Urteil vom 22. Dezember 2010, I R 87/09

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit dem BFH-Urteil vom 22.12.2010 I R 84/09 - Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung - Keine unionsrechtlichen Bedenken gegen § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. - Gerechtfertigte Beschränkung der EWR-Freiheiten

BFH I. Senat

AStG § 15, EWRAbk Art 31, EWRAbk Art 40, AStG § 15 Abs 6, AO § 39

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 17. August 2009, Az: 2 K 955/09

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist die Hinzurechnung des Einkommens der C-Stiftung nach § 15 der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG a.F.--) streitig.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist neben ihren zwei Geschwistern als Erbin Gesamtrechtsnachfolgerin der im Streitjahr verstorbenen A. A hatte seit 1971 dauerhaft in Monaco gelebt und in Deutschland keinen Wohnsitz unterhalten. Im Jahr 1995 hatte sie die C-Stiftung und die D-Stiftung als Familienstiftungen liechtensteinischen Rechts errichtet, bevor sie im Jahr 1997 nach Deutschland zog. In den Statuten und im Beistatut der C-Stiftung ist als "Stifter" und als "einziges Mitglied des Stiftungsrats" R bezeichnet.

3 Alleiniger Begünstigter der C-Stiftung war der jüngste Sohn der Stifterin, E. Im Falle seines Ablebens sollten Begünstigte dieser Stiftung seine drei Kinder sein. Im Beistatut war außerdem geregelt, dass der Alleinbegünstigte E erst nach Ablauf von zwölf Monaten nach dem Ableben der A über seine Begünstigung benachrichtigt werden sollte.

4 Begünstigte der D-Stiftung sollten die drei Kinder der A, nämlich die Klägerin, G und E zu gleichen Teilen sein. Das Beistatut enthielt unter Ziffer II. Bedingungen, an die die Auszahlung des Stiftungsvermögens an die Begünstigten gekoppelt war. So durften beispielsweise die Begünstigten nicht mehr als ihr Pflichtteilsrecht geltend machen und mussten sie sich mit ihrer Mindesterbberechtigung abfinden.

5 A hatte in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 die Erträge aus der D-Stiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen deklariert, nicht jedoch die Einkünfte aus der C-Stiftung. Ab dem 30. Juni 2004 fand bei den Rechtsnachfolgern der verstorbenen A eine Steuerfahndungsprüfung statt, die auch die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der beiden Stiftungen betraf.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste die Einkünfte aus beiden liechtensteinischen Stiftungen bei der Veranlagung der Klägerin für das Streitjahr (2001). Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage durch den Einzelrichter ab (Hessisches FG, Urteil vom 18. August 2009 2 K 955/09).

7 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil und den im Anschluss an die Steuerfahndungsprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Die Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung nicht aus. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Feststellungen zum Inhalt der Statuten und Beistatuten der C-Stiftung mit Blick auf das liechtensteinische Recht treffen müssen, die eine Entscheidung ermöglichen, ob die von der C-Stiftung erwirtschafteten Erträge steuerlich dieser oder unmittelbar der Stifterin A als von ihr erzielte Einkünfte zuzurechnen sind.

