Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Gerhard Ege,*
Abteilungsdirektor a. D., Steuerberater

*Prof. Dr. Wulf Goette,*
Vors. Richter am Bundesgerichtshof a. D.

*Prof. Dr. Dietmar Gosch,*
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

*Dr. Walter Niemann,*
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

**Heft 5**
**Seiten 209 - 260**
**50. Jahrgang • 3. Februar 2012**

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Raoul Riedlinger,*
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
und Rechtsanwalt

*Prof. Dr. Thomas Rödder,*
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

DStR-Beirat:
*Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* · LRD *Franz Hruschka* · Rechtsanwalt *Dr. Christian Kaeser*
Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Christian Sistermann*

Begründer und Mitwirkende:
Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* · Ministerialdirektor a. D. *Paul G. Flockermann* † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist*
Richter des BVerfG a. D. *Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof* · Vors. Richter am BFH a. D. *Dr. Max Rid*
Präsident des BFH a. D. *Dr. h. c. Wolfgang Spindler*

**STEUERRECHT**

AUFSÄTZE

# Das neue DBA Deutschland – Liechtenstein

*Von Dr. Dieter Niehaves und Andreas Beil, beide Hamburg*[*]

Dem Fürstentum Liechtenstein haftete in der Vergangenheit das Image einer unkooperativen Steueroase an. Diebstähle von Kundendaten bei Banken und Treuhandgesellschaften und deren Verkauf an ausländische Steuerverwaltungen bestimmten die Schlagzeilen. In jüngster Vergangenheit hat Liechtenstein allerdings diverse Maßnahmen ergriffen, um als transparenter, international anerkannter und gleichzeitig attraktiver Steuerstandort wahrgenommen zu werden. Neben einer grundlegenden Revision des innerstaatlichen Steuerrechts gehört dazu auch der Abschluss mehrerer DBA, unter anderem nun mit der Bundesrepublik Deutschland.

## 1. Einleitung

Die Bundesrepublik Deutschland und das Fürstentum Liechtenstein haben am 17. 11. 2011 erstmalig ein DBA unterzeichnet[1]. Nachdem Liechtenstein mit Deutschland und mit zahlreichen anderen Staaten kürzlich bereits Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen hat[2], ist das nunmehr unterzeichnete DBA als weiterer Schritt einer Annäherung Liechtensteins an international anerkannte Standards anzusehen. Weitere DBAs hat Liechtenstein kürzlich mit Hongkong und Uruguay sowie mit Luxemburg abgeschlossen. Zur Neuausrichtung der Steuerpolitik gehört auch die Totalrevision des liechtensteinischen Steuer- und Stiftungsrechts durch eine grundlegende Reform, die zum 1. 1. 2011 in Kraft getreten ist[3].

## 2. Überblick zum neuen DBA Liechtenstein

Der Titel des DBA[4] nennt nicht nur die „Vermeidung der Doppelbesteuerung", sondern auch die „Vermeidung der Steuerverkürzung" als Abkommensziel. Damit drückt sich bereits im Abkommenstitel, der durchgängig in den jüngeren deutschen DBAs verwendet wird[5], das offensichtliche Bestreben der Bundesrepublik aus, „doppelte Nichtbesteuerungen" unterbinden zu wollen. Derartige „Keinmalbesteuerungen" (weiße Einkünfte), die sich aus der Anwendung der Freistellungsmethode ergeben können, hat der deutsche Gesetzgeber vielfach durch die Verankerung sog. *treaty overrides* zu verhindern versucht. Aufgrund zunehmender Kritik gegen die Zulässigkeit unilateraler *treaty overrides*[6] geht Deutschland nunmehr beim Abschluss neuer DBA offenbar dazu über, im Abkommen selbst Regelungen insbesondere zur Verhinderung weißer Einkünfte zu treffen. Im DBA Liechtenstein sind entsprechende Klauseln in Art. 23 und Art. 31 Abs. 4 enthalten (s. Tz. 3.3 dieses Beitrags).

Das DBA Liechtenstein folgt im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen vom 17. 7. 2008 („OECD-MA 2008") bzw. – in Hinsicht auf Art. 7 (Unternehmensgewinne) – der Neufassung des OECD-Musterabkommens vom 22. 7. 2010 („OECD-MA 2010"), enthält aber auch einige Besonderheiten.

---

* *Dr. Dieter Niehaves*, Steuerberater, M.I.Tax; Dipl.Finw. (FH) *Andreas Beil*, Steuerberater, Hamburg.

1 Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

2 Sog. Tax Information and Exchange Agreements (TIEA); für einen Überblick zum aktuellen Stand s. www.oecd.org.

3 Dazu *Hosp/Langer*, PIStB 2011, 182; *Hosp*, IWB 2010, 592.

4 S. Fn. 1.

5 Vgl. z. B. DBA-Großbritannien v. 3. 3. 2010, DBA-Spanien v. 3. 2. 2011, DBA-Irland v. 30. 3. 2011, DBA-Türkei v. 19. 9. 2011.

6 *Gosch*, IStR 2008, 413; BFH v. 19. 5. 2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, DStR 2010, 1223. Zur Thematik auch *Mitschke*, DStR 2011, 2221.

Im Folgenden werden die wichtigsten Bestimmungen des neuen Abkommens sowie bedeutende Abweichungen zum OECD-MA diskutiert.

