

---

# Ansässigkeiten und Abkommens- vorteile liechten- steinischer Stiftun- gen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem neuen Doppelbesteuer- ungsabkommen Deutschland – Liechtenstein<sup>34</sup>

**Kurzfassung des Inhalts 1. Teil,  
erschienen in «Steuer Revue» Nr. 6**

Das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht bietet seit 1926 mit der Stiftung, der Anstalt, dem Trust und dem Treuunternehmen eine Vielzahl von stiftungsähnlichen Rechtsinstituten mit und ohne Rechtspersönlichkeit. Nach dem Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein per 1. Januar 2013 stellt sich nunmehr die Frage, welche liechtensteinischen Rechtsinstitute unter welchen Voraussetzungen Abkommensvorteile geniessen und sich somit für eine grenzüberschreitend errichtete Vermögens- und Unternehmensnachfolge für deutsche Unternehmer im EWR-Raum anbieten. Im ersten



---

**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

---

Teil des Beitrages in der letzten Ausgabe wurde gezeigt, dass diejenigen stiftungsähnlichen liechtensteinischen Rechtsinstitute, die keine Anteilseigner aufweisen, dann ansässig im Sinne des DBA sind und für die Abkommensvorteile uneingeschränkt qualifizieren, wenn sie eine Rechtspersönlichkeit aufweisen und ordentlich in Liechtenstein wie eine juristische Person besteuert werden; dies trifft insbesondere zu für die Stiftung, die Anstalt und das Treuunternehmen. Die Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit, die zivilrechtlich einem Trust gleicht, ist ebenfalls unter bestimmten Voraussetzungen als steuerlich ansässig zu qualifizieren. Im vorliegenden zweiten Teil des Beitrages wird auf die spezifischen Aktivitäts- und Substanzvorbehalte des dem deutschen § 50 d Abs. 3 EStG nachempfundenen Art. 31 DBA D-FL (i. V. m. den dazugehörigen Protokollbestimmungen) eingegangen. Es wird gezeigt, dass diese Aktivitätsvorbehalte im Abkommen nur dann zusätzliche Anforderungen für die Gewährung von Abkommensvorteilen begründen, wenn das betreffende liechtensteinische Rechtsinstitut – wie Kapitalgesellschaften – über Anteilseigner oder Gesellschafter verfügt.

## Teil 2

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

In dem dieser Betrachtung zugrunde liegenden Unternehmensnachfolgeszenario soll die liechtensteinische Stiftung oder ein anderes anteilseignerloses, unter dem DBA D-FL abkommensrechtlich als in Liechtenstein ansässig zu qualifizierendes stiftungsähnliches Rechtsinstitut (s.o. Abschnitt 2, nachfolgend vereinfachend als «Stiftung» bezeichnet) als Beteiligungsträgerstruktur Einkünfte aus Deutschland beziehen.

Ist die Stiftung etwa an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, so betrifft dies Dividendeneinkünfte i. S. d. Art. 10 DBA D-FL und Veräusserungserlöse i. S. d. Art. 13 DBA D-FL. Auch für weitere relevante Einkunftsarten, z. B. Unternehmensgewinne gem. Art. 7 DBA D-FL, Zinsen gem. Art. 11 DBA D-FL oder Lizenzgebühren gem. Art. 12 DBA D-FL sind seit dem 1. Januar 2013 Abkommensvorteile gegenüber dem bisherigen abkommensfreien Zustand vorgesehen. Der Anwendungsbereich des Art. 31 («Gesellschaft, die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht») ist somit vorliegend zweifelsohne eröffnet.

Es stellt sich die Frage, ob die abkommensrechtlichen «Anti-Missbrauchsregelungen» des Art. 31 i. V. m. den Protokollbestimmungen 11 bis 13 des DBA D-FL geeignet sind, die zu gewährenden Abkommensvergünstigungen der im zweiten Abschnitt als «ansässige Gesellschaften» qualifizierten Stiftungen wieder einzuschränken. Die korrekte Auslegung dieser Abkommensvorschriften erweist sich als anspruchsvoll und wird in zwei Schritten vollzogen:

Die von den Abkommensparteien getroffenen Regelungen des DBA wurden an die Formulierungen des § 50d Abs. 3 dESTG angelehnt. Es

## Inhaltsverzeichnis Teil 2

Teil 1 des Beitrages ist in «Steuer Revue» Nr. 6 erschienen

### 1 Einleitung

### 2 Abkommensrechtliche Ansässigkeit liechtensteinscher Rechtsinstitute

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

### 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:

wird deswegen zunächst am Beispiel einer österreichischen Privatstiftung analysiert, welche Bedeutung der bereits seit längerer Zeit bestehenden nationalen Vorschrift des § 50d Abs. 3 dESTG im Anwendungskontext von Auslandsstiftungen ohne Anteilseigner zukommt.

