

Österreichische Steuerfolgen im Zusammenhang mit einer Stiftungserrichtung im Fürstentum Liechtenstein



Mag. iur. rer. oec. Tijana Kovacevic

Jur. Mitarbeiterin bei Ospelt & Partner Rechtsanwälte AG, im Jahr 2020 beigetreten. Sie hat das Diplomstudium Wirtschaftsrecht in Innsbruck im Jahr 2019 erfolgreich abgeschlossen (Magistra des Rechts der Wirtschaft). Seit 2018 absolviert sie berufsbegleitend den postgradualen Lehrgang „Steuerrecht, Rechnungslegung und Rechnungswesen“ (Master of Laws, LL.M. und seit 2019 das Doktoratsstudium der Rechtswissenschaften, Universität Innsbruck.

Um die steuerlichen Konsequenzen einschätzen zu können, die sich aus einer liechtensteinischen Stiftung für in Österreich ansässige Stifter und / oder Begünstigte ergeben, ist es wesentlich, ob die Stiftung als transparent oder intransparent angesehen wird. Seit dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein ab 01.01.2014 wurden klare Kriterien festgelegt, welche die Frage über die steuerliche Qualifikation einer liechtensteinischen Stiftung nun endgültig klären.

Ziel dieses Beitrages ist es, einen kompakten Überblick über die konkreten Steuerfolgen in Österreich aufzuzeigen, welche sich aus der

Errichtung transparenter, respektive intransparenter Stiftungen in Liechtenstein ergeben. Dabei wird zunächst komprimiert auf die Grundzüge des Besteuerungsregimes von Stiftungen in Österreich und Liechtenstein eingegangen, bevor nachfolgend detailliert das relevante Steuerabkommen samt der Intransparenzkriterien thematisiert wird.

Grundzüge des Besteuerungssystems einer Stiftung in Österreich

Die Besteuerung der Privatstiftung in Österreich erfolgt auf folgenden drei Ebenen:

1. Eingangsbesteuerung,
2. Laufende Besteuerung inkl. Zwischenbesteuerung,
3. Ausgangsbesteuerung.

Die Eingangsbesteuerung soll als Eintrittsbarriere in eine Privatstiftung dienen und ist im österreichischen Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) normiert. Grundsätzlich unterliegt das gestiftete Vermögen einer Steuer in der Höhe von 2.5 %, unter gewissen Umständen gibt es jedoch einen höheren „Strafsteuersatz“. Die Stiftungsstrafsteuer von 25 % kommt dann zur Anwendung, wenn die Offenlegungskriterien des § 2 StiftEG nicht erfüllt werden. Ausserdem wird die Stiftungseingangssteuer um 3.5 % erhöht, wenn inländische Grundstücke in die Stiftung eingebracht werden. Mit damaligem Auslaufen der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer wären auch unentgeltliche Zuwendungen an ausländische Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen ohne weitere Besteuerung möglich geworden. Mit dem StiftEG sollte hingegen sichergestellt werden, dass Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen von der Steuer nicht befreit werden (ausdrücklich ErlRV SchenkMG 2008).

Die österreichische Privatstiftung unterliegt als juristische Person der Körperschaftssteuer. Genauso wie bei Kapitalgesellschaften, gilt bei der

Privatstiftung das Trennungsprinzip. Das Einkommen der Privatstiftung unterliegt grundsätzlich der Körperschaftssteuer von 25 %. Daneben ist auch noch ein Sondersteuersatz von 25 % für Zwecke der Zwischenbesteuerung vorgesehen. Zu den steuerfreien Einkünften zählen insbesondere in- und ausländische Beteiligungserträge, welche das Thesaurieren von Unternehmensgewinnen innerhalb der Privatstiftung ermöglichen. Bei der Zwischenbesteuerung kommt das Konstrukt der „gläsernen“ Stiftung zu tragen. Für gewisse Geschäfte der Privatstiftung kommt die Zwischensteuer von 25 % zur Anwendung, welche eine Vorwegbesteuerung der Zuwendungen an Begünstigte darstellt. Die Zwischensteuer fällt auch nur dann an, wenn die steuerpflichtigen Erträge der Privatstiftung die Zuwendungen an die inländischen Begünstigten übersteigen. Tätigt die Privatstiftung kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen an einen ausländischen Begünstigten, so werden diese Zuwendungen für eine Kürzung bzw. Gutschrift von Zwischensteuern nur dann berücksichtigt, wenn die KEST nicht vom ausländischen Begünstigten aufgrund eines DBA rückgefordert wird.