## 3. Ausgewählte Regelungen des DBA Liechtenstein

### 3.1 Begriffsbestimmungen (Art. 3 bis 5 DBA-LIE)

Die Art. 3 bis 5 DBA-LIE stimmen mit dem OECD-MA 2008 im Wesentlichen überein. Zur Ansässigkeit enthält das Protokoll einige Ergänzungen. U. a. ist bestimmt, dass Personen, die ausschließlich der Mindestertragsteuer in Liechtenstein unterliegen, nicht als im Fürstentum Liechtenstein ansässig gelten[7]. Dies betrifft insbesondere die sog. Privatvermögensstrukturen liechtensteinischen Rechts („PVS"), die damit keinen Abkommensschutz in Anspruch nehmen können.

Die Definition des Begriffs „Betriebsstätte" in Art. 5 DBA-LIE weist keine Abweichungen gegenüber dem OECD-MA 2008 auf. Die im OECD-Musterkommentar[8] optional vorgesehene und im neuen DBA Deutschland-Türkei[9] umgesetzte sog. Dienstleistungsbetriebsstätte, wonach das Erbringen von Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat über einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums zur Annahme einer Betriebsstätte führt, ist im DBA Liechtenstein nicht enthalten.

### 3.2 Verteilungsnormen (Art. 6 ff. DBA-LIE)

#### 3.2.1 Unternehmensgewinne (Art. 7 DBA-LIE)

##### 3.2.1.1 Umsetzung des functionally separate entity approach

Für die Abgrenzung von Gewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten wird erstmals in Art. 7 DBA-LIE der neue OECD-Vorschlag (*functionally separate entity approach*; auch *authorized OECD approach* oder kurz *AOA* genannt) umgesetzt. Nach langjähriger internationaler Diskussion verabschiedete die OECD diesen Ansatz in ihrem Betriebsstättenbericht vom 17. 7. 2008[10]. Parallel dazu wurde am 17. 7. 2008 die Neufassung des OECD-Musterkommentars veröffentlicht. Nach OECD-Ansicht soll der geänderte Kommentar zur Auslegung sämtlicher bestehender DBA herangezogen werden[11]. Als weiterer Schritt der Umsetzung des AOA wurde Art. 7 OECD-MA selbst geändert. Diese Änderung wurde, begleitet von einer abermaligen Revision des Musterkommentars, am 22. 7. 2010 veröffentlicht[12]. Deutschland ist grundsätzlich zur Übernahme des AOA und zur Implementierung des Art. 7 OECD-MA 2010 in künftige deutsche DBA bereit[13]. Eine erstmalige Umsetzung erfolgt nun im DBA-Liechtenstein.

**Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte:** Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-LIE können die Unternehmensgewinne im Betriebsstättenstaat besteuert werden, soweit sie der Betriebsstätte „in Übereinstimmung mit Absatz 2" des Art. 7 DBA-LIE zuzurechnen sind. Schwerpunkt der Umsetzung des AOA ist Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE (= Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010), der eine Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (*dealing-at-arm's-length principle*) vorsieht. Dazu sind die Funktionen und Risiken der Betriebsstätte zu analysieren und die von ihr genutzten Wirtschaftsgüter zu identifizieren. Nach OECD-Auffassung soll insbesondere darauf abgestellt werden, welche *Personen* wesentliche Funktionen ausüben und in welcher Betriebsstätte des Unternehmens diese Personen beschäftigt sind[14]. Ausgehend von den Funktionen und Verantwortlichkeiten dieser Personen erfolgt die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Risiken zur Betriebsstätte. Insgesamt bezweckt Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE eine weitest mögliche Annäherung an die Grundsätze der Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen (Art. 9 DBA-LIE) und den zu Art. 9 OECD-MA ergangenen OECD *Transfer Pricing Guidelines*[15].

**Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte:** National und international umstritten war seit jeher die Reichweite der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte, insbesondere im Hinblick auf Transaktionen mit anderen Teilen des Unternehmens[16]. Mit der Übernahme des Wortlauts des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 in den Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE wird eindeutig eine absolute (= uneingeschränkte) Selbständigkeit der Betriebsstätte fingiert. Der Fremdvergleichsgrundsatz soll auch bei sog. „Innentransaktionen" angewandt werden, was durch die Formulierung „insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens" deutlich wird. Folglich sind sämtliche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bzw. zwischen mehreren Betriebsstätten eines Unternehmens (sog. *dealings*) mit einem Fremdvergleichspreis, d. h. einschl. Gewinnaufschlag abzurechnen. Aufgrund dieser konsequenten Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann einer Betriebsstätte auch dann ein Gewinn zugerechnet werden, wenn das Unternehmen insgesamt einen Verlust erwirtschaftet.

Hinzuweisen ist auf die Einleitung des Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE („Im Sinne dieses Artikels und des Artikels 23 ..."), der den Anwendungsbereich der Regelung auf die Verteilungsnorm des Art. 7 und die Vermeidungsnorm des Art. 23 begrenzt. Damit soll ausgeschlossen werden, dass die Berücksichtigung innerbetrieblicher Leistungsbeziehungen und fiktiver Entgelte (z. B. Miete, Zinsen, Lizenzgebühren) auf andere Verteilungsnormen ausstrahlt und ggf. zu einem Quellenbesteuerungsrecht führt[17].

---

7 Tz. 2 Buchst. c des Protokolls.

8 Tz. 42.23 des Kommentars der OECD zu Art. 5 OECD-MA 2008.

9 Art. 5 Abs. 3 Buchst. b des DBA Deutschland-Türkei v. 19. 9. 2011.

10 „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", abrufbar unter www.oecd.org.

11 Erste Stufe der Umsetzung.

12 Zweite Stufe der Umsetzung. Ebenfalls am 22. 7. 2010 wurde eine geänderte Fassung des OECD-Betriebsstättenberichts veröffentlicht, die jedoch keine materiellen Änderungen des Berichts v. 17. 7. 2008 beinhalten soll, sondern lediglich eine Anpassung an den geänderten Wortlaut des Art. 7 MA und die Nummerierung des MK v. 22. 7. 2010 darstellt; vgl. *Kahle/Mödinger*, IStR 2010, 760.

