

DBA Deutschland – Liechtenstein: Entstrickung und neue steuerliche Pflichten von Liechtensteinern in Deutschland

Petra Göckel, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin¹

Die Einführung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein bietet für viele Unternehmen und Privatpersonen erhebliche Vorteile und ist daher sehr zu begrüßen. Von vielen jedoch unbemerkt, kann die Einführung des Doppelbesteuerungsabkommens aber auch negative steuerliche Konsequenzen haben: Zum Beispiel bei der Besteuerung von Liechtensteiner Anteilseignern von deutschen Kapitalgesellschaften oder auch von in Deutschland steuerpflichtigen Beteiligten von Personengesellschaften oder Inhabern einer Betriebsstätte in Liechtenstein.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und Deutschland wurde bereits am 17.11.2011 unterzeichnet, ist aber erst zum 20.12.2012 durch Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft getreten. Es ist nach Art 33. Abs. 2 für Steuern anzuwenden, die ab dem 01.01.2013 abgezogen werden oder für Zeiträume ab dem 01.01.2013 erhoben werden.

Der Abschluss des DBA ist für die Geschäftsbeziehungen zwischen Liechtenstein und Deutschland von Vorteil. Aber es gibt auch einen erheblichen Nachteil: Der Abschluss des DBA kann – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – zu einer sofortigen Besteuerung von stillen Reserven in Deutschland führen und zwar im Wesentlichen immer dann, wenn Liechtensteiner Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften halten oder Deutsche Inhaber einer liechtensteiner Betriebsstätte sind. Dies geschieht alleine durch das Inkrafttreten des DBA, ohne weitere Handlung oder neue Tatsachen und fällt unter den Begriff Entstrickungsbesteuerung.

Das Problem der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven durch Inkrafttreten des DBA wurde auch von den Vertragsparteien erkannt und es wurden daher Stundungsregelungen im Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen getroffen. Um diese nutzen zu können, sind aber erhebliche Dokumentationen und laufende Berichtspflichten erforderlich. Es entspricht zwar einerseits dem Selbstverständnis des (deutschen) Staa-

tes, Informationen über den Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer und auch Zugang zu dem Steuerpflichtigen zu haben, aber es stellt den Steuerpflichtigen vor erhebliche Herausforderungen die relevanten Informationen auch innerhalb der gesetzten Fristen und an den richtigen Adressaten zu liefern. Es führt dazu, dass Liechtensteiner zur Vermeidung steuerlicher Nachteile in Deutschland neue Erklärungs- und Nachweispflichten in Deutschland haben.

Entstehen der Steuer, Erklärungsspflichten und Stundungsmöglichkeiten sollen an den Beispielen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und an Betriebsstätten verdeutlicht werden.

1. Das Problem der Entstrickungsbesteuerung

Grundsätzlich behält sich der deutsche Staat vor, Vorgänge bei denen das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird, wie eine Veräußerung zu behandeln. Wäre eine Veräußerung steuerpflichtig, so wird zum Zeitpunkt der Beschränkung der Besteuerung, der Gewinn als Differenz zwischen dem gemeinen Wert (Verkehrswert) und dem Buchwert ermittelt und der Besteuerung zugrundegelegt.

1.1. Entstrickungsbesteuerung bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Ohne DBA können bei Anteilen aus Kapitalgesellschaften Gewinne aus der Veräußerung dieser Anteile in dem Staat der

¹ Die Autorin ist Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin/Fachberaterin für Internationales Steuerrecht sowie Geschäftsführerin und CEO der ADJUVA Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Steuerberatungsgesellschaft, Schackstrasse 1 in 80539 München.

Ansässigkeit der Beteiligungsgesellschaft und auch im Staat der Ansässigkeit des Anteilseigners besteuert werden. Demzufolge war vor Inkrafttreten des DBA bei der Veräußerung der Anteile an einer deutschen GmbH durch einen Liechtensteiner Anteilseigner, der entstehende Gewinn in Deutschland zu besteuern. Abhängig von der Person des Anteilseigners kommt die Einkommensteuer (bei natürlichen Personen) oder die Körperschaft und ggfls die Gewerbesteuer (bei juristischen Personen) in Betracht. Als zeitraumbezogene Steuern fielen die Steuern mit der Veranlagung der Steuer des Kalenderjahres an, in dem die Veräußerung erfolgte.