Die Zuwendung an Begünstigte und Letztbegünstigte unterliegt letztlich der Kapitalertragsteuer von 25 %. Erst durch das Zusammenwirken von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer kann ein der Besteuerung der natürlichen Person vergleichbares Ergebnis erzielt werden. Kraft gesetzlicher Anordnung wird die Zuwendung an Begünstigte entweder im Rahmen der betrieblichen Einkünfte oder unter

den Einkünften aus Kapitalvermögen versteuert. Die gesetzliche Fiktion ist notwendig, weil Zuwendungen als unentgeltliche Rechtsgeschäfte nicht dem Regelungsbereich der Einkommensteuer unterliegen würden. Die Zuwendung unterliegt bei natürlichen Personen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen der Endbesteuerung mit 25 %.

Grundzüge des Besteuerungssystems einer Stiftung in Liechtenstein

Gemäss Art. 66 Abs. 3 SteG haben Stiftungen eine Gründungsabgabe in Höhe von 2 ‰ des statutarisch bestimmten Kapitals zu entrichten, mindestens aber CHF 200.00. Grundsätzlich unterliegen Stiftungen der ordentlichen Ertragsbesteuerung für juristische Personen von 12.5 %, wobei die Mindestertragssteuer CHF 1'800.00 beträgt. Für nicht wirtschaftlich tätige, bloss vermögensverwaltende Privatvermögensstrukturen (PVS) besteht ein spezielles Besteuerungsregime, diese unterliegen nämlich lediglich der jährlichen Mindestertragssteuer von CHF 1'800.00. Das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein sieht übrigens für die liechtensteinische Privatvermögensstruktur keinen Abkommenschutz vor. Ordentlich besteuerte FL-Stiftungen sind gemäss dem DBA Ö-FL abkommensberechtigt und können daher z.B. die im DBA vorgesehenen Steuerbegünstigungen für von österreichischen Kapitalgesellschaften ausgeschüttete Dividenden beanspruchen.

Es soll nebenbei festgehalten werden, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer in Liechtenstein per 01.01.2011 abgeschafft wurde. Somit unterliegen Zuwendungen von liechtensteinischen Stiftungen keiner Besteuerung in Liechtenstein.

Einleitung - Besteuerung von liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein ab 01.01.2014

Am 29.01.2013 haben Österreich und Liechtenstein ein Steuerabkommen abgeschlossen. Das Abkommen sieht einerseits die Nachversteuerung von bisher unversteuertem Vermögen und andererseits eine Abgeltungssteuer für zukünftige Kapitalerträge bei liechtensteinischen Banken und von liechtensteinischen Treuhändern verwaltetem Vermögen vor. Weiters wurde das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen einer Revision unterzogen. Beide Abkommen sind ab 01.01.2014 in Kraft getreten.

Das Steuerabkommen stellt effizient (entweder durch Abzugssteuer oder durch ein Meldeverfahren – dazu näher unten) sicher, dass alle österreichischen Steueransprüche sowohl bei intransparenten als auch bei transparenten Stiftungen gesichert sind.

Die Zuwendung von Vermögen an eine liechtensteinische Stiftung unterlag bis anhin der Stiftungseingangssteuer in Höhe von 25 %, da keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zwischen Österreich und Liechtenstein

vereinbart war. Durch die Revision des DBA wurde dieses Hindernis nun vollends beseitigt.