13 Vgl. z. B. *Wichmann*, 40. Berliner Steuergespräch v. 26. 9. 2011: DBA-Politik der Bundesregierung.

14 OECD-MK v. 22. 7. 2010, Tz. 21 ff. Kritisch *Schön*, World Tax Journal, 2009, 67, 102 f.

15 Vgl. *Kahle/Mödinger*, IStR 2010, 760.

16 Absolute Selbständigkeit versus eingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte, vgl. *Kroppen*, FS Herzig, 2010, S. 1071, 1073 f.

Zu beachten ist, dass das innerstaatliche Recht Deutschlands eine derart weitgehende Besteuerung innerbetrieblicher Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (bislang) nicht vorsieht. Die mit dem SEStEG[18] eingeführten Entstrickungsnormen[19] setzen den Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts voraus. Erfasst werden sollen insbesondere die Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Stammhauses in eine ausländische Betriebsstätte[20], ferner die Überlassung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter zur Nutzung[21]. Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte werden dagegen von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG nicht erfasst, so dass der in Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE verankerte Fremdvergleichsgrundsatz insoweit leerläuft[22]. Allerdings soll § 1 AStG geändert und dessen Anwendungsbereich explizit auf interne Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ausgeweitet werden[23].

**Verpflichtung zur Gegenberichtigung:** Weiterer wesentlicher Bestandteil des AOA ist die in Art. 7 Abs. 3 DBA-LIE zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung angeordnete grundsätzliche Verpflichtung zur Gegenberichtigung durch einen Vertragsstaat (z. B. Stammhausstaat), wenn der andere Vertragsstaat (Betriebsstättenstaat) in Übereinstimmung mit Art. 7 Abs. 2 DBA-LIE die Gewinne der Betriebsstätte berichtigt hat und dementsprechend Gewinne besteuert, die im Stammhausstaat bereits besteuert wurden. Voraussetzung ist, dass der Stammhausstaat der Berichtigung durch den Betriebsstättenstaat zustimmt. Stimmt er nicht zu, ist eine Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren zu beseitigen. Die Gegenberichtigungsklausel entspricht Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010[24] und ist an Art. 9 Abs. 2 DBA-LIE (= Art. 9 Abs. 2 OECD-MA 2008) angelehnt. Auch im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung soll damit ein Gegenberichtigungsmechanismus drohenden Doppelbesteuerungen bei internen Leistungsbeziehungen entgegenwirken.

### 3.2.1.2 Personengesellschaften

Art. 7 Abs. 4 DBA-LIE enthält eine Sonderregelung für Personengesellschaften. Die abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften ist komplex. Dies ist auf die unterschiedliche rechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften in den einzelnen Staaten zurückzuführen. Die Steuerrechtsordnungen Deutschlands und Liechtensteins behandeln Personengesellschaften als transparent und weisen die Besteuerungsgrundlagen den Gesellschaftern zu. Für Abkommenszwecke führt die transparente Besteuerung der Personengesellschaft dazu, dass nicht die Gesellschaft selbst, sondern jeder Gesellschafter ein Unternehmen i. S. des Art. 7 betreibt. Die Betriebsstätten der Personengesellschaft werden abkommensrechtlich ihren Gesellschaftern als eigene zugerechnet; sie stellen Betriebsstätten der Gesellschafter dar[25]. Die Personengesellschaft selbst ist nicht abkommensberechtigt[26]; dies sind nur die Gesellschafter (sofern es sich um natürliche oder juristische Personen handelt).

Art. 7 Abs. 4 Satz 1 DBA-LIE stellt klar, dass Art. 7 auch für die Gewinne eines in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafters aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt, die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte der Personengesellschaft zugerechnet werden können. Der inländische Gesellschafter einer liechtensteinischen Personengesellschaft, die eine Betriebsstätte in Liechtenstein unterhält, wird so behandelt, als habe er eine Betriebsstätte in Liechtenstein, der die Gewinne der Personengesellschaft (anteilig) zuzurechnen sind.

Art. 7 Abs. 4 Satz 2 DBA-LIE bestimmt, dass auch Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen des Gesellschafters aus der Betriebsstätte der Personengesellschaft gehören, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Gewinnen des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Die steuerrechtliche Behandlung der Sondervergütungen gemäß innerstaatlichem Recht des Betriebsstättenstaats wird damit für Abkommenszwecke übernommen. Folglich gehören z. B. Tätigkeitsvergütungen, die eine in Liechtenstein ansässige natürliche Person von einer deutschen gewerblich tätigen KG mit inländischer Betriebsstätte erhält, zum gewerblichen Gewinn der KG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Aufgrund der eindeutigen Vorgabe im DBA bedarf es keiner innerstaatlichen Regelung wie der des (missglückten) § 50d Abs. 10 EStG[27], um eine Umqualifizierung von Sondervergütungen in Unternehmensgewinne zu erreichen.

Hingegen sind etwa Darlehenszinsen für ein von einem deutschen Gesellschafter an eine liechtensteinische Personengesellschaft gewährtes Darlehen nicht Bestandteil des Gewinns der Personengesellschaft. Die Zinsen sind unter den Zinsartikel des Art. 11 DBA-LIE zu subsumieren, weil das Steuerrecht Liechtensteins keine dem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprechende Umqualifizierung von Sondervergütungen kennt. Das Besteuerungsrecht liegt somit gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA-LIE bei Deutschland[28].

