

Stellungnahme zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und Deutschland v. 17.11.2011

Internationale Steuerkooperation: Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen

Mit dem Abschluss des Steuerinformationsabkommens (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) am 02.09.2009 haben das Fürstentum Liechtenstein und die Bundesrepublik Deutschland ihre steuerlichen Beziehungen umfassend normalisiert und den Grundstein für eine kooperative und zukunftsweisende Steuerkooperation zwischen beiden Staaten gelegt. Die Anwendung des bereits 2010 in Kraft getretenen TIEA erweist sich in der Praxis als unproblematisch und wird von beiden Seiten als zentraler Schritt auf dem Gebiet des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs in Steuerangelegenheiten wahrgenommen.

Am 17.11.2011 haben Liechtenstein und Deutschland ferner ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA) auf Basis des OECD-Standards, dh des OECD-Musterabkommens, unterzeichnet, um ihre grenzüberschreitende Zusammenarbeit im Bereich der Besteuerung zu vertiefen und ihre steuerlichen Beziehungen auf eine neue Grundlage zu stellen. Denn beide Staaten stehen nicht nur in umfassenden realwirtschaftlichen Beziehungen zueinander und verfügen über einen hohen Anteil an Industrie und Waren produzierendem Gewerbe sowie über umfassende Forschungsaktivitäten, sondern sind auch regulatorisch über den Europäischen Wirtschaftsraum miteinander verbunden, mithin verfügen sie über denselben Regulierungsrahmen, der den gesamten Europäischen Binnenmarkt umfasst.

Hintergrund: Reform des nationalen und internationalen Steuerrechts sowie der internationalen Steuerkooperation in Liechtenstein

Der Abschluss des DBA wird in Liechtenstein durch einen umfassenden Reformprozess insbesondere im Bereich des nationalen und internationalen Steuerrechts sowie der internationalen Steuerkooperation begleitet. So hat Liechtenstein bereits am 06.02.2007 die Grundgedanken und Leitlinien für eine Reform des liechtensteinischen Steuerrechts in einer FL Tax Roadmap vorgelegt. Mit der Erklärung vom 12.03.2009 hat sich Liechtenstein zur Umsetzung des globalen OECD-Standards zur Transparenz und zum Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet sowie zum Schutz der legitimen Steueransprüche von anderen Staaten bereit erklärt.

Durch die Anfang 2011 in Kraft getretene Totalrevision des liechtensteinischen Steuergesetzes (SteG) ist dieses ua international kompatibel und anerkannt sowie europarechtskonform ausgestaltet worden. Insbesondere trägt das neue Steuergesetz dem europarechtlichen Verbot staatlicher Beihilfen uneingeschränkt Rechnung, was von der zuständigen EFTA Überwachungsbehörde (EFTA Surveillance Authority, ESA) in entsprechenden Entscheidungen ausdrücklich bestätigt wurde.

Liechtenstein erfüllt darüber hinaus die OECD-Standards zur internationalen Steuerkooperation betreffend den grenzüberschreitenden Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten. Es hat gemäss dem Länderbericht vom 12.09.2011 und dem Zusatzbericht vom 19.09.2012 des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (GFTEI) die Phase 1 des Peer Review Prozesses erfolgreich bestanden und damit die Voraussetzungen für die Durchführung von Phase 2

des Peer Review Prozesses im Jahr 2014 geschaffen. Seit 2009 hat Liechtenstein 25 Doppelbesteuerungs- und Steuerinformationsabkommen abgeschlossen, die den OECD Standard uneingeschränkt erfüllen und grösstenteils auch bereits in Kraft getreten sind und angewendet werden.

Wirtschaftsstruktur und wirtschaftliche Beziehungen zwischen Deutschland und Liechtenstein

Die Bedeutung des Ausbaus einer weitreichenden Steuerkooperation zwischen Liechtenstein und Deutschland wird insbesondere durch die engen und umfassenden wirtschaftlichen Beziehungen beider Staaten zueinander sowie die jeweilige Wirtschaftsstruktur verdeutlicht.

So ist Deutschland für Liechtenstein nicht nur der wichtigste Exportmarkt (Umfang ca. knapp 1 Mrd. Euro). Vielmehr verfügt Liechtenstein in Deutschland auch über zahlreiche Niederlassungen und Tochtergesellschaften und in diesem Zusammenhang über mehr aktive Direktinvestitionen in den alten, aber auch in den neuen Bundesländern als Polen, Portugal, die Tschechische Republik und Ungarn zusammen (ua durch Hilti, Hilcona, OerlikonBalzers). Liechtensteinische Unternehmen haben in verschiedenen Branchen über 5000 Arbeitsplätze in Deutschland geschaffen. Umgekehrt ist Deutschland der grösste Importeur in Liechtenstein (Umfang ca. 1 Mrd. Euro) und verfügt über erhebliche Direktinvestitionen dort (ua durch ThyssenKrupp). In Liechtenstein arbeiten ca. 3000 deutsche Arbeitnehmer.

