

Kay Alexander Schulz

Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz

Analyse und Perspektiven

Mit einem Geleitwort von Prof.: Dr. Gerhard Kraft



RESEARCH

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Erster Teil: Einführung	1
A. Problemstellung und Zielsetzung	1
B. Einordnung der Untersuchung in das Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	6
C. Gang der Untersuchung	7
Zweiter Teil: Grundlagen der Untersuchung	8
A. Zivilrechtliche Grundlagen privatnütziger Stiftungen	8
I. Rechtsfähige Stiftungen	8
II. Nichtrechtsfähige Stiftungen	16
B. Einkommensverlagerung in Niedrigsteuerländer als Ursache von Regelungen zur Durchbrechung des steuerlichen Trennungsprinzips	18
Dritter Teil: Die Zugriffsbesteuerung des § 15 AStG	23
A. Entstehungsgeschichte der Vorschrift	23
B. Funktionsweise und Stoßrichtung der Norm	25
I. Tatbestandsvoraussetzungen	25
1. Familienstiftungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland	25
a. Allgemeines	25
b. Begriff der Stiftung	25
c. Begriff des Stifters	28
d. Begriff des Bezugsberechtigten	29
e. Begriff des Anfallsberechtigten	33
f. Bezugs- oder Anfallsberechtigung zu mehr als der Hälfte	35
2. Ausdehnung auf Unternehmensstiftungen	42
3. Erfassung weiterer Rechtsträger	50
II. Rechtsfolgen	51
1. Technik der Einkommensermittlung	51
a. Einkommensermittlungssubjekt	51

b.	Einzelfragen der Einkommensermittlung	52
a)	Einkünftequalifikation	52
b)	Zustiftungen	53
c)	Beteiligungsertragsvergünstigungen	53
d)	Schiffahrtseinkünfte	54
e)	Pauschbeträge	55
f)	Verlustuntergang nach § 8c KStG	55
g)	Verdeckte Gewinnausschüttungen	57
h)	Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG	59
i)	Beteiligungen an Zwischengesellschaften i.S.d. §§ 7-14 AStG	60
c.	Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen	65
2.	Zurechnung des Einkommens	69
a.	Persönlicher Anwendungsbereich	69
a)	Subsidiaritätsverhältnis innerhalb des Kreises der Zurechnungsempfänger	69
b)	Ausdehnung auf erweitert beschränkt steuerpflichtige Stifter und Destinatäre	71
c)	Bestimmung der Zurechnungsquoten im Mehrstifterfall und bei Zustiftungen	76
d)	Ermittlung der Zurechnungsquoten von Bezugs- und Anfallsberechtigten	77
b.	Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich	82
c.	Anrechnung ausländischer und inländischer Steuern	86
d.	Rechtsfolgenausnahme: Nachweis der Vermögenstrennung	89
a)	Allgemeines	89
b)	Anforderungen an den Entlastungsbeweis gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG	91
c)	Nachprüfmöglichkeit der Finanzbehörden gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG	98
3.	Verhältnis zur beschränkten Steuerpflicht der Stiftung	101
4.	Steuerpflicht bei tatsächlicher Ausschüttung der Stiftung	103
C.	Systematische Abgrenzung der Regelung des § 15 AStG zur allgemeinen Missbrauchsgesetzgebung	111
I.	§ 42 AO als Generalnorm zur Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs	111
II.	Tatbestandsvoraussetzungen und Wirkungsweise des § 42 AO	112
III.	Verhältnis des § 42 AO zu den spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften der §§ 7-14 AStG	114

IV. Verhältnis des § 42 AO zur Vorschrift des § 15 AStG	116
D. Europäischer Rechtsvergleich	120
I. Anlass und Zielsetzung	120
II. Vorgehensweise	121
III. Ergebnisse	123
1. Rücklauf	123
2. Verbreitung privatnütziger Stiftungen in Europa	123
3. Existenz und Stellung etwaiger Missbrauchsvorschriften	124
4. Tatbestandsvoraussetzungen etwaiger Missbrauchsvorschriften	125
5. Rechtsfolgenausgestaltung etwaiger Missbrauchsvorschriften	131
 Vierter Teil: Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das Zugriffssystem ausländischer Familienstiftungen	 134
A. Einwirkungen der europäischen Grundfreiheiten auf die direkten Steuern	134
I. Allgemeines	134
II. Schutzbereich der Grundfreiheiten	135
1. Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV)	135
2. Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV)	139
3. Recht auf Freizügigkeit (Art. 18 EGV)	141
4. Rangordnung der Grundfreiheiten	142
III. Eingriff in die Grundfreiheiten	144
IV. Rechtfertigung	150
B. Gemeinschaftsrechtskonformität des Zugriffssystems ausländischer Familienstiftungen	158
I. Fallgruppenbildung	158
II. Eröffnung des Schutzbereichs	160
1. Niederlassungsfreiheit	160
2. Kapitalverkehrsfreiheit	162
3. Freizügigkeitsrecht	164
4. Ergebnis	165
III. Eingriff in den Schutzbereich	165
1. Darstellung potentieller Eingriffe in die Grundfreiheiten	165
2. Regel-Ausnahme-Konzeption des Zugriffssystems	166
3. Räumliche und zeitliche Anwendungsbestimmungen der Entlastungsregelung	168
4. Gemeinschaftsrechtliche Problemfelder im Kontext der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 5 AStG	170

