

Dr. Birgit Reinemund, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses des deutschen
Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per e-mail: finanzausschuss@bundestag.de

12.10.2012
OTh/Lia

Stellungnahme zu dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Fürstentum Liechtenstein, Drs. 17/10753

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

wir bedanken uns für die Einladung von Herrn Dr. Alexander Linn zum Fachgespräch zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Abkommen vom 17. November 2011 mit dem Fürstentum Liechtenstein „zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ - Drucksache 17/10753. Herr Dr. Linn steht gerne als Sachverständiger am 16.10.2012 zur Verfügung. Gerne nehmen wir auch die Gelegenheit wahr, vorab zum Gesetzentwurf bzw. zu dem Abkommen Stellung zu nehmen.

Wir nehmen dabei Bezug auf die verschiedenen Bestimmungen des Abkommens und schließen unsere Ausführungen mit einer Würdigung des Abkommens aus Sicht der Praxis. Eine Zusammenfassung unserer Stellungnahme finden Sie auf der folgenden Seite.

Mit freundlichen Grüßen

Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

(Prof. Dr. Otmar Thömmes)

(i.V. Dr. Alexander Linn)

Zusammenfassung der Stellungnahme

Das DBA Deutschland-Liechtenstein ist ein reguläres Doppelbesteuerungsabkommen, wie es zwischen Industriestaaten üblich ist. Es ergänzt das bestehende Informationsaustauschsabkommen (TIEA) um Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und um weitere Möglichkeiten und Pflichten der grenzüberschreitenden Amtshilfe. Angesichts der intensiven wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Industriestaaten Deutschland und Liechtenstein und angesichts der gemeinsamen Mitgliedschaft im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ist das Abkommen ein wichtiger Schritt um Rechtssicherheit für die grenzüberschreitend tätigen Unternehmen in beiden Staaten zu schaffen, und um die bilateralen Wirtschaftsbeziehungen weiter zu stärken.

- Das Abkommen entspricht inhaltlich weitgehend dem OECD-Musterabkommen 2010 unter Berücksichtigung der Grundsätze der deutschen Abkommenspolitik. Dementsprechend haben deutsche Besonderheiten, beispielsweise zur Absicherung der deutschen Besteuerungsrechte bei Sondervergütungen und zur Sicherstellung der Anwendung deutscher Missbrauchsverhinderungsvorschriften des nationalen Rechts, Eingang in das Abkommen gefunden.
- Rein vermögensverwaltende Strukturen (z.B. als Privatvermögensstruktur qualifizierende Stiftungen) sind vom Abkommenschutz vollumfänglich ausgeschlossen. Durch die Realwirtschaftsklausel in Art. 31 wird darüber hinaus die Gewährung von Abkommensvergünstigungen auf aktiv gewerblich tätige Gesellschaften beschränkt.
- Der Verzicht auf eine Quellenbesteuerung von Dividenden bei qualifizierenden Beteiligungen ist aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen, da er für Investitionen in Deutschland eine Gleichbehandlung (aktiv tätiger) liechtensteinischer Unternehmen mit Unternehmen aus der Schweiz bzw. der EU sicherstellt. Eine entsprechende Befreiung ist schon europarechtlich geboten.
- In dem Abkommen ist wie bereits in dem TIEA der OECD-Standard zum Informationsaustausch integriert. Zusätzlich wird eine über den Standard des OECD-Musterabkommens hinausgehende Beitreibungshilfe vereinbart, sodass es künftig möglich ist, deutsche Steuerforderungen in Liechtenstein zu vollstrecken.
- Es ist zu befürchten, dass durch die sehr umfassende Realwirtschaftsklausel auch legitime und aktiv tätige Strukturen von der Gewährung der Abkommensvergünstigungen ausgeschlossen werden könnten; angesichts der ebenfalls sehr restriktiven nationalen Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG ist diese Problematik jedoch bereits im nationalen Recht angelegt.
- Die Regelungen zur Behandlung von etwaigen durch das Inkrafttreten ausgelösten Steuern in Nr. 4 des Protokolls sind zur Vermeidung möglicher unbilliger Härten als Maßstab für künftige Abkommensverhandlungen oder zur Aufnahme in nationales Recht zu empfehlen. Idealerweise sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die erstmalige Anwendung eines DBA nicht zur Entstrickung führt.