Durch die grenzüberschreitende Kooperation in Steuerangelegenheiten soll ferner der Wirtschaftsstruktur Liechtensteins (Anteile am Bruttoinlandsprodukt: Industrie und Waren produzierendes Gewerbe: 40%, allgemeine Dienstleistungen: 24%, Finanzplatz: 30%, Land- und Forstwirtschaft: 6%) und Deutschlands (Anteile am Bruttoinlandsprodukt: Industrie und Waren produzierendes Gewerbe: 30%, Handel und Dienstleistungen: 69%, Land- und Forstwirtschaft: 1%) grundlegend Rechnung getragen werden. Beide Staaten verfügen zudem über einen hohen Anteil an Forschungsaktivitäten, die sich ua in überdurchschnittlich vielen nationalen und europäischen Patentanmeldungen niederschlagen.

Dementsprechend wird das DBA insbesondere zu mehr Rechtssicherheit für grenzüberschreitend realwirtschaftlich tätige natürliche und juristische Personen (Unternehmen) der beiden Staaten führen und die steuerliche Benachteiligung grenzüberschreitender Investitionen beseitigen.

Internationale Steuerkooperation nach dem OECD-Standard

Gegenstand des DBA, das dem OECD-Standard, dh dem OECD-Musterabkommen 2010, sowie der deutschen und ergänzend auch der liechtensteinischen Abkommenspolitik folgt, ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Zudem dient es auch der Verhinderung der Steuerverkürzung, der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung in beiden Vertragsstaaten sowie der Verhinderung einer missbräuchlichen oder mehrfachen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen.

Dementsprechend enthält das Abkommen neben Vorschriften, die der Verhinderung der Doppelbesteuerung dienen, auch weitreichende Bestimmungen über den grenzüberschreitenden Informationsaustausch, die Amtshilfe bei der Zustellung von Rechtsakten und die Erhebung von Steuern (Beitreibung) sowie umfassende Missbrauchsverhinderungsnormen bis hin zum Ausschluss der Abkommensberechtigung bestimmter juristischer Personen.

Regelungen betreffend die Nachbesteuerung von bisher unversteuerten Kapitalanlagen und Kapitaleinkünften deutscher Anleger in Liechtenstein sowie eines möglichen Verfahrens für die zukünftige Besteuerung von Kapitaleinkünften und Veräusserungsgewinnen deutscher Anleger mit Abgeltungswirkung sind in diesem Abkommen dagegen nicht enthalten.

Aufbau des DBA

Der konkrete Aufbau des DBA folgt dem OECD-Standard, dh dem OECD-Musterabkommen 2010, und berücksichtigt die Grundsätze der deutschen sowie ergänzend auch der liechtensteinischen Abkommenspolitik. Es orientiert sich insoweit insbesondere auch an denjenigen Abkommen, die Deutschland und Liechtenstein in der jüngeren Vergangenheit mit anderen EU-Staaten sowie insbesondere mit den anderen deutschsprachigen Staaten (Österreich, Schweiz) abgeschlossen haben. Somit entspricht das DBA den Grundsätzen und dem Standard der OECD, trägt jedoch zugleich auch den Bedürfnissen und Wünschen der beiden Vertragsstaaten, ihrer geographischen Lage in der Mitte Europas sowie ihren engen wirtschaftlichen Beziehungen einschliesslich derjenigen zu Österreich und der Schweiz umfassend und innovativ Rechnung. Zudem werden zahlreiche aktuelle Entwicklungen auf Ebene der OECD und Deutschlands berücksichtigt.

Anwendungsbereich des DBA

Die Artikel 1 bis 5 beinhalten die Bestimmungen zum persönlichen, sachlichen und räumlichen Anwendungsbereich des DBA (Art. 1, 2 und 4) sowie Begriffsbestimmungen und Definitionen des DBA (Art. 3, 5) gemäss dem OECD-Musterabkommen. Darüber hinaus stellt Ziff. 2 Bst. c des Protokolls zum DBA klar, dass juristische Personen (wie zB Stiftungen), die in Liechtenstein nur der Mindesttragssteuer unterliegen (sog. Privatvermögensstrukturen), generell nicht ansässig und damit auch nicht abkommensberechtigt sind.