a.	Diskriminierung bei Wegzug eines ausländischen Stifters ins niedrig besteuerte Ausland durch den norminhärenten Zurechnungsmechanismus	170
b.	Diskriminierung von Ausländern durch Nichtgewährung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten	171
c.	Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit im Kontext des § 5 AStG	171
5.	Umkehrung der Nachweispflichten zulasten des Steuerpflichtigen (§ 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG)	172
6.	Prüfmöglichkeit durch Finanzbehörden (§ 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG)	173
7.	Prüfung eines Eingriffs bei fehlender Vermögenstrennung	175
8.	Einzelfragen zur Technik der Einkommensermittlung und -zurechnung	177
9.	Gemeinschaftsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Berücksichtigung ausländischer und inländischer Steuern	180
10.	Verlustzurechnungsbeschränkungen	184
11.	Ergebnis	185
IV.	Rechtfertigung des Eingriffs	185
Fünfter Teil: Einwirkungen des Verfassungsrechts auf das Zugriffssystem ausländischer Familienstiftungen		193
A.	Einwirkungen des Verfassungsrechts auf die Besteuerung	193
I.	Allgemeines	193
II.	Anforderungen materieller Rechtsstaatlichkeit	194
1.	Der Gleichheitssatz des Art. 3 GG	194
2.	Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG)	199
3.	Vereinigungsfreiheit (Art. 9 GG)	201
4.	Eigentumsgarantie (Art. 14 GG)	202
III.	Anforderungen an die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	204
1.	Allgemeines	204
2.	Vorgaben an die Bestimmtheit und Klarheit	204
3.	Vorgaben an die zeitliche Geltungskraft von Normen	208
B.	Verfassungskonformität des Zugriffssystems ausländischer Familienstiftungen	209
I.	Betroffene Grundrechte	209
II.	Eingriff in die Grundrechte und Rechtfertigung	211
1.	Rückgriff auf Erkenntnisse der gemeinschaftsrechtlichen Prüfung und Eingrenzung der Analyse	211

2. Zugriff auf das Einkommen ausländischer Familienstiftungen	211
III. Bestimmtheit der Norm	219
IV. Verstoß gegen das Verbot echter Rückwirkungen	224
1. Zeitliche Geltung des neu eingefügten Verlustzurechnungsverbots	224
2. Zeitliche Geltung der tatbestandlichen Verschärfungen gegenüber den Vorgängervorschriften	226
Sechster Teil: Ansätze für eine reformierte Zugriffsbesteuerung ausländischer Familienstiftungen	227
A. Zielsetzung und Vorgehensweise	227
I. Allgemeines	227
II. Systematisierung der Problemfelder des § 15 AStG nach geltendem Recht	227
B. Leitlinien für die Ausgestaltung des § 15 AStG de lege ferenda	229
I. Allgemeines	229
II. Grundsätzliche Lösungsalternativen	230
III. Ausgestaltung des Zugriffs	232
1. Erfassung spezifisch institutioneller Missbrauchskonstellationen	232
a. Tatbestand	232
b. Rechtsfolgen	235
2. Erfassung allgemeiner institutioneller Missbrauchskonstellationen	239
a. Allgemeines und Vorgehensweise	239
b. Tatbestand	240
a) Berechtigungen und Beteiligungen	240
(a) Bestandsaufnahme	240
(b) Systematische Einordnung	243
(c) Stiftungsspezifische Problematik der Ermittlung von Berechtigungsquoten	245
b) Objektive Anknüpfungspunkte für einen Missbrauch	247
c) Niedrigbesteuerungserfordernis	249
c. Rechtsfolgen	252
a) Allgemeines	252
b) Problemfelder auf der Rechtsfolgenseite bei phasenverschobener Besteuerung	254
C. Normative Konkretisierung der Lösungsvorschläge	257
Siebter Teil: Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	262

Anhang	267
Literaturverzeichnis	273