man das Erfordernis des rechtlichen und tatsächlichen Entzugs der Verfügungsmacht im Lichte von *Cadbury Schweppes* als klarstellende Regelung, zumal bei bestehender Verfügungsmacht auch im Inlandsfall eine unmittelbare Zurechnung erfolgen würde, so könnte die in § 15 Abs 6 AStG normierte Beweislastumkehr dennoch auf Bedenken stossen, obliegt doch ein solcher Nachweis im Inlandsfall nach den allgemeinen Beweislastgrundsätzen der Finanzverwaltung. Weiters ist unklar, ob die Bedingung der tatsächlichen Auskunftserteilung durch den anderen Staat, die der Steuerpflichtige zudem weder abstrakt noch konkret beeinflussen kann, dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, wird doch dem Steuerpflichtigen der Rückgriff auf andere Nachweismöglichkeiten versagt.¹²⁾ Überdies ist fraglich, ob der gänzliche Ausschluss von Familienstiftungen in Staaten außerhalb des EU- und EWR-Raumes von der „Escape-Klausel“ des § 15 Abs 6 AStG im Einklang der weltweiten Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG steht; denn Möglichkeiten der zwischenstaatlichen Amtshilfe bestehen oftmals auch im Verhältnis zu

Drittstaaten, wodurch die vom EuGH in *A¹³⁾* angedeutete Rechtfertigungsmöglichkeit wohl nicht eröffnet wäre. Bedenken erweckt auch die In-Kraft-Tretens-Bestimmung des § 21 Abs 18 AStG, zumal ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht nur *pro futuro*, sondern auch für zurückliegende Veranlagungszeiträume zu beseitigen ist.

AUSBLICK

Die in § 15 Abs 6 AStG vorgesehene Nichtanwendung der Zurechnungsbesteuerung auf in EU- und EWR-Staaten ansässige Familienstiftungen ist als Reaktion auf die Rüge der Kommission jedenfalls zu begrüßen. Es bleibt freilich abzuwarten, inwieweit im Gesetzgebungsprozess des JStG 2009 auf die bestehenden Kritikpunkte eingegangen wird. Diese auf dem Gemeinschaftsrecht basierende Entwicklung ist auch für österreichische Familien-Privatstiftungen mit deutschen Begünstigten von erheblicher Relevanz, zumal aus deutscher Sicht dem österreichisch-deutschen DBA kaum Schranken für eine Zurechnungsbesteuerung entnommen wurden.¹⁴⁾

- 8) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl L 336/15 ff (27.12.1977).
- 9) Siehe die Begründung in BT-Drs 16/10189, 107; siehe auch BFH 28.6.2007, II R 21/05, BStBl 2007 II 669.
- 10) Siehe wiederum BT-Drs 16/10189, 107.
- 11) Siehe insb die in FN 6 angeführten Stellungnahmen von *J. Hey* und *J. Englisch*.
- 12) In der Rechtsprechung des EuGH erscheint es gesichert, dass es das Verhältnismäßigkeitsprinzip erfordert, dem Steuerpflichtigen auch in jenen Fällen, in denen die AmtshilfeRL keine Anwendung findet, andere Nachweismöglichkeiten zu eröffnen; siehe zB EuGH 28.1.1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann* – Tz 20; EuGH 8.7.1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Baxter* – Tz 19 f; EuGH 10.5.2005, C-39/04, Slg 2005, I-2057, *Laboratoires Fournier* – Tz 25; EuGH 30.1.2007, C-150/04, Slg 2005, I-1163, *Kommission/Dänemark* – Tz 54.
- 13) EuGH 18.12.2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 56 ff.
- 14) Siehe zuletzt Pkt 1 der Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BMF-010221/0187-IV/4/2006, abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at>; zu den Ergebnissen eines früheren österreichisch-deutschen Verständigungsgesprächs EAS 447, EAS 1591 = SWI 2000, 100, und EAS 1684 = SWI 2001, 48; für eine Analyse der abkommensrechtlichen Implikationen siehe zB *Kofler/Marschner*, Österreichische Privatstiftung und deutsche Zurechnungsbesteuerung, taxlex 2005, 472 (474 ff mwN).