

Ansässigkeiten und Abkommensvorteile liechtensteinischer Stiftungen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Liechtenstein

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

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Liechtenstein¹ wurde im November 2011 abgeschlossen und ist nach der inzwischen erfolgten Ratifizierung² 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 zivilrechtliche³ und steuerrechtliche⁴ Vorteile für den Rechtsanwender bietet.

1. Einleitung

Aufgrund des in Artikel 24 vereinbarten steuerlichen Diskriminierungsverbotes dürften in der Vergangenheit in Einzelfällen im Zusammenhang 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 Verselbständigung 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 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 Privatvermögenstrukturen (Art. 64 fStEG) 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 Anerkennungproblemen und/oder Doppelbesteuerungen bei der Vermögenswidmung oder im laufenden Betrieb der Stiftung führen würden.⁵

Die Vorgehensweise ist wie folgt: Zunächst wird im zweiten Abschnitt untersucht, ob die Liechtensteinische Stiftung und ggfs. welche anderen stiftungsähnlichen liechtensteinischen Rechtsinstitute für eine abkommensrechtliche Ansässigkeit unter dem neuen DBA qualifizieren.

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Liechtenstein enthält in Art. 31 iVm den dazugehörigen Protokollbestimmungen 11–13 recht komplexe ergänzende Regelungen, die in der Lage sind, den Umfang der zu gewährenden Abkommensvorteile für die im zweiten Abschnitt als ansässig qualifizierten liechtensteinischen Rechtsinstitute zu beschränken. Diese Regelungen ähneln bis zu einem bestimmten Punkt der deut-

1) DBA D-FL (2011).

2) Die Ratifikationsurkunden zum DBA D-FL (2011) wurden am 19.12.2012 in Vaduz ausgetauscht.

3) 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.

4) Auslandstiftungen unterliegen beispielsweise nicht der Erbersatzsteuer. 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.

5) Zu näheren Einzelheiten vgl. Gierhake (2013), S. 252–253.

schen, gegen ein mögliches „Treaty Shopping“ gerichteten Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50 d 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 Stiftung⁶ in diesen Ländern wohnhaft oder wenn Unternehmensbeteiligungen als potentielles Stiftungsvermögen in diesen Ländern belegen sind. Das Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein kennt neben der rechtsfähigen Stiftung⁷ weitere stiftungsähnliche Rechtsinstitute wie Anstalten⁸, Treuunternehmen⁹ und Treuhänderschaften/Trusts¹⁰, die für den angegebenen Zweck der Gestaltung einer Unternehmensnachfolge auch im internationalen 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 angloamerikanischen Trusts¹¹ gesellschaftsrechtlich und steuerrechtlich insbesondere dann vorteilhaft sein,¹² wenn gleichzeitig eine steuerrechtliche DBA-Ansässigkeit mit Deutschland einerseits und dem jeweiligen Bezugsland (etwa Grossbritannien) andererseits gewährleistet bleibt.

Da nach deutschem nationalen Steuerrecht mit einer Stiftung vergleichbare ausländische Rechtsinstitute in vielen Fällen, insbesondere bei Vermögenswidmungen und anderen unentgeltlichen Vermögensübertragungen¹³ sowie in der ausensteuerlichen Beurteilung¹⁴, 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“ quali-

fiziert, 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 ansässig, 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 Mindesttragssteuer 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 fPGR 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 fPGR und die spezialgesetzliche Vorschrift des 552 § 1 Abs. 1 fPGR 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 fStG schon allein aufgrund eines – zwingend in der Stiftungsurkunde festzulegenden¹⁵ – Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Steuerpflicht und ist damit auch stets eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens.¹⁶ Stiftungen in Liechtenstein sind – wie in Deutschland auch – ein verselbständigtes Zweckvermögen und haben als solche keine Anteilseigner oder Gesellschafter im gesellschaftsrechtlichen Sinne.¹⁷

6) Vgl. §§ 80–88 dBGB.

7) Vgl. Art. 552 § 1–41 fPGR.

8) Vgl. Art. 534–551 fPGR.

9) Vgl. Art. 932a § 1–170 fPGR.