Verteilung der Besteuerungsrechte

Die Artikel 6 bis 22 verteilen die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten gemäss dem OECD-Musterabkommen und weisen dem jeweiligen Quellen- und Belegenheitsstaat einerseits sowie dem Ansässigkeitsstaat andererseits bestimmte Besteuerungsrechte zu.

Internationale Unternehmensbesteuerung: Besonders hervorzuheben ist die Aufnahme des neuen Authorised OECD Approach (AOA) betreffend die steuerliche Behandlung von Betriebsstätten im Bereich der Unternehmensbesteuerung (Art. 7 Abs. 1-3) verbunden mit einer Regelung betreffend grenzüberschreitende Sondervergütungen von Personengesellschaften (Art. 7 Abs. 4).

Während der AOA damit erstmals Einzug in ein liechtensteinisches und deutsches DBA findet, mithin Betriebsstätten als weitgehend selbständige Abrechnungseinheiten unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Zwecke der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte betrachtet werden (Selbständigkeitsfiktion) und in Deutschland entsprechende Gewinnberichtigungen auf Basis von § 1 Aussensteuergesetz (AStG) idF des Jahressteuergesetzes 2013 erfolgen können, kann Deutschland grenzüberschreitende Sondervergütungen von Personengesellschaften unabhängig von der umstrittenen Bestimmung des § 50d Abs. 10 Einkommensteuergesetz (EStG) nunmehr auch abkommensrechtlich im gesamten deutschsprachigen Raum besteuern (vergleichbare Bestimmungen beinhalten auch die DBA mit Österreich und der Schweiz) und so sein Steuersubstrat schützen.

Internationale Besteuerung von Einkünften aus Investitionen: Von zentraler Bedeutung ist zudem die teilweise oder vollständige Begrenzung von Quellensteuern auf bestimmte grenzüberschreitende Dividenden (Art. 10), Zinsen (Art. 11), Lizenzgebühren (Art. 12) und Veräusserungsgewinne (Art. 13).

In Bezug auf die Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Dividenden setzt ein Verzicht hierauf nach Artikel 10 Abs. 2 Bst. a eine Mindestbeteiligung von 10% und eine Mindesthaltedauer von 12 Monaten zwischen den beteiligten Gesellschaften voraus (Art. 10 Abs. 2 Bst. a). Diese Vorgehensweise führt im gesamten Europäischen Binnenmarkt in Bezug auf die Staaten der EU als auch des EWR einschliesslich der Schweiz dazu, dass liechtensteinische und deutsche Unternehmen im Verhältnis

zueinander nicht anders behandelt werden als Unternehmen aus anderen EU- oder EWR-Staaten (Wettbewerbsgleichheit); dieses Ergebnis ist zudem in Zusammenhang mit den umfassenden Vorschriften zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen zu sehen (Paketlösung).

Artikel 13 enthält ua eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung, die sicherstellt, dass der bis zum Wegzug angefallene Vermögenszuwachs im Wegzugsstaat besteuert werden darf und der dabei angekommene Veräußerungserlös vom Zuzugsstaat bei einer späteren Besteuerung eines Veräußerungsgewinns im Rahmen der Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist. Zudem können Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an einer Grundstücksgesellschaft, dh deren Aktivvermögen zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat belegen ist, in diesem anderen Staat besteuert werden.

Ferner führt nach Ziff. 4 des Protokolls zum DBA der alleinige Abschluss des DBA durch die damit ggf einhergehende Beschränkung (einschliesslich Ausschluss) des Besteuerungsrechts ohne konkrete Massnahmen eines Steuerpflichtigen nicht dazu, dass die damit verbundenen stillen Reserven als realisiert gelten, mithin bestimmte Steueransprüche unmittelbar geltend gemacht werden können (Entstrickungsbesteuerung). Vielmehr können diese Steueransprüche – dem deutschen Standard entsprechend – betreffend einzelner Wirtschaftsgüter dauerhaft gestundet oder betreffend der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Wirtschaftsgüter über fünf Jahre abgerechnet werden, sofern die damit verbundenen erweiterten Informationspflichten erfüllt werden. Dadurch wird sowohl eine zweckadäquate Stundungslösung zur Vermeidung einer auch steuersystematisch unverhältnismässigen Sofortbesteuerung bei gleichzeitiger Sicherstellung der Entstrickung und Besteuerung von stillen Reserven in der Zukunft nach deutschem Standard sowie unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. C-371/10 sichergestellt. Diese innovative Bestimmung sollte aufgrund ihres hohen Zielerreichungsgrades sowohl in die deutsche als auch in die liechtensteinische Abkommenspraxis aufgenommen werden, sofern mit Staaten DBA geschlossen werden, wie im vorliegenden Fall, mit denen bereits umfassende wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

