

27. Jahrgang / Oktober 2017 / Nr. 10

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

DBA-Interpretation durch den EuGH

The CJEU as Interpreter of Double Tax Treaties

Christian Ludwig

DBA-Berechtigung widerruflicher liechtensteinischer Stiftungen

Treaty Protection for Revocable Liechtenstein Foundations?

Selina Siller / Stephanie Zolles

DBA Deutschland und Kommunalsteuer

Tax Treaty with Germany and Municipal Tax

Norbert Bramerdorfer / Samir Kovacevic

„Reziproker“ Informationsaustausch der USA von Finanzkonten

“Reciprocal” Information Sharing by the USA of Financial Accounts

Dirk De Wolf

Belgische „Fairness Tax“ verstößt gegen Mutter-Tochter-Richtlinie

Belgian “Fairness Tax” in Breach of the Parent-Subsidiary Directive

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Christian Ludwig*)

Widerrufliche liechtensteinische Stiftungen und deren DBA-Berechtigung

TREATY PROTECTION FOR REVOCABLE LIECHTENSTEIN FOUNDATIONS?

Under Liechtenstein tax law, the income of a revocable foundation is attributed to the founder. Provided that there is no other income than such derived from the founder's assets, the revocable Liechtenstein foundation does not earn any taxable income and will only be liable to minimum tax in Liechtenstein. Even though the tax burden is comparable to the minimum tax paid by an exempted Liechtenstein entity, the revocable foundation will not be excluded from the treaty benefits according to Art 26 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein.

I. Problemstellung

Eine nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung, die auch aus österreichischer Sicht als Körperschaftsteuersubjekt anerkannt wird, gilt als „Gesellschaft“ iSv Art 1 iVm Art 4 DBA Liechtenstein. Hat sie sowohl ihren Sitz als auch ihre tatsächliche Geschäftsleitung in Liechtenstein, ist sie als eine in Liechtenstein ansässige Person abkommensberechtigt (Art 1 iVm 4 Abs 1 lit b DBA Liechtenstein). Aufgrund Art 26 DBA Liechtenstein findet das Abkommen allerdings auf nach liechtensteinischem Recht steuerbefreite „Gesellschaften“ (dazu zählen grundsätzlich auch Stiftungen; vgl Art 3 Abs 1 lit b DBA Liechtenstein) nur insoweit Anwendung, als in Liechtenstein ansässige natürliche Personen oder Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des liechtensteinischen öffentlichen Rechts unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind. Errichtet daher eine in Österreich ansässige Person eine Stiftung in Liechtenstein, die nach liechtensteinischem Recht steuerbefreit ist, und gibt es keine in Liechtenstein ansässigen Personen, die Begünstigte dieser Stiftung sind, ist diese liechtensteinische Stiftung vom Anwendungsbereich des DBA Liechtenstein ausgeschlossen. Aufgrund des Zusatzprotokolls¹⁾ zum DBA Liechtenstein soll die Einschränkung auch für all jene Personen zur Anwendung kommen, die in Liechtenstein ausschließlich der Mindestertragssteuer unterliegen.

Behält sich der Stifter einer liechtensteinischen Stiftung anlässlich deren Errichtung den Widerruf dieser Stiftung vor, kommt es nach liechtensteinischem Steuerrecht zu keinem Übergang des Vermögens auf die liechtensteinische Stiftung.²⁾ Da der Stiftung das Vermögen aus liechtensteinischer Sicht³⁾ steuerlich nicht zugerechnet wird, erzielt sie auch keine Erträge aus diesem Vermögen und unterliegt, vorbehaltlich dessen, dass auch keine weiteren Einkünfte vorliegen, nur der Mindeststeuer.⁴⁾ Ähnlich wie bei befreiten Privatvermögensstrukturen (in der Folge: PVS⁵⁾) fällt daher auch bei der widerruflichen Stiftung regelmäßig nur Mindestertragssteuer an. Auch wenn das Ergeb-

*) Dr. Christian Ludwig ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner und Dr. Irene Salvi für die wertvollen Hinweise und kritische Durchsicht.

1) BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/302, BGBl III 2017/8.

2) Vgl Art 9 Abs 4 Liechtensteiner Steuergesetz (StEG); *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit sowie die Besteuerung der Begünstigungen an denselben, II.2.2 und II.3.2.

