

---

# Ansässigkeiten und Abkommens- vorteile liechten- steinischer Stiftun- gen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem neuen Doppelbesteuer- ungsabkommen Deutschland – Liechtenstein<sup>1</sup>

## Teil 1

Diese Frage ist für in der Schweiz Ansässige in mehrerer Hinsicht interessant. Auch für Unternehmer mit Sitz in der Schweiz, die über grenzüberschreitende Bezüge nach Deutschland, etwa durch Familienangehörige, die in Deutschland ansässig sind, oder durch Vermögenswerte, die in Deutschland belegen sind, verfügen, kann die Anwendung liechtensteinischer Vermögensstrukturen von Vorteil sein<sup>2</sup>. Andererseits laufen Verhandlungen betreffend eines Doppelbesteue-



**Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Olaf Gierhake,**  
LL.M. (International Taxation), LL.M.  
(Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht)  
Dipl.-Wirtschaftsingenieur, Dipl.-Betriebswirt (BA),  
Aktuar in der Schweizerischen Aktuarvereinigung  
Institut für Vermögensschutz AG, Rapperswil  
Lehrbeauftragter an der Universität Liechtenstein

---

rungsabkommens zwischen der Schweiz und Liechtenstein, wo die liechtensteinischen Rechtsinstitute wohl ein Thema sein werden.

## 1 Einleitung

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Liechtenstein<sup>3</sup> wurde im November 2011 abgeschlossen und ist nach der inzwischen erfolgten Ratifizierung<sup>4</sup> auf beiden Seiten zu Beginn des Jahres 2013 in Kraft getreten.

Es stellt sich die Frage, ob und unter welchen Bedingungen nunmehr auch eine liechtensteinische unternehmensverbundene Stiftung als Alternative zu einer deutschen unternehmensverbundenen BGB-Stiftung für die Ausgestaltung einer grenzüberschreitenden Vermögensnachfolgelösung deutscher Unternehmer in Betracht kommt, zumal dies Aussicht auf umfassende zivilrechtliche<sup>5</sup> und steuerrechtliche<sup>6</sup> Vorteile für den Rechtsanwender bietet.

Aufgrund des in Artikel 24 vereinbarten steuerlichen Diskriminierungsverbotes dürften in der Vergangenheit in Einzelfällen im Zusammen-

hang mit der Einholung von verbindlichen Auskünften beobachtbare Pauschablehnungen von liechtensteinischen Stiftungen durch einzelne Finanzämter, etwa unter allgemeinem Verweis auf das «schädliche flexible liechtensteinische Stiftungsrecht» wohl künftig als abkommenswidrig und damit als unzulässig einzustufen sein.

Es besteht in diesem Kontext zur Erlangung eines hinreichenden Grades an Rechtssicherheit für die Rechtsanwender und Finanzverwaltungen Deutschlands und Liechtensteins das Bedürfnis, praktikable Auslegungshinweise für den z.T. stark vom OECD-Musterabkommen abweichenden Abkommenstext zu erhalten. Primäre steuerrechtliche Fragen sind hierbei die Klärung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der liechtensteinischen Stiftung und verschiedener anderer stiftungsähnlicher liechtensteinischer Rechtsinstitute sowie die Bestimmung der Reichweite der durch das Abkommen bilateral zu gewährenden Vorteile.

Es soll im vorliegenden Beitrag unterstellt werden, dass seitens des Stifters eine langfristige, unentgeltliche Vermögensübertragung an eine liechtensteinische Stiftung oder ein anderes anteilseignerloses liechtensteinisches Rechtsinstitut intendiert ist, bei der eine tatsächliche Ver selbständigung des Vermögens im Sinne des § 39 dAO und der aussensteuerlichen Vorschrift des § 15 Abs. 6 Nr. 1 dAStG tatsächlich erfolgt. Zudem wird unterstellt, dass durch eine geeignete personelle Ausgestaltung der Organe des liechtensteinischen Rechtsinstituts sichergestellt

## Inhaltsverzeichnis Teil 1

### 1 Einleitung

### 2 Abkommensrechtliche Ansässigkeit liechtensteinischer Rechtsinstitute

- a Vermögenssteuerpflicht bei widerruflicher Ausgestaltung des Trust
- b Vermögenssteuerpflicht bei unwiderruflicher Ausgestaltung
- c Ertragsteuerpflicht

