

Die Zurechnung des Vermögens und der Erträge einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung

► DB0458870

I. Einleitung

Die Behandlung einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung¹ im deutschen Steuerrecht und Strafrecht ist durch die *Maxim* bestimmt: „Wenn die Rollen als Stifter, Begünstigter und Auftraggeber eines Mandatsvertrags in einer Person zusammenfallen, kann von einer Vermögensstrennung aus wirtschaftlicher Sicht kaum mehr die Rede sein“². Daraus wird im Kurzschluss abgeleitet, dass die Verwendung einer solchen Stiftung gleichbedeutend mit Steuerhinterziehung ist. Aber wenn man eine kontrollierte Liechtensteiner Stiftung vorurteilsfrei mit zwei deutschen Rechtsträgern vergleicht, die auch der Vermögensverwaltung dienen, nämlich der GmbH und der Familienstiftung, und das zivilrechtlich wie steuerlich geltende Trennungsprinzip und die Zurechnungskriterien, die für sie gelten, auch bei einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung anwendet, sieht dies – wie der folgende Beitrag zeigt – ganz anders aus.

II. Die vermögensverwaltende GmbH

1. Offene Gründung

Die Gründung der vermögensverwaltenden GmbH, die Einzahlung der Stammeinlage und eine Zuzahlung, die zusätzlich zum Stammkapital erfolgt, sind keine Scheingeschäfte i. S. des § 117 Abs. 1 BGB³. Denn der Gesellschafter will eine Vermögensverwaltung in der GmbH und nicht eine Vermögensverwaltung durch die GmbH. Das kann er nur erreichen, wenn die GmbH existiert und eigenes Vermögen hat. Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH begründet im Regelfall auch kein Treuhandverhältnis⁴, und die GmbH kann im Verhältnis zu ihrem Gesellschafter rechtlich und tatsächlich über die Stammeinlage frei verfügen⁵. Auch das Rechtsgeschäft, das einer Zuzahlung zugrunde liegt, enthält im Allgemeinen weder eine Treuhandvereinbarung noch Verwendungsbeschränkungen, noch behält sich der Gesellschafter darin den Rücktritt, einen Widerruf oder ein Rückforderungsrecht vor, sodass die GmbH über die Zuzahlung im Verhältnis zu ihrem Gesellschafter frei verfügen kann.

Dass der Gesellschafter⁶ das Recht hat, über den Gewinn der GmbH nach Belieben zu verfügen und das Vermögen der GmbH jederzeit nach Belieben zu entnehmen, soweit er das Stammkapital nicht angreift⁷, ändert nichts an der rechtlichen Trennung von GmbH und Gesellschafter. Dieses Trennungsprinzip gilt auch im Ertragsteuerrecht. Deshalb kommt eine Zurechnung des Vermögens der GmbH und der damit erwirtschafteten Gewinne an den Gesellschafter nicht allein deshalb in Betracht, weil er sie jederzeit an sich ziehen kann⁸. Beide werden für den Gesellschafter erst steuerlich relevant, wenn er sie entnommen hat.

Der Gesellschafter kann die GmbH auch jederzeit auflösen und das verbleibende Vermögen im Zuge einer Gesamtentnahme zur Gänze an sich ziehen. Auch diese umfassende Zugriffsmöglichkeit rechtfertigt weder gesellschaftsrechtlich noch steuerrechtlich eine Zurechnung von Vermögen und Erträgen.

Ebenso wenig rechtfertigt § 42 AO eine Zurechnung des Vermögens und der Erträge an den Gesellschafter. Denn ein Gestaltungsmissbrauch ist regelmäßig nicht gegeben, wenn ein

Stpfl. auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine KapGes. setzt und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht⁹. Auch die Beschränkung der Tätigkeit der GmbH auf die Verwaltung ihres Vermögens ist nicht missbräuchlich¹⁰.

2. Verdeckte Gründung

Will der Gründer persönlich nicht in Erscheinung treten, kann er sich verdeckt über einen Treuhänder an der GmbH beteiligen. Er kann den Treuhänder anweisen, den Geschäftsführer zu bestellen, beide umfassend an seine Weisungen binden und sich von beiden die Vollmachten geben lassen, die er braucht, damit er die Gesellschaftsrechte, darunter die Entnahmerechte, ausüben kann. Dann ist er wirtschaftlich und faktisch alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Der rechtliche Geschäftsführer ist zur „Vertretungsmarionette“ degradiert¹¹. Da die direkte Beherrschung der GmbH als Gesellschafter den Gründer nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer des GmbH-Vermögens und seiner Erträge macht, kann ihn die mittelbare Beherrschung dazu auch nicht machen. Der Unterschied, dass seine Rechte bei der ersten Variante offensichtlich und bei der zweiten kaschiert sind, rechtfertigt keine abweichende Zurechnung. Entscheidend für die Beurteilung sind die objektiven Umstände und nicht ihre Offenkundigkeit. Diskretion oder Heimlichkeit, je nach Sichtweise, ist keine Besteuerungsgrundlage.