Besteuerung der Einkünfte aus (un-)selbständiger Tätigkeit: Weiterhin von besonderer Bedeutung sind die abkommensrechtlichen Regelungen des DBA zur Besteuerung der Einkünfte grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer (Art. 14), Künstler und Sportler (Art. 16), im öffentlichen Dienst Beschäftigter (Art. 18) sowie deren jeweilige Altersbezüge, Renten und Unterhaltszahlungen (Art. 17).

Anders als die DBA von Deutschland mit Österreich und der Schweiz sieht das DBA mit Liechtenstein in Artikel 14 keine Grenzgängerregelung vor, mithin bleiben die jeweiligen Quellenbesteuerungsrechte der Vertragsstaaten weitgehend aufrecht erhalten.

Betreffend die Bestimmungen zur Besteuerung der Einkünfte grenzüberschreitend tätiger Künstler und Sportler (Art. 16) sehen das DBA und Ziff. 16 des Protokolls zum DBA vor, dass diese nicht nur uneingeschränkt im Tätigkeitsstaat besteuert werden dürfen, sondern zu diesen Einkünften auch diejenigen des jeweiligen Künstlers oder Sportlers aus der Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte und aus Liveübertragungen in Rundfunk und Fernsehen gehören. Dies gilt auch dann, wenn die betreffenden Einkünfte dem Künstler oder Sportler nicht selbst, sondern – wie dies auch im DBA zwischen Deutschland und Österreich geregelt ist – einem Dritten zufließen.

Zur Sicherung des liechtensteinischen und des deutschen Steuersubstrats können Altersbezüge und Rentenzahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung nach Artikel 17 nur in dem entsprechenden Soziversicherungsstaat besteuert werden (Kassenstaatsprinzip). Dies entspricht uneingeschränkt den nationalen Wertungen des liechtensteinischen und des deutschen Steuergesetzgebers.

Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Artikel 23 beinhaltet die Bestimmungen über die von den beiden Vertragsstaaten anzuwendenden Methoden zur Vermeidung einer auch nach Anwendung der Verteilungsnormen (Art. 6-22) weiterhin verbleibenden Doppelbesteuerung gemäss dem OECD-Musterabkommen. Mithin wird geregelt, wie der jeweilige Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung bei Einkünften und Vermögenswerten, die nach den Bestimmungen des DBA im Quellen- und Belegenheitsstaat einerseits und im Ansässigkeitsstaat andererseits besteuert werden dürfen, durch Freistellung oder Steueranrechnung beseitigt.

Deutschland vermeidet entsprechend seiner Abkommenspolitik eine weiterhin verbleibende Doppelbesteuerung durch Freistellung unter Progressionsvorbehalt in Bezug auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in Liechtenstein belegen ist, aus aktiven liechtensteinischen Betriebsstätten und aus aktiv tätigen liechtensteinischen Tochtergesellschaften (Schachteldividenden), sofern die in Deutschland ansässige Person insoweit nachweist, dass die betreffenden Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ihre Einkünfte ausschliesslich oder fast ausschliesslich aus aktiven Tätigkeiten iSd AStG beziehen oder ihre Erträge wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind.

Für alle anderen Einkünfte und Vermögenswerte und wenn ein entsprechender Nachweis betreffend die Anwendung der Freistellungsmethode nicht erfolgt, vermeidet Deutschland eine weiterhin bestehende Doppelbesteuerung durch Anrechnung der auf diese Einkünfte und Vermögenswerte erhobene liechtensteinische Steuer, mithin kann Deutschland diese Einkünfte und Vermögenswerte abgesehen von der Anrechnung der liechtensteinischen Steuer uneingeschränkt besteuern.

Das DBA enthält ferner Regelungen für einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode zur Vermeidung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerungen für den Fall eines Qualifikationskonflikts hinsichtlich der Einkunftsart oder der die betreffenden Einkünfte erzielenden Person oder einer Nichtbesteuerung im Quellen- oder Belegenheitsstaat nach nationalem Steuerrecht, sofern zumindest im Falle eines Qualifikationskonflikts dieser nicht durch ein Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden gelöst werden konnte. Zudem kann Deutschland als Ansässigkeitsstaat entsprechend der deutschen Abkommenspolitik auch die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf andere weitere Einkünfte anwenden, wenn es diese gegenüber Liechtenstein nach Konsultation auf diplomatischem Weg notifiziert hat.

