

# Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und Deutschland

## Ausgangslage

Liechtenstein hatte in der Vergangenheit insbesondere seitens verschiedener Mitgliedsstaaten der Europäischen Union den Ruf einer Steueroase. In den letzten Jahren hat der Staat umfassende Massnahmen ergriffen, um neu als international anerkannter und attraktiver Steuerstandort wahrgenommen zu werden.

Im Zuge dieser Massnahmen hat das Fürstentum Liechtenstein mit der Bundesrepublik Deutschland am 19. Dezember 2012 die Ratifikationsurkunden zum „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ (nachfolgend „Abkommen“ oder „DBA“) ausgetauscht, wodurch das Abkommen in Kraft getreten ist. Anzuwenden ist es zum 1. Januar 2013 (Art. 33 (2)). Ziel des Abkommens ist insbesondere die Verbesserung der steuerlichen Beziehungen zwischen Liechtenstein und Deutschland und dadurch gleichzeitig der Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen zwischen den beiden Staaten.

Das DBA folgt im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (Model Tax Convention on Income and on Capital) aus dem Jahr 2008 bzw. aus 2010, enthält aber auch einige Besonderheiten, die wir im Nachfolgenden darstellen.

## Allgemeine Bestimmungen

Bei den unter das Abkommen fallenden Personen (Art. 1 DBA) und Steuern (Art. 2 DBA) sowie den allgemeinen Begriffsbestimmungen (Art. 3 DBA) und Definitionen (Art. 4 und 5 DBA) ergeben sich im Wesentlichen keine Abweichungen zum OECD-Musterabkommen („OECD-MA“). Dies ist nicht erstaunlich, da sich die meisten DBAs, die Liechtenstein und Deutschland mit anderen Staaten abschliessen, weitgehend an die international übliche Praxis und das OECD-Musterabkommen anlehnen.

Im Vergleich zu anderen Abkommen wurden die Begriffe „Person“ und „Gesellschaft“ aber umfangreicher definiert: Nach Art. 3 (1) (d) DBA umfasst der Begriff „Person“ neben natürlichen Personen, Gesellschaften sowie anderen Personenvereinigungen auch ruhende Nachlässe liechtensteinischen Rechts. Daneben umfasst nach Art. 3 (1) (e) DBA der Begriff „Gesellschaft“ juristische Personen sowie Rechtsträger und besondere Vermö-

genswidmungen und Vermögensmassen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Hierunter fallen z.B. auch Stiftungen und Trust Regs.

Auch hinsichtlich der Ansässigkeitsvorschriften wurden Besonderheiten vereinbart. Allerdings wurden die Konkretisierungen nicht im DBA selbst, sondern im Protokoll zum DBA festgehalten. Nach Nr. 2 des Protokolls wird konkretisiert, dass deutsche Investmentfonds und deutsche Investmentaktiengesellschaften als in Deutschland ansässige Personen (Protokoll Nr. 2 (a)) gelten. Ebenfalls als in Liechtenstein ansässige Personen anzusehen sind: ein liechtensteinischer Organismus für Anlagen in Wertpapieren, auf den die Vorschriften des Gesetzes über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren anzuwenden sind, sowie liechtensteinische Investmentunternehmen für andere Werte und Immobilien, die nach dem Investmentunternehmensgesetz errichtet wurden (Protokoll Nr. 2 (b)).

Personen, die ausschliesslich der Mindestertragssteuer gemäss Art. 62 Steuergesetz („SteG“) in Liechtenstein unterliegen, gelten dagegen nicht als in Liechtenstein ansässig (Protokoll Nr. 2 (c)). Hierunter fallen zum Beispiel Privatvermögensstrukturen des liechtensteinischen Rechts („PVS“). Daher sind PVS nicht abkommensberechtigt. Diese Regelung wurde explizit auf Wunsch Deutschlands in das Protokoll eingefügt. Eine Besteuerung einer Person mit nur CHF 1200 unabhängig von dem tatsächlichen Einkommen entspricht nicht dem deutschen steuerlichen Verständnis. Über diese Zusatzregelung behält sich Deutschland eine entsprechende Besteuerung in Deutschland vor.

Im Rahmen der Definition der Betriebsstätte (Art. 5 DBA) ergeben sich keine Abweichungen vom OECD-MA. Anders als in den meisten DBAs, die von Deutschland abgeschlossen werden, wird eine Bauausführung oder Montage erst dann zu einer Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate übersteigt (Art. 5 (3) DBA). Im Regelfall wird in DBAs, die Deutschland abschliesst, ein Zeitraum von sechs Monaten vereinbart. Die verlängerte Dauer ist allerdings insbesondere unter Registrierungs- und Steuererklärungspflichten zu begrüssen, da auch länger andauernde Bauausführungen und Montagen nicht kurzfristig eine Betriebsstätte begründen.