Dr. Hanspeter Daragan ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in eigener Kanzlei in Bremen. Daneben ist er Dozent an der Bundesfinanzakademie.

- 1 Zur Gestaltung dieser Stiftungen vgl. Müller/Bösch, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderberichte Liechtenstein, Rdn. 46 ff.; BFH-Urteil vom 28. 6. 2007 – II R 21/05, BStBl II 2007 S. 669 – DB0225548; ferner Büch, ZEV 2011 S. 152.
- 2 Attlmayr/Rabanser, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, S. 31; dazu auch BFH vom 28. 6. 2007, a.a.O. (Fn. 1); Mutter/Schwarz, IStR 2009 S. 807. Allgemein zur Liechtensteinischen Stiftung nach der Reform des Stiftungsrechts: Werner, IStR 2010 S. 589.
- 3 Dazu Ellenberger, in: Palandt, 70. Aufl., § 117 BGB Rdn. 4, m. w. N.
- 4 BFH-Urteil vom 29. 1. 1975 – I R 135/70, BStBl II 1975 S. 553 – DB 1975 S. 1056, 1674 zu einer Schweizer GmbH.
- 5 Die freie Verfügung über die Stammeinlage ist eine Eintragungsvoraussetzung (vgl. § 8 Abs. 2 GmbHG).
- 6 Diese Zugriffsrechte bestehen bei jeder GmbH, nur mit dem Unterschied, dass bei einer Mehrpersonen-GmbH die Gesellschafter nur gemeinsam und beteiligungsentsprechend entnehmen können, sofern benachteiligte Gesellschafter einer Mehrentnahme durch andere nicht zustimmen.
- 7 BGH-Urteil vom 12. 12. 1983 – II ZR 14/83, DB 1984 S. 340; vom 21. 6. 1999 – II ZR 47/98, DB 1999 S. 1651; vom 26. 10. 2009 – II ZR 222/08, DB 2009 S. 2650; Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., § 29 Rdn. 64, m. w. N.
- 8 BFH-Urteil vom 27. 3. 2007 – VII R 64/05, BStBl II 2007 S. 639, m. w. N.; vom 2. 9. 2008 – X R 17/08, BFH/NV 2009 S. 141; vom 19. 5. 2011 – X R 30/10.
- 9 BFH-Urteil vom 23. 10. 1996 – I R 55/95, BStBl II 1998 S. 90 – DB 1997 S. 507, m. w. N.; vom 29. 5. 2008 – IX R 77/06, BStBl II 2008 S. 789 – DB 2008 S. 1892.
- 10 BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 – I R 63/99, BStBl II 2003 S. 50 – DB 2002 S. 1640; vom 29. 5. 2008, a.a.O. (Fn. 9).
- 11 Das ist nach allgemeiner Meinung möglich, soweit es nicht um Pflichten geht, die ein Geschäftsführer im Allgemeininteresse oder im Interesse der Gläubiger zu erfüllen hat. Meinungsverschiedenheiten bestehen nur darüber, ob diese Entmachtung in der Satzung geregelt werden muss, vgl. zum Ganzen Kleindiek, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl., § 37 Rdn. 18a.

III. Die Familienstiftung

1. Offene Errichtung

Bei einer Familienstiftung können die Rollen des Stifters, des Vorstands und des Begünstigten in einer Person zusammenfallen¹². Da auch bei einer „Einpersonenstiftung“ eine körper-schaftähnliche Willensbildung durch den Stifter nicht zulässig ist¹³, muss sich der Stifter Einflussmöglichkeiten im Stiftungs-geschäft und in der Satzung der Stiftung vorbehalten, wenn er auf Vermögen und Erträge der Stiftung zugreifen will. Ist er zu seinen Lebzeiten der alleinige Begünstigte¹⁴ und der alleinige Vorstand, kann und darf er sich Vermögen und Erträge der Stiftung zuwenden. Ebenso wie bei einer Einpersonen-GmbH rechtfertigen diese Zugriffsrechte keine Durchbrechung des Trennungsprinzips. Deshalb können dem Stifter das Vermögen und Kapitalerträge der Stiftung nicht zugerechnet werden, bevor er sie von der Stiftung erhalten hat.