10) Vgl. Art. 897–932 fPGR, für reine deutsche Einsatzszenarien mit deutschen Begünstigten und deutschen Vermögenswerten scheiden ausländische Truststrukturen allerdings im Regelfalle aus einer Reihe von zivilrechtlichen (keine Beitritt Deutschlands zum Haager Trustübereinkommen) und steuerrechtlichen Gründen (insbesondere ungünstige Besteuerung von Leistungszahlungen) aus; vgl. ausführlich Schiffer (2012a), § 12, Rn 1–22 mwN.

11) Es ist hier darauf zu verweisen, dass Liechtenstein als einzige Jurisdiktion Kontinentaleuropas über ein eigenes Trustrecht (Art. 897–932 fPGR) verfügt, das in wesentlichen Zügen dem Trustrecht angloamerikanischer Prägung entspricht.

12) Vgl. z. B. die in Anhang 1 der zweiten gemeinsamen Erklärung von Großbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl. Liechtensteinische Regierung (2010), S. 8.

13) 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.

14) Ausensteuerrechtlich erfolgt die Gleichstellung in § 15 Abs. 4 AStG, nach welchem ausländische „sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen“ den Familienstiftungen gleichstehen.

15) Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 2 fPGR

16) Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4. Abs. 1 „ansässigkeitschädliche“, Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

17) Vgl. Art. 552 § 1 Abs. 1 fPGR.

Auch eine Anstalt¹⁸ mit Rechtspersönlichkeit¹⁹ erlangt nach Eintragung²⁰ in Liechtenstein den Status als juristische Person, unterliegt allein schon bei Vorhandensein des – zwingend festzulegenden²¹ – Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Ertragsteuerpflicht²² in Liechtenstein und ist somit ebenfalls ansässige Gesellschaft.²³ 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.²⁴ Für die abkommensrechtliche Frage der Beurteilung der Ansässigkeit der Anstalt ist die Frage der diesbezüglichen Ausgestaltung ohne Bedeutung.

Ein Treuunternehmen²⁵ mit Rechtspersönlichkeit²⁶ wird durch Eintragung ebenfalls zur juristischen Person. Sie wird gem. Art. 44 Abs. 1 lit. c fStEG schon bei Vorhandensein eines Satzungssitzes in Liechtenstein wie eine juristische Person besteuert und ist damit ebenfalls eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens.²⁷ 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.²⁸ Wie auch bei der Anstalt, hat dieser Aspekt für die Frage der Ansässigkeit der Gesellschaft keine Bedeutung.

Liechtensteinische Treuhänderschaften/Trusts²⁹ schliesslich haben – im Unterschied zur Stiftung – keine eigene Rechtspersönlichkeit.³⁰ Eine Gesellschaftseigenschaft iSd 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 resultierende Wert beim Begünstigten der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen. Auf Antrag 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 fStEG 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 fStEG entsprechende Zurechnungsvorschrift für den Erwerb an Begünstigte oder den Settlor ist in Art. 14 fStEG nicht enthalten. Gem. Art. 14 Abs. 4 fStEG ist zwar für Personengesellschaften / Gesellschaften ohne Persönlichkeit (3. Abteilung fPGR) eine Zurechnung der Erwerbe zu den beteiligten Gesellschaftern vorgesehen, besondere Vermögenswidmungen wie Trusts (4. Abteilung fPGR) 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 fStEG (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 fStEG auch der Mindestertragsteuer. Trusts mit Sitz oder Ort der tatsächlichen

18) Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69–81.

19) Art. 534 Abs. 1 fPGR.

20) Art. 106 Abs. 1 fPGR.

21) Art. 536 Abs. 2 Nr. 1 fPGR.

22) Art. 44 Abs. 1 lit. a fStEG.

23) Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2 c zu Art. 4 Abs. 1 „ansässigkeitsschädliche“, Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

24) Vgl. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 70.

25) Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Treuunternehmens vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129–144.

26) Art. 932a § 1 Abs. 2 fPGR.

27) Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2c zu Art. 4 Abs. 1 „ansässigkeitsschädliche“, Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäss (s. Einleitung) nicht ausgeübt.

