

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, Bern; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Prof. em. Leif Mutén, Stockholm; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte, Brüssel und München; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Deloitte, Georg-Simon-Ohm-Hochschule Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Regierungsdirektor, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., Ministerialrat a. D., Erpel (Rhein)

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i. d. F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig!

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Eines der erklärten Ziele des Jahressteuergesetzes 2009¹ vom 19. 12. 2008 ist die „Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union“². In diesem Zuge versucht der Gesetzgeber, die Hinzurechnungsbesteuerung ausländischer Familienstiftungen durch Aufnahme einer Entlastungsregel in § 15 Abs. 6 AStG an die Vorgaben des EuGH für Normen zur Verhinderung von Steuerflucht anzupassen. Freilich hat es der Gesetzgeber hierbei nicht bewenden lassen, sondern die Vorschrift gleichzeitig durch Anfügung eines Absatzes 7, wonach die Hinzurechnung auf positive Hinzurechnungsbeträge beschränkt wird, mit Wirkung für sämtliche offenen Veranlagungen erheblich verschärft. Damit stellt sich nicht nur die Frage, ob die Änderungen in der Lage sind, die bisherigen europarechtlichen Monita abzustellen. Es steht vielmehr zu befürchten, dass der Gesetzgeber neuerlich nicht nur gegen Europa-, sondern nunmehr auch gegen Verfassungsrecht verstößt.

1. Die Hinzurechnungsbesteuerung des § 15 AStG

Nicht nur Auslandskapitalgesellschaften, sondern auch Auslandsstiftungen lassen sich aufgrund ihrer Abschirmwirkung nutzen, um Erträge dem deutschen Steuerzugriff zumindest zeitweilig zu entziehen. Dies war für den Gesetzgeber des AStG Anlass, auch auslandsansässige Familienstiftungen einer Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen. § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG

ordnet an, dass Vermögen und Einkommen im Ausland ansässiger Familienstiftungen, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten zugerechnet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Betroffenen Zuwendungen aus der Stiftung erhalten. Einzige Voraussetzung ist, dass es sich um eine Familienstiftung i. S. von § 15 Abs. 2 AStG handelt, d. h. um eine Stiftung, bei der der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte anfalls- oder bezugsberechtigt sind. Auch auf die Art der Einkünfte (aktiv/passiv) oder die Höhe der Steuerbelastung, der die Familienstiftung im Ausland unterliegt, kommt es nicht an. Insofern unterscheidet sich die Zurechnung gemäß § 15 AStG von der Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischengesellschaften gemäß §§ 7 ff. AStG, der sie im Übrigen aber hinsichtlich der gesetzgeberischen Intentionen ähnelt.

2. Europarechtswidrige Ausgangslage und Inhalt der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2009

Im Schrifttum war bereits seit Jahren mit zunehmender Vehemenz moniert worden, dass § 15 AStG in seiner bisherigen uneingeschränkt auch auf EU/EWR-Familienstiftungen anwendbaren Fassung gegen Gemeinschaftsrecht verstößt³. Spätestens mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes*⁴ zur britischen Hinzurechnungsbesteuerung wurde die Notwendigkeit, die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln.

1 BGBl I 2008, 2794.

2 BT-Drs. 16/10189, S. 1.

3 H. Rundshagen, in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 15 AStG, Rz. 30 (2007); Wassermeyer/Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.2 ff. (Mai 2006); G. Vogt, in: Blümich, § 15 AStG, Rz. 5 (2004); Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (258 ff.); Kraft/Hause, DB 2006, 414 (416); U.-P. Kinzl, IStR 2005, 624 ff.; H. Schaumburg, DB 2005, 1129 (1137); R. Schütz, DB 2008, 603 (606); Rehm/Nagler, IStR 2008, 284 (285 ff.).

AUFSÄTZE

und § 15 AStG den Vorgaben der Grundfreiheiten anzupassen, unabweisbar. Nachdem der Gesetzgeber bereits mit Jahressteuergesetz 2008 in § 8 Abs. 2 AStG eine Escapeklausel für Zwischengesellschaften in EU- und EWR-Staaten geschaffen hatte, die es ermöglicht, durch Nachweis tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit der Hinzurechnung zu entgehen, hat er in Reaktion⁵ auf das durch die EU-Kommission gegen die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren⁶ mit Jahressteuergesetz 2009 nun eine ähnliche Reparaturmaßnahme an § 15 AStG vorgenommen.

Die EU-Kommission hatte die ungleiche Behandlung von inländischen und ausländischen Familienstiftungen sowohl unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) als auch der allgemeinen Freizügigkeit (Art. 18 EG) gerügt⁷. Nach Maßgabe von *Cadbury Schweppes*⁸ könne die Anwendung von § 15 AStG nicht als Missbrauchsnorm gerechtfertigt werden, da sie nicht auf rein künstliche Gestaltungen beschränkt sei und keinen Nachweis erlaube, dass die Stiftung im Aufnahmestaat einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Diese steuerliche Behandlung behindere nicht nur die Gründung von Stiftungen im Ausland, sondern halte darüberhinaus ursprünglich im Ausland ansässige Bezugsberechtigte davon ab, sich in Deutschland niederzulassen.

Der neu angefügte § 15 Abs. 6 AStG sieht deshalb für ausländische Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in EU-/EWR-Staaten von der Hinzurechnung ab, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Vermögenstrennung gelingt. Voraussetzung ist,

1. dass nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters bzw. der Destinatäre *rechtlich und tatsächlich* entzogen ist und
2. dass zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

Allerdings hat sich der Gesetzgeber nicht darauf beschränkt, seinem Auftrag aus Art. 10 EG nachzukommen. Mindestens ebenso dringend war ihm das Anliegen, Steuerausfälle aufgrund einer Hinzurechnung von Verlusten zu verhindern⁹. Deshalb hat er gleichzeitig und ohne Bezug zu der europarechtlich notwendigen Exkulpationsmöglichkeit in dem ebenfalls neu angefügten § 15 Abs. 7 AStG geregelt, dass das hinzuzurechnende Einkommen in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln ist und, soweit sich hiernach ein negativer Betrag ergibt, die Zurechnung entfällt. § 10d EStG ist dann entsprechend anzuwenden.

Gemäß § 21 Abs. 18 AStG ist § 15 Abs. 6 AStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. § 15 Abs. 7 ist dagegen *rückwirkend* „in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist“.

Die folglich über eine bloße Korrektur der europarechtswidrigen Rechtslage weit hinausgehende Neuregelung wirft gleich eine Reihe sowohl europa- als auch verfassungsrechtlicher Fra-

gen auf. Aus europarechtlicher Sicht geht es zunächst darum, ob die in § 15 Abs. 6 AStG geschaffene Nachweismöglichkeit den Vorgaben des EuGH entspricht. Desweiteren stellt sich unabhängig von den bisherigen Monita die Frage, ob die Hinzurechnung für den Fall, dass der Nachweis des § 15 Abs. 6 AStG nicht erbracht werden kann, durch § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG in europarechtskonformer Weise auf das positive Einkommen beschränkt werden kann. Aus verfassungsrechtlicher Sicht stößt der zeitliche Anwendungsbereich von § 15 Abs. 7 AStG auf erhebliche Bedenken.

3. Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit durch Anfügung von § 15 Abs. 6 AStG?

3.1 Keine Gleichstellung von ausländischen Familienstiftungen mit inländischen Stiftungen

Zwar führt § 15 AStG lediglich zum Hochschleusen der ausländischen Steuerlast auf das inländische Steuerniveau. Hierin hat der EuGH in der Rechtssache *Columbus Container*, in der es um die sog. switch over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG ging, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gesehen¹⁰, weil der Gewinn der Auslandsbetriebsstätte gegenüber im Inland erzielten Gewinnen nicht schlechter gestellt werde. Anders zu beurteilen ist jedoch mit der Rechtssache *Cadbury Schweppes*¹¹ die durch § 15 AStG bewirkte Hinzurechnung unter *Durchbrechung der Abschirmwirkung* von Körperschaftsteuersubjekten. Die Schlechterstellung liegt darin, dass dem Stifter oder Destinatär das Einkommen einer juristischen Person, d. h. eines anderen Steuersubjekts, zugerechnet wird, und zwar unabhängig davon, ob er Bezüge aus der Stiftung erhalten hat. Die Besteuerung greift folglich ohne Rücksicht darauf ein, ob die Zurechnungssubjekte über liquide Mittel zur Steuerzahlung verfügen. Der Liquiditätsnachteil begründet einen europarechtlich relevanten Nachteil¹². Entgegen der Begründung des Jahressteuergesetzes 2009, wonach die Hinzurechnung „aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt“ sei¹³, führt § 15 AStG gerade nicht zu einer Gleichbehandlung mit einer in Deutschland ansässigen Stiftung, deren Einkünfte beim Begünstigten gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erst im Zeitpunkt des Zuflusses von Leistungen erfasst werden, im Übrigen aber von der Einkommensteuer abgeschirmt sind¹⁴. Zudem kann es infolge der Zurechnung zu Doppelbesteuerungen kommen, die über das bloße Hochschleusen der Belastung hinausgehen¹⁵.

Diese Ungleichbehandlung wird durch § 15 Abs. 6 AStG i. d. F. des JStG 2009 nicht beseitigt. Zwar schließt § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Anwendung der Hinzurechnung aus, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungs-

10 EuGH v. 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container*, www.curia.europa.eu Rz. 38 ff.; a. A. *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.11 (Mai 2006).

11 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, ISr 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 45.

12 EuGH v. 13. 7. 1993, C-330/91, *Commerzbank*, EuGHE 1993, I-4017, BeckRS 2004, 76490 Rz. 15 ff.; EuGH v. 8. 3. 2001, C-397, 410/98, *Metallgesellschaft und Hoechst*, EuGHE 2001, I-1760, ISr 2001, 215 Rz. 54 ff.; EuGH v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, EuGHE 2002, I-10829, ISr 2003, 23 Rz. 38; EuGH v. 8. 6. 2004, C-268/03, *De Baeck*, EuGHE 2004, I-5961 Rz. 24; EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, EuGHE 2007, I-2647, ISr 2007, 291 m. Anm. Dr. Jan de Weerth Rz. 29; s. auch *Kellersmann/Schnitger*, ISr 2005, 253 (260); *dies.*, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, § 23 Rz. 72.