### Teil 2 erscheint in «Steuer Revue» Nr. 7/8

### 3 Auslegung der Anti-Missbrauchsklauseln des Art. 31 DBA einschliesslich der dazugehörigen Protokollbestimmungen

- 3.1 § 50d Abs. 3 dEStG im nationalen Kontext und im Verhältnis zu Auslandsstiftungen
- 3.2 Art. 31, Protokollbestimmungen 11 -13 DBA D-FL

### 4 Würdigung des Ergebnisses

#### Literatur:

- 5 Vgl. Für einen Stiftungsrechtsvergleich z. B. im Bereich der Foundation Governance vgl. z. B. Gierhake (2013), S.25–96, für Vorteile im Bereich der Asset Protection vgl. Gierhake (2013) S. 197–246.
- 6 Auslandsstiftungen unterliegen beispielsweise nicht der Erbschaftsteuer. Auch eine etwa künftig wiedereingeführte Vermögenssteuer dürfte weitgehend ins Leere gehen. Zu näheren Einzelheiten zu den bei der Überführung von unternehmerischem Vermögen auf ausländische Stiftungen auftretenden steuerrechtlichen Fragen in den beteiligten Jurisdiktionen vgl. Gierhake (2013), S. 97–196.

<sup>1</sup> Dieser Artikel erschien erstmalig in der deutschen Zeitschrift ZErB, Ausgabe 8/2013. Wir danken für die freundliche Genehmigung des Nachdrucks.

<sup>2</sup> Es ist beabsichtigt, in loser Folge solche Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

<sup>3</sup> DBA D-FL (2011).

<sup>4</sup> Die Ratifikationsurkunden zum DBA D-FL (2011) wurden am 19.12.2012 in Vaduz ausgetauscht.

ist, dass eine unbeschränkte Körperschaftssteuerpflicht in Deutschland gem. § 1 dKStG *nicht* begründet wird, also dass sich insbesondere der Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 dAO nicht in Deutschland befindet. Schliesslich wird davon ausgegangen, dass ein unter bestimmten Voraussetzungen in Liechtenstein für juristische Personen gegebenes Optionsrecht zugunsten des speziellen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen (Art. 64 flStEG) *nicht* ausgeübt wird, da allein dies nach Punkt 2. c) der Protokollbestimmungen zu Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL eine steuerrechtliche Ansässigkeit ausschliesst. Alle diese Annahmen sind für die Gestaltung von in die Zukunft gerichteten Vermögensnachfolgeszenarien deutscher Unternehmer praxisgerecht, da die Vernachlässigung einer oder mehrerer dieser Restriktionen, etwa durch den zivilrechtlich in Liechtenstein (wie auch in Österreich) möglichen Vorbehalt von «starken Stifterrechten», wie z. B. umfassenden Änderungs- oder Widerrufsrechten, die Bestellung des Stifters als Geschäftsleitungsorgan der Stiftung oder auch durch den Abschluss eines sog. Mandatsvertrages, der die Geschäftsleitung an Weisungen des Stifters bindet, unweigerlich zu Anerkennungsproblemen und/oder Doppelbesteuerungen bei der Vermögenswidmung oder im laufenden Betrieb der Stiftung führen würden<sup>7</sup>.

### Die Vorgehensweise ist wie folgt:

Zunächst wird im **zweiten Abschnitt** untersucht, ob die Liechtensteinische Stiftung und ggfs. welche anderen stiftungsähnlichen liechtensteinischen Rechtsinstitute sich für eine abkommensrechtliche Ansässigkeit unter dem neuen DBA qualifizieren.

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Liechtenstein enthält in Art. 31 i. V. m. den dazugehörigen Protokollbestimmungen 11 bis 13 recht komplexe ergänzende Regelungen, die in der Lage sind, den Umfang der zu gewährenden Abkommensvorteile für die im

zweiten Abschnitt als ansässig qualifizierten liechtensteinische Rechtsinstitute zu beschränken. Diese Regelungen ähneln bis zu einem bestimmten Punkt der deutschen, gegen ein mögliches «Treaty Shopping» gerichteten Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG. Gegenstand des **dritten Abschnitts** ist daher eine Auslegung dieser von den Abkommensparteien vereinbarten DBA-Regelungen, um die tatsächliche Reichweite der zu gewährenden Abkommensvorteile zu qualifizieren.