---

17 Ausführlich OECD-MK v. 22. 7. 2010, Art. 7 Tz. 28.

18 Gesetz v. 7. 12. 2006, BGBl I 2006, 2782, zur Anwendung s. § 52 Abs. 8b EStG.

19 § 4 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG; § 12 Abs. 1 KStG.

20 Einfügung eines neuen § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG durch Gesetz v. 8. 12. 2010 (BGBl I 2010, 1768). S. a. BMF v. 18. 11. 2011, BStBl I 2011, 1278, DStR 2011, 2355.

21 Vgl. *Schaumburg*, Internat. Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.33. Zu weiteren Anwendungsfällen wie dem Abschluss eines DBA s. Kap. 3.2.3 unten.

22 Ein DBA kann eine Steuerpflicht nicht begründen oder erweitern, s. z. B. *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 43. Gegen eine self-executing-Wirkung des Art. 7 Abs. 2 MA auch BFH v. 17. 7. 2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464, DStR 2008, 2001.

23 Vgl. *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Ubg 2011, 837, 841.

24 Ausführlich *Kahle/Mödinger*, IStR 2011, 821.

25 Vgl. z. B. BFH v. 24. 8. 2011, I R 46/10, DStR 2011, 2085, unter 2.2.a, m. w. N.

26 Die Personengesellschaft ist keine „Person" i. S. von Art. 3 Abs. 1 Buchst. d und e DBA-LIE und fällt somit nicht unter das Abkommen (Art. 1 DBA-LIE).

27 Vgl. BFH v. 8. 9. 2010, I R 74/09, DStR 2010, 2450.

28 Gemäß Art. 11 Abs. 4 DBA-LIE ist jedoch Art. 7 anzuwenden, wenn die Darlehensforderung (Stammrecht) tatsächlich zur Betriebsstätte der Personengesellschaft in Liechtenstein gehört.

### 3.2.2 Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren (Art. 10 bis 12 DBA-LIE)

Für Zinsen und Lizenzgebühren sieht das Abkommen im Grundsatz kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor[29].

Bei Dividenden hat der Quellenstaat kein Besteuerungsrecht, wenn der Nutzungsberechtigte eine Kapitalgesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 % der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft hält[30]. Die Voraussetzung der Mindestdauer der Beteiligung ist gemäß Tz. 3 des Protokolls auch dann erfüllt, wenn der 12-Monats-Zeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividende vollendet wird.

Keine Entsprechung im OECD-Musterabkommen hat Art. 30 des DBA, der dem Quellenstaat etwaige nach innerstaatlichem Recht bestehende Regelungen zum Quellensteuerabzug belässt, auch wenn ihm nach dem DBA letztlich kein Besteuerungsrecht oder nur ein geringerer Quellensteuersatz zugestanden wird. Der Abzug darf also zunächst in voller Höhe vorgenommen werden[31]. Der Empfänger der Zahlung wird bzgl. der Differenz zwischen einbehaltenem Steuersatz und dem nach DBA zulässigen Satz auf das Erstattungsverfahren verwiesen. Weitere Einzelheiten zum Erstattungsverfahren finden sich im innerstaatlichen Recht Deutschlands in § 50d Abs. 1 EStG.

### 3.2.3 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Art. 13 DBA-LIE)

Art. 13 DBA-LIE folgt grundsätzlich dem OECD-MA. Hiernach gilt für Gewinne aus der Veräußerung von *unbeweglichem Vermögen* sowie von Anteilen an Gesellschaften, deren Vermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht, das Belegenheitsprinzip (Art. 13 Abs. 1 und 2 DBA-LIE).

Ebenso folgt das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem *Betriebsstätten-Vermögen* dem Belegenheitsprinzip (Art. 13 Abs. 3 DBA-LIE).

**Ergänzende Protokollregelung:** Die Vorschrift wird durch eine Protokollregelung ergänzt, wonach in Fällen, in denen es *allein* durch das Inkrafttreten des vorliegenden Abkommens zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes hinsichtlich in Liechtenstein belegenen Betriebsstätten-Vermögens kommt („Steuerentstrickung"), das Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als entnommen bzw. nach § 12 Abs. 1 KStG als veräußert gilt mit der Folge der steuerwirksamen Aufdeckung der bisher entstandenen stillen Reserven[32]. Bei aktiven Betriebsstätteneinkünften dürfte diese Rechtsfolge nach Auffassung des deutschen Gesetzgebers und der deutschen Finanzverwaltung regelmäßig zwangsläufig eintreten. Unterhält ein deutsches Unternehmen eine Betriebsstätte in Liechtenstein, umfasst die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht auch die Gewinne aus der Veräußerung des Betriebsstättenvermögens; etwaige in Liechtenstein gezahlte Steuern auf den Veräußerungsgewinn sind in Deutschland anzurechnen[33]. Mit Inkrafttreten des DBA sind entsprechende Veräußerungsgewinne in Deutschland freigestellt, es sei denn, die Betriebsstätte erwirtschaftet passive Einkünfte i. S. des § 8 Abs. 1 AStG[34].

**Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung:** Der BFH hat allerdings – in Änderung seiner früheren Rechtsprechung – für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte (DBA mit Freistellungsmethode) entschieden, dass es durch die Überführung nicht zu einem Ausschluss des inländischen Besteuerungsrechts kommt. Vielmehr bliebe das Besteuerungsrecht Deutschlands in Bezug auf jene stillen Reserven, die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts im Inland entstanden sind, erhalten[35]. Folgt man dieser streng veranlassungsbezogenen Sichtweise des BFH, müsste man u. E. auch für den mit der o. g. Protokollregelung angesprochenen Fall ein Fortbestehen des inländischen Besteuerungsrechts für die bis zum Inkrafttreten des DBA entstandenen stillen Reserven bejahen; eine Zwangsrealisation wäre nicht vorzunehmen. Der deutsche Gesetzgeber und die deutsche Finanzverwaltung gehen aber offenkundig von einem anderen Abkommensverständnis aus[36].

