

Ministerium für Präsidiales und Finanzen
Regierungsgebäude
Peter-Kaiser-Platz 1
Postfach 684
FL-9490 Vaduz

Vaduz, 14. Februar 2017

Stellungnahme
Besteuerung der Liechtenstein Venture Cooperative (LVC)
und ihrer Gesellschafter

1. Sachverhalt

Die hier zu untersuchende Liechtenstein Venture Cooperative (LVC) nutzt die Rechtsform der Kleinen Genossenschaft iSd Art. 483 ff PGR. Als juristische Person unterliegt sie in Liechtenstein der ordentlichen Ertragsbesteuerung nach Art. 44 Abs. 1 SteG, in dessen lit. a Genossenschaften ausdrücklich als Ertragssteuersubjekte genannt sind. Da die LVC eine Gemeinde innerhalb Liechtensteins als Sitzgemeinde angeben muss, unterliegt sie in Liechtenstein stets der unbeschränkten Ertragssteuerpflicht mit dem weltweit erzielten steuerpflichtigen Reinertrag.

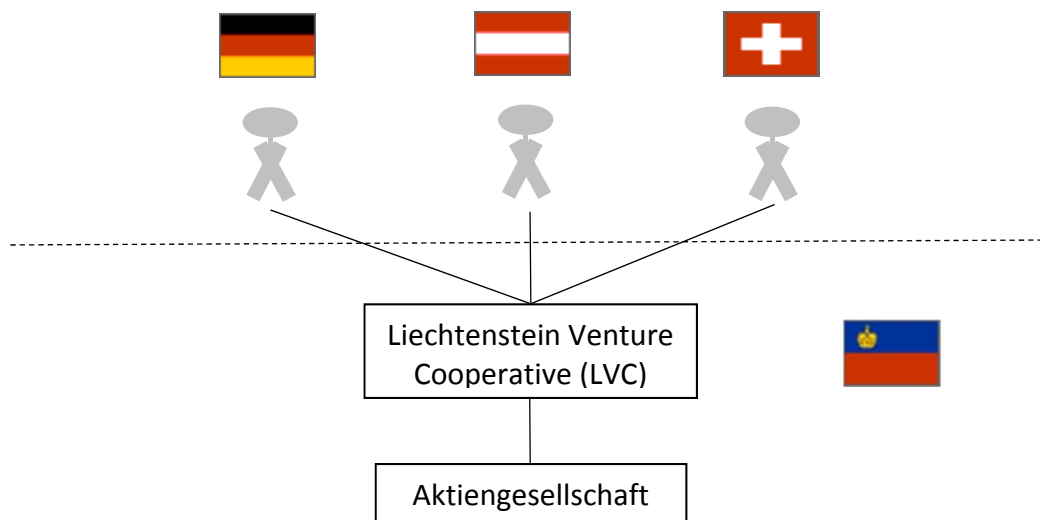
An der Liechtenstein Venture Cooperative (LVC) sind annahmegemäss natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt, die ihre Ansässigkeit in Liechtenstein, Deutschland, der Schweiz oder in Österreich haben. Dabei handelt es sich zum Teil um kapitalmässig beteiligte Gesellschafter, zum Teil über Gesellschafter, die eine Geschäftsidee und/oder Arbeitsleistungen einbringen.

Die LVC wird gegründet, um eine Innovation bis zur Marktreife zu entwickeln, weshalb sie grundsätzlich als aktiv tätig anzusehen ist. Hinsichtlich der zukünftigen Entwicklung sind drei Szenarien zu unterscheiden.

Szenario 1: Der LVC gelingt es nicht, die Innovation zur Marktreife zu führen. Sie löst sich auf, ohne einen Gewinn zu erzielen.

Szenario 2: Die LVC verkauft die Innovation bei Marktreife mit Gewinn an einen Dritten, wobei der erzielte Gewinn anteilig an die Genossenschafter ausgeschüttet wird.

Szenario 3: Die LVC verkauft die Innovation bei Marktreife mit Gewinn an eine liechtensteinische Aktiengesellschaft und erhält als Kaufpreis Anteile an der betreffenden AG. In der Folge werden von der AG erzielte Gewinne an die LVC und von dieser weitere an die Genossenschafter ausgeschüttet. Im Ergebnis entsteht dann die folgende Struktur:



2. Fragestellung

Zu untersuchen ist jeweils die Besteuerung der Genossenschafter in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz in den drei genannten Szenarien.