13 BT-Drs. 16/10189, S. 78.

14 *Kellersmann/Schnitger*, ISr 2005, 253 (258).

15 *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.13 (Mai 2006).

4 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, ISr 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner.

5 Regierungsentwurf v. 2. 9. 2008, BT-Drs. 16/10189, S. 78.

6 Siehe Pressemitteilung IP/07/1151 v. 23. 7. 2007.

7 Pressemitteilung IP/07/1151 v. 23. 7. 2007.

8 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, ISr 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner.

9 Zu dieser Motivation des Gesetzgebers *H. Wunderlich*, BBEV 2008, 271.

AUFsätze

macht der in Abs. 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Das Gesetz geht folglich davon aus, dass die Errichtung der Stiftung nur bei fehlender Vermögenstrennung eine „rein künstliche Konstruktion“¹⁶ darstellt, die zur Intervention berechtigt. Der BFH hat derartige Gestaltungen fehlender Vermögenstrennung mit Entscheidung vom 28. 6. 2007 als „klassisches Strohmangengeschäft“ eingeordnet¹⁷. In einem solchen Fall bedarf es grundsätzlich keiner gesonderten Hinzurechnungsvorschriften¹⁸. Eine Zurechnung und Erfassung beim Stifter/Begünstigten wäre bereits auf der Grundlage von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO möglich¹⁹, der unterschiedslos auch für inländische Familienstiftungen gilt. Auch bei einer inländischen Stiftung ist Voraussetzung der Subsumtion unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG, dass eine Trennung der Vermögensmassen vollzogen wird²⁰. Andernfalls kommt es auch hier zur unmittelbaren Erfassung beim Stifter oder Destinatär. § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG kann folglich bezüglich der Trennung der Vermögensmassen europarechtskonform so ausgelegt werden, dass eine Schlechterstellung vermieden wird.

Indes enthält § 15 Abs. 6 AStG darüberhinaus zum einen eine *Beweislastumkehr* zulasten des Steuerpflichtigen, zum anderen die zusätzliche – vom Steuerpflichtigen *nicht beeinflussbare* – Voraussetzung der Auskunftserteilung auf Grund der Richtlinie 77/799 EWG (Amtshilferichtlinie²¹) oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung. Damit bleibt im Ergebnis eine vollständige Gleichstellung von EU/EWR-Familienstiftungen mit inländischen Familienstiftungen aus.

§ 15 Abs. 6 AStG ist als *Ausnahme* von der *Grundregel* der unmittelbaren Zurechnung in § 15 Abs. 1 AStG formuliert. Misslingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Vermögenstrennung, kommt es unweigerlich zur Hinzurechnung. Im Inlandsfall trägt dagegen für eine von der Rechtsform abweichende Zurechnung auf der Grundlage von § 39 Abs. 2 AO die Finanzverwaltung die Beweislast²². Bei einer eingetragenen rechtsfähigen Stiftung wird die Vermögenstrennung regelmäßig bereits durch die für die Eintragung zuständige Landesbehörde geprüft, so dass kein weiterer Nachweis zu erbringen ist, zumal die Errichtung einer Stiftung, bei der sich der Stifter weitgehende Rechte am Vermögen vorbehält, nach deutschem Stiftungsrecht überwiegend für unzulässig erachtet wird²³. Aber auch bei einer nichtrechtsfähigen inländischen Stiftung dürfte in

der Regel die Finanzverwaltung die Beweislast für Umstände treffen, die eine unmittelbare Zurechnung des Einkommens der Stiftung zum Stifter bzw. Destinatär begründen.

Unabhängig von der durch § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG angeordneten Beweislastverteilung bleibt es zudem aufgrund der *zusätzlichen Voraussetzung* in § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG bei einer Schlechterstellung des EU/EWR-Auslandssachverhalts. § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG macht das Eingreifen der Ausnahmeregelung *kumulativ* zu dem in Nr. 1 geforderten Nachweis davon abhängig, dass zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung auf Grund der Amtshilferichtlinie oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung *Auskünfte erteilt werden*, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Selbst wenn der Nachweis gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG gelingt, bleibt es demnach bei der Hinzurechnung, soweit die Voraussetzungen der Nr. 2 nicht erfüllt sind. Die Regelung hat keine Entsprechung im Inlandsfall.

3.2 Betroffene Grundfreiheiten

Die verbleibende Ungleichbehandlung von inländischen und EU/EWR-Familienstiftungen berührt die *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 56 EG/Art. 40 EWR), in deren Anwendungsbereich auch die unentgeltliche²⁴ und private Vermögensübertragung bei Errichtung einer Stiftung fällt²⁵. Dass die laufende Ertragsbesteuerung nach § 15 AStG nicht unmittelbar an die Stiftungserrichtung anknüpft, steht dem Eingreifen der Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen, da die nachteilige laufende Besteuerung die Entscheidung, eine Familienstiftung im Ausland zu errichten, negativ beeinflusst²⁶.

Daneben stellt sich die Frage, ob auch der Schutzbereich der *Niederlassungsfreiheit* des Art. 43 EG/Art. 31 EWR eröffnet ist²⁷. Der Begriff der Niederlassung ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH weit auszulegen als Möglichkeit, „in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Gemeinschaft im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird“. Nach dem Wortlaut von Art. 43 Abs. 2 EG fällt auch die reine Vermögensverwaltung in Form einer Familienstiftung unter die Aufnahme und Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache *Stauffer* die Anwendung der Niederlassungsfreiheit auf Tätigkeiten der Vermögensverwaltung dahingehend eingeschränkt, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat vorliegen und die Vermögensverwaltung *aktiv in diesem Staat* erfolgen muss, was insbesondere durch Unterhaltung von Geschäftsräumen für die eigenständige Ausübung der Verwal-

16 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, IStR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 51; EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, EuGHE 1998, I-4695, DStRE 1998, 636 Rz. 26; EuGH v. 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, I-1179, IStR 2003, 55 Rz. 37; EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, IStR 2004, 236 m. Anm. Red. Rz. 50; EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, IStR 2006, 19 m. Anm. Dr. Joachim Englisch Rz. 57.

17 BFH v. 28. 6. 2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669 (672).

18 F. Wassermeyer, in: J. Lüdiche (Hrsg.), *Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?*, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 31, Köln 2006, S. 173 (188); P. Fischer, Überlegungen zum frau-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS W. Reiß, Köln 2008, S. 621 (642).

19 Ebenso J. Maier, IStR 2001, 594; G. Drefler, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerrändern und ihre steuerliche Überprüfung, 3. Aufl., Neuwied 2000, S. 389.

20 Juristische Trennung des Stiftungsvermögens vom Stifter und seinen Angehörigen als Charakteristikum der Stiftung s. I. Graffe, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 1 KStG n. F., Rz. 42 (Juli 2005); Seer/Versin, SteuerStud 2006, 281 (283); für die nichtrechtsfähige Stiftung K. Altendorf, in: H/H/R, § 1 KStG, Anm. 61 (Juli 2006).

21 RL 77/799/EG v. 19. 12. 1977, ABl. EG Nr. L 336, 15 ff.

22 § 39 Abs. 2 AO als Abweichung von der Regelzurechnung des § 39 Abs. 1 AO H.-W. Kruse, in: Tipke/Kruse, § 39 AO, Rz. 3 (April 2006). Bei Anknüpfung von Steuergesetzen an zivilrechtliche Tatbestände, ist § 39 Abs. 2 AO nur im Ausnahmefall anwendbar, vgl. P. Fischer, H/H/Sp, § 39 AO, Rz. 15 (2002).

23 R. Schütz, DB 2008, 603; P. Rawert, in: FS für H.-J. Priester, 2007, S. 647 ff.

24 EuGH v. 11. 12. 2003, C-364/01, *Barbier*, EuGH 2003, I-15013, IStR 2004, 18 Rz. 58 f.

25 Vgl. Nomenklatur der RL 88/361/EWG, Anhang 1 unter XI B; ferner W. Schön, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 (748); Wassermeyer/Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.4 (Mai 2006); U.-P. Kinzl, IStR 2005, 624 (626); Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (255 f.) mit Differenzierung zwischen unterschiedlichen Konstellationen der Stiftungserrichtung.

26 Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253 (259) mit Hinweis auf EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, EuGHE 2000, I-4071, IStR 2000, 432 m. Anm. Dr. Hartmut Hahn Rz. 34.

27 Zum weiten Niederlassungsbegriff des EuGH vgl. EuGH v. 14. 9. 2004, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203, IStR 2006, 675 m. Anm. Prof. Dr. Ekkehart Reimer Rz. 18; EuGH v. 21. 6. 1974, 2/74, *Reyners*, EuGHE 1974, 631, BeckRS 2004, 72208 Rz. 21; EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, EuGHE 1995, I-4165, BeckRS 2004, 77557 Rz. 25.

AUFsätze

tungstätigkeit dokumentiert wird²⁸. Nicht ausreichend sei dagegen, dass die Vermögensverwaltung durch externe Berater – wie sie häufig zur Verwaltung des Stiftungsvermögens eingeschaltet werden²⁹ – durchgeführt wird. Damit kommt es auf die konkreten Umstände an, ob die Errichtung einer unter § 15 AStG fallenden Familienstiftung in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit fällt. Im Regelfall dürfte die Tätigkeit der Familienstiftung die Voraussetzungen einer aktiven Niederlassung jedoch nicht verwirklichen³⁰. Dies gilt grundsätzlich auch im Fall einer unternehmenstragenden³¹ Stiftung, da es hier ebenfalls an einer mitgliedschaftlichen Berechtigung des Stifters bzw. der Destinatäre am Stiftungsvermögen fehlt, so dass die Annahme eines Niederlassungsvorgangs zweifelhaft ist³².

Neben Art. 56 EG wird die in Art. 18 EG gewährleistete *allgemeine Freizügigkeit* von Begünstigten beschränkt, die nach Errichtung der Stiftung ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aus dem Ausland nach Deutschland verlegen wollen. Als Ausprägung des allgemeinen Diskriminierungsverbots des Art. 12 Abs. 1 EG muss Art. 18 EG auf vollständige Inländergleichbehandlung abzielen und auch mittelbare Beschränkungen aufgrund steuerlicher Nachteile erfassen³³. Derartige Beschränkungen können nur auf geschriebene oder ungeschriebene Eingriffsvorbehalte des EG-Vertrags gestützt werden³⁴.