Nach dem neuen DBA werden nach Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Veräußerer ansässig ist, sofern nicht explizit etwas anderes geregelt ist. Im Hinblick auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft gibt es eine derartige Sonderregelung nur dann, wenn deren Wert zu mehr als 50% aus unbeweglichem Vermögen besteht – eine Klausel, die steuergünstige Gestaltungen bei Grundbesitz verhindern soll. Demzufolge wird künftig bei einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der liechtensteiner Gesellschafter nicht mehr in Deutschland sondern in Liechtenstein besteuert.

Diese Regelung erfüllt den Tatbestand des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG oder nach § 12 Abs. 1 KStG. Wird bei dem Anteilseigner das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert.

Da das Besteuerungsrecht ab dem 01.01.2013 entzogen ist, erfolgt die Besteuerung zum 31.12.2012.

Der Besteuerung unterliegt der fiktive Gewinn aus der Bewertung der Anteile zum gemeinen Wert (vgl. Punkt 2). Beschränkt Steuerpflichtige werden mit Ihren Einkünften nach § 49 EStG herangezogen, wozu auch Einkünfte nach § 17 EStG zählen. Demzufolge werden die (fiktiven) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dann besteuert, wenn der Anteilseigner innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war. Bei natürlichen Personen unterliegen 60% des Gewinns der Besteuerung. Der Steuersatz bestimmt sich bei natürlichen Personen mit dem individuellen Steuersatz, der bis zu 4% zzgl 5,5% Solidaritätszuschlag betragen kann. Bei Kapitalgesellschaften als Anteilseignern ist der Gewinn grund-

sätzlich steuerfrei, wobei jedoch nach § 8b Abs. 3 KStG 5% des Gewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten. Bei einem Steuersatz von 15% zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag ergibt sich eine effektive Belastung von 0,79%.

1.2. Entstrickungsbesteuerung bei einer Betriebsstätte

Entstrickungsbesteuerung greift auch bei einer in Liechtenstein belegenen Betriebsstätte einer deutschen natürlichen oder juristischen Person. Grundsätzlich bestand vor Inkrafttreten des DBA auch bei einer in Liechtenstein belegenen Betriebsstätte sowohl bei den laufenden Einkünften als auch bei der Veräußerung oder Beendigung der Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht in Deutschland – unabhängig von der Möglichkeit etwaige liechtensteiner Steuern anzurechnen.

In Art. 13 Abs. 2 des DBA ist geregelt, dass Gewinne die aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, einschliesslich der Gewinne aus der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte, erzielt werden im Land der Belegenheit der Betriebsstätte besteuert werden können. Für die Veräußerung unbeweglichen Vermögens gilt nach Art. 13 Abs. 1 dasselbe. Demzufolge hat für in Liechtenstein belegene Betriebsstätten nunmehr Liechtenstein das Besteuerungsrecht.

Auch diese Regelung erfüllt den Tatbestand des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG oder nach § 12 Abs. 1 KStG. Mit der Folge, dass dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert gilt. Der volle Gewinn unterliegt der Besteuerung sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen. Der Steuersatz bestimmt sich bei natürlichen Personen mit dem individuellen Steuersatz, der bis zu 45 % zzgl 5,5% Solidaritätszuschlag betragen kann. Bei Kapitalgesellschaften als Inhaberin der Betriebsstätte unterliegt der Gewinn dem Steuersatz von 15 % zzgl 5,5% Solidaritätszuschlag. Zu Zeitpunkt der Besteuerung und Bemessungsgrundlage vgl. Pkt 1.2.