Insgesamt ist das Abkommen aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen. Im Vergleich zum abkommenslosen Zustand macht das DBA Deutschland-Liechtenstein grenzüberschreitende Investitionen zwischen Deutschland und Liechtenstein attraktiver, da Doppelbesteuerungen vermieden und die Rechtssicherheit verbessert wird. Aufgrund der klaren Ausrichtung des Abkommens auf die Realwirtschaft ist nicht zu befürchten, dass unerwünschte Gestaltungen oder gar Hinterziehungskonstruktionen durch das Abkommen begünstigt werden. Die Vereinbarung einer Beitreibungshilfe sowie einer verbindlichen Schiedsklausel für Verrechnungspreisstreitigkeiten führt zu einer weiteren Normalisierung des Verhältnisses zu Liechtenstein im Vergleich zu anderen EU-Ländern.

Überblick über den Inhalt des Abkommens

Mit Unterzeichnung des Abkommens über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (Informationsaustauschsabkommen – TIEA) vom 02.09.2009 hat sich Liechtenstein gegenüber Deutschland zum Austausch steuerlich relevanter Informationen nach dem OECD-Standard verpflichtet. Das TIEA Deutschland-Liechtenstein war eines der ersten Abkommen in diesem Bereich, das Liechtenstein nach der Anerkennung des OECD-Standards im Frühjahr 2009 abgeschlossen hat. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Deutschland-Liechtenstein) ergänzt dieses Abkommen um Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und erweitert die Möglichkeiten und Pflichten der grenzüberschreitenden Amtshilfe. Das DBA Deutschland-Liechtenstein vom 17.11.2011 ist ein reguläres Doppelbesteuerungsabkommen, wie es zwischen Industriestaaten üblich ist. Deutschland hat mit über 100 Staaten weltweit derartige Abkommen abgeschlossen.

Es bestehen intensive wirtschaftliche Beziehungen zwischen den beiden Industriestaaten Deutschland und Liechtenstein. Beide Staaten sind als Mitglieder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) unter dem Dach eines gemeinsamen Regelwerks miteinander verbunden. Vor diesem Hintergrund ist das Abkommen ein wichtiger Schritt, um Rechtssicherheit für grenzüberschreitend tätige Unternehmen in beiden Staaten zu schaffen und um die bilateralen Wirtschaftsbeziehungen weiter zu stärken.

Das Abkommen entspricht inhaltlich weitgehend dem OECD-Musterabkommen 2010 unter Berücksichtigung der Grundsätze der deutschen Abkommenspolitik. Dementsprechend haben deutsche Besonderheiten, beispielsweise zur Absicherung der deutschen Besteuerungsrechte bei Sondervergütungen und zur Sicherstellung der Anwendung deutscher Missbrauchsverhinderungsvorschriften des nationalen Rechts, Eingang in das Abkommen gefunden.

Allgemeine Artikel

Die Artikel zum Anwendungsbereich des Abkommens (Art. 1, 2 und 4), die allgemeinen Begriffsbestimmungen (Art. 3) und die Definition der Betriebsstätte (Art. 5) entsprechen inhaltlich dem OECD-Musterabkommen. Durch Nr. 2 des Protokolls wird klargestellt, dass die von der regulären Besteuerung befreiten Personen (wie z.B. bestimmte vermögensverwaltende Stiftungen) nicht unter das Abkommen fallen.

Verteilung der Besteuerungsrechte

Die Verteilungsartikel (Art. 6-22) des DBA Deutschland-Liechtenstein entsprechen weitgehend dem OECD-Musterabkommen bzw. der neuesten deutschen Abkommenspraxis. Durch die Aufnahme des Authorized OECD Approach (AOA) in Art. 7 kann in der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Verhältnis zwischen Deutschland und Liechtenstein die mit dem JStG 2013 vorgeschlagene Implementierung des AOA in § 1 AStG durchgesetzt werden. Über das OECD-Musterabkommen hinaus enthält Art. 7 Abs. 4 DBA Deutschland-Liechtenstein (ähnlich wie Art. 7 Abs. 7 DBA Deutschland-Österreich) eine Regelung, durch die das Besteuerungsrecht an Sondervergütungen unabhängig von der in der Anwendung zweifelhaften nationalen Regelung des § 50d Abs. 10 EStG sichergestellt werden soll.