3) Da die in Liechtenstein geltende gesetzliche Fiktion hinsichtlich der Zuordnung des Vermögens für österreichische Zwecke nicht maßgeblich ist, bleibt es in Österreich bei einer Zuordnung des Vermögens und somit auch der Erträge zur Stiftung. Die liechtensteinische Stiftung behält somit bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen aus österreichischer Sicht auch die ihr zukommende Abschirmungswirkung.

4) Vgl *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, II.3.2.

5) Art 64 StEG.

nis vergleichbar ist, liegen diesem Ergebnis unterschiedliche Ursachen zugrunde: Bei der PVS handelt es sich um eine umfassende Befreiung für jegliche Einkünfte, während der widerruflichen Stiftung kraft gesetzlicher Fiktion in Liechtenstein die Einkünfte aus dem gestifteten Vermögen nicht der Stiftung, sondern dem Stifter zugerechnet werden.

Da der Widerruf eines der wesentlichsten Gestaltungsrechte ist, die sich ein Stifter vorbehalten kann, ist die Frage, ob eine mit einem Widerrufsrecht ausgestaltete Stiftung in Liechtenstein genauso wie eine steuerbefreite Stiftung vom Anwendungsbereich des DBA Liechtenstein ausgeschlossen ist, von entscheidender praktischer Bedeutung.

II. Steuerliche Rahmenbedingungen in Liechtenstein

Gemäß Art 44 Abs 1 lit a Liechtensteiner Steuergesetz (SteG) sind juristische Personen mit ihren gesamten Erträgen unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Inland (Liechtenstein) befindet.

Demnach unterliegen Stiftungen als juristische Personen grundsätzlich der Ertragsteuer gem Art 44 ff SteG.⁶⁾ Das liechtensteinische Steuerrecht sieht in Art 64 Abs 8 SteG für PVS (dazu zählen bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen auch Stiftungen) eine umfassende Steuerbefreiung vor.

Als PVS gem Art 64 SteG gelten alle juristischen Personen (somit auch Stiftungen), wenn sie im Wesentlichen folgende Voraussetzungen erfüllen:⁷⁾

- Die Stiftung darf in der Verfolgung ihres Zwecks keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.
- Die Begünstigten dürfen nur natürliche Personen oder andere PVS sein.
- Die Stiftung darf für ihre Tätigkeit keine Vergütung oder Kostenerstattung erhalten und nur Erträge aus den von ihr gehaltenen Vermögenswerten erzielen.
- Aus den Statuten muss sich ergeben, dass die Stiftung den Beschränkungen für PVS unterliegt.
- Die Stiftung darf keinen Einfluss auf die Verwaltung von Beteiligungsgesellschaften ausüben.
- Die Zuerkennung des Status einer PVS erfolgt über Antrag. PVS unterliegen lediglich der Mindestbesteuerung.⁸⁾

Bei widerruflichen Stiftungen ist das Vermögen dem Errichter zuzurechnen und von diesem zu versteuern (Art 9 Abs 4 SteG). Daraus folgt, dass auch die aus dem gestifteten Vermögen erzielten Einkünfte aus liechtensteinischer Sicht dem Errichter zuzurechnen sind.⁹⁾ Hat die widerrufliche Stiftung daher keine weiteren Einkünfte, erzielt sie kein für die Ertragsteuern relevantes Einkommen. Widerrufliche Stiftungen müssen daher trotz unbeschränkter Steuerpflicht keine Steuererklärungen abgeben und unterliegen lediglich der Mindestertragssteuer.¹⁰⁾ Anders würde es sich allerdings verhalten, wenn die widerrufliche Stiftung ausnahmsweise andere Erträge als Vermögenserträge erzielen würde. In diesem Fall wäre sie mit diesen Einkünften steuerpflichtig.¹¹⁾

⁶⁾ Vgl *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, II.

⁷⁾ Weiterführend *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend Privatvermögensstrukturen (PVS), I.

⁸⁾ Vgl Art 64 Abs 8 SteG.

⁹⁾ Vgl *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, II.2.2 und II.3.2.

¹⁰⁾ Vgl *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, II.3.2.

¹¹⁾ Vgl *Benedetter/Knörzer*, Die Auswirkung eines Widerrufsvorbehalts auf die steuerliche Transparenz privatnütziger Stiftungen im Rechtsvergleich, ZFS 2015, 223 (224).