Der **vierte Abschnitt** enthält eine Zusammenfassung und Plausibilisierung der gewonnenen Ergebnisse.

## 2 Abkommensrechtliche Ansässigkeit liechtensteinischer Rechtsinstitute

Zunächst sollen die Voraussetzungen zur Erlangung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der liechtensteinischen Stiftung und anderer, in Deutschland zumeist recht unbekannter, Rechtsinstitute liechtensteinischen Rechts nach dem neuen DBA geprüft werden.

In vielen Ländern mit Common Law Rechtssystemen sind rechtsfähige Stiftungen kontinentaleuropäischer Prägung, wie sie in Deutschland und Österreich zum Einsatz kommen, nahezu unbekannt. Dies kann bei vermögenden deutschen Familien z. B. dann zu Schwierigkeiten oder Nachteilen führen, wenn Familienangehörige als potentielle Begünstigte einer deutschen Stiftung<sup>8</sup> in diesen Ländern wohnhaft oder wenn Unternehmensbeteiligungen als potentielles Stiftungsvermögen in diesen Ländern belegt sind. Das Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein kennt neben der rechtsfähigen Stiftung<sup>9</sup> weitere stiftungsähnliche Rechtsinstitute wie Anstalten<sup>10</sup>, Treuunternehmen<sup>11</sup> und Treuhänderschaften/Trusts<sup>12</sup>, die für den angegebenen Zweck der Gestaltung einer Unternehmensnachfolge auch im interna-

tionalen Kontext grundsätzlich in Betracht kommen. Bei grenzüberschreitenden Begünstigungs- und Vermögenskonstellationen kann der Einsatz dieser liechtensteinischen Alternativrechtsformen für deutsche Rechtsanwender aufgrund ihrer z.T. höheren Ähnlichkeit zu anglo-amerikanischen Trusts<sup>13</sup> gesellschaftsrechtlich und steuerrechtlich insbesondere dann vorteilhaft sein<sup>14</sup>, wenn *gleichzeitig* eine steuerrechtliche DBA-Ansässigkeit mit Deutschland einerseits und dem jeweiligen Bezugsland (etwa Grossbritannien) andererseits gewährleistet bleibt.

Da nach deutschem nationalem Steuerrecht mit einer Stiftung vergleichbare ausländische Rechtsinstitute in vielen Fällen, insbesondere bei Vermögenswidmungen und anderen unentgeltlichen Vermögensübertragungen<sup>15</sup> sowie in der ausensteuerlichen Beurteilung<sup>16</sup>, den Stiftungen gleichstehen, sollen in diesem Beitrag auch diese in Liechtenstein bestehenden Alternativen kurz vorgestellt und auf ihre Abkommensberechtigung unter dem neuen DBA D-FL untersucht werden.

Für die Beurteilung der Ansässigkeit einer liechtensteinischen Rechtsform ist die Definition der «Gesellschaft» in Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL von zentraler Bedeutung. Die abkommensrechtliche Definition des Gesellschaftsbegriffs ist sehr umfassend und beinhaltet jede juristische Person, jeden Rechtsträger und jede besondere Vermögenswidmung oder Vermögensmasse, sofern diese nach dem liechtensteinischen nationalen Steuerrecht wie eine juristische Person behandelt wird.

Allen diesen «Gesellschaften» kommt gem. Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA D-FL auch die Eigenschaft der «Person» zu, die wiederum gem. Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL dann als «ansässig» qualifiziert, wenn die personenbezogenen Merkmale, die eine liechtensteinische Steuerpflicht auslösen, im Einzelfalle erfüllt sind.

Ist eine liechtensteinische Rechtsform eine «Gesellschaft» im oben beschriebenen, umfassenden Sinne des DBA, und ist sie gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA durch die Erfüllung eines personenbezogenen Merkmals in Liechtenstein an-

<sup>7</sup> Zu näheren Einzelheiten vgl. Gierhake (2013), S. 252–253.

<sup>8</sup> Vgl. §§ 80–88 dBGB.

<sup>9</sup> Vgl. Art. 552 § 1–41 fIPGR.

<sup>10</sup> Vgl. Art. 534–551 fIPGR.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 932a § 1–170 fIPGR.