11 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. wird für Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen einer Familienstiftung i.S. des § 15 Abs. 2 AStG a.F., die sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Ausland hat, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zugerechnet. Diese Zurechnung setzt voraus, dass die Familienstiftung ein entsprechendes Einkommen im steuerrechtlichen Sinn erzielt (vgl. Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437; Senatsurteil vom 5. November 1992 I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388). Die Vorschrift regelt nur die Zurechnung des Einkommens, nicht aber die --vorgelagerte-- Frage der Erzielung von Einkünften (vgl. Senatsurteil vom 2. Februar 1994 I R 66/92, BFHE 173, 404, BStBl II 1994, 727). Die mit der Anwendung des § 15 AStG a.F. einhergehende Durchbrechung der Abschirmwirkung ausländischer Rechtsträger tritt somit --abweichend von der Regelungslage bei einschlägigen Missbrauchsvermeidungsvorschriften (vgl. §§ 7 ff. AStG a.F.), denen sowohl nach ihrem Tatbestand als auch nach ihrer Rechtsfolge spezialgesetzlicher Vorrang zukommt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 29. Januar 2008 I R 26/06, BFHE 220, 392, BStBl II 2008, 978)-- zurück, wenn die betreffenden Einkünfte aufgrund allgemeiner Regelungen nicht der Stiftung, sondern einer anderen Person --dem Stifter-- zuzurechnen sind (ebenso z.B. Blümich/Vogt, EStG/KStG/GewStG, § 15 AStG Rz 1; Schulz in Lademann, EStG, § 15 AStG Rz 7; Wassermeyer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 191; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz 28 zu Stiftungen in Liechtenstein unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Juli 1997 VIII R 56/93, BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152; Rundshagen in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 15 AStG Rz 23; Wenz/Linn in Haase, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, § 15 Rz 32; Schulz, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, 2010, S. 94 ff.; vgl. auch Kirchhain, Die Familienstiftung im Außensteuerrecht, 2010, S. 101 f. sowie derselbe im Mössner/Fuhrmann, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 15 Rz 21; Schütz, Der Betrieb --DB-- 2008, 603; zu österreichischen Stiftungen auch von Löwe, IStR 2005, 577; s. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. September 2004 IV A 4 - S 1928 - 120/04, IV A 4 - S 1928 - 94/04, dort Antwort zu Frage 19, Absatz 3). Ob sich an dieser Rechtslage durch die Anfügung des § 15 Abs. 6 AStG durch das Jahressteuergesetz 2009 (AStG n.F.) etwas geändert hat, bedarf jedenfalls für das Streitjahr keiner Entscheidung (vgl. § 21 Abs. 18 Satz 1 AStG n.F.).

12 2. Aufgrund dieser Ausgangslage hätte das FG prüfen müssen, wer wirtschaftlicher Eigentümer der von der C-Stiftung gehaltenen Wirtschaftsgüter war und wem die damit erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Im Allgemeinen kann insbesondere bei Kapitaleinkünften davon ausgegangen werden, dass der wirtschaftlichen Inhaberschaft einer Forderung die Zurechnung der daraus resultierenden Einkünfte folgt (vgl. Senatsurteil vom 20. Januar 1999 I R 69/97, BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514). Da bei Stiftungen in Liechtenstein der Stiftungsrat regelmäßig an die Anweisungen des Stifters gebunden ist (vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 15 AStG Rz 28; Schütz, DB 2008, 603; zu "kontrollierten" Treuhandstiftungen vgl. auch Schulz in Lademann, a.a.O., § 15 AStG Rz 8), kann entgegen der Vorgehensweise des FG nicht unterstellt werden, das von der Stiftung verwaltete Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte seien dieser ohne Weiteres steuerrechtlich zuzurechnen. Das FG hat insbesondere zu den Rechtsfolgen der Statuten und Beistatuten, einschließlich des Inhalts eines etwaigen Mandatsvertrags zu dem als rechtlicher Stifter aufgetretenen R, nach dem insoweit anwendbaren liechtensteinischen Recht bisher keine näheren Feststellungen getroffen. Es hat sich insoweit auf die Feststellung beschränkt, der Einwand der Klägerin, die verstorbene Stifterin A habe zu Lebzeiten über die Erträge der D-Stiftung verfügen können, während das bei der C-Stiftung nicht der Fall gewesen wäre, gehe "ins Leere". Gerade die Frage der Gestaltungs- und Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen ist aber entscheidungserheblich. Auch wenn das FG bei der allgemeinen Darstellung der Besteuerung nach § 15 AStG a.F. davon ausgeht, dass die Besteuerungstatbestände von der Familienstiftung verwirklicht wurden, lässt das keinen Rückschluss darauf zu, ob § 15 AStG a.F. überhaupt anwendbar ist.

13 Die dazu erforderlichen Feststellungen zum ausländischen Recht gehören zu den Tatsachenfeststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, die das FG von Amts wegen und unter Beachtung des § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie der §§ 16, 17 AStG a.F. vorzunehmen hat (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung) und die im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden können. Dabei hat das FG eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte im Streitfall vorzunehmen (vgl. zu den zu würdigenden Aspekten beispielhaft BMF-Schreiben vom 16. September 2004, a.a.O., Antwort zu Frage 19, Absatz 5 f.). Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts steht im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts (vgl. dazu Senatsurteil vom 19. Dezember 2007 I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, m.w.N.).