Gesetzlich nicht geregelt ist der Fall, dass der Widerruf einer einstimmigen oder mehrheitlichen Beschlussfassung mehrerer Stifter bedarf. Hier kommt eine Aufteilung des Vermögens auf die Stiftermehrheit in Betracht, wenngleich keiner der Stifter alleine über den Widerruf entscheiden kann.¹²⁾ Auch für den Fall, dass sich nur einer von mehreren Stiftern den Widerruf vorbehalten hat, existiert keine gesetzliche Regelung. Tendenziell wird man wohl von einer Aufteilung des Vermögens auf alle Stifter bzw Errichter ausgehen können, wenngleich auch eine Zurechnung des Stiftungsvermögens an den alleinigen Widerrufsberechtigten vorstellbar ist.¹³⁾

Der Widerrufsvorbehalt ist nicht übertragbar und erlischt mit dem Tod des Stifters. Dies führt zu einem steuerlichen Übergang des Vermögens vom Stifter auf die Stiftung. In weiterer Folge unterliegt die Stiftung der Vermögens- und Ertragsbesteuerung. Gleiches gilt, wenn auf den Widerruf verzichtet wird oder der Widerruf unter einer auflösenden Bedingung steht, die in der Folge schlagend wird.¹⁴⁾

III. Steuerliche Rahmenbedingungen in Österreich

Für die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus einer liechtensteinischen Stiftung für in Österreich ansässige Stifter und bzw oder Begünstigte ergeben, ist es wesentlich, ob die Stiftung als transparent oder intransparent angesehen wird. Nur eine intransparente Stiftung kann als eigenes beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt „Abschirmungswirkung“ entfalten, und nur Zuwendungen an eine intransparente Stiftung unterliegen der Stiftungseingangssteuer.¹⁵⁾

Die Beantwortung der Frage, ob eine ausländische Stiftung transparent oder intransparent ist, erfolgt grundsätzlich anhand des „Typenvergleichs“. ¹⁶⁾ Maßstab für den Vergleich sind die stiftungsrechtlichen Merkmale einer österreichischen Privatstiftung nach dem PSG.¹⁷⁾

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern¹⁸⁾ (in der Folge: Steuerabkommen) sieht allerdings einen eigenen Katalog an Kriterien vor, der über die steuerliche Qualifikation einer liechtensteinischen Stiftung entscheidet, und geht damit dem Typenvergleich vor. Folgende Kriterien sind demnach relevant, damit eine liechtensteinische Stiftung als intransparent gilt (Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen):

- Weder der Stifter noch Begünstigter oder eine nahestehende Person sind Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stifter zustehen, und
- es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine nahestehende Person ohne wichtigen Grund, und
- es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.¹⁹⁾

Von der Frage, ob eine Stiftung transparent oder intransparent ist, ist die Frage der Zurechnung des Vermögens und der Erträge zu unterscheiden: Für die Frage der Trans-

¹²⁾ Vgl *Benedetter/Knörzer*, ZFS 2015, 223.

¹³⁾ Vgl *Benedetter/Knörzer*, ZFS 2015, 223.

¹⁴⁾ Vgl *Benedetter/Knörzer*, ZFS 2015, 223 (224).

¹⁵⁾ Vgl StfR 2009, Rz 308 ff; *Jakom/Lenneis*, EStG¹⁰ (2017) § 15 Rz 43; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 189.

¹⁶⁾ Beim Typenvergleich werden die wesentlichen Strukturmerkmale einer Stiftung in Liechtenstein mit einer Privatstiftung in Österreich verglichen. Ist einer Vergleichbarkeit gegeben, liegt ein Steuersubjekt vor; weiterführend KStR 2013, Rz 133; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, 189.

¹⁷⁾ Vgl dazu *Ludwig in Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² (2013) Rz 13/78ff.

¹⁸⁾ BGBl III 2013/301 idF BGBl III 2017/9.

¹⁹⁾ Weiterführend *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend das Abkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, Teil 4 intransparente Vermögensstrukturen, 3.2.2.

parenz bzw Intransparenz der liechtensteinischen Stiftung ist es daher nicht entscheidend, ob sich der Stifter ein Widerrufsrecht vorbehalten hat oder nicht. Die gesetzliche Regelung in Liechtenstein ist für die steuerliche Beurteilung in Österreich nicht entscheidend. Selbst in Liechtenstein bleibt eine Stiftung unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn ihr aufgrund des vorbehaltenen Widerrufs keine aus dem gewidmeten Vermögen resultierenden Einkünfte zuzurechnen sind.²⁰⁾

IV. DBA-rechtliche Einordnung

Kommt man anhand der Kriterien des Steuerabkommens mit Liechtenstein zu dem Ergebnis, dass die Stiftung intransparent und somit als Steuersubjekt anerkannt ist, und erfüllt sie auch die sonstigen persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des Abkommens, ist sie jedenfalls als eine in Liechtenstein ansässige juristische Person iSv Art 4 DBA Liechtenstein anzuerkennen. Daran ändert auch ein durch den Stifter vorbehaltenes Widerrufsrecht nichts.