28) Vgl. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129.

29) Vgl. Art. 897–932 fPGR; zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Trust vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69–81; Schurr (2012).

30) Vgl. Schurr (2012), S. 160.

Verwaltung in Liechtenstein unterliegen gem. Art. 65 Abs. 1 fStEG der Mindestertragssteuer, 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 fStEG.

Zu der Prüfung der Gesellschaftseigenschaft gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA D-FL lässt sich hiernach 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 Sitzungssitz 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 fPGR 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) fPGR 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 fStEG in 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 Liechten-

stein, der gem. Art. 900 Abs. 1 fPGR einer Eintragungsverpflichtung für qualifizierte Trusts unterliegt

- Tatsächlicher Vollzug der Eintragung des Trusts in das Öffentlichkeitsregister gem. Art. 900 Abs. 2 fPGR
- Erzielung von inländischen Erträgen in Liechtenstein gemäss Art. 44 Abs. 2 fStEG, die zu einer Veranlagungspflicht gem. Art. 94 fStEG 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 2 c zu Art. 4 Abs. 1 DBA D-FL, die eine Ansässigkeit für Personen ausschliesst, die „ausschliesslich der Mindestertragsteuer in Liechtenstein unterliegen“, 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 fStEG 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 Rechtspersönlichkeit³¹, das keine juristische Person ist. Es wird im Umkehrschluss zu Art. 44 Abs. 1 lit. c fStEG in Liechtenstein auch nicht wie eine juristische Person besteuert sondern unterliegt aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Subsumierung des Rechtsinstituts unter die Vierte Abteilung des fPGR („Besondere Vermögenswidmungen“) der Besteuerung gem. Art. 65 fStEG, 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 fStEG, der die Besteuerung von besonderen Vermögenswidmungen auf inländische Erträge beschränkt.

Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit sind gem. Art. 534 Abs. 4 fPGR zivilrechtlich ebenfalls möglich. Auch sie qualifizieren als „besondere 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 fStEG die Bezugnahme auf die Anstalt nicht auf Anstalten mit Persönlichkeit eingeschränkt, insofern ist davon auszugehen, dass Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit mit Sitzungssitz in Liechtenstein stets und unabhängig vom Vorhandensein liechtensteinischer Ertragsquellen wie juristische Personen zu besteuern sind und stets einer Veranlagungspflicht gem. Art. 94 fStEG unterliegen.

31) Art. 932 a § 1 Abs. 1 fPGR, vgl. auch Art. 932 a § 2 Abs. 3 fPGR.

Hinsichtlich des für das Kriterium der Ansässigkeit bedeutsamen personenbezogenen Merkmals ist darauf hinzuweisen, dass bei Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit Art. 534 Abs. 4 fPGR auf die anwendbaren Vorschriften über das stillschweigende Treuhandverhältnis verweist. Letztlich wird über Art. 898 fPGR auf die Gesetzesvorschriften des liechtensteinischen Trustrechts in Art. 897–932 fPGR verwiesen. Nach all dem 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 fStEG 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 ansässigkeitsschädliche Option zur Besteuerung als Privatvermögensstruktur gem. Art. 64 fStEG 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):

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

Ansässigkeit der Gesellschaft iSd DBA D-FL	Mit Rechtspersönlichkeit	Ohne Rechtspersönlichkeit
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

Die Prüfkette der Abkommensberechtigung der liechtensteinischen stiftungsähnlichen Rechtsinstitute einschliesslich der Stiftung selbst entspricht 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.

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

In dem dieser Betrachtung zu Grunde 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 Beteiligungsstruktur Einkünfte aus Deutschland beziehen.

Ist die Stiftung etwa an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, so betrifft dies Dividendeneinkünfte iSd Art. 10 DBA D-FL und Veräußerungserlöse iSd 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 1.1.2013 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 iVm den Protokollbestimmungen 11–13 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 § 50 d Abs. 3 dEStG angelehnt. Es wird deswegen zunächst am Beispiel einer österreichischen Privatstiftung analysiert, welche Bedeutung der bereits seit längerer Zeit bestehenden nationalen Vorschrift des § 50 d Abs. 3 dEStG im Anwendungskontext von Auslandsstiftungen ohne Anteilseigner zukommt.