14 3. Wenn der Stiftung die Einkünfte unmittelbar zuzurechnen sind, wird das FG für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. darüber hinaus prüfen müssen, ob sich seine bisherige Rechtsauffassung, dass sich nicht nur der Sitz, sondern auch die Geschäftsleitung der Stiftung in Liechtenstein befand, aufrecht halten lässt. Dazu bedarf es ebenfalls näherer Feststellungen, die dem Revisionsgericht versagt sind.

15 Schließlich wird das FG die Höhe des zu versteuernden Einkommens im Falle einer unmittelbaren Zurechnung der Einkünfte oder einer Zurechnung des Einkommens nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F., unter Berücksichtigung der jeweiligen Ermittlungsvorschriften für natürliche Personen und Körperschaften einschließlich etwaiger Verlustabzüge, in der verfahrensrechtlichen Grenze des Verböserungsverbotes berechnen müssen.

16 4. Es ist nicht erforderlich, das Verfahren nach Art. 267 Abs. 2, Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) auszusetzen und wegen der von der Klägerin aufgeworfenen Frage der Vereinbarkeit des § 15 AStG a.F. mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen. Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit oder den freien Kapitalverkehr nach Art. 31 bzw. Art. 40 des EWR-Abkommens liegt nicht vor.

17 Zwar beschränkt § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. insbesondere den freien Kapitalverkehr. Die Beschränkung der EWR-Freiheiten wird aber gerechtfertigt, wenn es an einem steuerlichen Auskunftsaustausch mit einem anderen EWR-Staat fehlt und deshalb das Interesse der Allgemeinheit, Steuerhinterziehung zu bekämpfen, und die Notwendigkeit, die Wirksamkeit von Steuerprüfungen zu wahren, durch eine hierfür geeignete, erforderliche und verhältnismäßige Regelung in anderer Weise sichergestellt wird (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 28. Oktober 2010 C-72/09 "Établissements Rimbaud", IStR 2010, 842; so auch EuGH-Urteil vom 19. November 2009 C-540/07 "Kommission ./. Italien", IStR 2009, 853). Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor.

18 Im Streitjahr bestand mit Liechtenstein kein Amtshilfeabkommen in Steuersachen und auch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einer gleichwertigen Auskunftsregelung. Insoweit weist das FA berechtigterweise darauf hin, dass es sich nicht auf einen Nachweis durch den Steuerpflichtigen verweisen lassen muss, wenn es dessen Angaben nicht im Wege der Amtshilfe überprüfen kann. Das mit Liechtenstein am 2. September 2009 abgeschlossene Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (BGBl II 2010, 951) wirkt nach dessen Art. 13 Abs. 2 nicht auf das Streitjahr zurück. Angesichts dessen hat der erkennende Senat keine Zweifel an der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. mit dem EWR-Abkommen (vgl. zur fehlenden Vorlageverpflichtung bei offenkundiger Rechtslage ergänzend EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 "C.I.L.F.I.T.", Slg. 1982, 3415).

19 5. Auch der von der Klägerin erhobene Einwand, die Vorschrift sei jedenfalls dann nicht anwendbar, wenn die Stiftung vor der Wohnsitzverlegung nach Deutschland errichtet wurde, ist unbeachtlich. Für die Anwendung des § 15 AStG a.F. und seine Vereinbarkeit mit dem EWR-Abkommen kommt es auf das tatsächliche Vorliegen einer "Steuer- oder Kapitalflucht" aus Deutschland nicht an.

20 6. Aufgrund der Notwendigkeit einer Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG bedarf es keiner Entscheidung, ob das angefochtene Urteil auf den von der Klägerin gerügten weiteren verfahrensrechtlichen Mängeln beruht.

21 7. Die Sache wird gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an den zuständigen voll besetzten Senat und nicht an den Einzelrichter zurückverwiesen, da die Sache besondere Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Art aufweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de