Mit der vorgenannten Protokollregelung setzen sich die Verhandlungspartner des Abkommens über die im Schrifttum zu Recht geäußerten Bedenken hinweg, dass allein durch das Inkrafttreten eines DBA, ohne aktives Zutun des Steuerpflichtigen, eine Entstrickungsbesteuerung stattfindet[37]. Allerdings sieht das Protokoll für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einen antragsgebundenen Besteuerungsaufschub durch Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens über einen Zeitraum von fünf Jahren vor[38]. Ferner ermäßigt sich die deutsche Steuer auf den fiktiven Entnahme- bzw. Veräußerungsgewinn um eine fiktive Steuer Liechtensteins, welche bei einer Veräußerung des nämlichen Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert erhoben worden wäre[39].

Gewinne aus der Veräußerung sonstigen Vermögens – insbesondere bewegliches Vermögen, das nicht einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, sowie Anteile an Kapitalgesellschaften – unterliegen dem ausschließlichen Besteuerungsrecht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates des Veräußerers (Art. 13 Abs. 5 DBA-LIE). Auch hier sieht das Abkommensprotokoll für Fälle, in denen es allein durch das Inkrafttreten des DBA zu einer Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG kommt, eine Stundungsregelung für die geschuldete Steuer vor[40]. Ein Anwendungsfall wird gegeben sein, wenn ein in Liechtenstein ansässiges Unternehmen eine Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft hält, deren Veräußerung der beschränkten inländischen Steuerpflicht unterliegt[41]. Nach Inkrafttreten des DBA fällt das allei-

29 Art. 11 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 DBA-LIE.
30 Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-LIE.
31 Vgl. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG.
32 Vgl. Tz. 4 Abs. 1 Buchst. a des Protokolls zum DBA-LIE.
33 § 34c i. V. m. § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG.
34 Art. 13 Abs. 3 i. V. m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und c DBA-LIE.
35 BFH v. 17. 7. 2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464, DStR 2008, 2001.
36 BMF v. 18. 11. 2011, BStBl I 2011, 1278, DStR 2011, 2355.
37 Vgl. *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481, 1484; *Förster*, DB 2007, 72, 73. A. A. *Benecke*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Loseblatt, EL 08/2009, § 12 Rn. 46.
38 Die Regelung in Tz. 4 Abs. 1 Buchst. a des Protokolls zum DBA-LIE ist an § 4g EStG angelehnt.
39 Tz. 4 Abs. 3 des Protokolls zum DBA-LIE.
40 Vgl. Tz. 4 Abs. 2 Buchst. a des Protokolls zum DBA-LIE.

nige Besteuerungsrecht wegen Art. 13 Abs. 5 DBA-LIE Liechtenstein zu, so dass § 4 Abs. 1 Satz 3 oder § 12 Abs. 1 KStG einschlägig ist (Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts). Ist im Falle einer späteren Anteilsveräußerung der Veräußerungsgewinn aufgrund zwischenzeitlicher Wertminderung der Anteile niedriger als der Entstrickungsgewinn und wird die Wertminderung in Liechtenstein nicht berücksichtigt, ist die Veranlagung in Deutschland insoweit unter bestimmten Voraussetzungen aufzuheben oder zu ändern[42].

Die o. a. BFH-Rechtsprechung[43] ist u. E. in diesem Fall nicht einschlägig, weil Art. 13 Abs. 5 DBA-LIE – anders als Art. 13 Abs. 3 DBA-LIE – ein *ausschließliches* Besteuerungsrecht zu Gunsten des Ansässigkeitsstaats des Veräußerers einräumt.

**Abweichung vom OECD-MA:** Erwähnenswert ist ferner die vom OECD-MA abweichende Regelung des Art. 13 Abs. 6 DBA-LIE, welche den Vertragsstaaten das Recht eröffnet, bei Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person von einem Vertragsstaat in den anderen eine Besteuerung des Vermögenszuwachses an Kapitalgesellschaftsanteilen vorzunehmen. Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass die betreffende Person in dem jeweiligen Wegzugsstaat mindestens für einen Zeitraum von fünf Jahren ansässig war. Die Regelung korrespondiert insoweit mit § 6 AStG, welcher tatsächlich enger gefasst ist und die unbeschränkte Steuerpflicht der betreffenden Person für einen Zeitraum von zehn Jahren voraussetzt. In einschlägigen Fällen ist die auf den während des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht entstandenen Vermögenszuwachs entfallende Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile zinslos zu stunden[44]. Der Zuzugsstaat als neuer Ansässigkeitsstaat behält nur mehr das Recht, den zukünftigen Vermögenszuwachs der Gesellschaftsanteile zu besteuern, welcher nach Zuzug entstanden ist. Zur Sicherstellung der Vermeidung der Doppelbesteuerung wird der Zuzugsstaat den vom Wegzugsstaat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns angesetzten fiktiven Veräußerungserlös als Anschaffungskosten der Anteile berücksichtigen.

### 3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung

#### 3.3.1 Freistellungs- und Anrechnungsmethode (Art. 23 DBA-LIE)

**Grundsatz:** Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt nach dem Methodenartikel des DBA-LIE (Art. 23) grundsätzlich durch Anwendung der Freistellungsmethode, für bestimmte Einkünfte durch die Anrechnungsmethode. In Abweichung zum OECD-MA enthält das DBA darüber hinaus umfangreiche Vorschriften, welche sowohl eine Doppelbesteuerung als auch eine Nichtbesteuerung von Einkünften verhindern sollen.