Anschliessend werden die obigen Bestimmungen des DBA D-FL erläutert. Es zeigt sich, dass 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 11 a 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. § 50 d Abs. 3 dEStG im nationalen Kontext und im Verhältnis zu Auslandsstiftungen

§ 50 d Abs. 3 dEStG lautet nach den letzten europarechtlich veranlassten Änderungen³² in seiner neuesten Fassung³³ wie folgt: „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.³⁴ 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“).³⁵

In der Literatur wird davon ausgegangen, dass im Kontext der Vorschrift des § 50 d EStG mit „ausländischen Gesellschaften“ nur solche Rechtsinstitute gemeint sind, die mit deutschen Personengesellschaften³⁶ oder Kapitalgesellschaften³⁷ zumindest insoweit vergleichbar sind, als sie über „beteiligte Personen“ i. S. v. Gesellschaftern/Anteilseignern verfügen.³⁸ Um überhaupt in den Anwendungskreis des nationalen „Gesellschaftsbegriffs“ iSd des § 50 d Abs. 3 dEStG zu gelangen, müssen an einem ausländischen Rechtsgebilde also wiederum natürliche oder juristische Personen³⁹ gesellschaftsrechtlich beteiligt sein.⁴⁰ 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,⁴¹ so kommt sie stets in den uneingeschränkten Genuss der Abkommensvorteile; § 50 d Abs. 3 stellt hierbei keine Hürde dar, schon da die personale Voraussetzung der Beteiligung von Personen⁴² 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 § 50 d 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 %, ⁴³ reduziert werden.⁴⁴

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 11–13 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 DBA mit Deutschland unterhalten, die gewährten Abkommensvorteile des DBA D-FL missbrauchen könnten. Auch weil die diesbezügliche nationale Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50 d Abs. 3 dEStG, wie viele andere „Treaty Override“-Vorschriften auch,⁴⁵ derzeit einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterliegen,⁴⁶ sollte

32) Vgl. Dorfmueller (2011).

33) Vgl. BeitrRLUmsG (2011).

34) Vgl. z. B. Lüdicke (2012) mwN.

35) Vgl. Dorfmueller (2011), Käshammer & Schümmer (2011).

36) Vgl. für die deutschen Personengesellschaften §§ 105–237 dHGB und ihre internationalen Entsprechungen.

37) 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.

38) Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357–363, insbesondere das Prüfschema auf S. 361.

39) Vgl. Halm-Joeks (2012), § 50 d Abs. 3, Rn E 19; Klein (2012), § 50 d Abs. 3, Rn 81, Scholz (2010), S. 26.

40) Vgl. Ramackers (2012), Rn 135; Schönfeld (2011), § 50 d Abs. 3 EStG, Rn 81.

41) Vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. d, e DBA D-AT (2002)

42) Vgl. § 50 d Abs. 3 S. 1, 2. Teilsatz „... soweit Personen an ihr beteiligt sind, ...“; vgl. Scholz (2010), S. 25.

43) Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit a oder b DBA D-AT (2002)

44) 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) iVm Absatz 2 (Verweis auf Liste qualifizierender Gesellschaftsarten) iVm EU M/T-RL (1990), Anlage lit. t für Österreich (Fehlen der Gesellschaftsform der Stiftung).

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

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 § 50 d 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 lts. b., c und Protokollpunkt 12 inhaltlich ausgeweitet und präzisiert. Vorsorglich flankiert wird der beschriebene Aktivitätsvorbehalt durch Art. 31 Abs. 4 DBA, der die weitere Anwendbarkeit nationaler Missbrauchsvorschriften 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 § 50 d 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 § 50 d Abs. 3 d EStG. 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 Normalfalle 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 Umfang⁴⁷ 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 angewendet 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“⁴⁸ 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 iVm den Protokollbestimmungen 11–13 DBA D-FL, dem oben beschriebenen § 50 d 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 Anteilsbegriffen⁴⁹ nicht anwendbar ist.