In Liechtenstein gelten als Ansässigkeitsstaat grs dieselben Regelungen zur Vermeidung einer weiterhin bestehenden Doppelbesteuerung mit Ausnahme der Freistellung von Veräusserungsgewinnen, die in Deutschland besteuert werden können und in Liechtenstein freigestellt werden, sowie des Verzichts auf eine Aktivitätsklausel.

Gleichbehandlung und Verständigungsverfahren

In Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen beinhalten die Artikel 24 bis 25 Bestimmungen zur Gleichbehandlung, mithin zur Vermeidung steuerlicher Diskriminierungen (Art. 24), und zu Verständigungsverfahren einschliesslich eines bindenden Schiedsverfahrens (Art. 25).

Im Rahmen des Verständigungsverfahrens können sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten, die insoweit unmittelbar miteinander verkehren können, über die Vermeidung der Doppelbesteuerung in bestimmten Einzelfällen verständigen und Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten in gegenseitigem Einvernehmen beseitigen. Das für beide Vertragsparteien verbindliche Schiedsverfahren gewährleistet die Vermeidung einer Doppelbesteuerung auch dann, wenn sich die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht einigen konnten und diese den betreffenden Einzelfall nicht für ungeeignet für ein Schiedsverfahren halten. Dies ist insbesondere zur Lösung von realwirtschaftlich bedingten Verrechnungspreiskonflikten, die wiederum zu Doppel-

besteuerungen führen können, von grosser Bedeutung und erhöht die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen beider Vertragsstaaten in besonderer Weise.

Informationsaustausch, Amtshilfe und Beitreibung

In Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen 2010 und auch darüber hinaus beinhalten die Artikel 26 bis 28 je eine Klausel zur Amtshilfe bei der Zustellung von Rechtsakten im jeweils anderen Vertragsstaat auch unter Anwendung des Postweges (Art. 27), zur Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern (Beitreibung bestehender Steuerforderungen, Art. 28) sowie auch insbesondere – entsprechend dem Steuerinformationsabkommen – zum grenzüberschreitenden steuerlichen Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 26), sofern die entsprechenden Informationen, zu denen auch Bankinformationen und Informationen über das Eigentum an juristischen Personen gehören, für die Besteuerung im anderen Vertragsstaat voraussichtlich erheblich sind.

Für die konkrete Durchführung des steuerlichen Informationsaustausches verweist Ziff. 9 des Protokolls zum DBA auf die präzisierenden Bestimmungen des bereits bestehenden und in der Praxis erfolgreich angewendeten Steuerinformationsabkommens. Über das Steuerinformationsabkommen hinaus bezieht sich der im DBA vorgesehene Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten auf Steuern aller Art und Bezeichnung und ermöglicht auch einen automatischen und spontanen Austausch von Informationen, ohne jedoch die Vertragsstaaten dazu zu verpflichten (Art. 26).

Vermeidung von Abkommensmissbrauch: Realwirtschaftsklausel

Über das OECD-Musterabkommen und die deutschen Abkommenspolitik sowie auch die Begrenzung des Anwendungsbereichs des Abkommens in Ziff. 2 des Protokolls zum DBA hinaus, beinhalten Artikel 31 und Ziff. 11-13 des Protokolls zum DBA umfassende und eigenständige (abkommensrechtliche) sowie auch ausgewogene Anti-Missbrauchsbestimmungen, um den Anwendungsbereich des Abkommens sowie insbesondere die Gewährung von Abkommensvergünstigungen zielgerichtet und verhältnismässig auszutarieren.

Die Bestimmungen des Artikels 31 beinhalten neben einer Öffnungsklausel in Absatz 4 betreffend die Anwendung nationaler Missbrauchsverhinderungsnormen und einer Sonderbestimmung in Absatz 3 zu Investmentfonds in den Absätzen 1 und 2 konkrete Aktivitäts- und Substanzanforderungen an Gesellschaften (idR juristische Personen), um Abkommensvergünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Ergänzend sieht Ziff. 13 des Protokolls vor, dass im Falle einer nicht mehr anfechtbaren Unvereinbarkeit von Artikel 31 mit höherrangigem Unionsrecht oder Verfassungsrecht die Abkommensvergünstigungen der Artikel 10 bis 12 in Bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch den Quellenstaat nach zwölf Monaten nicht mehr gewährt werden müssen. In diesem Zeitraum sollen Verhandlungen über neue Regelungen aufgenommen werden, die mit dem höherrangigen Recht vereinbar sind. Damit beinhaltet das vorliegende DBA sehr umfassende und va auch eigenständige (abkommensrechtliche) Missbrauchsverhinderungsnormen, um den Anwendungsbereich des Abkommens auf den realwirtschaftlichen Bereich zu begrenzen.

