

Die Steuerreform
Liechtensteins aus
österreichischer Sicht

von

Mag. Erich Lochmann

Linde

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
Abkürzungsverzeichnis.....	15
1. Einleitung.....	21
1.1. Problemstellung.....	21
1.2. Ziel und Gang der Untersuchung.....	22
2. Ausgangslage des Steuerrechts Liechtensteins.....	25
2.1. Innerstaatliche liechtensteinische Ausgangslage.....	25
2.2. Innerstaatliche Normen.....	27
2.2.1. Holdinggesellschaften.....	27
2.2.2. Sitzunternehmen.....	28
2.2.3. Stiftungen.....	28
2.2.4. Versicherungsgesellschaften.....	28
2.2.5. Eigenversicherungen.....	29
2.3. Innerstaatliche Kritik.....	29
2.4. Absolutes Steuergeheimnis bei Holdinggesellschaften und Sitzunternehmen.....	32
2.5. Zwischenergebnis.....	33
2.6. DBA und Steuerinformationsaustauschabkommen.....	33
2.6.1. DBA Österreich.....	33
2.6.2. Weitere Staaten.....	34
3. Bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu ausgewählten Artikeln des liechtensteinischen Steuergesetzes.....	37
3.1. Ausgangslage.....	37
3.2. VwGH-Rechtsprechung zu Sitz und Briefkastengesellschaften... ..	37
3.2.1. Missbrauchsbestimmungen, erhöhte Mitwirkungspflicht und FinStrG.....	37
3.2.2. Empfängerbenennung gem. § 162 BAO.....	39
3.2.3. Stiftungsbesteuerung.....	40
3.2.4. Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG2010), Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010).....	41
3.2.4.1. Mitteilungspflicht nach § 109b EstG, Zuschlag bei fehlender Empfängerbenennung	42
3.2.4.2. Neue Ausschüttungsfiktion für Importverschmelzungen.....	43
3.2.5. Budgetbegleitgesetz 2011-2014 (BBG).....	44
3.2.5.1. Hybridkapital.....	44
3.2.5.2. Fremdfinanzierungszinsen.....	45
3.2.6. Verwaltungspraxis.....	45

3.2.6.1.	Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlass 2010.....	45
3.2.6.2.	Steuerniveau-Missbrauchsverdacht	46
3.2.7.	Kritik.....	46
3.2.8.	Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 (FinStrG-Novelle 2010)	47
3.3.	Exkurs Deutschland.....	48
3.4.	DBA Österreich - Fürstentum Liechtenstein.....	49
3.4.1.	Steueroasenthematik.....	49
3.4.2.	Amtshilfe.....	50
3.4.3.	Art. 26 DBA Österreich - Liechtenstein.....	50
3.4.4.	Wechselseitige wirtschaftliche Aktivitäten mit DBA-Bezug.....	52
3.4.5.	Quellensteuern.....	54
3.4.6.	Auslegung des DBA Österreich - Liechtenstein	55
3.5.	Weitere Entwicklungen - Lebensversicherungen.....	56
3.6.	Zusammenfassung.....	56
3.7.	Rechtsprechung Liechtensteins zum DBA Ö-FL.....	57
3.7.1.	Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat Liechten- stein - VGH-Urteil vom 24.3.2009, VGH 2008/147.	57
3.7.1.1.	Die Ausgangslage im strittigen Verfahren	57
3.7.1.2.	Der Sachverhalt im strittigen Verfahren	58
3.7.1.3.	Urteil des Verwaltungsgerichtshofes.....	58
4.	EU-Konformität des bisherigen Steuergesetzes aus Sicht der Grundfreiheiten und des Beihilfenrechts.....	59
4.1.	Liechtenstein und EWR bzw. EU-Recht.....	59
4.1.1.	Einführung.....	59
4.1.2.	Vertragsverletzungsverfahren gegen Liechtenstein	62
4.1.3.	Liechtensteinische Verfahren in Steuersachen vor dem EFTA-Gerichtshof und den Gerichtshof der Europäischen Union.....	63
4.1.4.	Rechtssache C-72/09 - Etablissements Rimbaud SA	64
4.1.5.	Liechtenstein im Wettbewerbs- und Beihilfenrecht im Bereich des Steuerrechts.....	65
4.1.6.	Offizielle Verfahren gegen Liechtenstein.....	68
4.1.6.1.	Captives.....	68
4.1.6.1.1.	Besteuerung der so genannten Eigenversicherungen (Captives) — Prüfverfahren.....	68
4.1.6.1.2.	Besteuerung der so genannten Eigenversicherungen (Captives) - Beschluss der EFTA-Über- wachungsbehörde.....	68