Anschliessend werden die obigen Bestimmungen des DBA D-FL erläutert. Es zeigt sich, dass

<sup>34</sup> Dieser Artikel erschien erstmalig in der deutschen Zeitschrift ZErB, Ausgabe 8/2013. Wir danken für die freundliche Genehmigung des Nachdrucks.

die in den DBA-Vorschriften gleichlautend zur nationalen Vorschrift verwendeten Begriffe der «Gesellschaft» und der «Beteiligung» einer eigenständigen abkommensrechtlichen Auslegung bedürfen, die von den Auslegungen der gleichlautenden Begriffe im nationalen deutschen Steuerrecht abweichen. Es wird gezeigt, welche Auswirkungen die begrifflichen Auslegungsunterschiede auf die im DBA gewählten und auf zwei Teile verteilten (Art. 31 und insbes. Protokollbestimmung 11a DBA D-FL) Formulierungen haben und welche alternierenden Rechtsfolgen die beiden Teile im Hinblick auf die mögliche Einschränkung von Abkommensvorteilen der im zweiten Abschnitt untersuchten liechtensteinischen Rechtsinstitute ohne Gesellschafter/Anteilseigner mit sich bringen.

### 3.1 § 50d Abs. 3 dEStG im nationalen Kontext und im Verhältnis zu Auslandsstiftungen

§ 50d Abs. 3 dEStG lautet nach den letzten europarechtlich veranlassten Änderungen<sup>35</sup> in seiner neuesten Fassung<sup>36</sup> wie folgt:

*«§ 50d (3) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 (hier: reduzierte Steuersätze aus DBA, Anm. des Verf.) oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie*

*1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder*

*2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.»*

Diese gerade erst revidierte Vorschrift ist nahezu unverständlich und wird in der deutschen Literatur entsprechend vernehmlich kritisiert<sup>37</sup>. Der Zweck der Vorschrift besteht darin, abkommensrechtlich grundsätzlich zu gewährende Vorteile dann einzuschränken, *wenn* und *soweit* an der «ausländischen Gesellschaft» Personen beteiligt sind, die – vereinfacht gesagt – selbst nicht für die Privilegien eines DBA qualifizieren. Es soll hierdurch vermieden werden, dass Investoren, die selbst nicht in den Genuss von Abkommensvorteilen kommen können, sich durch die «Dazwischenschaltung» einer abkommensrechtlich qualifizierenden Gesellschaft indirekt Vorteile verschaffen können, die ihnen selbst bei unmittelbarer Beteiligung gar nicht zustünden («Anti-Treaty-Shopping»)<sup>38</sup>.

In der Literatur wird davon ausgegangen, dass im Kontext der Vorschrift des § 50d EStG mit «ausländischen Gesellschaften» nur solche Rechtsinstitute gemeint sind, die mit deutschen Personengesellschaften<sup>39</sup> oder Kapitalgesellschaften<sup>40</sup> zumindest insoweit vergleichbar sind, als sie über «beteiligte Personen» i. S. v. Gesellschaftern/Anteilseignern verfügen<sup>41</sup>. Um überhaupt in den Anwendungsbereich des nationalen «Gesellschaftsbegriffs» i. S. d. des § 50d Abs. 3 dEStG zu gelangen, müssen an einem ausländischen Rechtsgebilde also wiederum natürliche oder juristische Personen<sup>42</sup> *gesellschaftsrechtlich* beteiligt sein<sup>43</sup>. Dies ist bei *Stiftungen* als anteilslosem Zweckvermögen gerade nicht der Fall. Anteilseignerlose Stiftungen gehören demnach im nationalen Kontext *nicht* zu den «Gesellschaften», die von der nationalen Anti-Treaty-Shopping Regelung betroffen sind.