2. Verdeckte Errichtung

Auch ein Stifter kann seine Stiftung durch einen Treuhänder er-richten lassen und durch ihn einen weisungsgebundenen Vorstand bestellen lassen, der ihm die Vollmachten gibt, die es ihm ermög-lichen, im Rahmen seiner Begünstigung auf das Stiftungsver-mögen und seine Erträge zuzugreifen. Der Stifter hat dann mittel-bar die gleichen, aber keine weitergehenden Rechte wie bei einer von ihm direkt gegründeten Familienstiftung. Deshalb gilt das Trennungsprinzip auch bei dieser Variante ohne Einschränkung.

IV. Gestaltungsmissbrauch bei Auslandssachverhalten

Nach der Rspr. des BFH¹⁵ stellt die Zwischenschaltung von KapGes. im niedrig besteuerten Ausland einen Rechtsmiss-brauch i. S. von § 42 AO dar, wenn hierfür wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen; die Einkünfte der Auslands-gesellschaft werden dann dem deutschen Gesellschafter unmit-telbar als eigene Einkünfte zugerechnet. Davon wird ausgegan-gen, wenn die ausländische juristische Person nur eine Durch-laufstation ist, der keine weitergehende Funktion zukommt; es sich also um eine reine Briefkastenperson handelt. Aber eine ju-ristische Person, die ihr Vermögen verwaltet und tatsächlich über die dafür erforderlichen Organe und Ausstattung verfügt, übt eine wirtschaftliche Tätigkeit aus¹⁶, sodass kein Rechtsmiss-brauch gegeben ist. Das gilt auch für eine kontrollierte Liechten-steiner Stiftung, deren Tätigkeit im Regelfall diesen Anforder-ungen genügt.

Ein deutsches „Sonderrecht“ für kontrollierte Liechtensteiner Stiftungen wäre auch nicht mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren. Denn die deutschen Gestaltungs-möglichkeiten für eine steuerrechtlich eigenständige Ver-mögensverwaltung durch eine juristische Person verdeutlichen, dass es keinen sachlichen Grund für eine Differenzierung gibt, sodass sie als willkürlich verworfen werden müsste. So sieht das auch der BFH¹⁷, der bei gleichen Gegebenheiten und Verhält-nissen eine Gleichbehandlung der Sachverhalte im Inland wie im Ausland für geboten hält, sodass die Zwischenschaltung einer KapGes. hier wie dort gleich behandelt werden muss, ohne dass besondere außersteuerliche Beweggründe für das Eingehen des ausländischen Engagements darzutun wären.

V. Grundfreiheiten des EWR-Abkommens

1. Niederlassungsfreiheit

Nach Art. 31 Abs. 1 EWRA i. V. mit Art. 34 Abs. 2 EWRA umfasst die Niederlassungsfreiheit auch die Gründung einer Ge-

sellschaft, worunter jede juristische Person des privaten Rechts zu verstehen ist. Ausgenommen sind aber die Gesellschaften, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

Für die Verfolgung eines Erwerbszwecks genügt es, dass die Gesellschaft am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, indem sie entgeltliche Leistungen anbietet, die zumindest auf teilweise Kostendeckung angelegt sind; eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht vorausgesetzt¹⁸. Deshalb kann eine Tätigkeit, die im deut-schen Steuerrecht Vermögensverwaltung ist¹⁹, durchaus eine Er-werbstätigkeit i. S. der Niederlassungsfreiheit sein. Indes, die Verwaltung und Umschichtung von Kapitalvermögen, um die es bei einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung typischerweise geht, ist keine Erwerbstätigkeit.

Außerdem muss eine Niederlassung vorhanden sein, sodass die Möglichkeit besteht, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben des Niederlassungsstaates teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen; es muss dort eine dauernde Prä-senz sichergestellt sein und eine aktive Vermögensverwaltung in eigener Hand und in eigenen Geschäftsräumen erfolgen²⁰. Eine Delegation der Vermögensverwaltung durch den Stiftungsrat einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung an eine Bank oder einen anderen Vermögensverwalter erweist sich danach als unzu-reichend.