4.1.6.1.3.	Besteuerung der so genannten Eigenversicherungen (Captives) - Klage des Fürstentums Liechtenstein.....	69
4.1.6.1.4.	Besteuerung der so genannten Eigenversicherungen (Captives) - Klage der Reassur Aktiengesellschaft.....	69
4.1.6.1.5.	Besteuerung der so genannten Eigenversicherungen (Captives) - Klage der Swisscom RE Aktiengesellschaft.....	70
4.1.7.	Anlagegesellschaften.....	70
4.1.8.	„Inoffizielle Verfahren“ gegen Liechtenstein.....	70
4.1.9.	Selbsteinschätzung Liechtensteins im Bezug auf EU und EWR-Recht.....	71
4.1.10.	EWR und Gesellschaftsrecht.....	73
4.2.	Art. 107 AEUV (Art. 87 EGV) bzw. Art. 61 EWRA.....	73
4.3.	EWR- und liechtensteinspezifische Regelungen im Beihilfenrecht.....	75
4.3.1.	Geringfügige Beihilfen, sog. De-minimis-Beihilfen.	76
4.3.2.	State Aid Guidelines.....	76
4.4.	Historische Entwicklung des Begriffes des Unternehmers bzw. des Unternehmens.....	77
4.5.	Kritik an der „steuerlichen Beihilfenüberwachung“ - Begriffsdefinition des Unternehmens.....	78
4.6.	Aktuelle Entwicklungen zum Unternehmerbegriff aus Sicht des Mehrwertsteuergesetzes — Lösungsansätze für das Beihilfenrecht?.....	79
4.6.1.	Einführung.....	79
4.6.2.	Begriff des Steuerpflichtigen bzw. Unternehmers in der Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer.....	80
4.6.3.	EuGH-Rechtsprechung zu Holdingtätigkeiten als wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeiten.	80
4.6.4.	Holdinggesellschaften im österreichischen UStG.	82
4.6.5.	Holdinggesellschaften als Unternehmer i.S.d. Schweizer MWSTG und der Schweizer MWSTV.....	83
4.6.6.	Lösungsversuch im öPSG, BWG, öESTG und öUStG ...	84
4.6.6.1.	Privatstiftungsgesetz.....	84
4.6.6.2.	Bankwesengesetz und Einkommen- steuergesetz.....	85
4.6.6.3.	Umsatzsteuergesetz.....	86
4.6.6.4.	Ergebnis.....	87
4.6.7.	Innerstaatliche Rückforderungsmöglichkeit der Beihilfe	88

5. Reform des Steuerrechts und anderer Rechtsmaterien	91
5.1. Sparzinsen Richtlinie - RL 2003/48/EG.....	91
5.1.1. Ausgangslage.....	91
5.1.2. Liechtensteinische Stiftungen und Sparzinsen-RL (2003/48/EG).....	92
5.1.3. Kritik aufgrund von Umgehungsmöglichkeiten - Reformvorschläge.....	92
5.1.4. Auswirkungen der Reformvorschläge auf liechtensteinische Stiftungen.....	93
5.1.5. Eigene Meinung.....	95
5.2. Bisherige Reformen angrenzender Rechtsbereiche im Finanzsektor - Sorgfaltspflichtrecht.....	96
6. Reform des Stiftungsrechts	99
6.1. Ausgangslage in Österreich.....	99
6.2. Gründungsprozedere, „Firmenbuchverfahren“, staatliche Aufsicht.....	101
6.3. Zeitlicher Ablauf und Eckpunkte der Stiftungsreform in Liechtenstein.....	105
6.4. Änderungen bei Gründung einer Stiftung.....	109
6.4.1. Staatliche Aufsicht und Publizität liechtensteinischer Stiftungen nach der Stiftungsrechtsreform.....	111
6.5. Kritik an der neuen gesetzlichen Regelung.....	114
6.5.1. Österreichische Praxis und Neuausrichtung im Privatstiftungs-gesetz und Körperschaftsteuergesetz. . . .	114
6.5.1.1. Änderungen KStG im AbgÄG 2010 und BBG.....	115
6.5.1.2. Änderungen PSG.....	116
6.5.2. Rückschritt in Liechtenstein.....	117
7. Typenvergleich	119
7.1. Ausgangslage.....	119
7.1.1. Grundlagen im KStG.....	119
7.1.2. Ausgangslage in KStR und der Literatur.....	120
7.2. Weiterführende Literatur zu möglichen Lösungsansätzen	122
7.2.1. Typenvergleich als taugliches Mittel zur steuerlichen Einordnung?.....	122
7.2.2. Weitere österreichische Meinungen zum Typenvergleich.....	127
7.3. Typenvergleich und liechtensteinische Stiftungen.....	131
7.3.1. Ausgangslage zu den liechtensteinischen Stiftungen . . .	131
7.3.2. Transparenzvermutung des öBMF.....	132
7.3.3. Typenvergleich.....	133
7.3.3.1. Allgemeines.....	133