3. Besteuerung auf Ebene der Genossenschafter

3.1. Besteuerung in Deutschland

Das deutsche Steuerrecht nimmt für die Beurteilung einer ausländischen Rechtsform seit dem berühmten „Venezuela-Erkenntnis“ des Reichsfinanzhofes (RFH 12.02.1930, VI A 899/27) einen Typenvergleich vor. Der Typenvergleich erfolgt grundsätzlich in einem zweistufigen Prüfverfahren, wonach die ausländische Gesellschaft zunächst in ihrer Gesamtheit nach ausländischem Recht gewürdigt wird und anschließend mit den Rechtsformen des deutschen Rechts zu vergleichen ist.

Nach dem PGR ist eine liechtensteinische Genossenschaft eine als Körperschaft organisierte Verbindung einer nicht geschlossenen Zahl von Personen oder Handelsgesellschaften, deren Hauptzweck in der Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe besteht (Art. 428 Abs. 1 PGR). Die wesentlichen Elemente, insbesondere der Förderungszweck einer liechtensteinischen Genossenschaft, aber auch ihre körperschaftliche Struktur mit Rechtspersönlichkeit, die Grundsätze der Selbsthilfe, der Selbstverantwortung und Selbstverwaltung durch die Mitglieder entsprechen der Struktur einer deutschen Genossenschaft nach dem deutschen Genossenschaftsgesetz. Im Ergebnis kann daher eine LVC steuerlich mit einer deutschen Genossenschaft gleichgestellt werden.

Szenario 1:

Die Besteuerung einer Genossenschaft ist nach deutschem Steuerrecht von der Besteuerung der aktiv tätigen Genossenschafter zu trennen. Nach dem Trennungsprinzip hat das steuerliche Ergebnis der Genossenschaft, die in Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, auf das Einkommen des Genossenschafers keine Auswirkung. Insbesondere kann der Genossenschafter seine Einkünfte auch nicht durch allfällige Verluste der Genossenschaft mindern.

Szenario 2:

Erst die Ausschüttung von Genossenschaftserträgen hat bei dem in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Genossenschafter steuerliche Folgen. Eine Besteuerung ist erst dann vorzunehmen, sobald ein Zufluss der Ausschüttung beim Genossenschafter erfolgt.

In Deutschland sind Gewinnanteile aus Anteilen an Genossenschaften, die im Privatvermögen des Genossenschafers gehalten werden, gemäss § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen. Die Besteuerung erfolgt mit dem Sondertarif der Abgeltungsteuer in Höhe von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5% der Abgeltungsteuer) und ggf. Kirchensteuer (8% oder 9% der Einkommensteuer) (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 dEStG). Auf Antrag können diese Gewinnausschüttungen auch in die persönliche Einkommensteuererklärung mitaufgenommen werden, sofern der persönliche Einkommensteuersatz (dieser ist progressionsabhängig) unter 25% liegt.

Wird der Genossenschaftsanteil im Betriebsvermögen des Genossenschafers gehalten, ist auf die Dividenden das Teileinkünfteverfahren anzuwenden. Nach § 3 Nr. 40 lit. d

dEStG sind die Dividenden aus der Genossenschaft in diesem Fall mit 60% der Einkommensteuer zu unterwerfen. Analog können mit diesen Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben auch nur in Höhe von 60% steuerlich abgesetzt werden (kein Werbungskostenabzugsverbot; § 3c Abs. 2 dEStG). Die Besteuerung erfolgt mit dem persönlichen Grenzsteuersatz des Genossenschafters im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung.

Nach dem DBA FL/DE sind die Ausschüttungen von Genossenschaften als Dividenden iSd Art. 10 Abs. 3 DBA FL/DE anzusehen. Zwar sind Genossenschaftserträge in der OECD-konformen Dividendendefinition, die dem DBA FL/DE zugrunde liegt, nicht ausdrücklich aufgezählt. Allerdings handelt es sich um aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft – also nach liechtensteinischem Steuerrecht - den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Da als „Gesellschaften“ nach Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA FL/DE alle Arten von juristischen Personen bezeichnet werden, sind auch Genossenschaften mitumfasst. Wie zahlreiche andere Staaten behandelt auch das liechtensteinische Steuerrecht Gewinnausschüttungen von Genossenschaften wie Dividenden (vgl. dazu OECD-MK Art. 10 Rz. 26).