Der Geltungsbereich des DBA Liechtenstein wird jedoch eingeschränkt, wenn die Stiftung (im DBA Liechtenstein als die Gesellschaft²¹⁾ oder das Treuhandvermögen bezeichnet) nach dem liechtensteinischen Steuerrecht von einer Vermögens-, Erwerbs- und Ertragsteuer (aufgrund von Art 83 und 84 des Steuergesetzes vom 30. 1. 1961) befreit ist (Art 26 DBA Liechtenstein). In diesem Fall ist das DBA Liechtenstein nur insoweit anzuwenden, als an solchen Gesellschaften oder Treuhandvermögen in Liechtenstein ansässige natürliche Personen oder Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten des liechtensteinischen öffentlichen Rechts unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind (Art 26 DBA Liechtenstein). Für die folgenden Ausführungen wird davon ausgegangen, dass diese zusätzliche Voraussetzung nicht erfüllt ist.

Mit Verweis auf Art 83 und 84 des Steuergesetzes vom 30. 1. 1961 wird in Art 26 DBA Liechtenstein auf steuerbefreite Holdinggesellschaften und Sitzunternehmen nach alter Rechtslage Bezug genommen. Das Steuergesetz vom 30. 1. 1961 wurde mittlerweile durch das Steuergesetz vom 23. 9. 2010 ersetzt. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich dort unter Art 64 „*Privatvermögensstrukturen*“. Würde man in Art 26 DBA Liechtenstein einen statischen Verweis unterstellen, würde dieser nunmehr ins Leere gehen. Es ist davon auszugehen, dass die Einschränkung des Anwendungsbereichs im Sinne eines dynamischen Verweises auch für die PVS gilt.

Gemäß dem Zusatzprotokoll zum DBA FL²²⁾ besteht Einvernehmen, dass Personen, die ausschließlich der Mindestertragssteuer in Liechtenstein unterliegen (insb PVS), nicht als im Fürstentum Liechtenstein ansässig gelten (Abs 1 Zu Art 4 und Art 26) und, dass Art 26 in der ursprünglichen Fassung im Geltungsbereich des liechtensteinischen Steuergesetzes vom 30.1.1961 unverändert Anwendung findet.

Während sich Art 26 DBA Liechtenstein auf eine umfassende Befreiung bezieht, kommt es aufgrund des Zusatzprotokolls darauf an, dass die Person *ausschließlich der Mindestertragssteuer* in Liechtenstein unterliegt. Damit drängt sich die Frage auf, ob von „*einer Vermögens-, Erwerbs- und Ertragsteuer befreit*“ mit „*ausschließlich der Mindestertragssteuer unterliegend*“ gleichzusetzen ist.

Der Umstand, dass eine Person der Mindestertragssteuer unterliegt, kann verschiedene Ursachen haben. Die umfassende Steuerbefreiung der Stiftung als PVS ist nur eine von vielen. Mögliche weitere Gründe dafür, dass die Person nur der Mindestertrags-

²⁰⁾ Vgl ausdrücklich *Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein*, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, II.3.2.

²¹⁾ Als Gesellschaft gilt dabei jede juristische Person (und folglich auch eine liechtensteinische Stiftung); vgl EAS 8 vom BMF 3. 6. 1991.

²²⁾ BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/302, BGBl III 2017/8.