Sieht ein DBA eine Abkommensberechtigung von Stiftungen vor, wie dies z. B. bei der österreichischen Privatstiftung der Fall ist<sup>44</sup>, so kommt sie stets in den uneingeschränkten Genuss der Abkommensvorteile; § 50d Abs. 3 stellt hierbei keine Hürde dar, schon da die personale Voraussetzung der Beteiligung von Personen<sup>45</sup> nicht erfüllt ist. Soweit ersichtlich, hat es auch in der deutschen Praxis bei der Behandlung von Auslandsstiftungen, wie z. B. der österreichischen Privatstiftung, hinsichtlich der grundsätzlichen abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Privatstiftung und der nach dem DBA D-AT gebotenen Reduzierung von Quellensteuern bislang keine nennenswerten Schwierigkeiten in der Auslegungspraxis des § 50d Abs. 3 EStG gegeben. Es wurden insbesondere an Auslandsstiftungen bislang keine Anforderungen an eine «eigene Wirtschaftstätigkeit», an eine «für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb» oder an eine «Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr» gestellt. Eine zunächst einbehaltene Kapitalertragsteuer konnte vielmehr auf dem Antragswege bislang problemlos auf den im DBA vorgesehenen Wert, im Falle von Österreich also auf 5% bzw. 15%<sup>46</sup>, reduziert werden<sup>47</sup>.

Zivilrechtliche Gründe, die einer gleichartigen steuerrechtlichen Interpretation dieser nationalen Vorschrift im Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen dem Grunde nach entgegenstehen, sind nicht erkennbar, da auch liechtensteinische Stiftungen keine Anteilseigner aufweisen. Der Höhe nach sind allerdings nach dem DBA D-FL z.T. weitergehende Quellensteuerreduzierungen als in dem schon etwas älteren DBA D-AT vorgesehen, etwa im Bereich der Dividendenbesteuerung, in welcher unter bestimmten Bedingungen ein Nullsteuersatz vorgesehen ist.

### 3.2 Art. 31, Protokollbestimmungen 11 bis 13 DBA D-FL

Die Verhandlungen in 2011 um das DBA waren ein politischer Balanceakt, bei dem es gelungen ist, langjährig bestehende wechselseitige Vorbehalte aufzulösen. Auf der Seite der deutschen Verhandlungsdelegation bestand aber offenbar eine grosse Sorge, dass eine uneingeschränkte Abkommensberechtigung liechtensteinischer Gesellschaften zu einem «Treaty Shopping» führen könnte, bei welchem internationale Investoren aus Jurisdiktionen, die ihrerseits kein

<sup>35</sup> Vgl. Dorfmueller (2011).

<sup>36</sup> Vgl. BeitrRLUmsG (2011).

<sup>37</sup> Vgl. z. B. Lüdicke (2012) m. w. N.

<sup>38</sup> Vgl. Dorfmueller (2011), Käshammer & Schümmer (2011).

<sup>39</sup> Vgl. für die deutschen Personengesellschaften §§ 105–237 dHGB und ihre internationalen Entsprechungen.

<sup>40</sup> Etwa die internationalen Entsprechungen der deutschen Aktiengesellschaft gem. AktG oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem. GmbHG, wie sie wohl auch in den Anlagen für die Mutter-/Tochter-Richtlinie qualifizierender Gesellschaften in EU\_M-/T-RL (1990) enthalten sind.

<sup>41</sup> Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357–363, insbesondere das Prüfschema auf S. 361.

<sup>42</sup> Vgl. Hahn-Joecks (2012), § 50d Abs. 3, Rz. E 19; Klein (2012), § 50d Abs. 3, Rz. 81, Scholz (2010), S. 26.

<sup>43</sup> Vgl. Ramackers (2012), Rz. 135; Schönfeld (2011), § 50d Abs. 3 EStG, Rz. 81.

<sup>44</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 lits, d,e DBA D-AT (2002)

<sup>45</sup> Vgl. § 50d Abs. 3 S. 1, 2. Teilsatz «...soweit Personen an ihr beteiligt sind,...»; vgl. Scholz (2010), S. 25.

<sup>46</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit a oder b DBA D-AT (2002)

<sup>47</sup> Wäre die österreichische Mutterkörperschaft keine anteilslose Stiftung, sondern eine Kapitalgesellschaft mit Anteilseignern, so käme eine weitere Reduzierung der Quellensteuer auf 0% gemäss der Mutter-/Tochter-Richtlinie in Betracht; vgl. § 43b Abs. 1 EStG (Umsetzung MT-RL in deutsches Recht) i. V. m. Absatz 2 (Verweis auf Liste qualifizierender Gesellschaftsarten) i. V. m. EU M-/T-RL (1990), Anlage lit. t für Österreich (Fehlen der Gesellschaftsform der Stiftung).

