

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau
Dr. Birgit Reinemund MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**E-Mail: birgit.reinemund@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Der Präsident

Dr. Horst Vinken
Tel.: +49 30 240087-21
Fax: +49 30 240087-551
E-Mail: praesident@bstbk.de

12. Oktober 2012

**Entwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom 17. November 2011 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
– Drucksache 17/10753 –**

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für Ihre Einladung als Sachverständige für die öffentliche Anhörung am 16. Oktober 2012 zu dem oben bezeichneten Entwurf.

Das Fürstentum Liechtenstein hat erstmals mit der Bundesrepublik Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Vorausgegangen war die Unterzeichnung eines Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen am 2. September 2009.

Wie in der Denkschrift zu diesem Abkommen ausgeführt, stehen beide Abkommen im Zusammenhang mit dem von der Regierung des Fürstentums Liechtenstein mit Erklärung vom 12. März 2009 eingeleiteten umfassenden Reformprozess im Bereich des liechtensteinischen Steuerrechts. Mit dieser sog. „Liechtenstein-Erklärung“ hatte sich das Fürstentum zur Umsetzung der durch die OECD entwickelten globalen Standards für Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet und die Bereitschaft erklärt, umfassende Lösungen zum Schutz der legitimen Steueransprüche anderer Staaten zu entwickeln.

So ist das Fürstentum Liechtenstein nach unserer Kenntnis bestrebt, durch eine Revision des innerstaatlichen Steuerrechts und durch den Abschluss mehrerer Doppelbesteuerungsabkommen, wie das vorliegende, als transparenter, international anerkannter und gleichzeitig attraktiver Standort wahrgenommen zu werden.

Die Bundessteuerberaterkammer hat als Vertreterin der ca. 90.000 Steuerberater in Deutschland ein vitales Interesse daran, dass Deutschland ein funktionierendes und weites Netz mit Doppelbesteuerungsabkommen besitzt, um insbesondere Doppelbesteuerungen, die den Wirtschaftsstandort Deutschland erheblich beeinträchtigen können, zu vermeiden. Aus diesem Grunde hatte die Bundessteuerberaterkammer bereits im Oktober des Jahres 2011 ein Symposium zur aktuellen DBA-Politik durchgeführt.

Wir begrüßen im Grundsatz den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein. Die Behandlung des Altvermögens deutscher Anleger in Liechtenstein ist jedoch durch dieses Doppelbesteuerungsabkommen nicht geklärt. Gleiches gilt für eine mögliche Besteuerung künftiger Kapitaleinkünfte durch eine Abgeltungssteuer. Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass der Bundesrat keine Anmerkungen zu dem Abkommen hat.

Als Anlage erhalten Sie unsere Anmerkungen zu einzelnen Artikeln des Doppelbesteuerungsabkommens.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Horst Vinken

Anlage



Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom
17. November 2011 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
– Drucksache 17/10753 –

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

12. Oktober 2012

Vorbemerkung

Das vorliegende Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein ist in wesentlichen Teilen dem OECD-Musterabkommen vom 17. Juli 2008 nachgebildet, bzw. der Neufassung des Art. 7 (Unternehmensgewinne) der Neufassung des OECD-Musterabkommens vom 22. Juli 2010.

Insbesondere folgt das Doppelbesteuerungsabkommen dem „Authorized OECD Approach (AOA)“ für die Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten entsprechend dem aktuellen OECD-Musterabkommen.

Es enthält besondere Aktivitäts- und Substanzerfordernisse und sieht weitreichende Vorbehalte zugunsten innerstaatlicher Vorschriften zur Vermeidung von Missbrauch und doppelter Nichtbesteuerung („weißer Einkünfte“) vor.

Für den Fall, dass sich die beiden Vertragsstaaten im Falle einer Doppelbesteuerung nicht einigen können, ist ein **verbindliches** Schiedsverfahren vorgesehen.

Einzelne, aus unserer Sicht besonders hervorzuhebende Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein

Art. 4 – Ansässige Person –

Als nicht im Fürstentum Liechtenstein ansässig gelten Personen, die ausschließlich der Mindesttragsteuer in Liechtenstein unterliegen (Protokoll zu Art. 4 Abs. 1 des DBA). Dies gilt insbesondere für Privatvermögensstrukturen liechtensteinischen Rechts und hat zur Konsequenz, dass diese keinen Abkommenschutz genießen und damit ggf. einer Doppelbesteuerung unterliegen.