steuer unterliegt, können sein, dass die Person Verluste²³⁾ oder nur steuerfreie Einkünfte erzielt (zB Dividenden), ohne jedoch selbst vollumfänglich mit allen Einkünften befreit zu sein. Auch im Fall einer widerruflichen Stiftung wird regelmäßig nur die Mindeststeuer vorgeschrieben, ohne dass die Stiftung selbst (zB als PVS) befreit sein muss.²⁴⁾ Während jede Person, die von den Ertragsteuern befreit ist, nur der Mindestertragssteuer unterliegt, gilt folglich im Umkehrschluss nicht, dass jede Person die der Mindestertragssteuer unterliegt umfassend von den Ertragsteuern befreit sein muss. Stellt man daher lediglich auf die Entrichtung der Mindestertragssteuer ab, würde die im Zusatzprotokoll gewählte Formulierung zu einer massiven Ausweitung des Anwendungsbereiches von Art 26 DBA Liechtenstein führen. Der im Zusatzprotokoll verwendete Begriff „*ausschließlich*“ kann jedoch auch dahingehend verstanden werden, dass neben der Mindestertragssteuer keine weitere Ertragsteuer anfällt. So gesehen würde zB eine Gesellschaft die in Verlustjahren nur die Mindestertragssteuer zahlt, im Gewinnjahr jedoch der normalen Ertragsteuer unterliegt, nicht von dem Begriff „*ausschließlich*“ erfasst sein. Damit deckt sich der im Zusatzprotokoll tatbestandsmäßig abgegrenzte Anwendungsbereich weitgehend mit jenem im DBA selbst. Die Bestimmung im Zusatzprotokoll muss daher restriktiv ausgelegt werden, wollte man doch ursprünglich lediglich Abkommensmissbräuche vermeiden.²⁵⁾ Da eine widerrufliche Stiftung in Liechtenstein sehr wohl steuerpflichtige Einkünfte erzielen kann (zB aus Dienstleistungen), unterliegt sie nicht *ausschließlich der Mindestertragssteuer* und fällt folglich auch nicht unter Art 26 DBA Liechtenstein.²⁶⁾

Ungeachtet dessen, ob Art 26 DBA Liechtenstein zur Anwendung kommt oder nicht, vermittelt die liechtensteinische Stiftung bei Vorliegen der im Steuerabkommen mit Liechtenstein genannten Voraussetzungen Abschirmungswirkung gegenüber in Österreich ansässigen Stiftern und bzw oder Begünstigten. Die steuerliche Behandlung der Stiftung im DBA Liechtenstein und in Liechtenstein selbst hat keine unmittelbare Auswirkung auf die steuerliche Behandlung in Österreich. Die Stiftung bleibt damit jedenfalls auch eine in Liechtenstein ansässige Person iSd Art 4 DBA Liechtenstein. Nicht zuletzt setzt Art 26 DBA Liechtenstein die Ansässigkeit der Stiftung in Liechtenstein gem Art 4 DBA Liechtenstein voraus. Nur bei einer ansässigen Stiftung kann man den Anwendungsbereich (partiell) einschränken.²⁷⁾ Auch spricht der Umstand, dass die Stiftung der (Mindest-)Ertragsbesteuerung in Liechtenstein unterliegt, für die Ansässigkeit in Liechtenstein. Sollte daher bei einer widerruflichen Stiftung die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung verweigert werden,²⁸⁾ wäre der Nachweis der Ansässigkeit in einer anderen geeigneten Form zu bringen.²⁹⁾

²³⁾ LGBl-Nr 2010.340, LR-Nr 640.0 Bericht und Antrag (BuA) der Regierung an den Landtag der Fürstentums Liechtenstein 48/2010 zu Art 62; LGBl-Nr 2013.202, LR-Nr 640.0 BuA 139/2012 zu Art 62.

²⁴⁾ Anders würde es sich jedoch verhalten, wenn die widerrufliche Stiftung selbst steuerpflichtige Leistungen erbringt neben den Einkünften aus dem gestifteten Vermögen.

²⁵⁾ Vgl ERI RV 19 BlgNR 12. GP vom 22. 5. 1970. ZB wäre es wohl auch nicht nachvollziehbar, warum eine Gesellschaft in Liechtenstein in einem Verlustjahr, in dem sie nur der Mindestertragssteuer unterliegt, von der Anwendung des DBA Liechtenstein ausgeschlossen sein soll. Würde man diese restriktive Auslegung nicht vornehmen, wäre auch jede nicht widerrufliche Stiftung, die zB nur steuerfreie Beteiligungsbeiträge erzielt, vom Anwendungsbereich des DBA ausgeschlossen.

²⁶⁾ Wenngleich *Wytrzens* einerseits widerrufliche Stiftungen den PVS gleichstellt, schränkt sie die zitierte Protokollbestimmung andererseits dahingehend wieder ein, dass nur juristische Personen zu erfassen sind, deren Reinerträge keiner ordentlichen Besteuerung unterliegen. Vgl *Wytrzens*. Die Behandlung von liechtensteinischen Stiftungen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2015, 671 (Punkt 5.4. letzter Satz). Eine widerrufliche Stiftung, die zB Dienstleistungen erbringt, unterliegt jedoch einer ordentlichen Besteuerung. Sie ist daher auch nicht als Steuersubjekt befreit.