DBA mit Deutschland unterhalten, die gewährten Abkommensvorteile des DBA D-FL missbrauchen könnten. Auch weil die diesbezügliche nationale Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG, wie viele andere «Treaty Override»-Vorschriften auch<sup>48</sup>, derzeit einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterliegen<sup>49</sup>, sollte offenbar eine diesbezügliche Vorschrift auch im DBA selbst mit verankert werden.

Art. 31 DBA D-FL i. V. m. den Protokollbestimmungen 11–13 des DBA stellt eine in der deutschen Abkommenspraxis bislang einzigartige und deswegen besonders auslegungsbedürftige Regelung zur Missbrauchsvermeidung dar.

Den Kern von Art. 31 Abs. 1 DBA D-FL stellt ein umfassender Aktivitätsvorbehalt dar, nach welchem eine liechtensteinische «Gesellschaft» «nur dann» Anspruch auf «alle Vergünstigungen nach diesem Abkommen» haben soll, wenn sie u. a. selbst in Liechtenstein «aktiv gewerblich tätig» ist. Die Anforderungen an die nachzuweisende aktive gewerbliche Tätigkeit sind strenger als die Anforderungen des § 50d Abs. 3 dEStG an eine «eigene Wirtschaftstätigkeit» und werden im weiteren Verlauf der Vorschrift auch näher beschrieben: Sie werden in Satz 2 negativ gegen verschiedene, offenbar als «passiv» erachtete Tätigkeiten wie Vermögensverwaltungs-, Finanzierungs- und Lizenzierungstätigkeiten abgegrenzt, in Abs. 2 durch Kriterien einer qualitativen und quantitativen «Erheblichkeit» erweitert sowie in Protokollpunkt 11 lita. b., c und Protokollpunkt 12 inhaltlich ausgeweitet und präzisiert. Soglich flankiert wird der beschriebene Aktivitätsvorbehalt durch Art. 31 Abs. 4 DBA, der die weitere Anwendbarkeit nationaler Missbrauchsvermeidungsvorschriften auch im DBA Kontext für zulässig erklärt und Protokollpunkt 13, der eine salvatorische Klausel für den Fall enthält, dass Art. 31 DBA an irgendeiner Stelle gegen europäisches Primärrecht verstößt.

Vergleicht man die DBA-Bestimmungen weiter mit der oben beschriebenen Regelung des § 50d

Abs. 3 dEStG, so ist festzustellen, dass die unmittelbar im DBA D-FL unter Art. 3 Abs. 1 lit e) gegebene, und damit hier auch im Kontext des Art. 31 vorrangig anwendbare Definition des Begriffs «Gesellschaft» deutlich umfassender ist als die Gesellschaftsdefinition im nationalen Kontext des § 50d Abs. 3 dEStG. Sie umfasst – wie im zweiten Abschnitt gezeigt und anders als im nationalen Kontext (S. oben Abschnitt 3.1) – auch juristische Personen *ohne* Anteilseigner, also insbesondere die ansässige liechtensteinische Stiftung.

Liechtensteinische Stiftungen entfalten, wie österreichische Privatstiftungen auch, im Normalfall schon aufgrund der zivilrechtlichen Beschränkung des Art. 552 § 1 Abs. 2 FIPGR keine im oben beschriebenen Sinne des Abkommens als «ausreichend» für die Gewährung aller Vergünstigungen erachtete «aktive gewerbliche Tätigkeiten». Der beschriebene Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 Abs. 1 eröffnete also, wollte man ihn auch in diesem Falle anwenden (hierzu sogleich), insbesondere Deutschland die Möglichkeit, Stiftungen und anderen ansässigen Gesellschaften ohne Anteilseigner, Abkommensvergünstigungen in inhaltlich unbestimmtem Umfang<sup>50</sup> zu versagen.