Gemäss Art. 10 Abs. 1 DBA FL/DE hat Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Genossenschafters das Besteuerungsrecht für die Dividenden. Da Liechtenstein keine Quellensteuer auf die Ausschüttungen von Genossenschaften erhebt, findet in Deutschland keine abkommensgemässe Anrechnung von ausländischen Quellensteuern statt. Im Ergebnis findet daher die Besteuerung der Dividenden ausschliesslich in Deutschland statt.

Allerdings möchten wir darauf hinweisen, dass in Deutschland keine Verwaltungspraxis zu Genossenschaften mit reinen Arbeitsgenossenschaf tern existiert, wie dies bei einer LVC möglich ist. Genossenschafter einer deutschen Genossenschaft verfügen zwingend über einen Geschäftsanteil, der entweder als Geld- oder als Sacheinlage aufgebracht werden muss. Genossenschafter ohne einen derartigen Geschäftsanteil sind dem deutschen Genossenschaftsgesetz gänzlich unbekannt. Daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass an reine Arbeitsgenossenschafter ausgeschüttete Gewinnanteile in Deutschland möglicherweise nicht als Dividenden, sondern als Arbeitseinkünfte besteuert werden. Je nachdem, ob ein Dienstverhältnis zur Genossenschaft existiert oder nicht, würden dann beim Arbeitsgenossenschafter Einkünfte aus selbständiger oder aus unselbständiger Arbeit vorliegen.

Szenario 3:

Die Veräußerung der Innovation durch die aktiv tätige LVC hat für den deutschen Genossenschafter keine steuerlichen Konsequenzen. Von der LVC realisierte Kapitalgewinne durch den Anteilskauf berühren die steuerliche Sphäre des deutschen Genossenschafers nicht, sofern keine Ausschüttung an den Genossenschafter erfolgt. Ausschüttungen aus Genossenschaften, die aus von der LVC bezogenen Dividendenerträgen entspringen, sind genauso als Gewinnanteile aus Genossenschaften zu besteuern wie in Szenario 2.

3.2. Besteuerung in Österreich

Das österreichische Steuerrecht nimmt ebenfalls einen Typenvergleich von ausländischen Entitäten vor und stützt sich darin zum Teil auf dieselbe Rechtsprechung wie das deutsche Steuerrecht. Eine ausländische Körperschaft wie die LVC muss hinsichtlich ihrer Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft entsprechen (öBMF, KSt-Richtlinien Rz. 1012). Da die österreichische Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft dieselben Kernelemente enthält wie eine liechtensteinische Genossenschaft, wird man auch hier die Vergleichbarkeit bejahen können.

Szenario 1:

Nach österreichischem Steuerrecht werden Genossenschaften nach dem Trennungsprinzip besteuert. Die von der Genossenschaft erzielten Einkünfte haben auf die Besteuerung des Genossenschafers keine unmittelbare steuerliche Auswirkung. So kann auch ein von der Genossenschaft erzielter steuerlicher Verlust nicht vom Genossenschafter steuerlich verwertet werden.

Szenario 2:

Der Genossenschafter unterliegt in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerpflichtig. Aufgrund der abschirmenden Besteuerung der ausländischen Genossenschaft hat die Veräußerung der Innovation durch die LVC keine einkommensteuerlichen Konsequenzen für die Genossenschafter. Erst der Zufluss von Ausschüttungen aus der Genossenschaft löst beim Genossenschafter ertragsteuerliche Wirkungen aus.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören nach § 27 Abs. 2 Z 1 lit. b öEStG auch Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften, die den Gewinnanteilen aus Kapitalgesellschaften entsprechen. Die Verwaltungspraxis zählt Gewinnausschüttungen aus Genossenschaften ausdrücklich zu solchen gleichartigen Bezügen (öBMF, ESt-Richtlinien, Rz. 6111). Die Besteuerung erfolgt mit dem besonderen Steuersatz für Kapitaleinkünfte von 27,5% gemäss § 27a Abs. 1 Z 2 öEStG, und zwar unabhängig davon, ob der Genossenschafter seinen Genossenschafts-anteil im Betriebs- oder Privatvermögen hält. Eine Versteuerung zum individuellen pro-gressiven Einkommensteuersatz ist auf Antrag möglich (sog. Regelbesteuerungsoption, § 27a Abs. 5 öEStG). Die ausgeschüttete Dividende aus der LVC ist daher vom österrei-chischen Genossenschafter in seine persönliche Einkommensteuererklärung aufzuneh-men.