Der Anwendungsbereich von Teil 2 des Abgeltungssteuerabkommens betrifft die Besteuerung von bis anhin unbesteuerten Vermögenswerten (Vergangenheit). In den Anwendungsbereich der Regelung fallen Vermögenswerte von betroffenen österreichischen Personen, welche bei einer liechtensteinischen Zahlstelle verbucht sind oder von ihr verwaltet werden. Als Zahlstellen gelten insbesondere Banken, Wertpapierhändler und Treuhänder.

Wenn eine in Liechtenstein verwaltete Stiftung die nun klar definierten Intransparenzkriterien erfüllt, bestehen im Zusammenhang mit solchen Stiftungen österreichische Steuerpflichten grundsätzlich nur auf zwei Ebenen, nämlich einerseits für die Zuwendungen von in Österreich ansässigen Stiftern bzw. anderen Zuwendenden an eine in Liechtenstein verwaltete Stiftung (Eingangssteuer bzw. Stiftungseingangssteuer) sowie andererseits für Zuwendungen von in Liechtenstein verwalteten Stiftungen an in Österreich ansässige Begünstigte (Zuwendungssteuer). Das Einkommen intransparenter FL-Stiftungen selbst wird in Österreich grundsätzlich per se nicht besteuert. Demgegenüber werden in Liechtenstein verwaltete Stiftungen, die die Intransparenzkriterien des Steuerabkommens nicht erfüllen, als steuerlich transparent behandelt (Durchgriff). In diesen Fällen sind, soweit Nutzungsberechtigte der transparenten FL-Stiftung in Österreich ansässig sind, die über die FL-Stiftung bezogenen

Einkünfte direkt den in Österreich ansässigen Nutzungsberechtigten zuzurechnen und bei diesen als deren eigene Einkünfte einkommensteuerpflichtig.

Der Vollzug des Steuerabkommens durch die Banken und Treuhänder wird von der liechtensteinischen Behörde periodisch kontrolliert und Verstöße entsprechend sanktioniert. Darüber hinaus sind besondere Kontrollmechanismen vorgesehen, damit sichergestellt werden kann, dass sowohl die Vornahme der Einmalzahlung als auch die laufende Besteuerung der Kapitalerträge und der Zuwendungen an und von Stiftungen korrekt durchgeführt werden.

Intransparenzkriterien des Art. 2 Abs. 3 lit b Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein

Durch Teil 4 des Abgeltungssteuerabkommens besteht für Zuwendungen an in Liechtenstein verwaltete intransparente Stiftungen und Vermögensmassen die Möglichkeit, einen besonderen Steuersatz anzuwenden. Hierbei unterscheiden sich die Abgrenzungskriterien bezüglich der Transparenz / Intransparenz der Stiftung zum Teil von den nationalen österreichischen Regelungen. Die in Fachkreisen mittlerweile „berühmten“ Kriterien für das Vorliegen einer intransparenten Struktur iSd Abkommens lauten wie folgt und müssen kumulativ erfüllt werden:

- Weder der Stifter noch Begünstigte oder ihnen nahestehende Personen sind Mitglieder des Stiftungsrats oder eines

Gremiums, welchem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zusteht;

- Der Stifter, Begünstigte oder ihnen nahestehende Personen haben kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats ohne wichtigen Grund;
- Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.

Eine Stiftung ist also intransparent iSd Steuerabkommens, wenn der Stiftungsrat tatsächlich aus freiem Ermessen handeln kann und der Stifter bzw. die Begünstigten kein allgemeines Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsrat haben. Der Stiftungsrat verwaltet autonom und eigenverantwortlich das Stiftungsvermögen, bestellt die Begünstigten und entscheidet über Umfang und Zeitpunkt von Zuwendungen. Bei einer intransparenten Stiftung werden die laufenden Erträge der Stiftung zugerechnet.