Dieses bis dahin stossende Ergebnis des Art. 31 DBA D-FL, nach welchem ansässige liechtensteinische Stiftungen, anders als z. B. ansässige österreichische Privatstiftungen, «nicht alle Vergünstigungen» in Anspruch nehmen können sollen, wird aber in den Protokollbestimmungen zu Art. 31 des Abkommens für anteilseignerlose Gesellschaften wieder aufgehoben:

Gem. Protokollpunkt 11 a) des Abkommens ist Art. 31 Abs. 1 DBA D-FL «nur» anzuwenden, «soweit an der Gesellschaft Personen beteiligt sind, die keinen oder keinen vollständigen Anspruch auf Vergünstigungen nach diesem Abkommen hätten». Der stark einschränkende Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 soll also nach der Protokollbestimmung inhaltlich nur dann an-

gewendet werden, *wenn* und soweit an der Gesellschaft *überhaupt* Personen beteiligt sind, nicht aber, wenn die abkommensrechtliche Gesellschaft gar keine Gesellschafter hat.

An einer liechtensteinischen Stiftung als «rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen»<sup>51</sup> sind, wie auch bei Stiftungen in Deutschland und Österreich, *ex definitione keine* Personen im gesellschaftsrechtlichen Sinne als Gesellschafter beteiligt. Bei der Abwesenheit von beteiligten Personen können naturgemäss auch keine Ansprüche auf Vergünstigungen dieser Personen geprüft werden. Die Bedingung des Protokollpunktes 11 a) DBA («soweit ... Personen beteiligt sind») ist somit bei diesen Gesellschaften nicht erfüllt.

Der Begriff der «Beteiligung» ist ein abkommensrechtlicher Begriff, der im Abkommen selbst nicht definiert ist. In einem solchen Falle kommt nach Art. 3 Abs. 2 DBA D-FL aus deutscher Sicht eine Auslegung in Betracht, die nach dem deutschen Steuerrecht geboten erscheint. Nachdem in der deutschen Vorlage für Art. 31 i. V. m. den Protokollbestimmungen 11 bis 13 DBA D-FL, dem oben beschriebenen § 50d Abs. 3

dEStG, der Begriff der Beteiligung ausschliesslich auf Gesellschaften mit Anteilseignern gerichtet ist (s.o.), ist davon auszugehen, dass dies auch für die hier vorliegenden abkommensrechtlichen Anti-Missbrauchsregelungen der Fall ist.

Wenn man den nationalen Beteiligungsbegriff abweichend z. B. mit Blick auf die ausensteuerliche Vorschrift des § 15 Abs. 1 dAStG sehr weit auslegen wollte, stiesse man zusätzlich auch auf die Begünstigten der Stiftung «entsprechend ihrem Anteil». Diese Begünstigten sind im vorgestellten Szenario häufig in Deutschland Wohnhafte Familienangehörige des Stifters. Eine derartige Ausweitung des Beteiligungsbegriffes auf ausensteuerlich bezugs- oder anfallsberechtigzte Personen verbietet sich allerdings, da vorliegend annahmegemäss der Nachweis der Vermögensverselbständigung gem. § 15 Abs. 6 Nr. 1 dAStG eben gerade geführt wurde und damit § 15 Abs. 1 AStG mit seinen zudem inhaltlich unscharf formulierten Bezugsberechtigungs-, Anfalls- und Anteilsbegriffen<sup>52</sup> nicht anwendbar ist.

Die Folge ist, dass der Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 Abs. 1 DBA D-FL gem. Protokollpunktes

<sup>48</sup> Zu nennen wären etwa folgende Bestimmungen des EStG, die indirekt von einem entsprechenden Verfassungsgerichtsentscheid betroffen wären: § 15 Abs. 1a (Besteuerung der Veräusserungsgewinne bei Veräusserung nach Sitzverlegung einer SE); § 17 Abs. 5 S. 3 (Besteuerung der Veräusserungsgewinne bei Veräusserung nach Sitzverlegung einer SE); § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1, 2 (Steuerfreistellung nur durch Gewährung von abkommensbedingten Vorteilen), im DBA D-FL unter Art. 23 Abs. 3 geregelt; § 50d Abs. 10 (Umqualifizierung von Gesellschafterdarlehen als Unternehmensgewinne, nachgebildet in Art. 7 Abs. 4 DBA D-FL. Im KStG ist die Regel § 8b Abs. 1 S. 3 betroffen, die gegen die Umqualifizierung von Dividenden als Betriebsaufwand in Luxemburg gerichtet ist.