3.3 Keine Rechtfertigung der Schlechterstellung ausländischer Familienstiftungen

3.3.1 Rechtfertigung nur durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses

Die Beschränkung der Grundfreiheiten durch § 15 AStG ist nur dann statthaft, wenn sie durch *zwingende Gründe des öffentlichen Interesses* gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss die Beschränkung, um den Anforderungen des *Verhältnismäßigkeitsprinzips* zu genügen, außerdem *geeignet* sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten. Ferner darf sie nicht über das hinausgehen, was zur Zielerreichung *erforderlich* ist³⁵.

Soweit vorliegend die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen ist, gelten trotz Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG dieselben Rechtfertigungsanforderungen wie im Rahmen der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit des Art. 18 EG oder der ggf. ebenfalls anwendbaren Niederlassungsfreiheit. Zwar berechtigt Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG die Mitgliedstaaten, aufgrund ihrer am 31. 12. 1993³⁶ bestehenden steuerrechtlichen Vorschriften, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlage-

ort unterschiedlich zu behandeln. Indes interpretiert der Europäische Gerichtshof die Ausnahmeregelung in ständiger Rechtsprechung im Hinblick auf das in Art. 58 Abs. 3 EG normierte Willkürverbot restriktiv³⁷.

Dass es sich bei den in § 15 Abs. 6 AStG normierten Voraussetzungen für den Ausschluss von der Hinzurechnung lediglich um verfahrensrechtliche Erschwernisse handelt, macht eine Rechtfertigung ebenfalls nicht obsolet. Zum einen kennt der EuGH *keinen Bagatellvorbehalt*³⁸, sondern fordert auch für Nachteile, die allein in administrativen Belastungen beruhen, eine Rechtfertigung³⁹. Zum anderen hat der Steuerpflichtige auf die Erfüllung der zusätzlichen Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG keinen Einfluss⁴⁰, so dass sich diese Voraussetzung als besonders belastend auswirkt.

3.3.2 § 15 AStG als Maßnahme zur Vermeidung von Steuerumgehungen

Obwohl sich das AStG historisch gegen Kapital- und Steuerflucht richtet⁴¹, kann § 15 AStG nicht auf den vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund der *Vermeidung von Steuerumgehungen und Steuerflucht*⁴² gestützt werden.

Auf Missbrauchsvermeidung kann sich der nationale Gesetzgeber nur dann berufen, wenn eine Norm darauf *beschränkt* ist, Steuerumgehungen zu erfassen⁴³. Das *spezifische Ziel* der Beschränkung muss darin liegen, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird⁴⁴. Richtet sich die Norm dagegen allgemein gegen grenzüberschreitende Tätigkeiten, ohne dass es darauf ankommt, aus welchem Grund der Steuerpflichtige den Auslandssachverhalt verwirklicht, scheidet nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine Rechtfertigung als Missbrauchstatbestand von vornherein aus⁴⁵.

Der Grundtatbestand des § 15 Abs. 1 AStG geht über das zur Verhinderung von Steuerumgehung zulässige Maß hinaus⁴⁶, da er nicht auf die Missbrauchstypisierung beschränkt ist, sondern jede Kapitalanlage in einer im Ausland ansässigen Familienstiftung erfasst. Zum einen greift die Vorschrift unabhängig davon

28 EuGH v. 14. 9. 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EuGHE 2006, I-8203, ISrR 2006, 675 m. Anm. Reimer/Ribbrock, Rz. 19.

29 K. Timmer, in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, § 1 Rz. 96 ff.

30 Wie hier Kellersmann/Schnitger, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, § 23 Rz. 75; a. A. Wassermeyer/Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.19 (Mai 2006), die scheinbar stets vom Eingreifen der Niederlassungsfreiheit ausgehen.

31 Dann soll nach U.-P. Kinzl, ISrR 2005, 624 (626) Art. 43 EG eingreifen; ebenso – allerdings ohne nähere Begründung – Rehm/Nagler, ISrR 2008, 284 (287) und G. Vogt, in: Blümich, § 15 AStG, Rz. 5 (2004).

32 Kellersmann/Schnitger, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, § 23 Rz. 75.

33 M. Hilf, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Art. 57 EG Rz. 7; A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 349 ff.

34 W. Kluth, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), 3. Aufl. 2007, Art. 18 EG Rz. 11.

35 St. Rspr., s. etwa EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Singer*, EuGHE 1997, I-2471, DStRE 1997, 514 Rz. 26; EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, ISrR 2004, 236 m. Anm. Red. Rz. 49; EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, ISrR 2006, 19 m. Anm. Dr. Joachim Englisch Rz. 35.

36 ABIEG 1992, Nr. C 192, 99 Satz 1 der Erklärung.

37 EuGH v. 15. 7. 2004, C-315/02, *Lenz*, EuGHE 2004, I-7063, ISrR 2004, 522 m. Anm. Dr. Joachim Englisch Rz. 26; EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, EuGHE 2004, I-7477, ISrR 2004, 680 m. Anm. Rz. 28 f.; EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, EuGHE 2000, I-4071, ISrR 2000, 432 m. Anm. Dr. Hartmut Hahn Rz. 46; EuGH v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, EuGHE 2002, I-10829, ISrR 2003, 23 Rz. 72; EuGH v. 15. 7. 2004, C-242/03, *Weidert und Paulus*, EuGHE 2004, I-7379, ISrR 2004, 686 Rz. 20.

38 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, ISrR 2004, 236 m. Anm. Red. Rz. 43; EuGH v. 15. 2. 2000, *Kommission/Frankreich*, C-34/98, EuGHE 2000, I-995, BeckRS 2004, 76561 Rz. 49.

39 Z. B. EuGH v. 28. 4. 1998, C-118/96, *Safir*, EuGHE 1998, I-1897, BeckRS 2004, 74197 Rz. 26, 28.

40 H. Wunderlich, BBEV 2008, 271 (275).

41 B. Runge, DB 1977, 514.

42 Dazu EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, EuGHE 1998, I-4695, BeckRS 2004, 75812 Rz. 25 f.; EuGH v. 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, I-1179, ISrR 2003, 55 Rz. 37; EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, ISrR 2004, 236 m. Anm. Red. Rz. 50.

43 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, ISrR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 55.

44 EuGH v. 12. 9. 2006 (Fn. 43) 1. Leits. und Rz. 51.

45 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, ISrR 2004, 236 m. Anm. Red. Rz. 50 f.; EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, EuGHE 1998, I-4695, BeckRS 2004, 75812 Rz. 26; EuGH v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, EuGHE 2002, I-10829, ISrR 2003, 23 m. Anm. Red. Rz. 62.

46 Wie hier Kellersmann/Schnitger, ISrR 2005, 253 (261).

AUFsätze

ein, ob ein Steuersatzgefälle zum Ausland besteht und das Einkommen in der ausländischen Familienstiftung einer günstigeren Besteuerung unterliegt. Zum anderen kann nicht unterstellt werden, dass die Gründung von Stiftungen im Ausland generell eine künstliche, jeder Realität bare Konstruktion darstellt.

§ 15 Abs. 6 AStG ändert hieran nichts. Die Vorschrift ist als Ausnahme zu der weiterhin auch für EU/EWR-Sachverhalte geltenden Grundregel des § 15 Abs. 1 AStG konzipiert. Auch wenn man § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG dahingehend interpretiert, dass Stiftungen, bei denen das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters und Begünstigten nicht rechtlich und tatsächlich entzogen ist, künstlich im Sinne der Rechtsprechung des EuGH sind, ist weitere Voraussetzung für eine europarechtskonforme Missbrauchstypisierung, dass die Konstruktion zur Erlangung eines Steuervorteils führt⁴⁷. An einer derartigen Voraussetzung fehlt es sowohl in § 15 Abs. 1 als auch in § 15 Abs. 6 AStG. Die Hinzurechnung greift auch dann ein, wenn die Belastung der Stiftung im Ausland höher ist als in Deutschland bzw. als die Belastung bei unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Zurechnungssubjekte in Deutschland. Das Erfordernis der Widerlegbarkeit der Missbrauchstypisierung, wie sie nun in § 15 Abs. 6 AStG vorgesehen ist, ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs lediglich *zusätzliche* Voraussetzung für die Verhältnismäßigkeit der Missbrauchstypisierung. Zu einer Verhältnismäßigkeitsprüfung kommt es aber erst dann, wenn der Ausgangstatbestand eine Missbrauchstypisierung enthält⁴⁸, was hier nicht der Fall ist.

Geht man nicht bereits mangels Missbrauchstypisierung im Ausgangstatbestand von der fortbestehenden Europarechtswidrigkeit aus, stellt sich die Frage, ob die Ausnahmeregelung in § 15 Abs. 6 AStG den Anforderungen des EuGH an eine Exkulpationsmöglichkeit entspricht.

Problematisch ist dies zunächst im Hinblick darauf, dass § 15 Abs. 6 AStG keinen Motivtest im eigentlichen Sinne enthält. Nach Auffassung des EuGH setzt der Motivtest voraus, dass dem Steuerpflichtigen erlaubt wird nachzuweisen, dass die Steuerersparnis nicht das Hauptziel der Aktivität war⁴⁹. Der in § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG vorgesehene Nachweis bezieht sich dagegen auf den objektiven Umstand der Vermögensstrennung, und nicht auf die vom Steuerpflichtigen mit der Errichtung der ausländischen Familienstiftung verfolgten Ziele. Dies könnte im Hinblick darauf gerechtfertigt werden, dass die auch auf der Grundlage von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mögliche Zurechnung bei mangelnder Vermögensstrennung unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen stattfindet. Es handelt sich in Wirklichkeit um eine Frage der Tatbestandsverwirklichung⁵⁰ und nicht um eine spezialgesetzliche Normierung einer Steuerumgehung i. S. von § 42 AO. Indes muss dem Steuerpflichtigen nach Auffassung des EuGH auch bei Vorliegen einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion noch die Möglichkeit gegeben werden, außersteuerliche Gründe für die gewählte Konstruktion darzulegen⁵¹. Eine derartige Nachweismöglichkeit ist in § 15 Abs. 6 AStG nicht vorgesehen.