Von einer transparenten Stiftung ist demgegenüber dann auszugehen, wenn ein Mandatsvertrag besteht, der eine Weisungsbindung einer Stiftung an die Instruktionen des Stifters bzw. eines Begünstigten vorsieht. Somit wird kein Spielraum für selbständiges Handeln der Stiftungsorgane offengelassen. Diese sind faktisch an die Instruktionen des Stifters gebunden. Nur der Stifter bzw. der Begünstigte kann tatsächlich frei über das Stiftungsvermögen verfügen und kann den Stiftungsrat jederzeit kündigen. Die laufenden Erträge der Stiftung sind dem Stifter bzw. dem Begünstigten zuzurechnen und sofern eine steuerliche

Anknüpfung in Österreich vorliegt, in Österreich auch dementsprechend zu besteuern. Bei der transparenten Stiftung hat sich der Stifter faktisch nie von seinem Vermögen getrennt und folglich sind ihm die Vermögenswerte weiterhin zuzurechnen. Eine Vermögensübertragung auf eine transparente Stiftung unterliegt somit auch keiner Eingangsbesteuerung. Um auch die künftige ordnungsgemäße Besteuerung der Kapitalerträge in Österreich sicherzustellen, ist eine Verpflichtung der liechtensteinischen Banken und Treuhänder zur Einbehaltung einer der österreichischen Kapitalertragsteuer nachempfundenen Abgeltungssteuer in Höhe von 25% vorgesehen. Bei Stiftungen findet die laufende Besteuerung nur statt, wenn es sich um transparente Stiftungen handelt. Für die betroffene Person besteht dabei ein Wahlrecht zwischen Abzugssteuer oder Offenlegung der Erträge gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung.

Werden die Kriterien für die Intransparenz unter dem Steuerabkommen nicht erfüllt, wird die Stiftung für Steuerzwecke negiert und die Erträge werden dem Stifter bzw. den Begünstigten zugerechnet. Verfügt die Stiftung in solchen Fällen über Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne oder ihnen gleichgestellte Gewinne im Sinne des Steuerabkommens AT/ FL, unterliegen diese Einkünfte einer Quellensteuer in Höhe von 25 %.

Durch gezielte Erfüllung oder Nichterfüllung der drei vom Abkommen für eine Intransparenz geforderten Voraussetzungen besteht die

Möglichkeit, eine Stiftung als steuerlich transparent oder intransparent auszugestalten. Die Erfüllung der Voraussetzung 1 und 2 ist relativ einfach darzulegen und auch zu beweisen. Die Erfüllung der Voraussetzung 3 wird ebenfalls relativ einfach zu klären sein, wenn ein ausdrücklicher Mandatsvertrag besteht, da der Begriff Mandatsvertrag im Steuerabkommen Teil 4 definiert wird. Schwieriger wird es sein, das Bestehen oder Nichtbestehen eines konkludenten Mandatsvertrag festzustellen. Diese Definition stellt darauf ab, dass ein Mandatsvertrag nur vorliegt, wenn der Stiftungsrat *verpflichtet* ist, Weisungen zu befolgen. Daraus ergibt sich, dass nur eine rechtlich erzwingbare Weisungsbindung, nicht aber eine Befolgung von Empfehlungen eines Stifters, Begünstigten oder Beirats als für die Intransparenz einer FL-Stiftung schädlicher Umstand ist.

Die Beurteilung des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen für die Intransparenz wird de facto auf die FL-Treuhänderzahlstelle verlagert. Da gerade liechtensteinische Treuhänder tatsächlicher Vertragspartner eines Mandatsvertrages sind, kann dieser erklären und bestätigen, ob ein Mandatsvertrag besteht oder nicht. Aufgrund der hohen berufsrechtlichen Anforderungen und der damit einhergehenden erhöhten Glaubwürdigkeit liechtensteinischer Treuhänder (und auch im Hinblick auf die Sanktionen, die diese im Fall einer falschen Behauptung zu gewärtigen hätten) wird man davon ausgehen können, dass einer entsprechenden Erklärung eines liechtensteinischen Treuhänders über das Vorliegen oder

das Nichtvorliegen eines Mandatsvertrags eine erhöhte Beweiskraft zukommt (so auch der österreichische Verwaltungsgerichtshof). Zusätzlich wird die Abgabe schriftlicher Erklärungen des Stifters und der Begünstigten empfohlen, wonach diesen keine Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat zukommen und auch kein konkludenter Mandatsvertrag vorliegt.