<sup>49</sup> BFH Vorlage an BVerfG vom 10.1.2012, Az I R 66/09

<sup>50</sup> Die Formulierung «hat nur dann im anderen Vertragsstaat Anspruch auf alle Vergünstigungen nach diesem

Abkommen» lässt völlig offen, was inhaltlich eine «Vergünstigung» darstellt und welche «Vergünstigungen» im Falle des Nichterfüllens der Aktivitätsbedingungen seitens Deutschlands konkret versagt werden könnten. «Nicht alle Vergünstigungen» ist semantisch nicht gleichbedeutend mit «keine Vergünstigungen» sondern mit dem gesamten Spektrum denkbarer Kombinationen von «keine Vergünstigungen» bis «Alle Vergünstigungen mit Ausnahme einer Einzigen». Ein subsidiärer Rückgriff gem. Art. 31 Abs. 4 DBA auf die nationale Vorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG führt auch nicht weiter, da dieser – wie gezeigt – anteilseignerlose Gesellschaften wie Stiftungen gar nicht erfasst.

<sup>51</sup> Art. 552 § 1 Abs. 1 fIPGR.

<sup>52</sup> Vgl. ausführlich Schulz (2010) oder Wenz & Linn (2009)

11 a) («Artikel 31 Abs. 1 ist *nur* anzuwenden, wenn...») im Falle von anteilseignerlosen Stiftungen und vergleichbaren liechtensteinischen Rechtsträgern ohne Anteilseigner *nicht anzuwenden* ist und ins Leere geht. Eine Abkommensberechtigung der oben genannten, als ansässig zu qualifizierenden, anteilseignerlosen Gesellschaften i. S. d. DBA besteht hiernach *stets* und *ohne Prüfung* der oben beschriebenen Aktivitäts- und Substanzbedingungen für eine «aktive gewerbliche Tätigkeit».

Die in Art. 31 DBA D-FL formulierten strengen Kriterien des Aktivitätsvorbehaltes bleiben nur noch für Gesellschaften mit gesellschaftsrechtlichen Anteilseignern (also etwa liechtensteinische Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Anstalten mit Anteilsrechten, Treuunternehmen mit Anteilsrechten) bestehen, deren Gesellschafter nicht selbst abkommensberechtigt sind oder die bestimmte, in Protokollbestimmung 11 lit. a Satz 2 beschriebene Mindestkriterien nicht erfüllen.

### 4 Würdigung des Ergebnisses

Das hier beschriebene Einsatzszenario einer liechtensteinischen Beteiligungsträgerstiftung zur Konzeption einer Unternehmens- und Vermögensnachfolge deutscher mittelständischer Unternehmer beinhaltet einen völlig anderen Anwendungskontext als das durch die Bestimmung des § 50d Abs. 3 dEStG zu bekämpfende Missbrauchsszenario der «Zwischenschaltung» von Rechtsträgern.

Dass die dargelegte Interpretation der Vorschriften des DBA D-FL auch bewusst von den Vertragsparteien intendiert wurde, kann man bereits dem Zweck der Rezeptionsvorlage des § 50d Abs. 3 dEStG entnehmen, der der im DBA gewählten Formulierung von Art. 31 i. V. m. Protokollpunkt 11 a) zu Grunde lag: Es ist nachvollziehbar, dass unbedingt vermieden werden soll, dass grundsätzlich nicht abkommensberechtigte

«Offshore-Investoren» (etwa aus den Cayman Islands) eine liechtensteinische Gesellschaft missbräuchlich zur «Erschleichung» einer mittelbaren Abkommensberechtigung verwenden können, die ihnen selbst nicht zusteht. Auch § 50d Abs. 3 dEStG ist (ausschliesslich) dazu bestimmt, die beschriebenen Szenarien eines «Treaty shopping», nicht aber die Abkommensberechtigung originärer gesellschaftsrechtlicher Grundstrukturen eines Abkommenspartners zu unterbinden, wie auch das vorgestellte Beispiel einer österreichischen Privatstiftung zeigt<sup>53</sup>. Aufgrund der verschärften Aktivitätsbedingungen des Art. 31 wird ein über den nationalen § 50d Abs. 3 dEStG hinausgehender Regelungsumfang für «Anti Treaty Shopping» erreicht, ohne Stiftung Abkommensvergünstigungen zu versagen.