Problematisch ist ferner sowohl die in § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG normierte Beweislastumkehr, als auch das zusätzliche Erfordernis der Auskunftserteilung auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie oder vergleichbarer Abkommen (§ 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG).

§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG belastet Stifter und Begünstigte einer ausländischen Familienstiftung zusätzlich zu dem als Voraussetzung für die Annahme einer Familienstiftung i. S. von § 15 Abs. 2 AStG anzustellenden Rechtstypenvergleich⁵² mit dem Nachweis der rechtlichen und tatsächlichen Trennung der Vermögensmassen. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass im EU/EWR-Ausland errichtete Stiftungen auch dann einer inländischen Stiftung als generell vergleichbar angesehen werden, wenn sich der Stifter weitgehende Verfügungsrechte vorbehalten hat, zunächst also den Tatbestand der (Familien)stiftung erfüllen⁵³. § 15 Abs. 6 AStG stellt folglich eine echte zusätzlich zum Rechtstypenvergleich hinzutretende Nachweispflicht auf. Zwar scheint es so, als akzeptiere der EuGH im Rahmen typisierender Missbrauchsbe kämpfung die Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen⁵⁴. Soweit man § 15 Abs. 6 AStG im Hinblick darauf, dass die Zurechnung in den dort erfassten Fällen bereits aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO folgt, es also des Rückgriffs auf § 15 Abs. 1 AStG gar nicht mehr bedarf, rein deklaratorische Bedeutung beimisst, kann die Regelung jedoch nicht mehr auf das Ziel der Missbrauchsvermeidung gestützt werden, so dass auch die Beweislastumkehr der Rechtfertigung entbehrt.

Unverhältnismäßig ist zudem die zusätzliche Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG. Zunächst ist festzustellen, dass es von vornherein ausschließlich auf das *Vorliegen* der Amtshilferichtlinie bzw. einer vergleichbaren Auskunftspflicht aufgrund eines DBA ankommen kann und nicht darauf, ob der andere Staat seinen Verpflichtungen tatsächlich nachkommt. Defizite in der Umsetzung der Amtshilferichtlinie bzw. doppelbesteuerungsrechtlicher Verpflichtungen können, da sie von ihm unbeeinflussbar sind, nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen zu einer Einschränkung der Grundfreiheiten führen. Dementsprechend lässt der EuGH im Rahmen seiner Rechtfertigungsprüfung stets den Umstand genügen, dass auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie oder der entsprechenden DBA die Einholung von Auskünften *möglich* ist, ohne dass es darauf ankommt, dass sie *tatsächlich* erteilt werden⁵⁵. Damit kommt § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG im Hinblick auf die anderen EU-Mitgliedstaaten, die durch die Amtshilferichtlinie rechtlich verpflichtet werden, und die EWR-Staaten Norwegen und Island, mit denen DBA bestehen, von vornherein keine einschränkende Bedeutung zu⁵⁶. Problematisch ist § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG in erster Linie im Hinblick auf das Fürstentum Liechtenstein, da hier weder die Amtshilferichtlinie noch ein DBA eingreift.

Indes darf auch das bloße Eingreifen der Amtshilferichtlinie oder eines vergleichbaren DBA nicht zur Voraussetzung der In-

47 EuGH v. 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, EuGHE 2006, I-609, IStR 2006, 276 Rz. 74; EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, IStR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 64.

48 Diesbezüglich greift dieselbe Kritik ein wie gegen § 8 Abs. 2 AStG i. d. F. des JStG 2008 bzw. das vorab veröffentlichte BMF-Schreiben zu *Cadbury Schweppes* v. 8. 1. 2007, BStBl I 2007, 99, s. J. Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7-14 AStG, Rz. 219 (Juni 2007).

49 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, IStR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 62.

50 Ebenso H. Wunderlich, BBEV 2008, 271 (273).

51 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, IStR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 65 u. 75.

52 BFH v. 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 (590); F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 25 (Juli 2001).

53 H. Rundshagen, in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 15 AStG, Rz. 45 (2007).

54 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995, IStR 2006, 670 m. Anm. Dr. Andreas Körner Rz. 70.

55 EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Singer*, EuGHE 1997, I-2471, DStRE 1997, 514 Rz. 41; EuGH v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*, EuGHE 1999, I-7641, DStRE 2000, 114 Rz. 26, 28.

56 Vergleichbarkeit des Informationsaustausches auf der Grundlage von Art. 26 OECD-MA mit den Auskunftsansprüchen auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie s. Rehm/Nagler, IStR 2008, 284 (287).

AUFsätze

anspruchnahme der Ausnahmeregelung des Absatzes 6 gemacht werden. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des EuGH⁵⁷, dass als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips auch dort, wo dem Informationsaustausch aufgrund der Amtshilferichtlinie rechtliche Grenzen gesetzt sind, dem Steuerpflichtigen *andere Nachweismöglichkeiten* eröffnet werden müssen. Die zusätzliche Voraussetzung der Nr. 2 ist insbesondere im Hinblick auf die Ausgestaltung von Nr. 1 unverhältnismäßig⁵⁸. Denn danach greift die Ausnahme von der Hinzurechnung ohnehin nur ein, wenn die Trennung der Vermögensmassen (erfolgreich) „nachgewiesen wird“, d. h. der Steuerpflichtige ist nicht nur – wie übrigens auch durch §§ 16, 17 AStG – zu erhöhter Mitwirkung verpflichtet, sondern trägt das Erfolgsrisiko, dass es ihm gelingt, die Finanzverwaltung zu überzeugen. Ist dies geschehen, besteht kein weitergehendes Kontrollbedürfnis mehr⁵⁹.

3.4 EWR-Familienstiftungen (insbesondere Liechtenstein-Stiftungen) und Drittstaatenstiftungen

Die Europarechtswidrigkeit erstreckt sich auch auf Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in den EWR-Staaten Norwegen, Island und Liechtenstein. Zwar bezieht die Öffnungsklausel in § 15 Abs. 6 AStG auch Familienstiftungen mit Sitz in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens ein. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass das EWR-Abkommen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40–45 EWR-Abkommen) und Niederlassungsfreiheit (Art. 31–35 EWR-Abkommen) auch im Verhältnis zu den EWR-Staaten gewährleistet⁶⁰. Die EWR-Staaten gelten nicht als Drittstaaten⁶¹, so dass es weder auf die Frage der erga-omnes Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ankommt, noch greift die Fortbestandsklausel des Art. 57 Abs. 1 EG⁶² ein. Die EWR-Freiheiten haben dieselbe Schutzqualität wie die entsprechenden Grundfreiheiten des EG-Vertrages⁶³. Soweit die EWR-Freiheiten mit Bestimmungen im Gemeinschaftsrecht identisch sind, muss die Auslegung in Einklang mit der Judikatur des EuGH vorgenommen werden⁶⁴. Damit können auch an die Rechtfertigung einer Benachteiligung von EWR-Sachverhalten grundsätzlich keine geringeren Anforderungen gestellt werden⁶⁵.

Nichts grundsätzlich anderes kann im Verhältnis zu Liechtenstein gelten, auch wenn hier mangels DBA keine der Amtshilferichtlinie vergleichbaren Auskunftspflichten eingreifen. Zwar akzeptiert der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung das Interesse der Mitgliedstaaten, Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu verhindern⁶⁶. Indes rechtfertigt dies, auch in Fällen, in denen weder die Amtshilferichtlinie noch vergleichbare bilaterale Abkommen eingreifen, nicht jedweden Nachteil⁶⁷. Insbesondere können die Mitgliedstaaten in diesem Fall nicht von vornherein ausschließen, dass der Steuerpflichtige die erforderlichen Nachweise auf andere Weise erbringt. Hieraus folgt, dass der Gegenbeweis des § 15 Abs. 6 AStG auch gegenüber EWR-Staaten nicht vom Eingreifen der Amtshilferichtlinie oder eines vergleichbaren Abkommens abhängig gemacht werden kann.

Anderes gilt für Familienstiftungen in EU/EWR-Drittstaaten, die weiterhin ausnahmslos unter § 15 Abs. 1 AStG fallen. Zwar könnten sie sich auf die – hier nicht von der Niederlassungsfreiheit verdrängte⁶⁸ – Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit berufen. Indes bestehen insoweit erweiterte Möglichkeiten der Rechtfertigung⁶⁹. Der deutsche Gesetzgeber dürfte sich insofern auf Art. 57 Abs. 1 EG berufen können⁷⁰, soweit man die Errichtung der Familienstiftung im Ausland als Direktinvestition einordnen kann.

3.5 Zeitlicher Anwendungsbereich von § 15 Abs. 6 AStG europarechtlich ungenügend

Gegenüber Familienstiftungen im EU/EWR-Ausland verfehlt § 15 Abs. 6 AStG das Ziel der Herstellung der Gemeinschaftsrechtskonformität auch in zeitlicher Hinsicht. Paradoxiere Weise sieht der Jahressteuergesetzgeber für die – ihrerseits gemeinschaftsrechtswidrige – Beschränkung der Hinzurechnung auf positive Hinzurechnungsbeträge eine unbegrenzt rückwirkende Anwendung auf alle noch offenen Veranlagungen vor (§ 21 Abs. 18 Satz 2 AStG), während die Nachweismöglichkeit des § 15 Abs. 6 AStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gelten sollen (§ 21 Abs. 18 Satz 1 AStG), obwohl das vorab ergangene BMF-Schreiben einen entsprechenden Nachweis noch für sämtliche noch offenen Veranlagungen zuließ⁷¹. Der EuGH misst in ständiger Rechtsprechungspraxis Gemeinschaftsrechtsverstößen ex-tunc Wirkung zu⁷². Richtigerweise hätte der Gesetzgeber deshalb die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 15 Abs. 1 AStG – ungeachtet dessen dass ihm dies mit § 15 Abs. 6 AStG i. d. F. des JStG 2009 ohnehin nicht gelungen ist – auch für die Vergangenheit beseitigen müssen. Eine zeitliche Begrenzung käme nur aus gewichtigen Gründen der Rechtssicherheit in Betracht⁷³, für die es vorliegend indes keine Anhaltspunkte gibt.