Durch den Verzicht auf eine Quellenbesteuerung bei Beteiligungsverhältnissen, die den Vorgaben der Mutter-/Tochter-Richtlinie entsprechen (Art. 10 Abs. 2 Bst. a), wird für liechtensteinische Unternehmen, die in Deutschland investieren, eine Wettbewerbsgleichheit zu Unternehmen aus anderen EU-Mitgliedstaaten sowie der Schweiz und Norwegen hergestellt. In diesen Fällen kommt es entweder durch die Mutter-/Tochter-Richtlinie oder das bestehende DBA mit Deutschland ebenfalls zu einer

Reduzierung der deutschen Quellensteuer auf Null. Eine solche Freistellung gebietet allerdings bereits das Europarecht, wie durch das EuGH-Verfahren in der Rs. C-284/09 deutlich geworden ist.

Sämtliche Quellensteuerermäßigungen werden zum einen nur den unter das Abkommen fallenden Personen (also beispielsweise nicht den als Privatvermögensstruktur qualifizierenden Stiftungen) und zum anderen nur unter dem Vorbehalt der sog. Realwirtschaftsklausel des Art. 31 DBA Deutschland-Liechtenstein (dazu s.u.) gewährt.

Methodenartikel

Einkünfte aus in Liechtenstein belegenem Grundvermögen, aus aktiv tätigen liechtensteinischen Betriebsstätten sowie Schachteldividenden aus aktiv tätigen liechtensteinischen Tochtergesellschaften sind in Deutschland von der Besteuerung befreit, wobei diese Befreiung voraussetzt, dass der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen kann, dass die Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus sogenannten aktiven Tätigkeiten (entsprechend der Definition des Außensteuergesetzes) stammen. Ohne entsprechenden Nachweis und für alle anderen Einkünfte gilt die Anrechnungsmethode, sodass Deutschland – nach Anrechnung der in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhobenen liechtensteinischen Steuer – diese Einkünfte in voller Höhe besteuern darf.

Entsprechend der deutschen Abkommenspraxis sind weitere Regelungen enthalten, die eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen (beispielsweise im Falle von Qualifikationskonflikten oder einer Nicht-Besteuerung nach nationalem Recht) verhindern, sodass eine doppelte Nichtbesteuerung vermieden wird. Sollten sich derzeit noch nicht absehbare Besteuerungslücken ergeben, erlaubt Art. 23 Abs. 4 DBA Deutschland-Liechtenstein den Übergang zur Anrechnungsmethode nach vorheriger Notifikation des anderen Vertragsstaats.

Amtshilfe

Das DBA Deutschland-Liechtenstein ergänzt und erweitert die bereits mit dem TIEA vereinbarten Amtshilfemöglichkeiten. So verpflichtet Art. 27 die Vertragsstaaten zur Amtshilfe bei der Zustellung von Steuerbescheiden, sodass es künftig möglich ist, einen deutschen Steuerbescheid von Amts wegen an eine liechtensteinische Postadresse zustellen zu lassen. Über den Informationsaustausch hinausgehend können nach Art. 28, der über den Standard des OECD-Musterabkommens hinausgeht und durch Nr. 10 des Protokolls dem Standard der EU-Beitreibungsrichtlinie idF der RL 2008/55/EG entspricht, Steuerforderungen im anderen Staat durchgesetzt werden. Damit können deutsche Steuerforderungen durch Vollstreckung in ein in Liechtenstein belegenes Vermögen beigetrieben werden, selbst wenn die steuerpflichtige Person nicht (oder nicht mehr) in Deutschland oder Liechtenstein ansässig ist.

Überdies ist, der deutschen Abkommenspraxis entsprechend, in Art. 25 eine Verständigungs- und Schiedsklausel aufgenommen worden, die es ermöglicht, Streitfälle bei der Anwendung des Abkommens, insbesondere Verrechnungspreisstreitigkeiten, einem Verständigungs- und bindenden Schiedsverfahren zuzuführen.

Begrenzung des Abkommenschutzes auf die Realwirtschaft

Durch Art. 31 wird der Anwendungsbereich des Abkommens – über die nationalen Vorschriften und die übliche deutsche Abkommenspraxis hinausgehend – auf den realwirtschaftlichen Bereich eingeschränkt, sodass nur solche Gesellschaften Anspruch auf Abkommensvergünstigungen haben, die in ihrem Ansässigkeitsstaat „aktiv gewerblich tätig“ sind und wenn die aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte in Zusammenhang mit dieser gewerblichen Tätigkeit bezogen werden. Von einer aktiven gewerblichen Tätigkeit wird nach Nr. 11 Bst. b des Protokolls nur dann ausgegangen, wenn die Gesellschaft selbst eigenes Personal und eigene Räumlichkeiten unterhält.