2. Kapitalverkehrsfreiheit

Der deutsche Stifter kann sich aber auf die Kapitalverkehrsfrei-heit nach Art. 40 EWRA berufen²¹. Das allerdings hat der BFH²² vor kurzem verweigert. Seiner Meinung nach darf Deutschland die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken, solange Liechtenstein keine Amtshilfe in Steuerangelegenheiten leistet. Aber das ist unzutreffend²³. Daran richtig ist nur, dass nach der vom BFH herangezogenen Rspr. des EuGH die Kapitalver-kehrsfreiheit aus Gründen des Allgemeininteresses beschränkt werden darf, zu denen eine wirksame Steueraufsicht gehört. Aber auf diesen Rechtfertigungsgrund kann sich Deutschland gegenüber Liechtenstein nicht berufen: Denn das EWR-Ab-kommen sieht keine Amtshilfe in Steuersachen vor, sondern nur in Zollsachen. Deutschland hat es mit dem Wissen abgeschlos-sen, dass Liechtenstein auch außerhalb des Abkommens nicht

12 Eine solche Versorgungs- oder Unterhaltsstiftung ist zulässig: *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, 2010, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rdn. 185 ff.; vgl. auch v. *Oertzen/Hosser*, ZEV 2010 S. 168.

13 *Hüttemann/Rawert*, a.a.O. (Fn. 12), § 86 BGB Rdn. 8.

14 Dann handelt es sich nicht um eine unzulässige Stiftung für den Stifter; da-zu *Hüttemann/Rawert*, a.a.O. (Fn. 12), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rdn. 8; *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, 5. Aufl., Vor § 80 Rdn. 52.

15 Aus neuerer Zeit vgl. BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002 S. 820 = DB0040626, m. w. N.

16 BFH-Urteil vom 25. 2. 2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005 S. 14 = DB 2004 S. 1755; vgl. auch Urteil vom 13. 10. 2010 – I R 61/09, BStBl. II 2011 S. 249 = DB 2010 S. 2770; *Gosch*, BFH/PR 2011 S. 156.

17 BFH vom 25. 2. 2004, a.a.O. (Fn. 16).

18 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 Europäische Grundfreiheiten, Rdn. 2035; *Pache*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, 2. Aufl., § 10 Rdn. 38.

19 Zur Abgrenzung von vermögensverwaltender und gewerblicher Tätigkeit vgl. BMF-Schreiben vom 1. 4. 2009 – IV C 6 – S 2240/08/10008, BStBl. I 2009 S. 515 = DB 2009 S. 820.

20 EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EugHE 2006 S. I-8203, Rdn. 17 ff.

21 Ebenso *Zimmer/Raab*, in: *Walz/Kötzt/Rawert/Schmidt*, Non Profit Law Year-book 2004, S. 105 (111); *Hüttemann/Rawert*, a.a.O. (Fn. 12), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rdn. 314; a. A. *Hoffmann*, in: *Richter/Wächter*, Handbuch des in-ternationalen Stiftungsrechts, § 10 Rdn. 52 ff.

22 BFH-Urteil vom 22. 12. 2010 – I R 84/09, DB 2011 S. 1086; ebenso Urteile vom 22. 12. 2010 – I R 85/09, 86/09 und 87/09 – bisher n. v.; dazu *Gosch*, BFH/PR 2011 S. 289.

23 *Daragan*, IStR 2011 S. 584.

zu Auskünften in Steuersachen verpflichtet ist und solche Auskünfte auch nicht freiwillig gibt. Seit dem 1. 1. 2011 hat sich das geändert, denn nunmehr leistet Liechtenstein Amtshilfe nach dem Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen Deutschland und Liechtenstein²⁴, sodass einer Inanspruchnahme der Kapitalverkehrsfreiheit nichts mehr entgegensteht.

VI. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG sind Vermögen und Erträge einer Familienstiftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zuzurechnen. § 15 Abs. 6 AStG, der seit 2009 gilt, sieht eine Ausnahme für Familienstiftungen vor, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einem Vertragsstaat des EWR haben. Sie ist u. a. daran geknüpft, dass der Sitzstaat verpflichtet ist, die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, damit Deutschland seine Besteuerungsrechte wahrnehmen kann. Aber das verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWRA, sodass sich Deutschland gegenüber Liechtenstein zu keiner Zeit auf die fehlende Amtshilfe in Steuersachen berufen kann. Wegen des Anwendungsvorrangs des Abkommens erübrigt sich die Frage, ob § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG als *treaty override*²⁵ anzusehen ist.