57 EuGH v. 28. 1. 1992 C-204/90, *Bachmann*, EuGHE 1992, I-249, BeckRS 2004, 74945 Rz. 20; EuGH v. 8. 7. 1999, C-254/97, *Baxter*, EuGHE 1999, I-4809, BeckRS 2004, 75729 Rz. 20; EuGH v. 10. 5. 2005, 39/04, *Laboratoires Fournier*, EuGHE 2005, 2057, IStR 2005, 312 Rz. 25; EuGH v. 30. 1. 2007, C-150/04, *Kommission/Dänemark*, EuGHE 2007, I-1163, IStR 2007, 214 Rz. 54; EuGH v. 11. 10. 2007, C-451/05, *ELISA*, www.curia.europa.eu, IStR 2007, 894 Rz. 93–95; EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, „A“, www.curia.europa.eu, IStR 2008, 66 m. Anm. Rz. 58 f.

58 In diese Richtung auch *Kellersmann/Schnitger*, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, § 23 Rz. 109.

59 Ebenso *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (287).

60 *W. Hummer*, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblatt, K III Rz. 117.

61 EuGH v. 23. 9. 2003, C-452/01, *Ospelt und Schlössle Weissenberg*, EuGHE 2003, I-9784, BeckRS 2004, 77332 Rz. 31; *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.22 (Mai 2006).

62 EuGH v. 23. 9. 2003, C-452/01, *Ospelt und Schlössle Weissenberg*, EuGHE 2003, I-9784, BeckRS 2004, 77332 Rz. 31.

63 EFTA-Gerichtshof v. 23. 11. 2004, 1/04, *Fokus Bank*, IStR 2005, 55 Rz. 23; EuGH v. 23. 9. 2003, C-452/01, *Ospelt und Schlössle Weissenberg*, EuGHE 2003, I-9784, BeckRS 2004, 77332 Rz. 29; Hess FG v. 10. 12. 2002, 4 K 1044/99, EFG 2003, 1120 (1124 f.).

64 EuGH v. 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, EuGHE 2006, I-2107, IStR 2006, 235 Rz. 48; hierzu auch *W. Hummer*, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblatt, K III Rz. 102 ff.

65 Ebenso *U.-P. Kinzl*, IStR 2005, 624 (626); *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (286).

66 EuGH v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*, EuGHE 1999, I-7641, DStRE 2000, 114; EuGH v. 8. 7. 1999, C-254/97, *Baxter u. a.*, EuGHE 1999, I-4809, BeckRS 2004, 75729 Rz. 19.

67 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, „A“, www.curia.eu, IStR 2008, 66 m. Anm. Rz. 58 ff.

68 Ebenso *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (287); *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.25 ff. (Mai 2006).

69 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, „A“, EuGHE 2007, I-11531, IStR 2008, 66 m. Anm. Rz. 31 ff.; 36 ff.

70 So wohl auch *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (287); *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 19.27 (Mai 2006).

71 BMF-Schreiben v. 14. 5. 2008, IV B 4-S 1361/07/0001, 2007/0567188, BStBl I 2008, 638, DStR 2008, 1094.

72 St. Rspr. im Steuerrecht, s. z. B. EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke*, EuGHE 2007, I-1835 Rz. 32 ff.

73 Siehe z. B. EuGH v. 23. 5. 2000, C-104/98, *Buchner u. a.*, EuGHE 2000, I-3625, BeckRS 2004, 74067 Rz. 39.

AUFsätze

4. Europarechtswidrigkeit der Beschränkung der Hinzurechnung auf positive Einkünfte durch § 15 Abs. 7 AStG

4.1 Zusätzlicher Nachteil

Kommt es zu einer Hinzurechnung, weil die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG nicht dargestellt werden können, besteht die Benachteiligung des Auslandssachverhalts nicht nur in der Besteuerung von Stifter und Destinatären ohne Rücksicht auf einen Mittelzufluss, sondern auch in der Beschränkung der Zurechnung auf positive Beträge (§ 15 Abs. 7 Satz 2 AStG). Verluste werden lediglich auf der Ebene der Stiftung zum Verlustvortrag zugelassen werden (§ 15 Abs. 7 Satz 3 AStG). Dieser *zusätzliche Nachteil* bedarf als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit und der allgemeinen Freizügigkeit seinerseits der Rechtfertigung⁷⁴.

Die Möglichkeit des *Verlustvor- und -rücktrags* bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 15 Abs. 7 Satz 3 AStG i. V. m. § 10d EStG lässt die Beschränkung nicht entfallen. Der rechtfertigungsbedürftige Nachteil besteht im *Liquiditätsnachteil* gegenüber einer *sofortigen* Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften des Zurechnungsverpflichteten. Dass es auch insofern einer Rechtfertigung bedarf, ergibt sich unzweifelhaft aus der Rechtssache *REWE Zentralfinanz*⁷⁵, wo es um die Zulässigkeit des Ausschlusses der (sofortigen) Vornahme von Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen ging. Diesen Nachteil hielt der EuGH für rechtfertigungsbedürftig, obwohl eine Wertsteigerung der Auslandsbeteiligung erst bei Realisation erfasst worden wäre. Im Vergleich hierzu wiegt die Liquiditätsbelastung durch § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG sogar noch schwerer, weil der Aufschub der Verlustberücksichtigung in Widerspruch zu der sofortigen Hinzurechnung des positiven Einkommens steht und damit zu einer zusätzlichen Liquiditätsbelastung führt.

4.2 Vergleichspaarbildung und Grundfreiheitenverletzung

Die Einschränkung der Verlustberücksichtigung durch § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG verschärft die durch die Hinzurechnung bewirkte Benachteiligung im Ausland ansässiger Familienstiftungen und ist folglich wie diese sowohl an der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) als auch an der allgemeinen Freizügigkeitsgarantie (Art. 18 EG) zu messen.

Dem lässt sich nicht entgegenhalten, Stifter und Begünstigte einer inländischen Stiftung könnten negative Einkünfte der Stiftung ebenfalls nicht mit anderen Einkünften verrechnen, sondern gemäß § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG lediglich auf der Ebene der Stiftung vor- und zurücktragen⁷⁶. Zwar ist zutreffend, dass im Fall einer inländischen Stiftung aufgrund des Trennungsprinzips eine Verlustverrechnung zwischen Körperschafts- und Einkommensteuerebene ausgeschlossen ist. Indes ist dies das falsche Vergleichspaar, denn mit § 15 AStG durchbricht der Gesetzgeber die aus dem Trennungsprinzip resultierende Abschirmwirkung der Stiftung⁷⁷. Damit ist das richtige Vergleichspaar in einer inländischen Stiftung zu suchen, deren Vermögen gemäß § 39

Abs. 2 AO unmittelbar den Stiftern/Destinatären zugerechnet wird bzw. in einem transparenten Rechtsgebilde, dessen Einkünfte durch anteilige unmittelbare Zurechnung von Gewinnen und Verlusten bei den Gesellschaftern erfasst werden.

Die Beschränkung der Zurechnung nur auf positive Hinzurechnungsbeträge verstößt gegen das Gebot der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit⁷⁸. Auch der EuGH kennt ein derartiges Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuerlicher Normen. Es kommt nicht nur im Kohärenzprinzip zum Ausdruck⁷⁹, sondern auch in den Anforderungen an die Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften. So muss der Gesetzgeber nach der Rechtssache *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁸⁰, wenn er sich auf den Zweck der Missbrauchsvermeidung beruft, diesen im Steuertatbestand konsequent zum Ausdruck bringen. Ebenso verlangt der EuGH bei der Erfassung von Auslandseinkünften Symmetrie hinsichtlich der Berücksichtigung positiver und negativer Einkünfte. Entscheidet sich der Gesetzgeber im Rahmen der Anrechnungsmethode oder des Progressionsvorbehalts zur Erfassung des Welteinkommens, so kann er dies nicht einseitig nur für Gewinne tun bzw. bedarf hierfür einer gesonderten Rechtfertigung⁸¹. Ebenso wenig kann der Gesetzgeber das Trennungsprinzip in § 15 Abs. 1 AStG einseitig durch Hinzurechnung positiver Einkünfte unter Ausschluss der negativen Einkünfte durchbrechen.

4.3 Zusätzlicher Nachteil nicht gerechtfertigt

Vom Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerumgehungen und Steuerhinterziehung ist der einseitige Ausschluss der Verlustzurechnung nicht gedeckt. § 15 Abs. 7 AStG ist zur Missbrauchsabwehr *nicht erforderlich*. Der Ausschluss negativer Hinzurechnungsbeträge bewirkt, dass sich der Steuerpflichtige schlechter stellt, als er ohne die missbräuchliche Gestaltung stünde. Denn in diesem Fall hätte er den Einkunftstatbestand in eigener Person verwirklicht, so dass es in seiner Person zur Berücksichtigung negativer Einkünfte gekommen wäre. Eine Sanktion, die über die Belastung hinausgeht, die sich ohne die missbräuchliche Gestaltung ergeben hätte, ist unverhältnismäßig⁸².

Ebenso wenig kann der unbedingte Ausschluss der Hinzurechnung negativer Beträge im Hinblick auf fehlende Kontrollmöglichkeiten gerechtfertigt werden. Weder verbessert der Ausschluss der Zurechnung eines negativen Stiftungseinkommens die Kontrollmöglichkeiten, noch besteht bezüglich negativer Hinzurechnungsbeträge ein erhöhtes Kontrollbedürfnis. § 15 Abs. 7 Satz 1 AStG sieht die Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts vor. Dies setzt generell voraus, dass sich die deutschen Finanzbehörden Kenntnis über den steuerbegründenden Sachverhalt verschaffen können. Wenn es aber möglich ist, einen positiven Hinzurechnungsbetrag zu ermitteln,

74 Ebenso zur Parallelvorschrift des § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 10 AStG, Rz. 47 (September 2006); *J. Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 477-480.

75 Vgl. EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, EuGHE 2007, I-2647, IStR 2007, 291 m. Anm. *Dr. Jan de Weerth* Rz. 29.

76 So aber *V. Kluge*, Internationales Steuerrecht, München 2000, S. 450.

77 *J. Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 477 f.

78 *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 10 AStG, Rz. 47 (Sept. 2006).

79 Insbesondere nach der Rechtssache EuGH v. 26. 10. 1995, C-80/94, *Wielockx*, EuGHE 1995, I-2493, BeckRS 2004, 77812 Rz. 21 ff., wonach sich die Mitgliedstaaten – im Sinne eines Folgerichtigkeitsgebots – nicht auf das Kohärenzprinzip berufen können, wenn sie zuvor bilateral auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet haben. Vgl. auch *C. Stangl*, SWI 2000, 463 (464): Kohärenzprinzip zur Sicherung eines in sich stimmigen Besteuerungssystems.