Die im Ergebnis uneingeschränkte Zubilligung der Abkommensberechtigung einer liechtensteinischen Stiftung ist auch steuersystematisch gerechtfertigt, dann anders als der Gesellschafter einer Zwischengesellschaft, die im aussensteuerlichen System der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 dAstG) behandelt werden, verzichtet der Stifter bei Stiftungen vorbehaltlos auf das zugewandte Vermögen. Diese gesellschaftsrechtlichen Unterschiede haben den Gesetzgeber im Bereich der Auslandsstiftungen auch veranlasst, explizit für Stiftungen das vom Motivtest in § 8 Abs. 2 dAstG abweichende «Entlastungskonzept» des § 15 d Abs. 6 Nr. 1 AstG zu entwickeln, das seinen Schwerpunkt im Ergebnis in der tatsächlichen vermögensrechtlichen Verselbstständigung der ausländischen Familienstiftung findet, wie auch die deutsche Bundessteuerberaterkammer im Zusammenhang mit den Beratungen zum Jahressteuergesetz erklärt<sup>54</sup>. Sie führt in diesem Zusammenhang zutreffend aus:

«... die vermögensrechtliche Verselbstständigung salviert grundsätzlich unterschiedslos sämtliche Einkunftssphären der ausländischen Familienstiftung. Anders als bei Zwischengesellschaften wird die ausländische Familien-

stiftung ungeachtet der von ihr erzielten Einkünfte für steuerliche Zwecke insgesamt als eigener Rechtsträger anerkannt. Die Abschirmwirkung der Familienstiftung für die an ihr beteiligten Personen beruht hier nicht auf der «guten wirtschaftlichen» Tätigkeit, sondern auf der vermögensrechtlichen Verselbstständigung an sich.»<sup>55</sup>

Bei der Frage der Beurteilung der Ansässigkeit von liechtensteinischen Stiftungen und der Gewährung von Abkommensvorteilen kann nichts anderes gelten, zumal eine andere Interpretation auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken aufwerfen würde: Wenn der Gesetzgeber die vermögensrechtliche Verselbstständigung schon nach nationalem Recht zum Massstab der gemeinschaftsrechtlichen Exkulpation erhebt, erscheint es wenig folgerichtig, diesen Massstab bei der Frage der Gewährung von DBA-Abkommensvorteilen an ausländische Familienstiftungen letztlich doch wieder einzuschränken.

Auch im – vergleichbaren – Falle von Österreich ist eine Privatstiftung stets und unabhängig von einer (bekannten) mangelnden gewerblichen Betätigungsmöglichkeit stets und uneingeschränkt abkommensberechtigt.

Eine sachgerechte Auslegung der Regelungen des DBA würde mithin ausschliesslich beobachtbare Missbrauchsfälle des liechtensteinischen Stiftungsrechtes betreffen: Sollten etwa bei einer Stiftung – anders als hier unterstellt – Rechtsgestaltungen gewählt werden, die dem Stifter auch nach dem Zeitpunkt der Stiftungserichtung eine treuhandähnliche (z. B. bei Vorliegen von Mandatsverträgen) oder zumindest eine starke, gesellschaftsähnliche Rechtsposition (vorbehaltene starke Stifterrechte ohne Erbringung eines «Vermögensopfers») vermitteln, so kann es im Sinne einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift gegen etwaiges «Treaty Shopping» sachgerecht sein, alternativ eine eigene Abkommensberechtigung des «Gesellschafters» oder alternativ eine eigene substantielle Akti-

vität der Stiftung zur Erlangung von Abkommensvorteilen zu fordern<sup>56</sup>, wie dies für Gesellschaften mit Anteilseignern gefordert wird. Ist dieser «Gesellschafter» eine unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtige Person, so bleibt es Deutschland zudem nach Art. 31 Abs. 4 lit. a) DBA zudem weiterhin unbenommen, die eigenen Missbrauchsvorschriften, etwa des Aussensteuerrechtes für Familienstiftungen, anzuwenden.

Im Ergebnis sind ordentlich wie juristische Personen besteuerte liechtensteinische Stiftungen und andere liechtensteinische Rechtsträger mit oder ohne Rechtspersönlichkeit stets und uneingeschränkt abkommensberechtigt, da Art. 31 Abs. 1 DBA nach Protokollbestimmung 11 a DBA D-FL nicht anwendbar ist, sofern keine «Gesellschafter» bestehen, also tatsächlich eine Vermögensverselbstständigung stattgefunden hat und keine rechtsmissbräuchlichen Anwendungsszenarien, Gestaltungen mit Mandatsverträgen oder ähnliche Dinge vorliegen.