Um sicherzustellen, dass von der österreichischen Finanzbehörde kein konkludenter Mandatsvertrag unterstellt wird bzw. um für einen solchen Fall Vorsorge zu tragen, empfiehlt es sich, eidesstattliche Erklärungen der beteiligten Personen (Stiftungsräte, Stifter, Begünstigte und ggf. Mitglieder sonstiger Stiftungsorgane) über das Fehlen eines konkludenten Mandatsvertrags und die weisungsfreie Ausübung der Funktionen des Stiftungsrates und sonstiger Organe einzuholen. Darüber hinaus sollte darauf geachtet werden, dass eine entsprechende Dokumentation (Stiftungsratsbeschlüsse, Protokolle der Stiftungsratssitzungen u.ä.) vorliegt, welche die genannten Erklärungen zusätzlich bekräftigt.

Konkrete Steuerfolgen in Österreich iZm intransparenten FL-Stiftungen ab 01.01.2014

Handelt es sich beim Stifter bzw. Zustifter um eine in Österreich steuerliche ansässige Person, kann die Stiftungseingangssteuer unter dem Steuerabkommen zur Anwendung kommen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Stiftungseingangssteuer nur dann abzuführen ist, wenn die Vermögensübertragung auf eine intransparente

Vermögensstruktur im Sinne des Steuerabkommens erfolgt.

1. Ebene: Eingangsbesteuerung

Werden alle oben angeführten Kriterien für die Intransparenz der Stiftung erfüllt, unterliegt die Vermögensübertragung durch einen österreichischen Stifter der Stiftungseingangssteuer nach Teil 4 des Steuerabkommens Österreich – Liechtenstein. Werden mit dem Vermögen damit in Verbindung stehende Schulden oder Lasten übertragen, werden diese für die Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens in Abzug gebracht.

Die Höhe der Besteuerung bei Überführung auf die liechtensteinische Stiftung hängt von zwei Faktoren ab: dem Diskretionserfordernis und der Höhe der zukünftigen laufenden Besteuerung in Liechtenstein. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Besteuerung von Zuwendungen an liechtensteinische Stiftungen und Vermögensstrukturen:

	Offenlegung	Keine Offenlegung
Ordentlich besteuert in FL	5 %	7.5 %
Privatvermögensstruktur in FL	7.5 %	10 %

Werden der österreichischen Finanzverwaltung sämtliche Dokumente (wie z.B. Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde) offengelegt, beträgt die Eingangssteuer für die Zuwendung

an ordentliche besteuerte Stiftungen in Liechtenstein 5 %. Erfolgt keine Offenlegung erhöht sich der Eingangssteuersatz auf 7.5 %.

In Fällen der Zuwendung an eine intransparente liechtensteinische Privatvermögensstruktur (PVS) beträgt der Eingangssteuersatz 7.5 %. Bei Nichtoffenlegung der relevanten Dokumente erhöht sich dieser auf 10 %.

Allfällige Wegzugsbesteuerungstatbestände und mögliche Grunderwerbsteuertatbestände in Österreich sind daneben noch gesondert zu erwägen.

Das Steuerabkommen gewährt ein Wahlrecht, die Stiftungseingangssteuer (Eingangssteuer) für Zuwendungen an intransparente FL-Stiftungen entweder anonym durch FL-Treuhänderzahlstellen oder nicht anonym durch den in Österreich ansässigen Stifter zu entrichten. Das Wahlrecht wird dadurch ausgeübt, dass entweder eine Offenlegung der in § 2 Abs 1 lit b Stif-TEG genannten Dokumente gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt erfolgt oder eine solche Offenlegung unterlassen wird (diesfalls anonyme Entrichtung der Eingangssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle).