Seit Liechtenstein Amtshilfe leistet, ist nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG nur noch der Nachweis erforderlich, dass das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich der Verfügungsmacht der Personen entzogen ist, die in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannt sind, also in erster Linie der Verfügungsmacht des rechtlichen oder des wirtschaftlichen Stifters. Das ist regelmäßig der Fall, und zwar selbst dann, wenn sich der Stifter einen Widerruf der Stiftung vorbehalten hat. Denn ein solches Widerrufsrecht besteht auch bei einer vermögensverwaltenden GmbH in Deutschland, auch wenn es dort nicht Widerruf genannt wird, sondern Auflösung, und ohne dass dieses „Widerrufs-Auflösungsrecht“ die steuerliche Zurechnung des GmbH-Vermögens und der Erträge in irgendeiner Weise bestimmt, bevor es ausgeübt wurde.

VII. Zuzug der Stiftung nach Deutschland

1. Verlegung des Verwaltungssitzes

Ist der Verwaltungssitz der kontrollierten Liechtensteiner Stiftung nach Deutschland verlegt worden, weil der wirtschaftliche Stifter das Tagesgeschäft an sich gezogen hat und von Deutschland aus betreibt, verliert die Stiftung nach deutschem Recht ihre Rechtsfähigkeit²⁶. Denn sie kann sich nicht auf die Niederlassungsfreiheit nach Art. 31 Abs. 1 EWRA i. V. mit Art. 34 EWRA berufen, da sie keine Gesellschaft ist. Deshalb verbleibt es bei der deutschen Sitztheorie, sodass die rechtsfähige Liechtensteiner Stiftung zu einem nicht rechtsfähigen Zweckvermögen degeneriert, wenn ihr Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt wird. Dafür ist aber vorausgesetzt, dass der Stifter die Anlageentscheidungen im Tagesgeschäft selbst trifft, also umfassende Weisungsrechte nicht nur hat, sondern sie auch effektiv ausübt. Gibt er nur eine Anlagestrategie vor, die vom Stiftungsrat in Liechtenstein umgesetzt wird, befindet sich der Verwaltungssitz der Stiftung in Liechtenstein.

2. Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung

Mit einer Verlegung des Verwaltungssitzes wird zugleich der Ort der Geschäftsleitung i. S. von § 10 AO nach Deutschland verlegt. Denn der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung

befindet sich dort, wo die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung im Tagesgeschäft umgesetzt werden²⁷.

Dass die Stiftung ihre Rechtsfähigkeit verloren hat, nimmt ihr nicht zwangsläufig die Eigenschaft eines Steuersubjekts i. S. des KSt-Rechts, wie sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ergibt. Aber von einem Zweckvermögen als Steuersubjekt kann nur gesprochen werden, wenn es zu einer rechtlichen und wirtschaftlichen Verselbstständigung einer Vermögensmasse gegenüber ihrem Träger kommt²⁸. Andernfalls ist der Träger selbst der Inhaber des Vermögens und seiner Erträge und damit auch steuerpflichtig. Und da das Zweckvermögen dem Gründer gehört, ist er mit den Erträgen der zugezogenen Liechtensteiner Stiftung selbst einkommensteuerpflichtig.

VIII. Zusammenfassung

Die Entscheidung, ob dem deutschen Gründer einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung Vermögen und Erträge der Stiftung zuzurechnen sind und er damit in Deutschland steuerpflichtig ist, kann nur nach den steuerlichen Kriterien getroffen werden, die für vergleichbare vermögensverwaltende Rechtsträger in Deutschland gelten, wozu eine GmbH oder eine Familienstiftung gehören.

Der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden GmbH kann das nicht als Stammkapital gebundene Vermögen der GmbH und die gesamten Vermögenserträge der GmbH jederzeit nach freiem Belieben entnehmen. Das rechtfertigt keine Abweichung von dem Trennungsprinzip, das auch steuerrechtlich gilt, sodass ihm die Erträge erst zugerechnet werden können, wenn er sie entnommen hat. Vorher ist eine Zurechnung auch dann nicht möglich, wenn er seine GmbH verdeckt führt, indem er sie treuhänderisch gründen lässt und einen Fremdgeschäftsführer zu seiner Marionette degradiert. In vergleichbarer Weise kann der Stifter seine deutsche Familienstiftung einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung nachbilden, ohne dass eine gegen das Trennungsprinzip verstoßende Zurechnung des Stiftungsvermögens und seiner Erträge vorliegen könnte.