2. Bewertung des Unternehmens zum gemeinen Wert

Zur Ermittlung des (fiktiven) Veräußerungsgewinns wird der gemeine Wert abzüglich des Buchwertes herangezogen. Der gemeine Wert bestimmt sich nach § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG

DBA Deutschland – Liechtenstein: Entstrickung und neue steuerliche Pflichten von Liechtensteinern in Deutschland

Petra Göckel, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin¹

durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Da es sich nicht um einzelne Wirtschaftsgüter handelt, ist ein Vermögen zu bewerten, das einen Betrieb bildet, der mangels Veränderung am Betrieb nicht liquidiert und damit in seine Einzelteile zerschlagen wird, sondern bestehenbleibt. Gemeiner Wert ist deshalb der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für diesen Betrieb im Fall der Veräußerung zu erzielen wäre.

Aus dem obengenannten ergibt sich eine besonders grosse Bedeutung der Ermittlung des sogenannten gemeinen Werts. Bei Anteilen von Kapitalgesellschaften lässt sich dieser bei börsennotierten Unternehmen aus dem Börsenpreis ableiten. Dies dürfte aber sehr selten sein. Die Bewertung von Anteilen von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften muss dann nach einem anerkannten Unternehmensbewertungsverfahren erfolgen. Die Finanzverwaltung akzeptiert und schätzt auch selber mit dem sogenannten vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 200 BewG. Letzter Wert ist mit wenigen Informationen, die zum Teil aus den Jahresabschlüssen ersichtlich sind, abzuleiten. Das vereinfachte Ertragswertverfahren verwendet für 2012 einen Multiplikator von 14,4092 des bereinigten Betriebsergebnisses nach Steuern. Zum Vergleich: die im Finanzmagazin veröffentlichten EBIT-Multiples für Oktober 2012 sehen Werte von 4,0 bis 8,6 vor, mit der Folge, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit bei einer Unternehmensbewertung nach einem anerkannten Verfahren ein erheblich niedriger Wert errechnet wird als mit dem vereinfachten Verfahren und damit auch die Bemessungsgrenze für die Berechnung der Steuer sehr viel kleiner ist. Es ist daher dringend angeraten eine Unternehmensbewertung auf den 31.12.2012 zu erstellen. Dies kann sehr aufwändig und oft nur im Falle von Mehrheitsbeteiligungen möglich sein, da die anerkannten Bewertungsverfahren voraussetzen, dass Planungsdaten des Unternehmens vorliegen und diese auch zur Verfügung gestellt werden.

3. Erklärungspflichten und -fristen

Die oben genannten Tatbestände der Entstrickungsbesteuerung sind in Deutschland zu erklären. Bei natürlichen Personen erfolgt dies im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2012, bei Kapitalgesellschaften im Rahmen der Körperschaft- und ggfls. der Gewerbesteuererklärung für 2012. Diese waren grundsätzlich am 31.05.2013 abzugeben. Die Abgabefrist verlängert sich bei Anfertigung der Steuererklärungen durch einen nach deutschem Recht anerkannten Steuerberater oder Steuerberatungsgesellschaft automatisch auf den 31.12.2013.

Werden die Fristen nicht eingehalten, so kann eine Steuerhinterziehung vorliegen.

4. Stundungsregelungen

Wie bereits angesprochen sieht das Protokoll zum Abkommen weitreichende Stundungsmöglichkeiten vor, welche jedoch an Antrags-, Nachweis und Meldepflichten gebunden sind.

4.1. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften

Die Steuer ist nach 4. (2) des Protokolls zum DBA zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden. Die Stundung kann widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige nicht **jährlich** bis zum 31.01 schriftlich seine am 31.12. des Vorjahres geltende Anschrift dem **zuständigen** Finanzamt mitteilt und bestätigt, dass das Vermögen ihm weiterhin zuzurechnen ist. Wird diese Frist versäumt kann das Finanzamt die Steuer fälligstellen.