7.3.3.2.	VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183.....	136
7.3.3.3.	Schweiz.....	137
7.3.4.	Vergleichbarkeit.....	138
7.3.5.	öOGH 26.5.2010, 3 Ob 1/10h.....	139
7.3.5.1.	Problemstellung und Sachverhalt.....	139
7.3.5.2.	Lösung durch den OGH.....	140
7.3.5.3.	Begründung des OGH.....	141
7.3.6.	Eigene Meinung.....	143
7.3.7.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	145
7.3.8.	Missbrauch.....	147
7.3.9.	Zurechnung.....	151
7.3.10.	Ausländische Stiftung als „starker Treuhänder“?.....	153
7.3.10.1.	Der Lösungsansatz von Fraberger/Papst.....	153
7.3.10.2.	Ausgangslage zur Treuhanderschaft im Bereich der Stiftungen.....	153
7.3.10.3.	FL-OGH 6.7.2000, LES 2000, 148 ff.....	155
7.3.10.4.	Folgende Diskussion.....	155
7.3.10.5.	Die Meinung von Öhri.....	157
7.3.10.6.	Stiftungsrechtsreform.....	158
7.3.10.7.	Exkurs Deutschland.....	159
7.3.10.8.	Nachweisführung und Offenlegung des Treuhandverhältnisses.....	160
7.3.10.9.	Steuerliche Beurteilung des (starken) Treuhänders.....	162
7.3.10.10.	Treuhandschaften aus Sicht des liechtensteinischen Steuergesetzes.....	163
7.3.10.11.	Finanzstrafrechtliche Beurteilung nach der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010.....	163
7.4.	Typenvergleich versus Zurechnung bzw. Missbrauch bei exponierten Steuerregimen?.....	165
7.4.1.	Fehlende Amtshilfeabkommen rechtfertigen Beschränkungen.....	166
7.4.2.	Eigener Vorschlag — Ausklammerung des Typenvergleiches und Zurechnung zum Stifter.....	168
8.	Bisherige DBA- und TIEA-Abschlüsse im Hinblick auf die Amts- und Rechtshilfe.....	171
8.1.	Ausgangslage.....	171
8.1.1.	Rechtshilfe.....	171
8.1.1.1.	Anforderungen und Grundprinzipien.....	172
8.1.1.2.	Rechtshilfevertrag mit den USA (US-MLAT).....	175
8.1.1.3.	Abgang von bisherigen Grundsätzen beim TIEA USA.....	175
8.1.1.4.	Schengen/Dublin Assoziation (Aquis).....	176

8.1.2.	Amtshilfe.....	179
8.1.2.1.	Anforderungen und Grundprinzipien.....	179
8.1.2.2.	Abgrenzung zur Rechtshilfe.....	180
8.1.2.3.	Amtshilfe im Zinsbesteuerungsabkommen (Sparzinsenrichtlinie).....	181
8.2.	Der Weg auf die weiße Liste.....	181
8.2.1.	TIEA Liechtenstein - USA.....	182
8.2.1.1.	Geltungsbereich, erfasste Steuern.....	182
8.2.1.2.	Detailierungsgrad des Amtshilfeersuchens und Art der Auskunftserteilung.....	184
8.2.1.3.	Durchführung.....	185
8.2.1.4.	Verfahren, Rechtsschutz.....	186
8.2.1.5.	Resümee und Kritik.....	187
8.2.2.	Informationsaustauschabkommen Liechtenstein - Deutschland.....	190
8.2.2.1.	Grundsätzliches.....	190
8.2.2.2.	„Identitätsverifizierung“ des Steuerpflichtigen.....	191
8.2.2.3.	Merkmale zur „Identitätsverifizierung“ des Steuerpflichtigen.....	192
8.2.2.4.	Verfahren UBS bzw. Schweiz-USA.....	195
8.2.2.5.	Auslegung aus Schweizer Sicht.....	196
8.2.2.6.	Zwischenergebnis.....	197
8.2.2.7.	Steueramtshilfegesetz (SteAHG).....	197
8.2.2.8.	Ergebnis.....	199
9.	Ausgewählte Kapitel des neuen Steuergesetzes.....	201
9.1.	Allgemeine Grundsätze.....	201
9.1.1.	Gesetzessystematik.....	201
9.1.2.	Vermögens- und Erwerbsteuer natürlicher Personen.....	203
9.1.3.	Besteuerung juristischer Personen.....	204
9.1.3.1.	Eigenkapital-Zinsabzug.....	204
9.1.3.2.	Abschaffung der Kapital- und Couponsteuer.....	205
9.2.	Neugestaltung der Besteuerung von Privatvermögens- strukturen - Ende der Sitzgesellschaft.....	206
9.2.1.	Ende der Sitzgesellschaft.....	206
9.2.2.	Vorgaben, Voraussetzungen und Bezeichnung.....	207
9.2.3.	Höhe der Steuer.....	208
9.2.4.	Legistische Umsetzung.....	208
9.2.4.1.	Juristische Personen.....	208
9.2.4.2.	Beteiligungsmöglichkeit der PVS.....	210
9.2.4.3.	Investor einer PVS.....	212
9.2.4.4.	Kontrolle der PVS.....	212