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

⁴⁶ BFH Vorlage an BVerfG vom 10.1.2012, Az I R 66/09

⁴⁷ 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 § 50 d Abs. 3 dEStG führt auch nicht weiter, da dieser – wie gezeigt – anteilseignerlose Gesellschaften wie Stiftungen gar nicht erfasst.

⁴⁸ Art. 552 § 1 Abs. 1 fIPGR.

⁴⁹ Vgl. ausführlich Schulz (2010) oder Wenz & Linn (2009)

iSd 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 § 50 d 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 § 50 d Abs. 3 dEStG entnehmen, der der im DBA gewählten Formulierung von Art. 31 iVm Protokollpunkt 11 a) zu Grunde lag: Es ist nachvollziehbar, dass unbedingt vermieden werden soll, dass nicht abkommensberechtigigte „Offshore-Investoren“ (etwa aus den Cayman Islands) eine liechtensteinische Gesellschaft missbräuchlich zur „Erschleichung“ einer mittelbaren Abkommensberechtigung verwenden können, die ihnen selbst nicht zusteht. Auch § 50 d 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.⁵⁰ Aufgrund der verschärften Aktivitätsbedingungen des Art. 31 wird ein über den nationalen § 50 d Abs. 3 dEStG hinausgehender Regelungsumfang für „Anti Treaty Shopping“ erreicht, ohne Stiftungen 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 (§§ 7-14 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, dass 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.⁵¹ 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 Familienstiftung 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.“⁵²

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 Stiftungserrichtung eine treuhandähnliche (z. B. bei Vorliegen von Mandatsverträgen) oder zumindest eine starke, gesellschafterähnliche 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 „Gesellschafter“ oder eine eigene substanzliche Aktivität der Stiftung zur Erlangung von Abkommensvorteilen zu fordern,⁵³ 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.

50) Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357–363.

51) BStBK (2012), S. 14.

52) BStBK (2012), S. 14.

53) Vgl. hierzu auch Löwe & Pelz (2005), S. 1602.

Auf einen Blick

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 1.1.2013 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. Es zeigt sich, 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. Die spezifischen Aktivitäts- und Substanzvorbehalte des dem deutschen § 50 d Abs. 3 EStG nachempfundenen Art. 31 DBA D-FL (iVm den dazugehörigen Protokollbestimmungen) begründen nur dann zusätzliche Anforderungen für die Gewährung von Abkommensvorteilen, wenn das liechtensteinische Rechtsinstitut – wie Kapitalgesellschaften – über Anteilseigner oder Gesellschafter verfügt.

Partei- und Prozessfähigkeit einer aus dem Register gelöschten Gesellschaft in Frankreich

Professor Dr. Dr. Thomas Gergen, Luxemburg¹, Professor an der European University for Economics & Management, eufom Luxemburg sowie Sachverständiger und Rechtsberater im französischen Recht (einschließl. Nachbarstaaten)

Der BGH hat unlängst bestätigt, dass eine im Handelsregister gelöschte GmbH trotz ihrer Löschung rechts- und parteifähig bleibt, wenn noch verwertbares Gesellschaftsvermögen vorhanden ist.² Nach der herrschenden Lehre vom Doppeltatbestand setzt das Erlöschen nämlich zweierlei voraus: Löschung sowie Vermögenslosigkeit.³ Noch vorhandenes Gesellschaftsvermögen wird trotz der Löschung nicht etwa herrenlos, und ein Prozess wird nicht unzulässig, wenn substantiiert vorgetragen wird, es sei noch Gesellschaftsvermögen vorhanden.⁴ Das französische Recht gebraucht dazu den Terminus der „personnalité morale“, die unter gewissen Umständen über die Löschung der Gesellschaft hinaus verlängert wird. Wie im deutschen Recht kann in diesem Fall die schon gelöschte Gesellschaft in einem Prozess weiterhin als rechts- bzw. parteifähig sowie zudem als prozessfähig gelten.