²⁷⁾ Demgegenüber ergibt sich jedoch aus den Erläuterungen zum Zusatzprotokoll, dass Einvernehmen zwischen Österreich und Liechtenstein dahingehend besteht, dass Personen die ausschließlich der Mindestertragssteuer in Liechtenstein unterliegen, nicht als im Fürstentum ansässig gelten.

²⁸⁾ Dem Vernehmen nach stellt Liechtenstein keine Ansässigkeitsbescheinigung für widerrufliche Stiftungen im Zusammenhang mit Einkünften aus, die aus dem gestifteten Vermögen resultieren.

²⁹⁾ ZB USA: EAS 2848 vom 22. 5. 2007; Thailand: BMF-Erlass vom 15. 3. 2013, BMF-010221/0147-IV/4/2013; Türkei: BMF-Erlass vom 3. 9. 2014, BMF-010221/0436-VI/8/2014; Mexiko: BMF-Erlass vom 10. 10. 2016, BMF-010221/0658-VI/8/2016.

V. Zusammenfassung

Behält sich der Stifter einer liechtensteinischen Stiftung das Widerrufsrecht vor, führt dies kraft gesetzlicher Fiktion dazu, dass nach liechtensteinischem Steuerrecht das Vermögen nicht mit steuerlicher Wirkung auf die Stiftung übergeht. Folglich werden nach liechtensteinischem Steuerrecht auch die Erträge aus diesem Vermögen weiterhin dem Stifter zugerechnet. Hat die Stiftung sonst keine weiteren Einkünfte, erzielt sie somit nach liechtensteinischen Steuerrecht auch kein Einkommen und unterliegt in Liechtenstein lediglich der Mindestertragssteuer.

Aufgrund von Art 26 DBA Liechtenstein wird der Anwendungsbereich des DBA Liechtenstein für steuerbefreite Stiftungen eingeschränkt. Gemäß dem Zusatzprotokoll gilt dies auch für alle Stiftungen, die ausschließlich der Mindestbesteuerung unterliegen. Da widerrufliche Stiftungen, die keine PVS sind und daher auch ordentlich besteuert werden, auch steuerpflichtige Einkünfte haben können und daher nicht ausschließlich der Mindeststeuer unterliegen, trifft die Einschränkung des Art 26 DBA Liechtenstein auf widerrufliche Stiftungen nicht zu.

Selbst wenn man zu dem Ergebnis kommen sollte, dass Art 26 DBA Liechtenstein auf widerrufliche Stiftungen anzuwenden wäre und somit widerrufliche Stiftungen vom Anwendungsbereich des DBA ausgeschlossen wären, ändert dies nichts an der Ansässigkeit dieser Stiftung. Die Einschränkung der Anwendung des DBA Liechtenstein aufgrund Art 26 setzt voraus, dass die Stiftung in Liechtenstein ansässig ist (wäre die Stiftung nicht abkommensberechtigt, gäbe es auch nichts einzuschränken). Art 26 DBA Liechtenstein führt daher bei Zutreffen der Voraussetzungen für die Einschränkung des Anwendungsbereichs nicht dazu, dass die Stiftung nicht mehr als in Liechtenstein ansässig gilt.

Selina Siller / Stephanie Zolles*)

SWI-Jahrestagung: Die Anwendung des DBA-Deutschland 1954 für kommunalsteuerliche Zwecke

SWI CONFERENCE: THE APPLICATION OF THE TAX TREATY WITH GERMANY OF 1954 FOR MUNICIPAL TAX PURPOSES

On November 17th, 2016, the eleventh annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Die Mitbeteiligte war eine in Deutschland ansässige GmbH, die im Bereich Investmentfondsveranlagungen tätig war. Sie unterhielt ein Büro in Linz, wo sie auch zwei Angestellte beschäftigte. Die Haupttätigkeit der österreichischen Mitarbeiter bestand in der Suche nach potenziellen Kunden wie Banken, Versicherungen oder Pensionskassen. Das Magistrat der Stadt Linz qualifizierte die Büroräumlichkeiten in Linz als Betriebs-

*) Selina Siller, MSc. und Stephanie Zolles, BA, LL.B. sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 17. 11. 2016 fand zum elften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung,

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App

(27. Jahrgang 2017, Heft 1-12)

EUR 275,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53