80 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, IStR 2004, 236 m. Anm. *Red. Rz.* 50.

81 EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, EuGHE 2006, I-1711, IStR 2006, 196 m. Anm. *Dr. Hartmut Hahn* Rz. 34, 40 f.

82 So im Ergebnis auch *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 10 AStG, Rz. 47 (September 2006) zu § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG.

AUFsätze

muss dies auch für einen negativen Hinzurechnungsbetrag gelten, zumal der Steuerpflichtige, wenn er einen negativen Hinzurechnungsbetrag geltend machen will, mit Nachweispflichten belastet werden kann.

Anders als in den Rechtssachen *Marks & Spencer*⁸³ und jüngst *Lidl Belgium*⁸⁴ lässt sich ein Ausschluss der Hinzurechnung negativer Beträge außerhalb der Freistellungsmethode auch nicht mit der Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse rechtfertigen. Wird der Besteuerung im Sitzstaat *das Welteinkommen* zugrundegelegt wird, so sind auch Verluste zu berücksichtigen⁸⁵. Unabhängig vom Verständnis der Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion versus Durchgriffsbesteuerung⁸⁶) bewirkt § 15 AStG eine Ausnahme von der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip⁸⁷. Das weltweit erwirtschaftete Einkommen der Stiftung wird in vollem Umfang der Besteuerung bei den Zurechnungsobjekten unterworfen. Die Pflicht zur Zurechnung auch eines negativen Einkommens der Stiftung folgt somit zwanglos aus der Rechtssache *Ritter-Coulais*⁸⁸. Kohärent wäre die Beschränkung auf den Verlustvor- und -rücktrag bei der Stiftung nur dann, wenn Rechtsfolge von § 15 AStG die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht der Stiftung wäre. Doch § 15 AStG begnügt sich nicht damit, das Einkommen der ausländischen Familienstiftung der inländischen Körperschaftsteuer zu unterwerfen, sondern führt zu einer Erfassung bei den hinter der Stiftung stehenden (natürlichen) Personen. Die Stiftung ist lediglich Einkünfteerzielungsobjekt⁸⁹. Steuersubjekt sind dagegen allein die zurechnungsverpflichteten Stifter bzw. Bezugs- und Anfallsberechtigten.

Auch auf die Vermeidung doppelter Verlustnutzung⁹⁰ kann § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG nicht gestützt werden, weil die Gefahr eines derartigen „double dip“ hier von vornherein nicht besteht. Zwar wird im Zweifel die Verlustnutzung im Ausland im Wege des Verlustvortrags auf Ebene der Stiftung möglich sein. Bei der Hinzurechnung geht es aber gerade nicht um die Besteuerung des Körperschaftsteuersubjekts, sondern um die Besteuerung der hinter diesem stehenden natürlichen Personen, die ausschließlich in Deutschland stattfindet. Dass es auf der Ebene der Stiftung, soweit diese überhaupt im Ausland steuerpflichtig ist, zu einem Verlustvortrag kommen kann, ist europarechtlich unbeachtlich⁹¹. Die Gefahr, dass es im Ausland überhaupt zur Verlustnut-

zung kommt, ist ferner von vornherein ausgeschlossen, wenn die Familienstiftung im Ausland *steuerbefreit* ist. Dies gilt etwa für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Fürstentum Liechtenstein, die dort kein nach kaufmännischer Art ausgeführtes Gewerbe betreiben⁹².

5. Verfassungswidrigkeit des zeitlichen Anwendungsbereichs von § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG

5.1 Echte Rückwirkung

Gemäß § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG soll § 15 Abs. 7 AStG in allen Fällen anzuwenden sein, „in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist“. Damit kommt der Regelung unbegrenzte Vergangenheitswirkung zu. Es handelt sich – ungeachtet des Streits, wie die Abgeschlossenheit des Sachverhalts bei periodisch erhobenen Steuern zu beurteilen ist – um eine echte Rückwirkung, weil in abgeschlossene Veranlagungszeiträume eingegriffen wird. Dass § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG von einer Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide absieht und die Anwendung auf noch *offene Veranlagungen* beschränkt, ändert an der Einordnung als echte Rückwirkung nichts, denn der Steueranspruch entsteht gemäß § 38 AO unabhängig von der Steuerfestsetzung bzw. deren Bestandskraft.

5.2 Rechtfertigung der echten Rückwirkung?

Damit ist die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbot⁹³ aufgeworfen. Für die Rechtfertigung echter Rückwirkungen trifft den Staat die *Argumentationslast*. Er muss dartun, warum sein Interesse an rückwirkendem Inkrafttreten das Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen überwiegt. Allerdings wirkt auch das Verbot echter Rückwirkung *nicht absolut*. Auch die echte Rückwirkung kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gerechtfertigt werden, wenn die *Gesetzesänderung* vorhersehbar war⁹⁴; der *Beseitigung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage*⁹⁵ oder der *Korrektur verfassungswidriger Gesetze*⁹⁶ dient oder aus *zwingenden oder überragenden Gründen des Gemeinwohls*⁹⁷ geboten ist.

5.2.1 Keine bloße Klarstellung

Die Begründung zum Regierungsentwurf beruft sich zur Rechtfertigung der Rückwirkung auf ein angebliches Klarstellungsinteresse. Wörtlich heißt es zu § 21 Abs. 18 AStG⁹⁸:

„Absatz 18 enthält die erforderliche Regelung zur zeitlichen Anwendung der Änderungen. Sie gelten in Bezug auf § 2 Abs. 5 und § 15 Abs. 6 AStG erstmals für den Veranlagungszeitraum

83 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, IStR 2006, 19 m. Anm. Dr. Joachim Englisch Rz. 46; EuGH v. 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, EuGHE 2007, I-6373, IStR 2007, 631 Rz. 54.

84 EuGH v. 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, www.curia.eu, IStR 2008, 183 Rz. 33.

85 EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, EuGHE 2006, I-1711, IStR 2006, 196 m. Anm. Dr. Hartmut Hahn Rz. 40; EuGH v. 14. 12. 2000, C-141/99, *Amid*, EuGHE 2000, I-11619, IStR 2001, 86 Rz. 33.

86 Zu den unterschiedlichen Konzepten *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 10 AStG, Rz. 153 ff. (September 2006); *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, 412 Anm. 10.4 f. und 475 Anm. 10 139; *J. Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 138 ff., 151 ff.

87 Ausführlich zu § 10 AStG *J. Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 108 ff.

88 EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, EuGHE 2006, I-1711, IStR 2006, 196 m. Anm. Dr. Hartmut Hahn.

89 *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, 473 Rz. 10 135; *M. Mössner*, in: Brezinger/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, § 10 AStG, Rz. 13.

90 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, IStR 2006, 19 m. Anm. Dr. Joachim Englisch Rz. 47; EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, EuGHE 2007, I-2647, IStR 2007, 291 m. Anm. Dr. Jan de Weerth Rz. 47; EuGH v. 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, www.curia.eu, IStR 2008, 400 m. Anm. Rz. 35.

91 In diesem Sinne EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, EuGHE 2007, I-2647, IStR 2007, 291 m. Anm. Dr. Jan de Weerth Rz. 47 f.

92 *Müller/Bösch*, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbach 2007, S. 1131 f.

93 St. Rspr., vgl. z. B. BVerfG v. 8. 3. 1983, 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 328f., NJW 1983, 1841.

94 St. Rspr. des BVerfG, vgl. etwa BVerfG v. 14. 5. 1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260 f., NJW 1987, 1749.

95 BVerfG v. 4. 5. 1960 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64, 72 ff., NJW 1960, 1195; BVerfG v. 19. 12. 1961, 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273, NJW 1962, 291, 730; BVerfG v. 23. 3. 1971, 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367, 387 f.

96 BVerfG v. 16. 11. 1965 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, 197, NJW 1966, 293; BVerfG v. 15. 2. 1978, 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1, 25, NJW 1978, 1575; und die Fälle der inhaltsgleichen Ersetzung einer *formell* verfassungswidrigen Norm (sog. „Novation“): BVerfG v. 24. 7. 1957, 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, NJW 1957, 1395; BVerfG v. 15. 2. 1978 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1, 19, NJW 1978, 1575.

97 BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 81, DStRE 1998, 270; BVerfG v. 5. 2. 2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 44, NJW 2002, 3009.

98 Regierungsentwurf i. d. F. v. 13. 6. 2008, Datenblatt-Nr. 16/08150, Dok.-Nr. 2008/0813676, S. 127.

AUFSÄTZE

2009 und in Bezug auf § 15 Abs. 7 AStG für alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen. Angesichts des öffentlichen Interesses an einer Klarstellung einer unklaren Rechtslage wird das grundsätzlich schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen nicht in unzulässiger Weise verletzt, zumal gerade an der Errichtung ausländischer Stiftungen Beteiligte regelmäßig steuerlich besonders beraten sind (BVerfGE 72, 200 [255]).“

Stellt der Gesetzgeber lediglich klar, was bereits bisher galt, fehlt es nach verbreiteter Meinung bereits an der Gesetzesänderung⁹⁹. Vertrauensschutz wird gegenüber bloßen Klarstellungen nicht gewährt.

Unzutreffend ist jedoch sowohl, dass die bisherige Rechtslage unklar war, als auch, dass die Änderung durch § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG lediglich deklaratorische Wirkung hat¹⁰⁰. Vielmehr handelt es sich nach der vom VIII. Senat des BFH aufgestellten Abgrenzung zwischen Gesetzesänderung und bloßer Klarstellung eindeutig um eine konstitutiv wirkende Gesetzesänderung. Rein klarstellend und nicht konstitutiv ist eine Gesetzesänderung nach Auffassung des BFH nämlich „nur dann, wenn sich das nunmehr ausdrücklich Geregelter, auch schon bisher unter Anwendung der herkömmlichen Auslegungsregeln aus dem Gesetz hat ableiten lassen“¹⁰¹. Dies war vorliegend nicht der Fall.