### Literatur:

BStBK (2012). Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung «Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013», Drucksache 17/10000, abgerufen am 27. Oktober 2012 unter URL <http://www.bundestag.de/bundestag/auschuesse17/a07/anhoeerungen/2012/100/Stellungnahmen/04-BStBK.pdf>

Dorfmüller, P. (2011). Die geplante Neufassung der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmG. IStR, S. 857–863.

Gierhake (2013). Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, Zürich Dike 2013.

Hahn-Joecks, G. (2012). § 50d. In P. Kirchhof, H. Söhn, Einkommensteuergesetz. C. F. Müller.

<sup>53</sup> Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357–363.

<sup>54</sup> BStBK (2012), S. 14.

<sup>55</sup> BStBK (2012), S. 14.

<sup>56</sup> Vgl. hierzu auch Löwe & Pelz (2005), S. 1602.

- Hosp, T., & Langer, M. (2011). Steuerstandort Liechtenstein – Das neue Steuerrecht mit Doppelbesteuerungs- und Informationsabkommen. Wiesbaden: Gabler.
- Jacobs, O. (2011). Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, München Beck.
- Käshammer, D., & Schümmer, M. (2011). Gestaltungen zur Vermeidung des § 50d Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen. IStR, S. 410–414.
- Klein, M. (2012). § 50d. In Herrmann, Heuer, & Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG KStG Kommentar. Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Löwe, C. & Pelz, C. (2005). Die liechtensteinische Stiftung – Bermuda-Dreieck zwischen Schenkungsteuer, Steueramnestie und Steuerstrafrecht. Betriebs-Berater, S. 1601–1605.
- Liechtensteinische\_Regierung (11. Oktober 2010). Zweite gemeinsame Erklärung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und Her Majesty's Revenue and Customs zur Vereinfachung betreffend Steuern; Anhang A. Abgerufen am 1. Juni 2012 von Regierung des Fürstentums Liechtenstein: [http://www.regierung.li/uploads/media/FL-HMRC\\_Second\\_Joint\\_Declaration-de.pdf](http://www.regierung.li/uploads/media/FL-HMRC_Second_Joint_Declaration-de.pdf)
- Lüdicke, J. (2012). Der missratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i. d. F. des BeitrRLUmG. IStR, S. 81–86.
- Marxer & Partner (Hrsg.) (2009). Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht. Schaan: Liechtenstein Verlag.
- Ramackers, A. (2012). § 50d Abs. 3. In E. Littmann, H. Bitz, & H. Pust, Das Einkommensteuerrecht (S. 3590/1-3590/43). Stuttgart: Schäffer Poeschel.
- Schiffer, K. J. (2012a). Die Stiftung in der Beraterpraxis, 3. Aufl., Bonn: ZERB (Zitiert aus Vorabdruck des Verfassers).
- Schurr, F. A. (2012). Der Liechtensteinische Trust als alternatives Gestaltungsinstrument zur Stiftung. In F. A. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen (S. 136–174). Zürich: Schulthess.
- Scholz, J. (2010). Anti-Treaty-Shopping-Regelungen § 50d Abs. 3 EStG im internationalen Vergleich. Lohmar Köln: Eul.
- Schulz, K. A. (2010). Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Aussensteuergesetz. Wiesbaden: Gabler.
- Schönfeld, J. (2011). In H. Flick, F. Wassermeyer, & H. Baumhoff, Aussensteuerrecht Band 4. Köln: Otto Schmidt.
- Wenz, M., & Linn, A. (2009). Kommentierung zu § 15 AStG. In F. Haase, Heidelberger Kommentar Aussensteuergesetz und DBA (S. 480–520). Heidelberg: C.F. Müller Verlag.
- DBA D-FL. (2011). DBA zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein, Regierung des Fürstentums Liechtenstein. Abgerufen am 8. Mai 2012 von [http://www.regierung.li/uploads/media/DBA\\_FL\\_D\\_Alternat\\_FL.pdf](http://www.regierung.li/uploads/media/DBA_FL_D_Alternat_FL.pdf)
- DBA D-AT (2002). DBA Österreich-Deutschland. Abgerufen am 6. Juni 2012 von österreichisches Bundesgesetzblatt, 2002/182: [https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002\\_182\\_3/2002\\_182\\_3.pdf](https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf)
- BeitrRLUmG (2011). Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz Bundesgesetzblatt I 2011, S. 2592–2608.
- EU\_M-/T-RL (1990). Europäische Union. (23. Juli 1990). Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (90/435/EWG).
- BFH Vorlage an BVerfG vom 10. Januar 2012, Az I R 66/09