Die Stundung ist zu widerrufen und damit die Steuer auch fällig, wenn im Wesentlichen Sachverhalte eintreten, bei denen auch ohne Inkrafttreten des DBA Steuern erhoben worden wären, also z. B bei Veräußerung, Einlage, Übergang auf eine in beiden Staaten weder ansässige noch steuerpflichtige Person. Wird einer der im Protokoll detailliert aufgeführten Sachverhalte verwirklicht ist innerhalb **eines Monats** die Verwirklichung an das zuständige Finanzamt zu melden. Wichtig ist zu wissen, dass eine nicht vorgenommene Meldung mit der Folge einer unberechtigten Stundung eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt und daher die Einhaltung der Frist unbedingt beachtet werden muss. Besonders kritisch ist der Verweis im Protokoll auf verschiedene deutsche Steuergesetze, die ein Liechtensteiner Anteilseigner oder seine Berater nun kennen müssen, um ihrer Meldepflicht nachzukommen.

4.2. Bei einer Betriebstätte

Zur Milderung der Steuer kann der Steuerpflichtige **auf Antrag** einen Ausgleichsposten bilden. Dieser Ausgleichsposten stellt die Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dar. Er ist für jedes Wirtschaftsgut zu ermitteln und auszuweisen, kann aber nur einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter angesetzt werden. Nach meiner Auffassung betrifft dies auch bislang nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter wie den Kundenstamm oder einen Geschäfts- oder Firmenwert. Der Zuordnung der stillen Reser-

DBA Deutschland – Liechtenstein: Entstrickung und neue steuerliche Pflichten von Liechtensteinern in Deutschland

Petra Göckel, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin¹

ven kommt eine besondere Bedeutung zu um zu vermeiden, dass auf Grund der Zuordnung eine frühzeitige Auflösung des Posten und damit Besteuerung der stillen Reserven erfolgt.

Der Ausgleichsposten ist im Jahr der Bildung (also 2012) und den folgenden 4 Jahren zu jeweils einem Fünftel aufzulösen. Dies hat die Folge einer zinslosen Verteilung der Steuer auf fünf Jahre, unter der Voraussetzung eines gleichbleibenden Steuersatzes.

Bei der Verwirklichung verschiedener Sachverhalte ist der Ausgleichsposten in vollem Umfang aufzulösen, z.B. wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, in eine Betriebsstätte ausserhalb Liechtensteins oder Deutschlands gebracht wird oder anderweitig die stillen Reserven aufgedeckt werden. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige diesen Vorgang dem Finanzamt **unverzüglich** zu melden.

Über den Ausgleichsposten sind Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bildung und Auflösung hervorgeht. Die Aufzeichnungen sind der Steuererklärung beizufügen.

Werden die Meldungen und Aufzeichnungen nicht oder nicht fristgerecht gemacht, so kann dies zur Auflösung des Ausgleichspostens und im Falle der verspäteten Meldung obengenannter Sachverhalte auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben.

Auf Grund des Umfangs der Aufzeichnungs- und Meldepflichten sowie der einzuhaltenden Fristen können die Aufzeichnungen in der Regel nur von der (liechtensteiner) Betriebsstätte selbst vorgenommen und an den oder die Inhaber der Betriebsstätte gemeldet werden und erfordert zeitnahe Aufzeichnungen über das Anlagevermögen, auch über Verschrottungen, Entnahmen etc. Es empfiehlt sich ein Ablauf für die Meldungen zu installieren um negative Folgen zu vermeiden.

5. Fazit

Die sogenannte Entstrickungsbesteuerung in Deutschland löst bei der Einführung des DBA erhebliche Steuerfolgen aus. Zusätzlich ist die Bewertung von Unternehmen und Unternehmensteilen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unerlässlich und führt bei den Steuerpflichtigen zu Kosten. Die Milderung der steuerlichen Belastung durch Stundung oder indirekte Stundung durch die Bildung eines Ausgleichspostens bringt zusätzliche Aufzeichnungs- und Meldepflichten mit sich, die für den Steuerpflichtigen nicht ohne Risiken sind. Insbesondere die kurzen Fristen bei Veränderung der Verhältnisse auch in ferner Zukunft können sich als Fallstrick erweisen.