<sup>12</sup> Vgl. Art. 897–932 fIPGR, für reine deutsche Einsatzszenarien mit deutschen Begünstigten und deutschen Vermögenswerten scheiden ausländische Truststrukturen allerdings im Regelfalle aus einer Reihe von zivilrechtlichen (kein Betritt Deutschlands zum Haager Trustübereinkommen) und steuerrechtlichen Gründen (insbesondere ungünstige Besteuerung von Leistungszahlungen) aus; vgl. ausführlich Schiffer (2012a), § 12, Rz. 1–22 m. w. N.

<sup>13</sup> Es ist hier darauf zu verweisen, dass Liechtenstein als einzige Jurisdiktion Kontinentaleuropas über ein eigenes Trustrecht (Art. 897–932 fIPGR) verfügt, das in

wesentlichen Zügen dem Trustrecht angloamerikanischer Prägung entspricht.

<sup>14</sup> Vgl. z. B. die in Anhang I der zweiten gemeinsamen Erklärung von Grossbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl. Liechtensteinische Regierung (2010), S. 8.

<sup>15</sup> Die Gleichstellung bei Vermögensübertragungen durch «Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist» erfolgt etwa im Zusammenhang mit §§ 1 Abs. 1 Nr. 3 u. 4., § 3, § 7 Abs. 1 Nr. 8 u. 9. dErbStG.

<sup>16</sup> Ausensteuerrechtlich erfolgt die Gleichstellung in § 15 Abs. 4 AStG, nach welchem ausländische «sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen» den Familienstiftungen gleichstehen.

sässig, so kann die tatsächliche Qualifikation der Ansässigkeit dann in der Folge gem. Punkt 2. c) der Protokollbestimmungen des DBA D-FL (nur) noch daran scheitern, dass die Gesellschaft in Liechtenstein ausschliesslich der Minderertragssteuer unterliegt.

Nachfolgend wird zunächst im Einzelnen geprüft, ob die genannten Ansässigkeitsvoraussetzungen für liechtensteinische Stiftungen und andere anteilseignerlose, und *in diesem Sinne* stiftungsähnliche Rechtsinstitute liechtensteinischen Rechts zutreffen.

**Liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen** sind eintragungspflichtig und erlangen auf diese Weise Rechtspersönlichkeit, denn gem. Art. 106 Abs. 1 fLPGR erhalten juristische Personen in Liechtenstein das Recht der Persönlichkeit durch Eintragung in das Öffentlichkeitsregister. Nicht eintragungspflichtige **privatnützige Stiftungen** werden gleichwohl nach liechtensteinischem Recht über Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 fLPGR und die spezialgesetzliche Vorschrift des 552 § 1 Abs. 1 fLPGR bereits durch die Errichtung durch den Stifter und auch ohne Eintragung ins Öffentlichkeitsregister zu einer juristischen Person. Die liechtensteinische Stiftung ist damit nach liechtensteinischem Recht auch unabhängig von ihrem Gemeinnützigkeitsstatus stets juristische Person, unterliegt gem. Art. 44 Abs. 1 lit. a fStEG schon allein aufgrund eines – zwingend in der Stiftungsurkunde festzulegenden<sup>17</sup> – Sitzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Steuerpflicht und ist damit auch stets eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens<sup>18</sup>. Stiftungen in Liechtenstein sind – wie in Deutschland auch – ein verselbständigtetes Zweckvermögen und haben als solche keine Anteilseigner oder Gesellschafter im gesellschaftsrechtlichen Sinne<sup>19</sup>.

Auch eine **Anstalt**<sup>20</sup> mit **Rechtspersönlichkeit**<sup>21</sup> erlangt nach Eintragung<sup>22</sup> in Liechtenstein den Status als juristische Person, unterliegt allein schon bei Vorhandensein des – zwingend festzu-

legenden<sup>23</sup> – Sitzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Ertragsteuerpflicht<sup>24</sup> in Liechtenstein und ist somit ebenfalls ansässige Gesellschaft<sup>25</sup>. Anstalten liechtensteinischen Rechtes haben in der Regel keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich; grundsätzlich sind aber – anders als bei der Stiftung – zivilrechtlich auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorgesehen, die Anstalten den Charakter einer Kapitalgesellschaft verleihen können<sup>26</sup>. Für die abkommensrechtliche Frage der Beurteilung der Ansässigkeit der Anstalt ist die Frage der bezüglichen Ausgestaltung ohne Bedeutung.