## Unternehmensgewinne

Im Bereich der Unternehmensgewinne (Art. 7 DBA) wird von Liechtenstein erstmals der neue Authorised OECD Approach („AOA“) vereinbart. Danach werden Betriebsstätten als weitgehend selbständige Abrechnungseinheiten betrachtet. Somit können gemäss AOA Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte entstehen, die unter Berücksichtigung von Drittvergleichsgrundsätzen abzurechnen sind (Art. 7 (2) DBA). Hierfür ist wie bei Beziehungen zwischen sich nahestehenden Gesellschaften eine Funktions- und Risikoanalyse vorzunehmen, mithilfe deren ein Drittvergleichspreis für die Leistungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus festgelegt wird. Der AOA macht eine eigenständige Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte zwingend notwendig. Hierin ist eine konkrete Zuordnung der Wirtschaftsgüter und der damit erzielten Einkünfte zu Stammhaus bzw. Betriebsstätte unabdingbar.

Für Personengesellschaften kennt das deutsche Einkommensteuerrecht sogenannte Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz [„EStG“]). Hierunter fallen insbesondere Tätigkeitsvergütungen an den Gesellschafter sowie Vergütungen für die Gewährung von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern seitens des Gesellschafters. Sondervergütungen zählen nach deutschem Rechtsverständnis zu den gewerblichen Einkünften, die aus der Personengesellschaft erzielt werden. Personengesellschaften stellen aus DBA-Sicht Betriebsstätten dar. Das DBA regelt daher, dass solche Sondervergütungen als Bestandteil des jeweiligen Betriebsstättengewinns zu betrachten sind, wenn das nationale Recht diese Vergütungen als Gewinne des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte bewertet.

Im Zusammenhang mit den Unternehmensgewinnen sind die Regelungen des Art. 13 DBA nicht zu vernachlässigen. Hierdurch hat sich zum 31. Dezember 2012 eine Entstrickungsbesteuerung für Wirtschaftsgüter ergeben, für die Deutschland aufgrund des Inkrafttretens des DBA das Besteuerungsrecht verloren hat. Massgeblich für die Entstrickungsbesteuerung sind im nationalen Recht § 4 Abs. 1 S. 3 EStG für Betriebsstätten und § 12 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz („KStG“) für Gesellschaften. Deutschland regelt hier, dass der Ausschluss des Besteuerungsrechts für Deutschland bei Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts zur Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert führt und damit zur Besteuerung der im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven. Aufgrund des Besteuerungsrechtsentzugs durch Art. 13 DBA erfolgte daher für entsprechende Wirtschaftsgüter eine Besteuerung in Deutschland zum 31. Dezember 2012, jedoch unter Berücksichtigung einer Steuerstundung.

## Dividenden, Zinsen und Lizenzen

Im Bereich der Dividenden, Zinsen und Lizenzen (Art. 10 bis 12 DBA) wurde zwischen Liechtenstein und Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen die Reduktion der Quellensteuer auf 0 % vereinbart. Eine Reduktion der Quellensteuer auf 0 % wird in DBAs mit Deutschland eher selten gewährt und wird bisher im Wesentlichen lediglich für in anderen EU-Staaten liegende Unternehmen über die Richtlinie des Rates zum gemeinsamen Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten vom 23. Juli 1990 (90/435/EWG, ABl. 1990, L 225/6-9; sogenannte Mutter-Tochter-Richtlinie) erreicht. Durch die Vereinbarung eines Nullsatzes im DBA mit Liechtenstein wird eine Gleichstellung mit der innerhalb der EU geltenden Mutter-Tochter-Richtlinie erzielt. Aus liechtensteinischer Sicht ist dies eine grossartige Vereinbarung.

Der Satz von 0 % findet auf Dividenden Anwendung, wenn die Muttergesellschaft im Zeitpunkt des Zufließens der Dividende und über einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 % an der Tochtergesellschaft hält (Art. 10 Abs. 2 (a) DBA).

Sofern die Haltefrist von zwölf Monaten nicht erreicht wird, jedoch eine zehnpromzentige Beteiligung besteht, darf eine Quellensteuer von 5 % erhoben werden (Art. 10 Abs. 2 (b)). Hierzu ist im Protokoll unter Nr. 3 jedoch geregelt, dass die Voraussetzung der Mindesthaltedauer auch dann erfüllt ist, wenn die Haltefrist von zwölf Monaten erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividende erreicht wird. In diesem Fall ist zunächst eine Quellensteuer von 5 % einzubehalten, jedoch kann nach Ablauf der Haltefrist im entsprechenden Quellenstaat und unter Bezugnahme auf das DBA ein Antrag auf Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer gestellt werden.