Was in Deutschland rechtmäßig ist, bleibt auch dann rechtmäßig, wenn es in Liechtenstein stattfindet. Dem in Deutschland ansässigen rechtlichen oder wirtschaftlichen Stifter können daher das Vermögen und die Erträge seiner kontrollierten Liechtensteiner Stiftung nur zugerechnet werden, wenn sich der Verwaltungssitz der Stiftung und der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. Befinden sie sich in Liechtenstein, so der Regelfall, ist der Stifter mit den Erträgen, die er jederzeit aus der Stiftung hätte entnehmen können, in Deutschland nicht steuerpflichtig, sondern nur mit den Erträgen, die er tatsächlich entnommen hat.

Wenn nahegelegt wurde, die nicht entnommenen Erträge seiner kontrollierten Liechtensteiner Stiftung dessen ungeachtet in Deutschland zu versteuern, und wer obendrein auch noch wegen Hinterziehung der nicht geschuldeten ESt bestraft wurde, hat daher allen Grund, sich und seine Berater sinnend zu fragen, wie das geschehen ist, und warum ihm das geschah.

24 Dazu Kraft, IStR 2010 S. 440.

25 Dazu eingehend Gosch, IStR 2008 S. 414 und Fratscher, in: FS Schaumburg, 2009, S. 687.

26 Hoffmann, a.a.O. (Fn. 21), § 10 Rdn. 22.

27 BFH-Urteil vom 16. 12. 1998 - I R 138/87, BStBl. II 1999 S. 437.

28 RFH-Urteil vom 21. 10. 1921, RFHE 7 S. 177; vom 21. 6. 1933 - III A 253/32, RStBl. 1933 S. 872; vom 7. 4. 1936 - I A 227/35, RStBl. 1936 S. 442; vom 18. 12. 1937 - VI a 76/37, RStBl. 1938 S. 284; vom 15. 12. 1942 - I 123/41, RStBl. 1943 S. 236; vom 16. 4. 1943 - III 84/42, RStBl. 1943 S. 658; vgl. zum Ganzen Streck, StuW 1975 S. 135 (140), m. w. N.

AUFSÄTZE

steuerliche Verschonung gewährt worden war. Allerdings erscheint die Klausel noch nicht ganz ausgereift.

Insgesamt sind die DBA-Regeln über die Altersvorsorge noch unzureichend⁶⁹: Die Sonderregelung des Art. 18 OECD-MA vermeidet nur die synchrone Doppelbesteuerung in der Auszahlungsphase nach vorangegangener unselbständiger Arbeit. Jenseits dessen bestehen nur sehr begrenzte Ansätze zur Verringerung von intertemporalen Doppelbesteuerungen, die in der Beitragsphase und in der Phase der Erwirtschaftung von Kapitalerträgen ansetzen⁷⁰. Zu hoffen ist daher, dass bei der Abkommenspolitik nicht nur mögliche

Steuerausfälle durch Wegzüge in sonnigere Gefilde bedacht werden, sondern auch intertemporale Doppelbesteuerungen. Alternativ sind Erkenntnisfortschritte des Verfassungsrechts denkbar: Zwar verbietet dieses eigentlich eine Doppelbesteuerung nicht⁷¹; man könnte aber das Gebot der intertemporalen Korrespondenz dahingehend schärfen, dass vorherige Besteuerungen im Ausland in der Auszahlungsphase berücksichtigt werden müssen. Dies wäre durchaus ein folgerichtiges Weiterdenken der Prinzipien über die Anrechnung ausländischer Steuer und der intertemporalen Korrespondenz. Die DBA stehen einem solchen Ansatz jedenfalls nicht entgegen, denn aus der Berechtigung zur Besteuerung in der Auszahlungsphase folgt ja keineswegs eine Verpflichtung dazu.

69 Zur rechtspolitischen Diskussion s. etwa *M. Lang*, IStR 2005, 289 (295); *ders.*, BIT 2007, 17 (18); *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 153 ff. sowie OECD-MK, Art. 18 Tz. 12 ff.; zusammenfassend *Ismer*, (Fn. 6), Rz. 6 m. w. N.; *Strunk-zur-Heide*, in: SKK, Art. 18 OECD-MA Rz. 3 ff. (Stand Nov. 2007).

70 Zu den dahingehenden Vorschlägen des OECD-MK *Rupp*, in: GKG, Art. 18 Rz. 91 ff. (Stand 2001).

71 S. etwa *Schön*, StW 2004, 62 (74) m. w. N.; *Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnormen, 1965, S. 317 ff.