Nach Absatz 1 werden Abkommensvergünstigungen nur solchen Gesellschaften gewährt, die in ihrem Ansässigkeitsstaat selbst aktiv gewerblich tätig sind und bei denen die Erträge, für die die Vergünstigungen gewährt werden sollen, im Zusammenhang mit dieser gewerblichen Tätigkeit stehen. Ziff. 11 Bst. b des Protokolls zum DBA definiert die aktive gewerbliche Tätigkeit näher und setzt einen eigenen, dem Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb mit eigener Organisation und eigenem Personal voraus, in dem geschäftsleitende und operative Tätigkeiten erbracht werden. Die hieraus erzielten Erträge müssen jährlich zudem mindestens 25% der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft ausmachen.

Absatz 2 betrifft dagegen Fälle von juristischen Personen, die in ihrem Ansässigkeitsstaat selbst aktiv gewerblich tätig sind und zudem im anderen Vertragsstaat (im Rahmen einer dort gelegenen Betriebsstätte) gewerbliche Einkünfte erzielen. Zur Nutzung der Abkommensvergünstigungen ist es insoweit erforderlich, dass die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte gewerbliche Tätigkeit im Verhältnis zur gewerblichen Tätigkeit im Quellenstaat, für die im Ansässigkeitsstaat Abkommensvorteile beansprucht werden sollen, qualitativ und quantitativ erheblich ist. Diese Erheblichkeit ist nach Ziff. 12 des Protokolls zum DBA insbesondere dann gegeben, wenn die Bruttoerträge aus der gewerblichen Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat gegenüber denjenigen aus der gewerblichen Tätigkeit im Quellenstaat mindestens 25% betragen.

Diese abkommensrechtlichen Missbrauchsverhinderungsnormen gehen tendenziell auch über die in § 50d Abs. 3 EStG idF des BeitrRLUmsG v. 07.12.02.11 enthaltenen nationalen deutschen Missbrauchsverhinderungsnormen hinaus und können aus Sicht der Praxis als eher zu kompliziert und zu weit reichend angesehen werden. Dessen ungeachtet ist auch insoweit die Eigenständigkeit als abkommensrechtliche Norm aus unions- und verfassungsrechtlicher Sicht sowie die hohe Rechtssicherheit zu begrüssen.

Vermeidung von Abkommensmissbrauch: Nationale Missbrauchsverhinderungsnormen

Die Bestimmungen des Artikel 31 beinhalten über die abkommensrechtlichen Missbrauchsverhinderungsnormen in den Absätzen 1-3 hinaus zudem eine Öffnungsklausel in Absatz 4 betreffend die Anwendung nationaler Missbrauchsverhinderungsnormen. Danach kann jeder Vertragsstaat seine innerstaatlichen Bestimmungen zur Vermeidung von Missbräuchen oder zur Verhinderung der Steuerumgehung oder der Steuerhinterziehung weiterhin anwenden (Bst. a). Ferner kann ein Vertragsstaat nach seinem nationalen Recht Abkommensvergünstigungen ganz oder teilweise verweigern, um missbräuchliche Gestaltungen, deren Begünstigung Sinn und Zweck des DBA widersprechen würde (ua doppelte Nichtbesteuerung oder mehrfache Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen), hiervon auszuschliessen (Bst. b). Zudem kann Deutschland auch weiterhin die Bestimmungen des Aussensteuergesetzes betreffend die Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischengesellschaften (§§ 7-14 AStG), die Besteuerung des Einkommens ausländischer Familienstiftungen (§ 15 AStG) sowie den Aktivitätsvorbehalt bei Auslandsbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2 AStG) anwenden.