Ein **Treuunternehmen**<sup>27</sup> mit **Rechtspersönlichkeit**<sup>28</sup> wird durch Eintragung ebenfalls zur juristischen Person. Sie wird gem. Art. 44 Abs. 1 lit. c fStEG schon bei Vorhandensein eines Sitzungssitzes in Liechtenstein wie eine juristische Person besteuert und ist damit ebenfalls eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens<sup>29</sup>. Auch Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit liechtensteinischen Rechtes haben in der Regel keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind damit in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich; grundsätzlich sind aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorstellbar<sup>30</sup>. Wie auch bei der Anstalt, hat dieser Aspekt für die Frage der Ansässigkeit der Gesellschaft keine Bedeutung.

Liechtensteinische **Treuhanderschaften/Trusts**<sup>31</sup> schliesslich haben – im Unterschied zur Stiftung – keine eigene Rechtspersönlichkeit<sup>32</sup>. Eine Gesellschaftseigenschaft i. S. d. DBA D-FL liesse sich damit für diese «besondere Vermögenswidmung oder Vermögensmasse» gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL nur dann erreichen, wenn der Trust «wie eine juristische Person» besteuert würde. Juristische Personen unterliegen in Liechtenstein nicht der nationalen Vermögen- und Erwerbsteuer, sondern der Ertragsteuer gem. Art. 44-63 fStEG. Da der Trust nicht in der expliziten Rechtsformliste des Art. 44

Abs. 1 lit. c aufgeführt ist, muss zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Gesellschaftseigenschaft im Einzelnen geprüft werden, ob liechtensteinische Trusts «wie juristische Personen» besteuert werden, unter welchen Umständen sie personenbezogene Ansässigkeitsmerkmale gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA D-FL aufweisen, die zu einer Steuerpflicht in Liechtenstein führen und unter welchen Umständen gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA D-FL oder Punkt 2. c) der Protokollbestimmungen des DBA eine abkommensrechtliche Ansässigkeit scheitern kann, wenn ein Trust ausschliesslich der Besteuerung inländischer Quellen oder der Mindestertragssteuer unterliegt. Die steuerliche Behandlung von Trusts in Liechtenstein hängt insbesondere davon ab, ob der Trust widerruflich oder unwiderruflich ausgestaltet wurde.

### **a Vermögenssteuerpflicht bei widerruflicher Ausgestaltung des Trust**

Gem. Art. 9 Abs. 4 fSteG ist das Trustvermögen bei widerruflicher Ausgestaltung des Trusts dem

Settlor (Errichter) zuzurechnen. Das Vermögen ist dort der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen, sofern der Settlor gem. Art. 6 Abs. 1 fSteG in Liechtenstein persönlich unbeschränkt vermögens- und erwerbsteuerpflichtig ist oder auch erst durch die Zurechnung des (liechtensteinischen) Trustvermögens an den Settlor eine beschränkte Steuerpflicht gem. Art. 6 Abs. 2 begründet wird; dies ist gem. Art. 6 Abs. 4 fSteG bei im Inland gelegenen Grundstücken oder Betriebsstätten des Trustvermögens der Fall. Der Trust selbst zahlt, wie eine juristische Person, keine Vermögenssteuer, sofern er nicht freiwillig gem. Art. 9 Abs. 3 fSteG die Vermögenssteuerpflicht anstelle der Begünstigten wahrnimmt.

### **b Vermögenssteuerpflicht bei unwiderruflicher Ausgestaltung**

Gem. Art. 12 Abs. 1 Bst d und e fSteG sind wertmässig bestimmbare Begünstigungen oder Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen aus Begünstigungen für im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen nach Drittvergleichsmaßstäben zu kapitalisieren und der

<sup>17</sup> Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 2 fIPGR

<sup>18</sup> Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4 Abs. 1 «ansässigkeitsschädliche», Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegermäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

<sup>19</sup> Vgl. Art. 552 § 1 Abs. 1 fIPGR.

<sup>20</sup> Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69–81.

<sup>21</sup> Art. 534 Abs. 1 fIPGR.

<sup>22</sup> Art. 106 Abs. 1 fIPGR.