§ 15 AStG enthielt bisher keine § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG entsprechende Regelung. Damit ließ sich bereits aus dem Umkehrschluss folgern, dass im Rahmen von § 15 AStG kein Abschluss negativer Hinzurechnungsbeträge galt¹⁰². Ungeachtet der vom Regierungsentwurf zutreffend angeführten konzeptionellen Vergleichbarkeit von §§ 7-14 AStG und § 15 AStG ließ sich ein anderes Ergebnis auch nicht im Wege einer Gesamtanalogie zu § 7 ff. AStG begründen. Ob eine derartige Analogie angesichts der Anforderungen an die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung überhaupt zulässig wäre, kann dabei dahinstehen. Eine entsprechende Anwendung von § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG war nach dem eindeutigen Wortlaut von § 15 Abs. 5 Satz 2 AStG ausgeschlossen. Insofern fehlte es bereits an der für einen Analogieschluss erforderlichen Tatbestandsvoraussetzung der (planwidrigen) Regelungslücke. Auch im Wege systematischer und teleologischer Auslegung konnte kein anderes Ergebnis als die unmittelbare Zurechnung negativer Beträge erzielt werden. Aus der Systematik der von § 15 Abs. 1 AStG angeordneten Durchbrechung der Abschirmwirkung der Stiftung muss gefolgert werden, dass diese unterschiedslos für positive und negative Hinzurechnungsbeträge gilt¹⁰³. Demgegenüber stellt die einseitige Zurechnung nur positiver Hinzurechnungsbeträge eine systemwidrige Durchbrechung des Zurechnungskonzepts dar, für die es – wie in § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG geschehen – einer eindeutigen Anordnung durch den Gesetzgeber bedarf¹⁰⁴.

Dementsprechend ging auch das Schrifttum bisher mangels einer § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG entsprechenden Einschränkung in § 15 AStG mit großer Einhelligkeit von der Zurechnung auch im Fall eines negativen Hinzurechnungsbetrags aus mit der Folge der Verlustverrechnung beim Zurechnungsverpflichteten¹⁰⁵.

Zwar war das Problem der doppelten Verlustberücksichtigung bei gleichzeitigem Vor- und Rücktrag auf der Ebene der Stiftung Gegenstand von Erörterungen¹⁰⁶. Dieses wurde indes dahingehend aufgelöst, den Verlustvor- und Rücktrag bei der Ermittlung des Einkommens der Stiftung einzuschränken, und nicht umgekehrt, die Verrechnung beim Zurechnungssubjekt auszuschließen¹⁰⁷. Auf diese Weise gelang es, das unbillige Ergebnis einer doppelten Verlustberücksichtigung im Wege der Auslegung zu vermeiden, so dass die Steuerpflichtigen auch insofern nicht zwingend mit einer Rechtsänderung, erst recht nicht mit einer rückwirkenden Änderung rechnen mussten.

Etwas anderes gilt auch nicht hinsichtlich der in der Gesetzesbegründung angeführten Kommentierung von *Franz Wassermeyer* im AStG-Kommentar *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*. In Anm. 24.1 der Kommentierung aus dem Juli 2001 kommt *Wassermeyer* unmissverständlich zu dem Ergebnis, dass auch negatives Einkommen hinzugerechnet sei:

„Deshalb müssen im Grundsatz sowohl ein negatives Einkommen als auch ein negatives Vermögen der ausländischen Familienstiftung steuerpflichtigen Zurechnungsempfängern zugerechnet werden.“

Die verkürzte Wiedergabe lediglich des als Frage formulierten Einleitungssatzes zu dieser Passage in der Begründung des Regierungsentwurfs zu § 15 Abs. 7 AStG kann nicht anders als unseriös bezeichnet werden. Auch aus Anm. 57 zu § 15 AStG ergibt sich, dass *Wassermeyer* keinerlei Zweifel an einer Zurechnung negativer Beträge hegte. Dort heißt es ohne jede Einschränkung:

„Soweit sich bei der Stiftung ein Verlust oder ein negatives Vermögen ergibt, werden auch diese mit der Folge zugerechnet, dass beim Zurechnungsempfänger ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften bzw. mit anderem positiven Vermögen erfolgen kann. Dies folgt aus der Tatsache, dass § 15 nur vom Einkommen und Vermögen spricht, was begrifflich sowohl Verluste als auch ein negatives Vermögen erfasst.“

Dass *Franz Wassermeyer* gestützt auf den aus seiner Sicht „überaus ungenauen und wenig sorgfältigen“ Gesetzeswortlaut sogar eine doppelte Verlustberücksichtigung sowohl beim Zurechnungsempfänger als auch auf der Ebene der Stiftung für möglich hielt¹⁰⁸, kann an diesem Befund nichts ändern, weil sich hieraus keine Einschränkung der Zurechnung der Verluste zum Zurechnungsempfänger ableiten lässt, sondern allenfalls eine einschränkende Regelung hinsichtlich der Anwendung von § 10d EStG auf der Ebene der Stiftung.

Auch dass der Gesetzgeber laut Regierungsbegründung angeblich schon von Anfang an den Willen zur Beschränkung der Hinzurechnung auf das positive Einkommen hatte, begründet kein rückwirkendes Korrekturrecht. Wie das Bundessozialgericht in einem Normenkontrollantrag vom 29. 8. 2006¹⁰⁹ zur Zulässigkeit eines rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzes zutreffend dargelegt hat, können rückwirkende Gesetzesänderungen zur Verwirklichung der ursprünglichen Regelungsintention im Wege sog. „authentischer Auslegung“ nicht als bloße Klar-

99 BFH v. 24. 6. 1999, IV R 33/98, DStR 1999, 1350; R. L. Engl, Angebliche „Klarstellungen“ bei der Änderung von Gesetzen. Oder: Gelten heute Gesetze von morgen bereits gestern?, in: FS W. Müller, München 2001, 279, 294; Kruse/Driien, in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Tz. 21.

100 Ebenso H. Wunderlich, BBEV 2008, 271 (277); Kleinert/Podewils, BB 2008, 1819 (1820 f.).

101 BFH v. 20. 6. 2000 VIII R 5/99, BStBl II 2001, 35 (36), DStR 2000, 1510.

102 H. Wunderlich, BBEV 2008, 271 (277).

103 FG Baden-Württemberg v. 19. 11. 2008, 13 V 3428/08, S. 14, IStR 2009, 70 (unveröffentlicht).

104 Kleinert/Podewils, BB 2008, 1819 (1821).

105 S. G. Felix, DB 1972, 2275; G. Vogt, in: Blümich, § 15 AStG, Rz. 25 a. E. (2004); F. Helmert, IStR 2005, 272 (273); S. Bremer, in: S. Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2003, S. 1600; B. Runge, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, § 15 AStG, Rz. 10; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, S. 576.

106 Z. B. F. Helmert, IStR 2005, 272 ff.

107 F. Helmert, IStR 2005, 272 (273); ebenso F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 57 (Juli 2001).

108 F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rz. 57.

109 BSG v. 29. 8. 2006, B 13 RJ 47/04 R, BeckRS 2006, 44665, www.juris.de Rz. 65 ff.

AUFSÄTZE

stellung bezeichnet werden, wenn der Wille des Gesetzgebers zuvor im Gesetz nicht zum Ausdruck gekommen ist¹¹⁰.

5.2.2 Keine anderweitige Rechtfertigung der Anwendung von § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG auf abgeschlossene Veranlagungszeiträume ersichtlich

Schließlich greift vorliegend weder der Rechtfertigungsgrund der rückwirkenden Beseitigung einer nichtigen (insb. verfassungs- oder europarechtswidrigen) Rechtslage ein, noch zwingen überragende Gründe des Gemeinwohls zur rückwirkenden Anordnung des Ausschlusses der Berücksichtigung negativer Hinzurechnungsbeträge.

Wie dargelegt, begründet erst die Einfügung von § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG eine gemeinschaftsrechtswidrige Rechtslage. Zuvor war die Rechtslage im Hinblick auf die Hinzurechnung auch negativer Einkommen weder gemeinschaftsrechtlich noch verfassungsrechtlich zu beanstanden. Dass die Hinzurechnung gemäß § 15 Abs. 1 AStG als solche gemeinschaftsrechtswidrig war, kann eine rückwirkende Verschärfung des Gemeinschaftsrechtsverstößes nicht rechtfertigen, sondern zwingt lediglich zu der – vom Gesetzgeber gerade nicht vorgesehenen – rückwirkenden Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit.

Schließlich sind keine zwingenden Gründe des Gemeinwohls ersichtlich, die gerade einen unbegrenzt rückwirkenden Ausschluss der Zurechnung negativer Beträge verlangen würde. Gemeinschaftsrechtswidrige Normen wie § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG können von vornherein nicht im Interesse des Gemeinwohls gerechtfertigt werden. Überdies begründet auch das durch § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG für die Vergangenheit erzielbare Mehraufkommen bzw. verhinderte Minderaufkommen kein zur Rückwirkung berechtigendes zwingendes Gemeininteresse. Das öffentliche Finanzinteresse als solches kann Verletzungen des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzprinzips nicht rechtfertigen¹¹¹. Ein Bedarf an der rückwirkenden Einführung von § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG besteht ferner auch nicht zur Vermeidung von Ankündigungseffekten bzw. zur Erreichung des – aus verfassungsrechtlicher Sicht legitimen – gesetzgeberischen Ziels der Verhinderung von Steuerflucht. Dem Interesse der Verhinderung von Steuerflucht wird bereits durch § 15 Abs. 1 AStG Rechnung getragen. Hierzu bedarf es § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG nicht. Zudem kann die rückwirkende Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung zur Verwirklichung dieses Ziels ohnehin nicht beitragen, da die entsprechenden Entscheidungen zur Errichtung ausländischer Familienstiftungen bereits in der Vergangenheit gefallen sind und damit von der rückwirkenden Anwendung des Verlustzurechnungsverbots nicht mehr beeinflusst werden können. Soweit der Ausschluss negativer Hinzurechnungsbeträge ausländische Familienstiftungen so unattraktiv macht, dass sie die Steuerpflichtigen zur Rückverlagerung nach Deutschland bewegt, ist die Rückwirkung ebenfalls nicht erforderlich, da sich auch durch die Rückverlagerung die nachteiligen Steuerfolgen des § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG für vergangene Veranlagungszeiträume nicht mehr ausschließen lassen.

¹¹⁰ So auch *K. Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1991, S. 318.