Vermeidung von Abkommensmissbrauch: Investmentfonds

Artikel 31 Absatz 3 beinhaltet besondere Anforderungen an deutsche und liechtensteinische Investmentfonds zur Gewährung von Abkommensvorteilen im Quellenstaat der Einkünfte. Diese erhalten die vollen Abkommensvergünstigungen nur dann, wenn die Anteile am Investmentfonds an einer anerkannten Börse gehandelt werden (Bst. a) oder mindestens 90% der Anteile am Investmentfonds Personen gehören, die nach diesem DBA oder einem DBA mit einem EU- oder EWR-Staat bei unterstelltem Direktbezug der Einkünfte Anspruch auf die gleichen Abkommensvergünstigungen hätten (Bst. b). Gleiches gilt, wenn Personen, die nach diesem DBA bereits bei unterstelltem Direktbezug der Einkünfte Anspruch auf die gleichen Abkommensvergünstigungen hätten und mindestens 75% der Anteile am Investmentfonds halten (Bst. c). Wird weder die 75%- noch die 90%-Quote erreicht und ist der Investmentfonds nicht börsennotiert, so werden die Abkommensvergünstigungen nur anteilig in Höhe der Vergünstigungsberechtigung der Anteilsinhaber des Investmentfonds gewährt (Bst. d).

Zusammenfassung

- 1 Das am 17.11.2011 unterzeichnete DBA zwischen Liechtenstein und Deutschland ist ein gewöhnliches DBA wie es zwischen Industriestaaten regelmässig abgeschlossen wird. Es basiert auf dem international anerkannten OECD-Standard, vermeidet Doppelbesteuerungen und schafft Rechtssicherheit für grenzüberschreitend realwirtschaftlich tätige natürliche und juristische Personen.

- 2 Das DBA trägt der Wirtschaftsstruktur zwischen beiden Staaten, ihrer geographischen Lage in der Mitte Europas sowie ihren umfassenden realwirtschaftlichen Beziehungen einschliesslich derjenigen zu Österreich und der Schweiz umfassend und innovativ Rechnung. Beide Staaten verfügen über einen hohen Anteil an Industrie, Waren produzierendem Gewerbe und umfassenden Forschungsaktivitäten. Zudem sind sie regulatorisch über den Europäischen Wirtschaftsraum betreffend den gesamten Europäischen Binnenmarkt miteinander verbunden.
- 3 Dem Abschluss des DBA ging in Liechtenstein ein umfassender Reformprozess im Bereich des nationalen und internationalen Steuerrechts sowie der internationalen Steuerkooperation voraus. So verfügt Liechtenstein seit 2011 über ein Steuerrecht, das international kompatibel und anerkannt sowie europarechtskonform ausgestaltet ist.
- 4 Ferner erfüllt Liechtenstein die OECD-Standards zur internationalen Steuerkooperation betreffend den grenzüberschreitenden Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten und hat 25 Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die den OECD-Standard erfüllen. Die Anwendung dieser Abkommen erweist sich in der Praxis als unproblematisch.
- 5 Gegenstand des DBA ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einkommen- und Vermögensteuern in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Zudem dient es der Verhinderung der Steuerverkürzung, der doppelten Nichtbesteuerung in beiden Staaten und der missbräuchlichen oder mehrfachen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen. Es enthält dagegen keine Regelungen betreffend die Nachbesteuerung bislang unsteuerter Kapitalanlagen und Kapitaleinkünfte sowie die Besteuerung zukünftiger Kapitaleinkünfte und Veräusserungsgewinne deutscher Anleger mit Abgeltungswirkung.
- 6 Das DBA enthält sowohl Vorschriften zur Vermeidung grenzüberschreitender Doppelbesteuerungen als auch zum grenzüberschreitenden Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten, zur Amtshilfe bei der Zustellung von Rechtsakten sowie zur Erhebung von Steuern (Beitreibung).
- 7 Der Aufbau des DBA folgt dem OECD-Musterabkommen 2010 und berücksichtigt die Grundsätze der deutschen sowie ergänzend auch der liechtensteinischen Abkommenspolitik sowie zahlreicher aktueller Entwicklungen auf Ebene der OECD und Deutschlands. Es orientiert sich ferner an denjenigen DBA, die Deutschland und Liechtenstein mit anderen EU-Staaten sowie insbesondere mit den anderen deutschsprachigen Staaten (Österreich, Schweiz) abgeschlossen haben.
- 8 Das DBA entspricht den Grundsätzen und dem Standard der OECD, trägt jedoch zugleich den Bedürfnissen und Wünschen der beiden Vertragsstaaten, ihrer geographischen Lage in der Mitte Europas sowie ihren engen wirtschaftlichen Beziehungen einschliesslich derjenigen zu Österreich und der Schweiz umfassend und innovativ Rechnung.
- 9 Das DBA regelt den persönlichen, sachlichen und räumlichen Anwendungsbereich und stellt klar, dass insbesondere vermögensverwaltende Stiftungen, die in Liechtenstein nur der Mindesteinkommensteuer unterliegen, weder ansässig noch abkommensberechtigt sind.
- 10 Im Bereich der Unternehmensbesteuerung übernimmt das DBA sowohl in Liechtenstein als auch in Deutschland erstmals den neuen Authorised OECD Approach (AOA) für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und schützt das deutsche Steuersubstrat in Bezug auf grenzüberschreitende Sondervergütungen von Personengesellschaften.
- 11 Grenzüberschreitende Dividenden zwischen zwei Gesellschaften unterliegen ab einer Mindestbeteiligung von 10% und einer Mindesthaltungsdauer von 12 Monaten wie auch im Verhältnis zu ande-