**Anrechnungsmethode:** Soweit in den Verteilungsartikeln (Art. 6 bis 22 DBA-LIE) dem jeweiligen Quellenstaat das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, hat der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte grundsätzlich steuerfrei zu stellen, verbunden mit dem Recht, diese Einkünfte dem Progressionsvorbehalt zu unter-werfen[45]. In abschließend aufgezählten Fällen wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer vermieden[46]. Aus Sicht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat umfasst der Katalog der Einkünfte, für die die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, neben Einkünften aus Dividenden[47], Zinsen und Lizenzgebühren auch Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Veräußerungsgewinne von Anteilen an Grundstücksgesellschaften und Einkünfte von Künstlern und Sportlern sowie ausnahmslos die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Diese Einkünfte unterliegen im Ergebnis dem jeweils höheren Steuersatz der beiden Vertragsstaaten[48].

**Einschränkung des Progressionsvorbehalts:** Die Anwendung des Progressionsvorbehalts für DBA-befreite Einkünfte gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfährt eine gewichtige Ausnahme, wenn die Einkunftsquelle sich in einem anderen Staat als einem Drittstaat befindet (§ 32b Abs. 1 Satz 2 EStG). Betroffen sind Einkünfte aus EU-/EWR-Staaten und damit auch aus Quellen Liechtensteins[49]. Der Gesetzgeber hat mit dieser Einschränkung durch das JStG 2009[50] auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert, nach welcher die Versagung des negativen Progressionsvorbehaltes im Verhältnis zu Staaten des EU-/EWR-Raumes als europarechtswidrig erachtet wurde. Mit der Einführung des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG werden Einkünfte, welche typischerweise negativ ausfallen, vollständig von der Anwendung des Progressionsvorbehaltes ausgenommen. Die aus Quellen Liechtensteins stammenden, positiven oder negativen Einkünfte i. S. des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG[51] werden in Deutschland somit nicht i. R. des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.

**Missbrauchsverhinderung:** Das DBA-LIE enthält eine Anzahl an Vorschriften, welche insbesondere den Belangen Deutschlands nachkommen, die Steuerfreistellung sog. „passiver Einkünfte" sowie die Nichtbesteuerung von Einkünften

41 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG, ggf. i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG.

42 Vgl. Tz. 4 Abs. 2 Buchst. b des Protokolls zum DBA-LIE. Die Regelung ist an § 6 Abs. 6 AStG angelehnt.

43 BFH v. 17. 7. 2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464, DStR 2008, 2001.

44 § 6 Abs. 5 AStG ist anwendbar, da das Fürstentum Liechtenstein spätestens mit Unterzeichnung des vorliegenden DBA die Amtshilfevoraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG erfüllt.

45 Für Deutschland: Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-LIE; hiervon macht Deutschland regelmäßig nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Gebrauch. Für Liechtenstein: Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-LIE.

46 Für Deutschland: Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA-LIE i. V. m. § 34c EStG bzw. § 26 KStG. Für das Fürstentum Liechtenstein: Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-LIE.

47 Mit Ausnahme sog. Schachteldividenden (Beteiligung durch eine deutsche Kapitalgesellschaft, der unmittelbar mind. 10 % der stimmberechtigten Anteile an der liechtensteinischen Kapitalgesellschaft gehören).

48 Dies dürfte regelmäßig die Bundesrepublik Deutschland sein, da nach der Steuerreform Liechtensteins der Steuersatz für juristische Personen im Regelfall 12,5 % und der Grenzsteuersatz für natürliche Personen 24,5 % beträgt.

49 Liechtenstein dürfte spätestens mit Unterzeichnung des DBA die Amtshilfevoraussetzungen des § 2a Abs. 2a EStG erfüllen. Damit ist Liechtenstein als EWR-Staat den Mitgliedstaaten der EU gleichgestellt (§ 32b Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 2a Abs. 2a EStG).

50 Gesetz v. 19. 12. 2008, BGBl I 2008, 2794.

51 Es sind dies insbesondere Vermietungseinkünfte aus in Lichtenstein belegenem Vermögen sowie Einkünfte aus sog. nicht produktiven Betriebsstätten i. S. des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG.

zu vermeiden bzw. missbräuchliches *treaty shopping* zu verhindern. Die im innerstaatlichen Recht geregelten Rückfallklauseln und Vorschriften zur Vermeidung von Missbräuchen im Zusammenhang mit der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen finden hiernach ihre Legitimierung bereits im DBA selbst. Auf diese Art wird vermieden, dass Deutschland mit seinen Vorschriften nationalen Rechts einen *treaty override* begehen muss.

Art. 23 Abs.1 Buchst. c DBA-LIE enthält eine „switch-over-Klausel" für sog. „passive Einkünfte" i. S. des § 8 AStG[52]. Sie betrifft Einkünfte aus einer in Liechtenstein belegenen Betriebsstätte (Art. 7 DBA-LIE), Dividenden aus Schachtelbeteiligungen (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-LIE) sowie Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen, das einer Betriebsstätte dient oder zu ihrem Betriebsvermögen gehört (Art. 13 Abs. 1 und 3 DBA-LIE). Diese im DBA angelegte umfassende „Aktivitätsklausel" entspricht für in Liechtenstein belegene Betriebsstätten im Ergebnis der Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG und verhindert aus Sicht Deutschlands in diesen Fällen den Umweg über das Außensteuergesetz. Aufgrund der unilateralen Dividendenfreistellung gemäß § 8b Abs. 1 KStG werden Investitionen über Tochtergesellschaften gegenüber Betriebsstätten privilegiert[53].