¹¹¹ *H. Hahn*, Inst. FuSt Heft 269, 70; *K. H. Friauf*, StbJb. 1986/87, 279 (289); *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO Tz. 23; *W. Schön*, BB 1997, 1333 (1338); *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 162; ausführlich und sehr differenziert zum Budgetargument *K.-D. Drüen*, FR 1999, 289 (290 f.).

6. Fazit und Schlussfolgerungen für die Praxis

Der Gesetzgeber sollte Lob erwarten dürfen, wenn er sich, ohne es auf einen Richterspruch aus Luxemburg ankommen zu lassen, allein aufgrund einer Beanstandung der EU-Kommission bereitfindet, europarechtliche Mängel des nationalen Steuerrechts abzustellen. Es ist ihm auch kein Vorwurf zu machen, dass er dabei versucht, die Grenzen des europarechtlich gerade eben noch Zulässigen auszuschöpfen, wenn es ihm um die Sicherung seines inländischen Steuersubstrats geht. Unverständlich ist dagegen, warum der Gesetzgeber es nicht bei der Anfügung des Nachweistatbestandes des § 15 Abs. 6 AStG belassen hat, sondern mit dem Ausschluss der Hinzurechnung negativer Beträge in § 15 Abs. 7 AStG nicht nur neue europarechtliche Probleme schafft, sondern gleichzeitig in ungewöhnlich scharfer Weise gegen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot verstößt. Ungeachtet dessen, dass auch der Nachweistatbestand des § 15 Abs. 6 AStG die europarechtlichen Monita nicht vollständig zu beseitigen vermag, verdient die Regelung doch das Prädikat eines Schrittes in die richtige Richtung. Diesen Eindruck macht der Gesetzgeber dann aber mit demselben Federstrich durch § 15 Abs. 7 AStG wieder zunichte. Vor allem die disparate zeitliche Anwendungsregel in § 21 Abs. 18 Satz 1 und 2 AStG ist ein echtes Meisterstück – freilich wohlkalkulierter – gesetzgeberischer Fehlleistung: Satz 1 ist europarechtswidrig, Satz 2 verfassungswidrig. Die Regelung hätte genau umgekehrt lauten müssen: unbegrenzte Rückwirkung von § 15 Abs. 6 AStG für alle noch offenen Fälle, pro futuro Anwendung von § 15 Abs. 7 AStG.

Das Vorgehen des Gesetzgebers wird nicht unwidersprochen bleiben. Im Hinblick auf die Europarechtswidrigkeit von § 15 Abs. 1 AStG werden viele Fälle offengehalten worden sein, was den Steuerpflichtigen zwar nach dem Willen des Gesetzgebers im Hinblick auf die Exkulpationsmöglichkeit des § 15 Abs. 6 AStG nichts nützen soll, nun aber hinsichtlich des zeitlich unbegrenzt rückwirkenden § 15 Abs. 7 AStG zum Verhängnis wird.

Dabei stellt sich die Frage, ob die verfassungs- und europarechtlichen Einwände bereits im Einspruch gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung erhoben werden können oder erst im gegen den Einkommensteuerbescheid des jeweiligen Zurechnungsempfängers gerichteten Rechtsbehelf. Dies hängt davon ab, ob die Zurechnung gemäß § 15 AStG bereits im Grundlagenbescheid oder erst im Folgebescheid vorzunehmen ist. Für die Berücksichtigung von § 15 AStG bereits auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung spricht, dass die Hinzurechnung gegenüber dem Stifter bzw. den bezugs- oder anfallberechtigten Personen einheitlich erfolgt und deshalb auch einheitlich festgestellt werden sollte¹¹². Somit können die Einwände gegen § 15 AStG bereits im Einspruchsverfahren gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. In jedem Fall wird es Jahre dauern, bis EuGH bzw. BVerfG mit § 15 AStG befasst werden, so dass die Gründung ausländischer Familienstiftungen, aber auch der Zuzug Begünstigter aus dem Ausland mit erheblicher Rechtsunsicherheit behaftet bleibt.

¹¹² Ebenso FG Baden-Württemberg v. 19. 11. 2008, 13 V 3428/08, IStR 2009, 70, S. 16 (unveröffentlicht); *J. Schönfeld*, IStR 2009, 16 ff. im Hinblick auf § 18 Abs. 4 AStG i. d. F. des JStG 2008; a. A. Niedersächsisches FG v. 15. 7. 1999, 14 K 347/93, EFG 2000, 742.

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

| | | |
|-------------------------------|---|-----|
| Aufsätze | Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i. d. F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig! , von Prof. Dr. Johanna Hey | 181 |
| | Einkommenszurechnung nach § 15 AStG , von Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer | 191 |
| | Die BFH-Ausführungen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG , von Dr. Rosemarie Portner, LL.M. | 195 |
| | Im Westen nichts Neues – Überlegungen zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Papillon , von Dr. Hartmut Hahn | 198 |
| | Das Gewinnpotenzial als manifestierte Geschäftschance , von Stefan Greil | 202 |
| Praxisforum | Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i. d. F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht , von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke | 206 |
| Rechtsprechung | Mehrwertsteuer: Recht auf unmittelbaren und vollständigen Abzug beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, die dem Unternehmen für die Zwecke besteufter Umsätze und nicht besteufter Umsätze zugeordnet sind (EuGH v. 12. 2. 2009, <i>Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie/Staatssecretaris van Financiën</i>) | 207 |
| | Europarechtswidrigkeit der bis einschließlich 2003 geltenden Besteuerung von „schwarzen“ Fonds (BFH v. 18. 11. 2008) | 209 |
| Verwaltungsanweisungen | Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl I 2008, 2794 (OFD Karlsruhe v. 14. 1. 2009) | 214 |
| | Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen eines Abschleppunternehmens; Bestimmung des Orts der Leistungen an ausländische Unternehmer (LFD Thüringen v. 18. 12. 2008) | 216 |

In diesem Heft

Aufsätze

- Prof. Dr. Johanna Hey*
Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i. d. F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig! 181
- Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer*
Einkommenszurechnung nach § 15 AStG 191
- Dr. Rosemarie Portner, LL.M.*
Die BFH-Ausführungen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG 195
- Dr. Hartmut Hahn*
Im Westen nichts Neues – Überlegungen zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Papillon 198
- Stefan Greil*
Das Gewinnpotenzial als manifestierte Geschäftschance 202

Praxisforum

- Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*
Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i. d. F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht 206

Rechtsprechung

EuGH: Entscheidung

- Mehrwertsteuer: Recht auf unmittelbaren und vollständigen Abzug beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, die dem Unternehmen für die Zwecke besteufter Umsätze und nicht besteufter Umsätze zugeordnet sind (EuGH v. 12. 2. 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie/Staatssecretaris van Financiën*) 207

BFH: Entscheidung

- Europarechtswidrigkeit der bis einschließlich 2003 geltenden Besteuerung von „schwarzen“ Fonds (BFH v. 18. 11. 2008, VIII R 24/07) 209

Verwaltungsanweisungen

- Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl I 2008, 2794 (OFD Karlsruhe v. 14. 1. 2009, S 230.3/48 – St 111/St 142) 214
- Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen eines Abschleppunternehmens; Bestimmung des Orts des Leistungen an ausländische Unternehmer (LFD Thüringen v. 18. 12. 2008, S 7117 A – 10 – A 3.11) 216

Rubriken

Tagungsbericht

- LL.M.-Studium in Bristol, England (Dr. Sabine Otte, LL.M.) III

Fachliteratur – Neuerscheinungen

- BFH: Verfahrensübersicht VII, VIII
- Veranstaltungshinweise XI

Auf einem Blick

Ausländische Familienstiftungen

Der Gesetzgeber regelt gerade erst im Jahressteuergesetz 2009 die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen neu, doch da regt sich die Kritik. Eingangs in diesem Heft legt *Hey* dar, warum der neue Art. 15 AStG nicht mehr nur europarechts-, sondern nunmehr auch verfassungswidrig sei. Dessen Abs. 6 könne die Verletzung der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und der allgemeinen Freizügigkeit (Art. 18 EG) nicht verhindern, und dessen Abs. 7 verletze das verfassungsrechtliche Verbot echter Rückwirkung.

Mit § 15 Abs. 7 AStG beschäftigt sich anschließend ab S. 191 auch *Wassermeyer*, indem er die Frage aufwirft, wie denn im Einzelnen das nach § 15 Abs. 1 AStG zuzurechnende Einkommen „in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts“ zu ermitteln sei. Nach Erörterung verschiedenster Normenkonkurrenzen empfiehlt *Wassermeyer*, statt auf die Einkommens- auf eine Einkünftefeststellung abzuheben und zu klären, ob die Einkünfte aus der Sicht der Stiftung oder der Empfänger zu ermitteln seien.

Rechtsprechung

Während die Verwaltungsanweisung der OFD Karlsruhe zur Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das Jahressteuergesetz 2009 (S. 214) von *Lüdicke* ab S. 206 kommentiert wird, folgen den beiden Urteilen des EuGH ab S. 207 und des BFH ab S. 209 Erläuterungen und Kritik erst später. Das Urteil des BFH erklärt die Besteuerung von sogenannten „schwarzen“ Fonds für europarechtswidrig, da auf dem Wege der Amtshilfe, notfalls durch Schätzung, die gewünschten Einkünfte zu erlangen wären. Demgegenüber sei die Festsetzung einer Pauschalsteuer ein offensichtlicher Verstoß gegen die Kapitalverkehrsteuer. Das Urteil erging zur Rechtslage, wie sie bis Dezember 2003 bestand. Dennoch gewinnt es vielleicht weitere Relevanz im Hinblick auf laufende Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung, denn der BGH hat kürzlich eine Million € als Grenze genannt, jenseits welcher keine Freiheitsstrafe mehr auf Bewährung auszusprechen sei. Der Wegfall von Beträgen von vor 2004 mag deshalb manchem Anleger im EU- oder EWR-Bereich willkommen sein. In diesem Zusammenhang sei aber erwähnt, dass die Strafgerichte meist viel schneller arbeiten, als der Rechtsweg im Steuerwesen bis zum BFH und manchmal EuGH durchlaufen ist. Die Veranstalter von Drei-Tenöre-Konzerten mit *Pavarotti*, *Domingo* und *Carreras* wissen ein Liedchen davon mit der Begleitung von Gefängnisgitterklappern zu singen.