Sofern die Mindestbeteiligung von 10 % nicht erreicht ist, ist eine Quellensteuer von 15 % zulässig.

Für Zinszahlungen ist in Art. 11 DBA geregelt, dass das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers liegt, sodass eine Quellensteuer hierdurch grundsätzlich ausgeschlossen ist. Lediglich für Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligungen, aus stillen Beteiligungen, partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen darf im Quellenstaat eine uneingeschränkte Besteuerung vorgenommen werden (Art. 11 Abs. 2 DBA). Die Doppelbesteuerung solcher Einkünfte wird über die Anrechnung der entsprechenden Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat vermieden (vgl. Art. 23 DBA).

Auch für Lizenzeinkünfte steht das Besteuerungsrecht nach Art. 12 DBA einzig dem Ansässigkeitsstaat zu. Hierdurch wird auch für Lizenzeinkünfte ein Steuerbehalt im Quellenstaat ausgeschlossen. Unter Lizenzgebühren fallen Vergütungen jeder Art, die für die Nut-

zung oder das Recht zur Nutzung von Urheberrechten, Patenten und Marken usw. gezahlt werden (Art. 12 (2) DBA).

### **Vermeiden der Doppelbesteuerung**

Das DBA gilt nach seiner Bezeichnung als „Abkommen (...) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung“. Daher sind in Art. 23 DBA neben den üblichen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch vom OECD-MA abweichende Regelungen zur Verhinderung der Nichtbesteuerung von Einkünften enthalten.

Die Doppelbesteuerung wird nach Art. 23 DBA durch die nach OECD-MA übliche Berücksichtigung der Freistellungs- und Anrechnungsmethode vermieden. Hier hat Deutschland anders als in anderen neueren DBA davon abgesehen, generell die Anrechnungsmethode mit Liechtenstein zu vereinbaren. Vielmehr gewährt Deutschland gegenüber Liechtenstein wie auch gegenüber anderen Industriestaaten in einem erheblichen Umfang die Anwendung der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt.

Unter anderem wurde allerdings für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von in Deutschland ansässigen Personen die Anrechnungsmethode vereinbart. Dies führt dazu, dass zunächst eine Besteuerung der Einkünfte aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen in Liechtenstein erfolgt und anschliessend die Steuer auf die in Deutschland erhobene und tatsächlich gezahlte Steuer angerechnet wird. Anders als beispielsweise bei den Regelungen zwischen Liechtenstein und der Schweiz (0 % Quellensteuereinbehalt für Grenzgänger) oder Liechtenstein und Österreich (4 % Quellensteuereinbehalt für Grenzgänger) ergibt sich für Liechtenstein somit eine volle Besteuerung der Einkünfte von in Deutschland ansässigen Grenzgängern. Die in Liechtenstein erhobene Quellensteuer beträgt aktuell maximal 19 %. Hieraus ergibt sich in der Regel für in Deutschland ansässige Personen aufgrund höherer deutscher Steuersätze eine volle Anrechnung der liechtensteinischen auf die deutsche Steuer.

In Art. 23 DBA wurden daneben gängige Switch-over-Klauseln vereinbart, die unter bestimmten Voraussetzungen einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorsehen. Ebenfalls wurden übliche Anti-Missbrauchs-Bestimmungen berücksichtigt. Hierdurch soll insbesondere die Steuerfreistellung von passiven Einkünften vermieden und die Erzielung von weissen Einkünften verhindert werden.

### **Weiter gehende Anti-Missbrauchs-Klausel für Gesellschaften**

Als Besonderheit des DBA zwischen Liechtenstein und Deutschland gilt Art. 31 DBA. Diese Realwirtschaftsklausel ist im OECD-MA nicht vorgesehen und enthält für Gesellschaften weiter gehende Bedingungen, die zu

erfüllen sind, damit alle Vergünstigungen des DBA in Anspruch genommen werden können (Art. 31 (1) DBA). Hierzu sind auch im Protokoll unter Nr. 11 umfangreiche weiter gehende Voraussetzungen bestimmt. Die Berücksichtigung dieser Klausel wurde von Deutschland gewünscht. Sie spiegelt das Verständnis des deutschen Anti-Missbrauchs-Standards und der nationalen Anti-Treaty-Shopping-Regelungen, die in § 50d (3) EStG verankert sind, wider.