Eine noch weitergehende „switch-over-Klausel" enthält Art. 23 Abs. 3 DBA-LIE: Nach dessen Buchst. b findet die Anrechnungsmethode Anwendung, wenn der Quellenstaat das Abkommen so auslegt, dass er die Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt, oder wenn dem Quellenstaat zwar das Besteuerungsrecht zugeteilt wurde, dieser nach seinem innerstaatlichem Recht davon jedoch keinen Gebrauch macht (sog. „negativer Qualifikationskonflikt"). Zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurück (*subject-to-tax-clause*). Diese Regelung entspricht im Ergebnis der Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG. Dieser hat zuletzt der BHF mit Urteil vom 24. 8. 2011[54] die Legitimation genau für den Fall entzogen, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht aufgrund von Vorschriften seines nationalen Rechts nicht ausübt. In vergleichbaren Fällen mit dem Fürstentum Liechtenstein kommt es künftig aufgrund vorgenannter Klausel nicht zu einer Steuerfreistellung in Deutschland.

**Auffangklausel:** Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung enthält das DBA-LIE schließlich in Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-LIE eine Auffangklausel für den Fall, dass die Vertragsstaaten einen Sachverhalt unterschiedlichen Bestimmungen des DBA-LIE unterwerfen, dieser Qualifikationskonflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden kann und durch diesen Umstand eine effektive Doppelbesteuerung droht. In diesem Fall wird die ausländische Steuer ungeachtet der übrigen Bestimmungen des Methodenartikels auf die inländische Steuer angerechnet, aus deutscher Sicht das Anwendungsgebiet der § 34c Abs. 6 EStG, § 26 KStG somit auf den notwendigen Umfang erweitert.

Auch im DBA-LIE nicht angesprochen und somit auch im Verhältnis zu Liechtenstein ungelöst ist die Problematik der Doppelansässigkeit und der Tatsache, dass Deutschland auch dann den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG anwendet, wenn es nicht Ansässigkeitsstaat auf Ebene des Doppelbesteuerungsabkommens ist[55].

### 3.3.2 DBA-Regelungen in bestimmten Fällen

In Abweichung zum OECD-MA enthält das DBA-LIE für Kapitalgesellschaften besondere Voraussetzungen, welche für die Gewährung der Abkommensvergünstigungen erfüllt sein müssen.

Nach Art. 31 Abs. 1 DBA-LIE muss die Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat einer „aktiven gewerblichen Tätigkeit" nachgehen und im Quellenstaat Einkünfte im Zusammenhang mit dieser gewerblichen Tätigkeit erzielen. Ausdrücklich als nicht aktiv gewerblich gelten Einkünfte aus der Platzierung und Verwaltung von Kapitalanlagen (Ausnahme: Banken und Versicherungen), der Vergabe von Finanzierungsmitteln sowie der Verwertung von nicht selbst geschaffenen Rechten, insbesondere Lizenzen. Zu diesen Grundsätzen enthält das Abkommensprotokoll einige Konkretisierungen[56]. So soll die Versagung der Abkommensvergünstigungen z. B. nur dann greifen, wenn an der Kapitalgesellschaft Personen beteiligt sind, die selbst die Vergünstigungen nicht oder nicht vollständig beanspruchen könnten. Für eine aktive gewerbliche Tätigkeit wird im Grundsatz eine eigene Organisation sowie eigenes Personal im Rahmen eines angemessenen eingerichteten Geschäftsbetriebs verlangt; Besonderheiten gelten für geschäftsleitende Holdinggesellschaften.

Ergänzend dazu bestimmt Art. 31 Abs. 2 DBA-LIE, dass die gewerbliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat gegenüber der gewerblichen Tätigkeit im anderen Vertragsstaat in qualitativer wie quantitativer Hinsicht erheblich sein muss. Das Protokoll sieht diese Voraussetzung als erfüllt an, wenn die Erträge aus der inländischen Tätigkeit der Gesellschaft mind. 25 % der im Quellenstaat erzielten Erträge ausmachen[57]. Kapitalgesellschaften, die im Staat ihres Verwaltungssitzes keine nennenswerten Erträge aus gewerblicher Tätigkeit erzielen, sollen damit keinen Abkommensschutz genießen und unterliegen mit ihren gesamten Einkünften im Staat ihres Verwaltungssitzes der Besteuerung.

Deutsche Investmentfonds sowie Investment-AGs genießen nur unter abschließend aufgezählten Voraussetzungen den Schutz des DBAs (Art. 31 Abs. 3 DBA-LIE). So müssen die Fondsanteile bzw. die Aktien an einer Börse gehandelt werden oder alternativ die Anteile bzw. Aktien Personen gehören, die ihrerseits Abkommensschutz genießen für den Fall, dass sie die Einkünfte unmittelbar beziehen würden.

---

52 Zu der Frage nach der Diskriminierung europäischer Grundfreiheiten durch derartige „switch-over-Klauseln" vgl. *Rehfeld*, DStR 2010, 1809.

53 Die Freistellung des § 8b Abs. 1 KStG ist voraussetzungslos, d. h. ohne Beachtung von Mindestbeteiligungen, Haltefristen oder Aktivitätserfordernissen. Zur Frage, ob bei abkommensrechtlich schachtelprivilegierten Dividenden § 8b Abs. 5 KStG (sog. „Schachtelstrafe" von 5 %) unanwendbar bleiben muss, s. *Kraft/Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 593.

54 BFH v. 24. 8. 2011, I R 46/10, DStR 2011, 2085 zu nach britischem Recht subventionierten Private-Equity-Gesellschaften.