Art. 7 – Unternehmensgewinne

Wie in der Vorbemerkung bereits ausgeführt, enthält das Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein eine Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA). Dies führt dazu, dass eine uneingeschränkte Selbstständigkeit der Betriebsstätte fingiert wird und die Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, bzw. zwischen mehreren Betriebsstätten eines Unternehmens, mit einem Fremdvergleichspreis, also einschließlich eines Gewinnaufschlages, abzurechnen sind.

Insoweit verweisen wir auch auf die geplante Änderung des § 1 AStG durch das JStG 2013.

Artikel 7 Abs. 3 des DBA sieht zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Verpflichtung zur Gegenberichtigung vor, sofern der Stammhausstaat die in Rede stehenden Betriebsstätteneinkünfte bereits besteuert hat.

In Abs. 4 ist in seinem Satz 2 eine Regelung zur steuerrechtlichen Behandlung der Sondervergütungen vorgesehen, wonach sich die steuerrechtliche Behandlung der Sondervergütungen nach dem innerstaatlichen Recht des Betriebsstättenstaates richtet.

Damit stellt sich die insbesondere in der letzten Zeit virulent aufgetretene Frage der – verfassungsrechtlichen – Zulässigkeit eines Treaty Override durch die rein nationale Anwendung des § 50 d Abs. 10 EStG nicht, weil insoweit bereits das Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein selbst eine ausdrückliche Regelung enthält.

Diese Bestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen ist aus unserer Sicht deshalb erwähnenswert, weil sie u. E. zeigt, dass Liechtenstein sich in diesem Abkommen bemüht, auf deutsche steuerrechtliche Besonderheiten, hier die transparente Besteuerung der Personengesellschaften und das deutsche Mitunternehmerkonzept, Rücksicht zu nehmen und eine entsprechende Sonderregelung im vorliegenden Doppelbesteuerungsabkommen akzeptiert hat.

Art. 13 – Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Hier ist eine ergänzende Protokollregelung vorgesehen. Danach soll in Fällen, in denen es allein durch das Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich in Liechtenstein belegenen Betriebsstättenvermögens kommt (Steuerentstrickung), das Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als entnommen bzw. nach § 12 Abs. 1 KStG als veräußert gelten mit der Folge der steuerwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven. Auch hierin zeigt sich u. E., dass das vorliegende Doppelbesteuerungsabkommen für Deutschland günstige Regelungen enthält.

Das Protokoll lässt für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einen antragsgebundenen Besteuerungsaufschub durch Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens über einen Zeitraum von 5 Jahren zu, wie ihn auch § 4g EStG enthält. Ferner ist eine Ermäßigung der deutschen Steuer für bestimmte Fälle vorgesehen.

Artikel 13 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens erlaubt es Vertragsstaaten, bei einem Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person in den anderen Vertragsstaat eine Besteuerung des Vermögenszuwachses an Kapitalgesellschaftsanteilen vorzunehmen. Die entstehende Steuer ist bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile zinslos zu stunden (nach Tz. 4 Abs. 2 des Protokolls).

Art. 23 – Vermeidung der Doppelbesteuerung

Generell sieht auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein die Anwendung der Freistellungsmethode vor. Ausgenommen sind bestimmte Einkünfte, für die die Anrechnungsmethode gilt, so dass in diesen Fällen der jeweils höhere Steuersatz der beiden Vertragsstaaten, im Regelfall dürfte dieses Deutschland sein, anzuwenden ist.

Hinzuweisen ist auf die diversen Bestimmungen, die eine Steuerfreistellung passiver Einkünfte sowie die Nichtbesteuerung von Einkünften vermeiden sollen.

Da diese Regelungen bereits im Doppelbesteuerungsabkommen selbst enthalten sind, stellt sich die Frage eines nationalen Treaty Override und seiner Verfassungsmäßigkeit damit von vornherein nicht.

Für bestimmte Einkünfte enthält Art. 23 Abs. 1 Buchst. c des DBA eine sog. „Switch-Over-Klausel“ für passive Einkünfte i. S. d. § 8 AStG, so dass bei Erzielung passiver Einkünfte aus Liechtenstein durch eine in Deutschland ansässige Person die Anrechnungsmethode statt der Freistellungsmethode anzuwenden ist.