Art. 31 DBA entspricht einer sogenannten „Limitation-of-Benefits“-Klausel. Durch solche Vorschriften soll sichergestellt werden, dass nur tatsächlich in den Abkommensstaaten ansässige Personen die Abkommensvorteile nutzen können. Dadurch werden in der Regel beispielsweise sogenannte Briefkastengesellschaften oder Zwischenholdings von den Vergünstigungen des DBA ausgeschlossen. Hintergrund ist, dass die Vergünstigungen des Abkommens nach Art. 31 (1) nur dann gelten, wenn eine Gesellschaft selbst aktiv gewerblich tätig ist und die aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte im Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit bezogen werden oder aus Anlass dieser Tätigkeit anfallen.

Klarstellend definiert Art. 31 (1) DBA auch, was nicht als aktive Tätigkeit gilt. Schädliche, passive Tätigkeiten sind danach die Platzierung oder Verwaltung von Kapitalanlagen für eigene Rechnung (ausser bei Banken, Versicherungen und Wertpapierhändlern) (Art. 31 (1) (a) DBA), die Vergabe von Finanzierungsmitteln, deren Erträge im anderen Vertragsstaat nicht voll besteuert werden (Art. 31 (1) (b) DBA), und die Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter, die nicht durch eigene aktive gewerbliche oder beauftragte Tätigkeit geschaffen wurden (Art. 31 (1) (c) DBA). Auch der Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern gilt nicht als aktive gewerbliche Tätigkeit.

Als Ausnahme von den vorgenannten Grundsätzen regelt das Protokoll in Nr. 11, dass zwischengeschaltete, passive Gesellschaften für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen des Abkommens nicht schädlich sind, wenn die hinter der zwischengeschalteten Gesellschaft stehenden Personen selbst Anspruch auf Abkommens- oder Richtlinienvergünstigungen haben. Die Abkommensvergünstigungen sollen diesen Personen nicht durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft verwehrt werden.

Um weitere Steuerumgehungen zu vermeiden, bestimmt Art. 31 (2) DBA, dass eine nur geringe gewerbliche Tätigkeit einer zwischengeschalteten Gesellschaft für die Erzielung von aktiven Einkünften und damit die Inanspruchnahme der Abkommensvergünstigungen nicht ausreicht. Die gewerbliche Tätigkeit einer Gesellschaft muss nach DBA in qualitativer und quantitativer Hinsicht erheblich sein. Was das bedeutet, wird ebenfalls im Protokoll unter Nr. 11 (b) bzw. Nr. 12 klargestellt: Eine aktive gewerbliche Tätigkeit erfordert eine eigene Organisation mit angemessenem eingerichteten Geschäftsbetrieb und eigenem Personal. Sie muss so-

wohl geschäftsleitende als auch operative Tätigkeiten entfalten, und mehr als 25 % ihrer gesamten Bruttoerträge eines Wirtschaftsjahres sind aus dieser eigenen Wirtschaftstätigkeit zu erzielen. Übt eine Gesellschaft lediglich klassische Holdingtätigkeiten aus, gelten diese nach dem Protokoll Nr. 11 (c) nur dann als aktive Tätigkeiten, wenn im Rahmen der Geschäftsleitung anderer Gesellschaften Führungsentscheidungen mindestens gegenüber zwei beherrschten Gesellschaften getroffen werden, die selbst aktiv gewerblich tätig sind und über eigene Geschäftsräume, eigenes Personal und eigene Ausrüstungsgegenstände verfügen. Führungsentscheidungen sind überdies dauerhaft zu treffen, und sie müssen für die geleiteten Gesellschaften grundsätzlichen Charakter und Bedeutung haben.

### **Fazit**

Das DBA orientiert sich stark am OECD-Musterabkommen und enthält umfangreiche Anti-Missbrauchs-Bestimmungen, welche insbesondere aus dem deutschen Rechtsverständnis resultieren. Die Vereinbarung eines Nullsatzes für Quellensteuern bezüglich Dividenden, Zinsen und Lizenzen zeigt, dass Liechtenstein als Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums nicht hinter den Mitgliedsstaaten der EU zurückstehen soll. Das DBA stellt daher eine verlässliche und attraktive Grundlage für gegenseitige Investitionen und die internationale Zusammenarbeit dar.

---

### **Kontakte**

**Marco Felder**

+41 58 792 44 18  
marco.felder@ch.pwc.com

**Isabel Haag**

+41 58 792 72 06  
haag.isabel@ch.pwc.com