

Stellungnahme zum Entwurf einer Neufassung des § 15 AStG (Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen)

Berlin, 16. Januar 2026

I. Vorbemerkung

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) dankt für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf einer Neufassung des § 15 AStG. Wir begrüßen grundsätzlich die Intention des Gesetzgebers, die Zurechnungsbesteuerung an die Systematik der reformierten Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) anzugleichen und Lücken durch die Einbeziehung mittelbarer Berechtigungen zu schließen.

Gleichwohl sehen wir im vorliegenden Entwurf Verbesserungspotential. Die Neuregelung droht, die Ermittlungslast zuungunsten der Finanzämter zu verschieben und Bewertungsfragen aufzuwerfen, die in der Praxis kaum rechtssicher zu lösen sind. Ein Gesetz, das theoretisch gerecht ist, aber praktisch aufgrund fehlender Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland nicht vollzogen werden kann, wird zum „Papiertiger“.

II. Allgemeine Bewertung: Vollzugsdefizite und Ermittlungsaufwand

1. Paradigmenwechsel zur „Niedrigsteuer-Prüfung“

Der Entwurf senkt die Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent ab und gleicht sie damit an das internationale Niveau an. Was auf den ersten Blick wie eine Vereinfachung wirkt, löst in der breiten Masse der Fälle eine komplexe Prüfungspflicht aus. Hierdurch würden die Finanzämter in jedem Einzelfall gezwungen werden – auch bei intransparenten Stiftungen in Steueroasen –, eine hypothetische Steuerbelastungsrechnung durchzuführen.

Die wirksame Anwendung des § 15 AStG-E setzt voraus, dass die Finanzverwaltung umfassende Informationen über ausländische Stiftungsstrukturen, Vermögenswerte, Einkünfte und Zurechnungsketten erhält. Trotz bestehender Amtshilfeabkommen ist die praktische Zusammenarbeit mit ausländischen Steuerbehörden häufig zeitaufwändig, unvollständig oder scheitert gänzlich. Insbesondere bei Stiftungen in Drittstaaten mit schwachem Informationsaustausch (trotz formaler Abkommen) ist die Informationslage defizitär.

Deutschland sollte sich auf EU- und OECD-Ebene für die Einbeziehung von Stiftungen und Trusts in den automatischen Informationsaustausch einsetzen.

Ohne vollumfängliche Kooperation der ausländischen Stiftung und weiterer Ressourcen ist eine Prüfung faktisch unmöglich.

2. Bewertungsproblematik

Der Entwurf stellt für die Zurechnung der Einkünfte zentral auf das Verhältnis der "gemeinen Werte" des übertragenen Vermögens ab. Wir warnen eindringlich vor dieser Regelungstechnik. Die Ermittlung des gemeinen Werts ist teilweise schon im Inland streitanfällig. Bei Vermögen in ausländischen Stiftungen (z. B. nicht börsennotierte Unternehmensanteile, Immobilien in Drittstaaten, Kunstgegenstände) fehlen der Finanzverwaltung oft jegliche Datenpunkte für eine verlässliche Wertermittlung. Die Konsequenz: Wir laufen sehenden Auges in eine Welle von Finanzgerichtsverfahren, in denen es nur um Bewertungsfragen geht. Die Beweislast liegt faktisch oft bei der Verwaltung, Werte zu widerlegen, die von teuren Gutachter*innen der Gegenseite präsentiert werden. Ohne pauschalierende Ersatzverfahren ist diese Norm ein "Arbeitsbeschaffungsprogramm" für Gutachter*innen und Gerichte, aber kein Instrument für effiziente Besteuerung.

3. Öffnung für Drittstaaten – gefährliches Einfallstor

Mit größter Sorge betrachten wir die Ausweitung des sogenannten Entlastungsnachweises auf Drittstaaten (§ 15 Abs. 3 Satz 2 AStG-E). Bisher war es gängige Praxis und durch den EuGH gedeckt, dass die Möglichkeit, sich wegen "tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit" zu entlasten, auf den EU/EWR-Raum beschränkt blieb. Dass der deutsche Gesetzgeber nun freiwillig erlaubt, dass sich auch Stiftungen in Steueroasen (z. B. Cayman Islands, Panama) exkulpieren können, indem sie nachweisen, dass die Gestaltung "nicht künstlich" ist, halten wir für steuerpolitisch fahrlässig. In Drittstaaten fehlen uns die wirksamen Instrumente der Amtshilfe, um vor Ort zu prüfen, ob ein angemietetes Büro und ein Geschäftsführer "echte Substanz" darstellen oder nur eine Kulisse sind. Wir schaffen hier ein massives Schlupfloch.