Artikel 23 Abs. 3 Buchst. a des DBA enthält eine Bestimmung zur Vermeidung einer effektiven Doppelbesteuerung für diejenigen Fälle, in denen die Vertragsstaaten einen Sachverhalt unterschiedlichen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens unterwerfen und dieser Qualifikationskonflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden kann. In diesen Fällen soll die ausländische Steuer auf die inländische Steuer angerechnet werden.

Artikel 23 Abs. 3 Buchst. b des DBA regelt schließlich eine Switch-Over-Klausel in den Fällen, in denen der Quellenstaat die Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt, oder dem Quellenstaat zwar das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, dieser nach seinem innerstaatlichen Recht davon jedoch keinen Gebrauch macht.

Nach Art. 23 Abs. 4 des DBA darf ein Vertragsstaat schließlich zur Anrechnungsmethode nach einer durchgeführten Notifikation wechseln.

Art. 25 – Verständigungsverfahren

Das vorgesehene Schiedsverfahren ist verbindlich ausgestaltet, sofern ein Verständigungsverfahren zwischen den betroffenen Behörden erfolglos geblieben ist. Doppelbesteuerungen werden in diesen Fällen also auf jeden Fall aufgelöst

Art. 26 – Informationsaustausch

Hier ist in Abs. 1 eine sog. große Auskunftsklausel vorgesehen, so dass Informationen über die Durchführung dieses Doppelbesteuerungsabkommens hinaus auch das innerstaatliche Steuerrecht betreffen können.

Artikel 26 ermöglicht einen spontanen Informationsaustausch, ohne jedoch dazu zu verpflichten.

In einem Notenwechsel vom 17. November 2011 zwischen beiden Regierungen wird geregelt, dass einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft mit Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat die Abkommensvergünstigungen dann verwehrt werden können, wenn im Rahmen eines Auskunftersuchens des anderen Staates gem. Art. 26 die Gesellschafter oder Begünstigten dieser Gesellschaft nicht bestimmt werden können.

Art. 31 – Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen

Artikel 31 des DBA enthält besondere Bestimmungen für Kapitalgesellschaften.

Absatz 1 des DBA normiert das Erfordernis einer aktiven gewerblichen Tätigkeit durch die Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat, um die Vergünstigungen nach diesem Doppelbesteuerungsabkommen zu erhalten.

Ausgenommen von diesen Vergünstigungen werden generell z. B. Einkünfte aus der Platzierung und Verwaltung von Kapitalanlagen, die Vergabe von Finanzierungsmitteln sowie die Verwertung von nicht selbst geschaffenen Rechten. Insoweit enthält das dazugehörige Protokoll weitere Konkretisierungen.

Ferner enthält Art. 31 Abs. 2 des DBA eine Bestimmung, nach der die gewerbliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat gegenüber der gewerblichen Tätigkeit im anderen Vertragsstaat in qualitativer wie quantitativer Hinsicht erheblich sein muss. Kapitalgesellschaften, die im Staat ihres Verwaltungssitzes keine nennenswerten Erträge aus gewerblicher Tätigkeit erzielen, sollen damit keinen Abkommenschutz genießen und unterliegen mit ihren gesamten Einkünften im Staat ihres Verwaltungssitzes der Besteuerung.

Diese Aktivitäts- und Substanzanforderungen sollen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen vermeiden.

Artikel 31 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens gestattet es beiden Vertragsstaaten, nationale Vorschriften anzuwenden, die der Missbrauchsvermeidung sowie der Verhinderung der Steuerumgehung dienen und die dazu geeignet sind, eine doppelte Nichtbesteuerung sowie die Mehrfachinanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen zu verhindern. Deutschland hat mithin auch weiterhin das Recht, seine Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung gem. der §§ 7 bis 14 AStG, zur Steuerpflicht ausländischer Familienstiftungen nach § 15 AStG sowie zum Aktivitätsvorbehalt des § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden.

Fazit:

In ihrer Gesamtschau zeigen u. E. die obigen Ausführungen, dass das Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein auf der einen Seite einen sehr modernen Ansatz verfolgt und auf der anderen Seite, was aus deutscher Sicht von besonderem Interesse ist, diverse Missbrauchsklauseln enthält.

Die Fragestellungen, insbesondere betreffend die Altvermögen deutscher Anleger in Liechtenstein, bleiben Regelungen in einem eigenen Abkommen mit Liechtenstein vorbehalten.