55 Vgl. *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 23 MA, Rn. 213 f.

56 Vgl. Tz. 11 des Protokolls zum DBA-LIE.

57 Vgl. Tz. 12 des Protokolls zum DBA-LIE.

Bemerkenswert ist schließlich die Regelung in Art. 31 Abs. 4 DBA-LIE, die es grundsätzlich beiden Vertragsstaaten gestattet, nationale Vorschriften anzuwenden, die der Missbrauchsvermeidung sowie der Verhinderung der Steuerumgehung dienen und die dazu geeignet sind, eine doppelte Nichtbesteuerung („Keinmalbesteuerung") sowie die mehrfache Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen zu verhindern, auch wenn hierbei Vergünstigungen des DBA verweigert werden. Deutschland ist es ferner ausdrücklich gestattet, die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 bis 14 AStG, zur Steuerpflicht ausländischer Familienstiftungen nach § 15 AStG sowie zum Aktivitätsvorbehalt des § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden.

### 4. Schlussbemerkungen

Das DBA Liechtenstein orientiert sich stark am Aufbau des OECD-MA und enthält darüber hinaus umfangreiche Bestimmungen zur Vermeidung von doppelten Nichtbesteuerungen sowie missbräuchlichen bzw. mehrfachen Inanspruchnahmen von Abkommensvergünstigungen.

Aufgrund des linearen Ertragsteuertarifs von 12,5 % für juristische Personen und eines Höchststeuersatzes von 24,5 % bei der Einkommensteuer dürften u. a. deutsche Investitionen in liechtensteinische Betriebsstätten und Personengesellschaften aufgrund der Freistellung der Einkünfte im Inland an Attraktivität gewinnen. Zu beachten sind allerdings die Aktivitätserfordernisse im Abkommen und im Protokoll des Abkommens.

Von besonderer Bedeutung sind die Regelungen zur Steuerentstrickung im Zusammenhang mit Betriebsstättenvermögen und sonstigem Vermögen (insbesondere Kapitalgesellschaftsanteilen). In bestimmten Fällen droht durch das bevorstehende Inkrafttreten des Abkommens eine Entstrickungsbesteuerung in Deutschland aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder des § 12 Abs. 1 KStG. In diesen Fällen sieht das Abkommen Stundungsregelungen und weitere Maßnahmen vor.

Das DBA enthält keine Vorschriften bzgl. einer Nachbesteuerung von bisher unbesteuerten Kapitalanlagen deutscher Anleger in Liechtenstein und einer abgeltenden Besteuerung künftiger Kapitaleinkünfte. Diese Fragen sollen weiteren Verhandlungen vorbehalten bleiben. Das DBA bedarf zu seinem Inkrafttreten noch der Ratifikation durch die gesetzgebenden Körperschaften.

# Betriebsaufspaltung – Durchgriffsverbot (nur) auf der Seite des Besitzunternehmens?

## Anmerkung zum Urteil des BFH vom 8. 9. 2011, IV R 44/07

*Von Uwe Stoschek und Dr. Dirk Sommerfeld, beide Berlin**

Der BFH hatte kürzlich in zwei gleichgelagerten Revisionsverfahren[1] Gelegenheit, zu Fragen der Betriebsaufspaltung Stellung zu nehmen, nachdem das FG die Revisionen zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung für erforderlich erachtet hatte (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Dies dürfte weniger daran gelegen haben, dass im vorliegenden Fall eine eingetragene Genossenschaft als Betriebsunternehmen beteiligt war[2], sondern vielmehr an den nach wie vor bestehenden Unsicherheiten in Bezug auf dieses Rechtsinstitut, insbesondere im Hinblick auf das Merkmal der personellen Verflechtung.

### 1. Der Urteilssachverhalt

Dem Urteilsfall lag eine „sale-and-lease-back"-Gestaltung zugrunde: Ein Kreditinstitut in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft (X-Bank eG) veräußerte – aus außersteuerlichen Gründen[3] – Teile seines Grundbesitzes, auf dem es sein Gewerbe betrieb, an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), an deren Kapital es unmittelbar zu 99 % und über eine GmbH (X-GmbH), deren Alleingesellschafterin die X-Bank eG war, mittelbar zu 1 % beteiligt war. Nach dem Gesellschaftsvertrag der GbR lag die alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis grundsätzlich bei der X-GmbH; für den Abschluss und die Beendigung von Mietverträgen über das Grundstück war jedoch gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis durch die X-GmbH und die X-Bank eG vorgesehen. Für Entscheidungen der Gesellschafter über die ihnen zugewiesenen Angelegenheiten war Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit vereinbart. Die GbR vermietete anschließend das Grundstück an die X-Bank eG zurück.

### 2. Betriebsaufspaltung oder Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)?

Die Notwendigkeit, im vorliegenden Fall einer einfach strukturierten „sale-and-lease-back"-Gestaltung, bei der der Gewerbetreibende ein Wirtschaftsgut an eine Personenge-

* *Uwe Stoschek*, Rechtsanwalt/Steuerberater ist Partner, *Dr. Dirk Sommerfeld*, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist Manager bei PricewaterhouseCoopers AG WPG in Berlin.

1 BFH v. 8. 9. 2011, IV R 44/07, DStR 2011, 2236; v. 8. 9. 2011, IV R 43/07, BeckRS 2011, 97075.

2 Da eine Genossenschaft keine Kapitalgesellschaft i. S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist, so dass die Besitzgesellschaft im vorliegenden Fall nicht schon aufgrund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte erzielte, war deren Rechtsform lediglich ursächlich dafür, dass sich die Betriebsaufspaltungsproblematik überhaupt stellte.

3 „Sale-and-lease-back"-Geschäfte sind ein gängiges Instrument der Praxis, stille Reserven im Anlagevermögen aufzudecken, um dadurch außersteuerliche Ziele, insbesondere eine Verbesserung des Bilanzbildes, zu erreichen.