<sup>23</sup> Art. 536 Abs. 2 Nr. 1 fIPGR

<sup>24</sup> Art. 44 Abs. 1 lit a fSteG

<sup>25</sup> Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4 Abs. 1 «ansässigkeitsschädliche», Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegermäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

<sup>26</sup> Vgl. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 70.

<sup>27</sup> Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Treuunternehmens vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129–144.

<sup>28</sup> Art. 932a § 1 Abs. 2 fIPGR.

<sup>29</sup> Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4 Abs. 1 «ansässigkeitsschädliche», Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegermäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

<sup>30</sup> Vgl. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129.

<sup>31</sup> Vgl. Art. 897–932 fIPGR; zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Trust vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69–81; Schurr (2012).

<sup>32</sup> Vgl. Schurr (2012), S. 160.

resultierende Wert beim Begünstigten der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen. In Anbetracht eines oder mehrerer Begünstigter und mit Zustimmung des für die Ausschüttungen zuständigen Organs (in den meisten Fällen des Trustees) kann der Trust auch hier gem. Art. 9 Abs. 3 flStEG die Vermögenssteuerpflicht anstelle der Begünstigten wahrnehmen. Für den Trust selbst besteht hingegen auch bei unwiderruflicher Ausgestaltung keine Vermögenssteuerpflicht.

### **c Ertragsteuerpflicht**

Eine der Vermögensbesteuerung in Art. 9 Abs. 3 oder Abs. 4 flStEG entsprechende Zurechnungsvorschrift für den Erwerb an Begünstigte oder den Settlor ist in Art. 14 flStEG nicht enthalten. Gem. Art. 14 Abs. 4 flStEG ist zwar für Personengesellschaften/Gesellschaften ohne Persönlichkeit (3. Abteilung flPGR) eine Zurechnung der Erwerbe zu den beteiligten Gesellschaftern vorgesehen, besondere Vermögenswidmungen wie Trusts (4. Abteilung flPGR) sind hiervon aber nicht betroffen. Stattdessen werden Erträge von Treuhänderschaften/Trusts in Liechtenstein in einer modifizierten Art und Weise wie juristische Personen besteuert: Trusts sind hinsichtlich ihrer persönlichen Steuerpflicht gem. Art. 44 Abs. 2 flStEG (lediglich) mit ihren inländischen Erträgen (wie eine ausländische juristische Person mit liechtensteinischen Erträgen) beschränkt steuerpflichtig. Sind inländische Erträge dem Grunde nach vorhanden, unterliegen sie gem. Art. 65 Abs. 2 flStEG auch der Mindesttragsteuer. Trusts mit Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein unterliegen gem. Art. 65 Abs. 1 flStEG der Mindesttragsteuer, auch wenn sie keine inländischen Erträge erzielen. Eine Veranlagung findet in diesem Falle nicht statt, sondern lediglich eine jährliche Vorauszahlung gem. Art. 62 Abs. 2 S. 2 flStEG. Zu der Prüfung der Gesellschaftseigenschaft gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL lässt sich hier nach folgendes festhalten. Der Trust unterliegt –

wie eine juristische Person – nicht der liechtensteinischen Vermögenssteuer. Hinsichtlich der Erträge wird der Trust wie eine ausländische juristische Person besteuert, die in Liechtenstein beschränkt steuerpflichtig ist; dies auch dann, wenn die Verwaltung des Trusts im Inland erfolgt. Die abkommensrechtliche Frage, ob der Trust «für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird», lässt sich damit grundsätzlich bejahen, auch wenn die Besteuerung wie eine *ausländische* juristische Person erfolgt. Zur abkommensrechtlichen Gesellschaftseigenschaft gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL tritt gem. Art. 4 Abs. 1 S. 1 DBA D-FL als zusätzliches Erfordernis der *Ansässigkeit* ein personenbezogenes Merkmal hinzu. Während das für die Ansässigkeit erforderliche personenbezogene Merkmal bei Stiftungen sowie Anstalten und Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit bereits durch den Satzungssitz gegeben ist, stellt sich bei Trusts und Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit durchaus die Frage, wie die abkommensrechtliche Bestimmung des Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA D-FL der Steuerpflicht aufgrund des «Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder Errichtung oder eines anderen ähnlichen Merkmals» auszulegen ist.