Nach Art. 10 DBA FL/AT hat Österreich als Ansässigkeitsstaat des Genossenschafters das Besteuerungsrecht für Dividenden aus der liechtensteinischen Genossenschaft, wobei das abkommensrechtliche Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 15% von Liechten-stein nicht ausgenützt wird. Im Ergebnis wird die Dividende daher ausschliesslich in Ös-terreich besteuert.

Hinsichtlich der reinen Arbeitsgenossenschafter gilt für Österreich dasselbe wie für Deutschland. Auch in Österreich ist mangels Verwaltungspraxis nicht auszuschliessen, dass Gewinnanteile von Arbeitsgenossenschaf tern als Einkünfte aus selbständiger oder aus unselbständiger Arbeit angesehen werden.

Szenario 3:

Auch für den Verkauf der Innovation durch die LVC gilt das Trennungsprinzip: Die Reali-sationsvorgänge im Zuge der Umstrukturierung durch den Anteilskauf berühren die steuerliche Sphäre des österreichischen Genossenschafters nicht. Für die an die Genos-senschafter weitergeleiteten Dividenden gilt dasselbe wie in Szenario 2.

3.3. Besteuerung in der Schweiz

Die Schweiz kennt ähnliche Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von ausländischen Entitäten wie Deutschland und Österreich, auch wenn die Bezeichnung „Typenver-gleich“ im eidgenössischen Steuerrecht nicht verwendet wird. So sind ausländische ju-ristische Personen nach Art. 49 Abs. 3 DBG jenen inländischen juristischen Personen gleichzustellen, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Das DBG zählt die Genossenschaften explizit unter den juristischen Personen auf. Wenngleich es zur

LVC in der Schweiz keine ausdrücklichen Verwaltungsaussagen gibt, liegt es sehr nahe, diese als liechtensteinische Genossenschaft wie eine schweizerische Genossenschaft zu behandeln.

Szenario 1:

Der Genossenschafter ist in der Schweiz unbeschränkt einkommens- und vermögenssteuerpflichtig. Für einkommensteuerliche Zwecke sind die Erträge der LVC abschirmend zu besteuern und lösen beim Genossenschafter in der Schweiz keine Steuerfolgen aus.

Kapitalmässig beteiligte Genossenschafter haben ihren Genossenschaftsanteil der Vermögenssteuer auf kantonaler Ebene zu unterziehen. Genossenschaftsanteile sind – ebenso wie Aktien und GmbH-Anteile – als Wertpapiere zu besteuern (EStV, Vermögenssteuer natürlicher Personen, März 2016, Abschn. 2.1.). Bei nicht kotierten Wertpapieren, für die keine vor- oder ausserbörsliche Kursnotierungen bekannt sind, bemisst sich der Verkehrswert nach den Bewertungsregeln des Kreisschreibens 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz.

Bei reinen Arbeitsgesellschaftern ist der Wert des Liquidationsanteils als Vermögen zu besteuern. Die Mitglieder von Genossenschaften ohne Grundkapital erhalten allerdings bis zum Liquidationsbeschluss keinen Anspruch am Vermögen der Genossenschaft. Es handelt sich lediglich um eine Anwartschaft der Genossenschafter am Vermögen der Genossenschaft. Deshalb erübrigt sich eine vermögenssteuerliche Erfassung. Ab dem Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses aber werden die Anteile der Mitglieder am Vermögen der Genossenschaft bei ihnen als zusätzliches Vermögen erfasst (Steuerrekursgericht Aargau vom 25. Oktober 2012, 3-RV.2011.198).