Daneben wird durch Art. 31 Abs. 4 und 5 klargestellt, dass die innerstaatlichen Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung oder zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung neben dem Abkommen anwendbar bleiben und dass nationale Vorschriften zur Verhinderung von Gestaltungen, deren Begünstigung Sinn und Zweck des Abkommens widersprechen würde, zulässig bleiben. Ausdrücklich für weiterhin anwendbar erklärt werden die deutschen Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischengesellschaften (§§ 7-14 AStG) und zur Erfassung des Einkommens einer ausländischen Familienstiftung (§ 15 AStG).

Würdigung des Abkommens aus Sicht der Praxis

Im Vergleich zum abkommenslosen Zustand macht das DBA Deutschland-Liechtenstein aus Sicht der Praxis grenzüberschreitende Investitionen zwischen Deutschland und Liechtenstein attraktiver, da Doppelbesteuerungen vermieden und die Rechtssicherheit verbessert wird.

- Besonders zu begrüßen sind die (dem deutschen Abkommensstandard entsprechende) Freistellung von Betriebsstättengewinnen und der Verzicht auf eine Quellenbesteuerung von Dividenden im Falle von qualifizierenden Beteiligungen. Die dadurch erreichte Gleichstellung zu Schweizer Unternehmen ist für die liechtensteinische Wirtschaft von besonderer Bedeutung, da man in einem gemeinsamen Währungsraum und Zollgebiet operiert, sodass die sonstigen Rahmenbedingungen für die Unternehmen vergleichbar sind.
- Darüber hinaus wird durch das Abkommen in vielen Bereichen die für Investitionen sehr wichtige Rechtssicherheit sichergestellt. Durch klare Regelungen zu Verrechnungspreiskonflikten (Art. 9, Art. 25) wird sichergestellt, dass Verrechnungspreise bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen in Deutschland und Liechtenstein einem gemeinsamen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechen und dass es nicht zu Doppelbesteuerungen kommt.
- Die Regelungen zur Behandlung von etwaigen durch das Inkrafttreten ausgelösten Steuern (soweit man den Ausschluss oder die Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte durch das Inkrafttreten eines Abkommens als Entstrickungstatbestand ansehen möchte) in Nr. 4 des Protokolls sind zur Vermeidung unbilliger Härten als Maßstab für künftige Abkommensverhandlungen oder zur Aufnahme in nationales Recht zu empfehlen. Idealerweise sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die erstmalige Anwendung eines DBA nicht zur Entstrickung führt.
- Aus Sicht der praktischen Anwendung des Abkommens zu kritisieren sind die sehr rigiden Vorschriften zur Einschränkung der Abkommensvergünstigungen. Zum einen enthält das Abkommen sämtliche aus der deutschen Abkommenspraxis bekannten Sonderregelungen, sodass die hieran allgemein zu äuernde Kritik auch für dieses Abkommen gilt. Zum anderen wird durch die Realwirtschaftsklausel des Art. 31 der Anwendungsbereich des Abkommens sehr stark eingeschränkt. Zu befürchten ist an dieser Stelle, dass diese Vorschrift über das Ziel hinausschießt und auch legitime und aktiv tätige Unternehmen von der Inanspruchnahme des Abkommens ausschließt, beispielsweise wenn in einem Jahr die starre 25%-Grenze (Nr. 11 Bst. b des Protokolls) verletzt wurde.
- Es ist an dieser Stelle jedoch zu konzedieren, dass insoweit die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Praxis keine wesentliche Erleichterung bringen würde. Nach der Überarbeitung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG v. 07.12.2011 und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 24.01.2012 ist die Prüfung der Abkommensberechtigung ausländischer Gesellschaften in der Praxis über die Maßen verkompliziert worden. Im Vergleich hierzu dürfte Art. 31 zwar nochmals höhere Anforderungen an die Abkommensberechtigung stellen, den hiernach letztlich berechtigten Unternehmen aber Rechtssicherheit und –stabilität gewährleisten und daher praktikabel in der Anwendung sein.