ren EU- oder EWR-Staaten sowie zur Schweiz zukünftig keiner Quellenbesteuerung mehr (Wettbewerbsgleichheit).

- 12 Es ist sichergestellt, dass der Abschluss des DBA ohne konkrete Massnahmen eines Steuerpflichtigen nicht dazu führen kann, dass stille Reserven als realisiert gelten und damit einhergehende Steueransprüche unmittelbar geltend gemacht werden können (Entstrickungsbesteuerung). Vielmehr werden diese Steueransprüche betreffend einzelner Wirtschaftsgüter dauerhaft gestundet oder betreffend der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Wirtschaftsgüter über fünf Jahre abgerechnet, sofern die damit verbundenen erweiterten Informationspflichten erfüllt werden.
- 13 Die Einkünfte grenzüberschreitend tätiger Künstler und Sportler, zu denen auch diejenigen aus der Verwertung ihrer Persönlichkeitsrechte und aus Liveübertragungen in Rundfunk und Fernsehen gehören, können nicht nur im Tätigkeitsstaat, sondern auch dann uneingeschränkt besteuert werden, wenn die betreffenden Einkünfte dem Künstler oder Sportler nicht selbst, sondern – wie auch im DBA zwischen Deutschland und Österreich vereinbart – einem Dritten zufließen.
- 14 Das DBA enthält keine Grenzgängerregelung, vielmehr bleiben die jeweiligen Quellenbesteuerungsrechte der Vertragsstaaten weitgehend aufrecht erhalten. Altersbezüge und Rentenzahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung können zur Sicherung des liechtensteinischen und des deutschen Steuersubstrats nur in dem entsprechenden Sozialversicherungsstaat besteuert werden (Kassenstaatsprinzip).
- 15 Das DBA sieht zur Vermeidung einer weiterhin bestehenden Doppelbesteuerung die Anwendung der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode im jeweiligen Ansässigkeitsstaat vor und bestimmt die Bedingungen für einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.
- 16 Sofern sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens, insbesondere bei Verrechnungspreiskonflikten, nicht auf eine gemeinsame Lösung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung einigen können, sieht das DBA ein verbindliches Schiedsverfahren vor.
- 17 Das DBA sieht in Übereinstimmung mit Art. 26 des OECD-Musterabkommens 2010 und über das geltende Steuerinformationsabkommen hinaus einen steuerlichen Informationsaustausch in Bezug auf Steuern aller Art und Bezeichnung vor, der auch automatisch und spontan erfolgen kann, ohne jedoch dazu zu verpflichten.
- 18 Das DBA regelt ferner die Amtshilfe bei der Zustellung von Rechtsakten im jeweils anderen Vertragsstaat auch unter Anwendung des Postweges und sieht Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern, dh die Beitreibung bestehender Steuerforderungen, vor.
- 19 Das DBA sieht in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen und der deutschen Abkommenspolitik die Anwendung nationaler Missbrauchsverhinderungsnormen zur Verhinderung der Steuerumgehung oder der Steuerhinterziehung, missbräuchlicher Gestaltungen einschliesslich doppelter Nichtbesteuerung oder mehrfacher Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen und die Anwendung zahlreicher Bestimmungen des deutschen Aussensteuergesetzes vor.
- 20 Über das OECD-Musterabkommen und auch die bisherige deutsche Abkommenspolitik hinaus, beinhaltet das DBA umfassende und eigenständige (abkommensrechtliche), aber auch ausgewogene Missbrauchsverhinderungsnormen, um den Anwendungsbereich des Abkommens auf den realwirtschaftlichen Bereich zu begrenzen und eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen zu vermeiden (Realwirtschaftsklausel). Zudem wird der Anwendungsbereich des Abkommens in Bezug auf Investmentfonds begrenzt.