9.2.5.	Änderungen im Personen- und Gesellschaftsrecht	213
9.2.6.	Stiftungsbesteuerung	213
9.2.6.1.	Gründungsabgabe	213
9.2.6.2.	Laufende Ertragsbesteuerung	214
9.2.6.3.	Differenzierung in widerrufliche und unwiderrufliche Stiftungen	214
9.2.6.4.	Widmungsbesteuerung und Vermögenssteuer bei unwiderruflichen Stiftungen	214
9.2.6.5.	Widmungsbesteuerung und Vermögenssteuer bei widerruflichen Stiftungen	218
9.2.6.6.	Steuerliche Folgen in Liechtenstein bei Zuwendungen an ausländische Begünstigte ..	219
9.3.	Patent Box	220
9.3.1.	Konzept der Besteuerung	220
9.3.2.	Abgrenzung der Einkünfte	220
9.3.3.	Art. 33 der SteuervO	221
9.4.	Fremdvergleichsgrundsatz und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	222
9.4.1.	Fremdvergleichsgrundsatz	222
9.4.2.	Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	222
9.5.	Gruppenbesteuerung	223
9.5.1.	Zielsetzung	223
9.5.2.	Ausgestaltung	224
9.5.3.	Ablauf und Prozedere	225
9.5.4.	Nachbesteuerung	226
9.6.	Umstrukturierungen	228
9.6.1.	Ausgangslage und Zielsetzung	228
9.6.2.	Zivilrechtliche Grundlagen	229
9.6.3.	Legistische Umsetzung der Umstrukturierungen in neuen Steuergesetz	229
9.6.3.1.	Allgemeines	229
9.6.3.2.	Umwandlung	230
9.6.3.3.	Vermögensübertragung durch Auf- oder Abspaltung	231
9.6.3.4.	Fusion	231
9.6.3.5.	Missbrauchs- und Umgehungsvorschriften ...	231
9.7.	Steuerbefreiungen - Steuerfreiheit von Dividenden und Capital Gains	233
9.7.1.	Grundstücksgewinne	233
9.7.2.	Steuerfreistellungen	233
9.7.3.	Beschränkt Steuerpflichtige	235
9.7.4.	Holdingsgesellschaft	235
9.8.	Übergangsbestimmungen	235

10. Die Steuerreform aus Sicht Österreichs	237
10.1. Holdinggesellschaften, Sitzunternehmen- Privatvermögensstrukturen (PVS).....	237
10.2. Auswirkungen der Reform und „sonstiger“ Anpassungsbedarf ..	238
10.2.1. Steuersatz 12,5%.....	238
10.2.2. Rechtssachen Haribo und Salinen.....	239
10.2.3. Auswirkungen auf das DBA Österreich - Liechtenstein	241
10.2.4. Doppelansässigkeit juristischer Personen.....	241
10.3. Stiftungen und andere Strukturen.....	243
10.3.1. Keine Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Familienstiftung mit einer österreichischen Privatstiftung.....	243
10.3.2. Underlying Companies.....	244
10.4. EU-(EWR-)Konformität.....	245
11. Zusammenfassung und Schlussbemerkung	247
Literaturverzeichnis.....	249
Stichwortverzeichnis.....	273