Szenario 2:

Aufgrund der getrennten Besteuerung der Genossenschaft hat die Veräusserung der Innovation durch die LVC keine gewinnsteuerlichen Konsequenzen für die Genossenschafter. Die Ausschüttung der Erträge durch die LVC bewirkt beim kapitalmässig beteiligten Genossenschaftern steuerpflichtige Gewinnanteile nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Was den reinen Arbeitsgesellschafter betrifft, war strittig, ob es sich bei der Auszahlung aus einer Genossenschaft ohne Grundkapital ebenfalls um einen Wertschriftenertrag handelt oder ob die Auszahlung zum selbständigen Erwerbseinkommen gehört. Jüngst wurde allerdings durch die schweizerische Rechtsprechung geklärt, dass die Genossenschafter einer Genossenschaft ohne Grundkapital nicht anders zu behandeln als einer

Genossenschaft, die über ein Grundkapital von beispielsweise CHF 200.- pro Genossenschafter verfügt (Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Entscheidung vom 7. November 2014 (510 14 26)). Im Ergebnis liegen daher auch bei einem reinen Arbeitsgenossenschafter ohne Kapitalanteil Wertschriftenerträge vor.

Abkommensrechtlich sind die Ausschüttungen von Genossenschaftserträgen als Dividenden iSd Art. 10 Abs. 5 DBA FL/CH anzusehen, für die die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Genossenschafters das Besteuerungsrecht hat. Das Liechtenstein zustehende Quellenbesteuerungsrecht von 15% wird durch das nationale liechtensteinische Steuerrecht nicht ausgeübt.

Die Einkommensbesteuerung der Dividenden beim Genossenschafter in der Schweiz erfolgt über die persönliche Steuererklärung nach dem individuellen Steuertarif. Da die LVC keinen Sitz in der Schweiz hat, wird keine Verrechnungssteuer abgezogen.

Szenario 3:

Wie in Szenario 2 ist der Gewinn aus der Veräusserung der Innovation für den Genossenschafter steuerlich unbeachtlich. Die Durchleitung der Ausschüttungen durch die LVC löst eine Besteuerung von Dividenden beim Genossenschafter aus, für die die Schweiz das Besteuerungsrecht hat.

4. Resumee

Zur Besteuerung einer Liechtenstein Venture Cooperative im Speziellen existieren aufgrund ihrer Neuheit verständlicherweise noch keinerlei Urteile oder Verwaltungsanweisungen in Deutschland, Österreich und der Schweiz. Im Allgemeinen werden Genossenschaften aber in allen drei Staaten intransparent besteuert, dh sie werden jeweils als eigenständiges ausländisches Steuersubjekt anerkannt (Trennungsprinzip). Somit hat die Veräusserung der marktreifen Erfindung durch die LVC keinerlei ertragsteuerliche Folgen in den Ansässigkeitsstaaten der Genossenschafter. Auch die Veräusserung der Erfindung an eine liechtensteinische AG gegen Anteile an der Kaufgesellschaft hat keinerlei ertragsteuerlichen Konsequenzen in den besagten Ansässigkeitsstaaten der Genossenschafter.

Erst wenn Dividendenzahlungen an die ausländischen Genossenschafter tatsächlich fliessen, kommt es zu ertragsteuerlichen Folgen im jeweiligen Ansässigkeitsstaat. Nach sämtlichen anwendbaren DBA hat jeweils der Ansässigkeitsstaat des Genossenschafters

das primäre Besteuerungsrecht für die Dividenden. Da Liechtenstein keine Quellensteuern auf Genossenschaftsausschüttungen erhebt, erfolgt die Besteuerung der Ausschüttungen ausschliesslich im jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Genossenschafters statt. In Deutschland und in Österreich fehlen allerdings bislang Erfahrungen mit reinen Arbeitsgenossenschaf tern, sodass eine gewisse Unsicherheit hinsichtlich ihrer Besteuerung besteht.

In der Schweiz ist darüber hinaus noch die laufende Vermögenssteuerpflicht des Genossenschafters auf kantonaler Ebene zu beachten. Dabei ist die steuerliche Behandlung des Genossenschaftsanteils der Besteuerung von – nicht börsennotierten – Kapitalgesellschaftsanteilen weitestgehend gleichgestellt.