Mithin halten wir die Ausweitung des Entlastungsnachweises (Exkulpation) auf Drittstaaten für verfrüht und risikobehaftet, solange der Informationsaustausch nicht lückenlos und in Echtzeit funktioniert.

Die Anwendung des neuen § 15 AStG-E erfordert hochspezialisiertes Fachwissen im Bereich des internationalen Steuerrechts, der Stiftungsbesteuerung, der Hinzurechnungsbesteuerung und der Bewertung. Nicht alle Finanzämter verfügen über spezialisierte Betriebsprüfungs- oder Veranlagungsstellen mit internationaler Expertise.

Darüber hinaus sind die bestehenden Fachverfahren nicht auf die komplexen Anforderungen des neuen § 15 AStG-E ausgelegt. Es fehlt an spezialisierten IT-Tools zur Dokumentation, Berechnung und Plausibilisierung.

Daher fordern wir, dass die Einführung des neuen § 15 AStG-E nicht ohne flankierende Maßnahmen erfolgen darf:

- IT-Infrastruktur: Entwicklung und Bereitstellung spezialisierter Fachverfahren und IT-Tools.
- Qualifizierung: Umfassende Schulungsprogramme für die Kolleginnen und Kollegen.

- Zentralisierung: Konzentration der Bearbeitung komplexer Fälle bei spezialisierten Dienststellen (z.B. Betriebsstätten für Groß- und Konzernbetriebsprüfung, Zentralfinanzämter).

III. Analyse des Gesetzentwurfs im Detail und Änderungsvorschläge

Nachfolgend gehen wir auf spezifische Regelungen ein, die aus Sicht der DSTG problematisch sind:

1. Zu § 15 Abs. 1 AStG-E: Anteilsberechnung

Der Entwurf sieht vor, dass der Anteil eines Stifters dem „Verhältnis des gemeinen Werts des von ihm übertragenen Vermögens zum gemeinen Wert des insgesamt übertragenen Vermögens“ entspricht.

Diese Regelung erfordert eine historische Wertermittlung. Wenn Vermögen vor 10 oder 20 Jahren übertragen wurde, ist der „gemeine Wert“ zum damaligen Zeitpunkt oft nicht mehr rechtssicher rekonstruierbar.

Es drohen Schätzungen, die regelmäßig zu Einsprüchen und Finanzgerichtsverfahren führen werden. Zudem: Wie wird mit Wertsteigerungen innerhalb der Stiftung umgegangen, wenn spätere Zustiftungen erfolgen?

Die DSTG regt daher an, Vereinfachungsregelungen und Typisierungen in das Gesetz oder zumindest in die Verwaltungsanweisungen aufzunehmen (z.B. Wertvermutungen, Pauschalierungen, Bagatellgrenzen), um den Verwaltungsaufwand beherrschbar zu halten und die Rechtssicherheit zu stärken. Auch wäre es sinnvoll zu prüfen, ob nicht eine gesetzliche Schätzungsbefugnis oder ein Auffangtatbestand eingefügt werden könnte: Ist der gemeine Wert nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu ermitteln, muss eine pauschale Aufteilung (z.B. nach Köpfen der Berechtigten) fingiert werden.

Darüber hinaus benötigt die Finanzverwaltung Zugriff auf internationale Daten, um Vermögenswerte im Ausland zumindest überschlägig verifizieren zu können.

2. Zu § 15 Abs. 2 AStG-E: Erweiterung des Familienkreises

Positiv bewerten wir die Einbeziehung von „nahestehenden Personen“ in den Familienkreis. Dies schließt bekannte Umgehungsstrategien, bei denen Strohmänner oder fremde Dritte formal zwischengeschaltet wurden.