I. Von der „clôture de liquidation“ zur Registerlöschung

Nach Aufgabenerledigung ruft der Liquidator eine letzte Versammlung der Gesellschafter zusammen, um ihnen die Abschlussrechnung der Liquidation vorzulegen, der die Gesellschafter in der Regel ihr „quitus“ erteilen (Entlastung). Mit der „clôture de liquidation“ verliert die Gesellschaft ihre „personnalité morale“ und der Liquidator sein Mandat; gleichwohl besagt Art. 1844-8 Absatz 3 des Code civil, dass die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft zum Zwecke der Liquidation aber bis zur Veröffentlichung ihres Abschlusses fortbestehen kann: La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci.

Obwohl die Gesellschaft als solche aufgelöst ist, existiert ihre Rechtspersönlichkeit weiter, sodass immer noch die Vermögensmassen der Gesellschafter und der Gesellschaft nebeneinander bestehen. Die Ansprüche, die die Gläubiger vorbringen, können sie weiterhin gegen die Gesellschaft als einziger Schuldnerin geltend machen. Ferner dürfen die Gesellschafter ihre Anteile an Dritte abtreten. Dies wird im französischen Gesellschaftsrecht uneingeschränkt vertreten.⁵ Die Gesellschafter können den Liquidator ferner auf Haftung verklagen,⁶ wobei der Klaganspruch gemäß Art. L 237-13 Code de commerce nach fünf Jahren verjährt.⁷ Die „personnalité morale“ der liquidierten Gesellschaft wird auch nach der Löschung aus dem

Register solange aufrechterhalten, bis die Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsgrund erfüllt sind.⁸ Die aufgelöste Gesellschaft besteht nur noch „en sursis“, d. h. „auf Bewährung“ bzw.

1) Diese Kurzstudie ist entstanden im Rahmen des Forschungsschwerpunktes „Zivil- und Wirtschaftsrecht im Dreiländereck: Deutschland, Frankreich, Luxemburg“, den der Autor an der European University for Economics & Management (eufom Luxemburg, Chambre de Commerce) leitet.

2) BGH, Urteil v. 5.7.2012 – III ZR 116/11, NZG 2012, 916.

3) Karsten Schmidt, in: Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, § 74 Rn 1; anders die Lehre von der „Nachgesellschaft“ bei Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 273, Rn 7.

4) Siehe auch BGH, NJW-RR 2011, 115 (116); BGH NJW 1991, 660.

5) Cozian/Viandier/Deboissy, Droit des sociétés, Paris: LexisNexis Litec, 24. Aufl. 2011, Nr. 465.

6) Ebda, Nr. 471.

7) Diesem Modell folgt auch die Rechtsordnung Monacos. Die „personne morale“ tritt dort des öfteren auf, vor allem im Handelsrecht, aber auch etwa in Art. 4-4 monegassisches Strafgesetzbuch (Code pénal). Sie wird ferner von der monegassischen Rspr. verwendet, was eine Durchsicht der Rspr. in „legi-monaco“ deutlich macht. Wie etwa der Fall V.D./Société Valente et Cie, Cour de révision Monaco vom 3. Oktober 2002: „personnalité morale de la société irrévocablement créancière aux fins de priver d'effet les actes d'exécution de la créance revêtu de l'autorité de la chose jugée“, www.legimonaco.mc [19.6.2012]. Ebenso dortselbst Tribunal de Première Instance v. 27.5.2005. Die fünfjährige Verjährungsfrist gilt in Monaco ebenfalls und figuriert in Art. 58 monegassisches HGB: Article 58 - Toutes actions contre les associés, liquidateurs ou non liquidateurs, dérivant de leur qualité d'associés, leurs veuves, héritiers ou ayants cause, sont prescrites cinq ans après la fin ou la dissolution de la société, si l'acte de société qui en énonce la durée, ou l'acte de dissolution a été affiché ou enregistré conformément aux articles 49, 50 et 51 et si depuis cette formalité remplie, la prescription n'a été interrompue à leur égard par aucune poursuite judiciaire.

8) Cour de Cassation commerciale (= Cass. com.) vom 13. Februar 1996, Bull. Joly sociétés 1996, 496.