Art. 900 Abs. 1 flPGR sieht für Trusts, die auf eine Dauer von mehr als 12 Monaten begründet werden, eine Eintragungsverpflichtung in das Öffentlichkeitsregister vor, bei welcher gem. Art. 900 Abs. 2 d) flPGR auch die Eintragung der Firma und des Sitzes des Treuhänders vorgesehen ist. Diese Eintragungsverpflichtung verkörpert eine gewisse, auch mit einer Leitungsbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 2 lit. a DBA D-FL oder mit einer durch eine Vollmacht begründeten Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 DBA D-FL vergleichbare «Mindestnachhaltigkeit», die als ein «ähnliches Merkmal» im Sinne der Vorschrift qualifizieren sollte. Sofern ein Treuhänder mit Sitz in Liechtenstein die Eintragung eines derart

qualifizierten Trusts in das Öffentlichkeitsregister bewirkt, ist das für die steuerrechtliche Ansässigkeit geforderte personenbezogene «ähnliche» Merkmal für einen Trust gegeben. Im Zusammenhang mit Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL kann diese Ansicht auch durch die Bezugnahme des nationalen liechtensteinischen Steuerrechts in Art. 65 flSteG gestützt werden, in welchem im Zusammenhang mit Trusts auf den «Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung im Inland» als für Besteuerungszwecke geeignet erscheinendes personenbezogenes Merkmal Bezug genommen wird.

Nach den vorstehenden Ausführungen sind für liechtensteinische Trusts nach dem DBA D-FL die personenbezogenen Ansässigkeitsmerkmale gegeben, wenn kumulativ folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Verwaltung durch einen Treuhänder oder bei Mittreuhändern wenigstens einen Mittreuhänder mit Sitz in Liechtenstein, der gem. Art. 900 Abs. 1 fIPGR einer Eintragungsverpflichtung für qualifizierte Trusts unterliegt
- Tatsächlicher Vollzug der Eintragung des Trusts in das Öffentlichkeitsregister gem. Art. 900 Abs. 2 fIPGR
- Erzielung von inländischen Erträgen in Liechtenstein gemäss Art. 44 Abs. 2 flSteG, die zu einer Veranlagungspflicht gem. Art. 94 flSteG führen. Die Veranlagung kann zu einer Steuerbelastung führen, die gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL dem Grunde nach nicht ausschliesslich auf die Mindestertragssteuer beschränkt ist

Die Begrenzung der Protokollbestimmung 2c zu Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL, die eine Ansässigkeit für Personen ausschliesst, die «ausschliesslich der Mindestertragsteuer in Liechtenstein unterlie-

gen», ist zumindest dann nicht einschlägig, wenn der Trust in Liechtenstein der ordentlichen Besteuerung unterliegende inländische Erträge erzielt, z. B. aus Betriebsstätten und Immobilien der ordentlichen Besteuerung.

Letztlich scheidet die Ansässigkeit des Trust aber an Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA D-FL, nach welchem eine «Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat belegenem Vermögen steuerpflichtig ist». Genau dies ist gem. Art. 44 Abs. 2 flSteG beim Trust der Fall.

Neben den vorstehend aufgeführten, in Liechtenstein durchaus gebräuchlichen stiftungsähnlichen Rechtsinstituten ohne Anteilseigner sind gesellschaftsrechtlich zwei weitere Ausprägungsformen ohne Rechtspersönlichkeit vorgesehen, die bislang in der liechtensteinischen Rechtspraxis allerdings keine weite Verbreitung gefunden haben.

Zu diesen gehört das **Treuunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit**<sup>33</sup>, das keine juristische Person ist. Es wird im Umkehrschluss zu Art. 44 Abs. 1 lit. c flSteG in Liechtenstein auch nicht wie eine juristische Person besteuert, sondern unterliegt aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Subsumierung des Rechtsinstituts unter die Vierte Abteilung des fIPGR («Besondere Vermögenswidmungen») der Besteuerung gem. Art. 65 flSteG, wie sie oben bereits für den Trust beschrieben wurde. Die Ansässigkeit des Treuunternehmens ohne Rechtspersönlichkeit scheidet damit – wie auch der Trust – über Art. 4 Abs. 2 Satz 2 DBA D-FL letztlich an Art. 44 Abs. 2 flSteG, der die Besteuerung von besonderen Vermögenswidmungen auf inländische Erträge beschränkt.

**Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit** sind gem. Art. 534 Abs. 4 fIPGR zivilrechtlich ebenfalls möglich. Auch sie qualifizieren als «beson-

<sup>33</sup> Art. 932a § 1 Abs. 1 fIPGR, vgl. auch Art. 932a § 2 Abs. 3 fIPGR.

## DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN D – LI: VORTEILE

dere Vermögenswidmung oder Vermögensmasse» gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL. Hinsichtlich der Besteuerung ist aber – anders als bei Treuunternehmen – in Art. 44 Abs. 1 a flSteG die Bezugnahme auf die Anstalt nicht auf Anstalten mit Persönlichkeit eingeschränkt, insofern ist davon auszugehen, dass Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit mit Satzungssitz in Liechtenstein stets und unabhängig vom Vorhandensein liechtensteinischer Ertragsquellen wie juristische Personen zu besteuern sind und stets einer Veranlagungspflicht gem. Art. 94 flSteG unterliegen.

Hinsichtlich des für das Kriterium der Ansässigkeit bedeutsamen personenbezogenen Merkmals ist darauf hinzuweisen, dass bei Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit Art. 534 Abs. 4 flPGR auf die anwendbaren Vorschriften über das stillschweigende Treuhandverhältnis verweist. Letztlich wird über Art. 898 flPGR auf die Gesetzesvorschriften des liechtensteinischen Trustrechts in Art. 897–932 flPGR verwiesen. Nach alledem ist eine liechtensteinische Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit zivilrechtlich ein Trust. Es erscheint damit naheliegend, für die Ansässigkeit einer Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit die gleichen personenbezogenen Ansässigkeitsmerkmale

anzuwenden, wie dies für den Trust beschrieben wurde. Die Anstalt muss also durch einen liechtensteinischen Treuhänder verwaltet und in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Anders als beim Trust und beim Treuunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit ist das Ausschlusskriterium der (ausschliesslichen) Besteuerung inländischer Erträge nicht erfüllt, da Anstalten gem. Art. 44 Abs. 1 lit. a flSteG auch ohne Rechtspersönlichkeit stets wie juristische Personen besteuert und entsprechend veranlagt werden.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass für Trusts, Treuunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit und Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit die nach Protokollpunkt 2 c zu Art. 4. Abs. 1 DBA potentiell ansässigkeits-schädliche Option zur Besteuerung als Privatvermögensstruktur gem. Art. 64 flSteG nicht zur Verfügung steht, da diese gem. Abs. 1 auf juristische Personen beschränkt ist.

Insgesamt ergibt sich für die in Liechtenstein verfügbaren stiftungsähnlichen Rechtskonstrukte ohne Anteilseigner folgendes Ergebnis hinsichtlich der Beurteilung der Ansässigkeit der Gesellschaft im Sinne des DBA D-FL (vgl. Tabelle):

<b>Ansässigkeit der Gesellschaft i. S. d. DBA D-FL</b>	<b>Mit Rechtspersönlichkeit</b>	<b>Ohne Rechtspersönlichkeit</b>
Stiftung	Ja	Existiert nicht
Anstalt	Ja	Ja, sofern durch FL-Treuhänder verwaltet und ein Öffentlichkeits-Registereintrag vorliegt
Treuunternehmen	Ja	Nein
Treuhänderschaft/Trust	Existiert nicht	Nein

Tabelle: Abkommensrechtliche Ansässigkeit von Stiftungen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem DBA D-FL

Die Prüfkette der Abkommensberechtigung der liechtensteinischen stiftungsähnlichen Rechtsinstitute einschliesslich der Stiftung selbst ent-

spricht bis zu diesem Punkt den internationalen Standards gemäss dem OECD-Musterabkommen. Die genannten abkommensrechtlichen «Gesellschaften» qualifizieren, sofern sie nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegen und sie ein geeignetes personenbezogenes Ansässigkeitsmerkmal erfüllen, in vergleichbarem Umfang für die Abkommensberechtigung nach dem DBA D-FL wie z. B. die österreichische

Privatstiftung nach dem bereits seit langem bestehenden DBA D-AT; gemeinschaftsrechtliche Unterschiede, die sich auf das Steuerrecht auswirken können, bestehen zwischen dem EU-Mitglied Österreich und dem EWR-Mitglied Liechtenstein nicht.

Teil 2 des Artikels erfolgt in «Steuer Revue»  
Nr. 7/8