Wir möchten jedoch darauf hinweisen, dass die Prüfung der „mittelbaren“ Bezugsberechtigung voraussetzt, dass die Kette der Berechtigungen im Ausland vollständig nachvollzogen werden kann. Hierfür sind verschärfte Mitwirkungspflichten unabdingbar. Steuerpflichtige mit Beteiligungen an oder Berechtigungen aus ausländischen Familienstiftungen sollten verpflichtet werden, diese proaktiv zu melden (vergleichbar § 138 Abs. 2 AO, DAC 6-Regelungen)

3. Zu § 15 Abs. 3 AStG-E: Entlastungsnachweis

Die Norm erlaubt nun den Nachweis, dass die Stiftung „nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht“.

Wir sehen die Ausdehnung auf Drittstaaten (Nicht-EU/EWR) extrem kritisch. In Drittstaaten fehlen oft die Instrumente der Amtshilfe, um zu verifizieren, ob eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ vorliegt oder nur ein „Briefkasten“ mit angestelltem Geschäftsführer existiert. Die Verweisung auf § 8 Abs. 4 AStG (Informationsaustausch) ist theoretisch richtig, in der Praxis liefern viele Abkommen aber nur rudimentäre Daten, die für einen Substanz-Test nicht ausreichen. „Joint Audits“ werden oftmals nicht zugelassen beziehungsweise sind ressourcentechnisch derzeit schwierig durchzuführen.

Daher fordern wir eine Verschärfung der Beweislast: Bei Drittstaaten-Sachverhalten darf eine bloße Glaubhaftmachung nicht genügen. Es ist gesetzlich festzuschreiben, dass der Steuerpflichtige den Vollbeweis (qualifizierter Nachweis) durch Vorlage umfassender Dokumentationen (z.B. Mietverträge, Arbeitsverträge, Tätigkeitsnachweise der Mitarbeiter vor Ort) zu erbringen hat (analoge Anwendung der verschärften Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO).

Darüber hinaus benötigen wir automatisierte Schnittstellen, die Daten aus dem Transparenzregister und dem automatischen Informationsaustausch (CRS) KI-gestützt abgleichen, um Unstimmigkeiten bei der angegebenen "Substanz" im Ausland sofort zu flaggen.

4. Zu § 15 Abs. 8 i.V.m. § 18 AStG-E: Kürzungsbetrag und „Zurechnungskorrekturvolumen“

Der Systemwechsel von der Steuerfreistellung von Ausschüttungen hin zur Anrechnungsmethode (Kürzungsbetrag) analog § 11 AStG ist grundsätzlich zu begrüßen, jedoch führt dies zu maximaler Komplexität. Das Gesetz fordert, dass „das am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Zurechnungskorrekturvolumen stiftungsbezogen gemäß § 18 gesondert festzustellen ist“. Das bedeutet, dass die Finanzämter für jede ausländische Familienstiftung einen „Schatten-Topf“ (das Korrekturvolumen) fortschreiben und verwalten müssen. Dies muss geschehen, unabhängig davon, an welchen Wohnsitzen die Begünstigten wechseln. Dies erzeugt einen enormen bürokratischen Überbau, der fehleranfällig ist. Die Sachbearbeiter*innen werden mehr Zeit mit der Pflege dieser Volumina verbringen als mit der eigentlichen Steuerprüfung.

Daher regen wir an, für Bagatellfälle oder bei Identität von Stifter und Begünstigtem auf die komplexe Feststellung des „stiftungsbezogenen Zurechnungskorrekturvolumens“ zu verzichten und eine einfachere Verwendungsrechnung zuzulassen.

Darüber hinaus ist zwingend eine bundeseinheitliche, digitale Datenbank ("Korrekturvolumen-Speicher") erforderlich, auf die alle Finanzämter zugreifen können, um bei Umzug des Steuerpflichtigen das Volumen nahtlos zu übernehmen.

IV. Fazit

Der vorliegende Entwurf des § 15 AStG ist dogmatisch schlüssig, aber verwaltungspraktisch in Teilen überambitioniert. Die Einführung der Bewertungsabhängigkeit (gemeiner Wert) und die komplexe Fortschreibung von Korrekturvolumina binden Personalressourcen, die für die Bekämpfung schwerer Steuerkriminalität fehlen werden.

Ohne die von uns geforderten Vereinfachungsregeln und klarstellenden Verschärfungen bei der Beweislast sehen wir die Gefahr, dass die Zurechnungsbesteuerung in der Praxis leerläuft, weil die Finanzämter die komplexen Nachweise über niedrige Besteuerung und Vermögenswerte im Ausland nicht rechtssicher führen können.