Wie oben bereits aufgezeigt, beträgt im Falle der anonymen Entrichtung der Steuersatz für die Eingangssteuer 7.5 % und wenn die Stiftung einen PVS Status hat 10 %. Mit der Erhebung der Eingangssteuer gilt die österreichische Stiftungseingangssteuer als abgegolten. Die liechtensteinische Zahlstelle führt die Eingangssteuer spätestens vier Monate nach dem Ende

des Kalenderjahres an die liechtensteinische Behörde ab und hat eine entsprechende Bescheinigung darüber auszustellen.

Wenn die Variante der Offenlegung gewählt wird und somit die Stiftungseingangssteuer nicht anonym entrichtet wird, gelten für die Eingangssteuer alle anderen Regelungen des österreichischen StiftEG. Dazu zählen insbesondere die Selbstberechnung der Stiftungseingangssteuer bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld sowie die Verpflichtung des Zuwendenden zur elektronischen Einreichung einer Steuererklärung bis zum Fälligkeitstag.

2. Ebene: Zuwendungsbesteuerung

Zuwendungen liechtensteinischer Stiftungen, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sofern sie nicht zu den ersten vier der in § 2 Abs 3 EstG genannten Einkunftsarten gehören.

Wie bei der Eingangssteuer ermöglicht das Steuerabkommen auch für die Einkommensbesteuerung von Zuwendungen an einen in Österreich ansässigen Begünstigten de facto ein Wahlrecht zwischen anonymer Entrichtung der Einkommensteuer (durch die FL-Treuhänderzahlstelle zu erhebende Zuwendungssteuer mit Abgeltungswirkung für die Einkommensteuer) und nicht anonymer Entrichtung der Einkommensteuer ausschliesslich nach den Regeln des innerstaatlichen österreichischen Steuerrechts, verbunden mit einer Meldung von

steuerpflichtigen Zuwendungen. Die anonyme Entrichtung der Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle ist gewissermassen der Normalfall, da die nicht anonyme Entrichtung nur dann zum Tragen kommt, wenn die betroffene Person ausdrücklich durch Erteilung der Ermächtigung der FL-Treuhänderzahlstelle zur freiwilligen Meldung optiert.

Zuwendungen von intransparenten liechtensteinischen Stiftungen an in Österreich ansässige natürliche oder juristische Personen unterliegen ab 01.01.2014 einer Zuwendungssteuer in Höhe von 25 % analog der österreichischen KESt.

Werden Vermögenswerte zugewendet, welche bereits der Besteuerung in Liechtenstein unterlagen, wird die liechtensteinische Steuer auf die Zuwendungssteuer angerechnet. Wird also von liechtensteinischen intransparenten Stiftungen Vermögen an in Österreich ansässige natürliche oder juristische Personen zugewendet, ziehen liechtensteinische Treuhänder eine Zuwendungssteuer iHv 25 % (entspricht der österreichischen KESt) ab, wobei die in Liechtenstein entrichtete Steuer der Stiftung angerechnet wird. Nähere Regelungen über das Verfahren des Einbehalts der Zuwendungssteuer durch die Treuhänderzahlstelle enthält das liechtensteinische Umsetzungsgesetz zum Steuerabkommen. Demzufolge ist die Zuwendungssteuer bis 30.04. des dem Zeitpunkt der Zuwendung folgenden Kalenderjahres an die liechtensteinische Behörde zu überweisen.

Alternativ zur Zuwendungsbesteuerung kann eine betroffene Person die liechtensteinische Zahlstelle dazu ermächtigen, eine freiwillige Meldung der im Kalenderjahr getätigten Zuwendungen an die österreichischen Behörden zu erstatten. Die liechtensteinische Zahlstelle erstellt jährlich, sowie bei einem Zahlstellenwechsel, eine Bescheinigung für die betroffenen Personen, in welcher sie Angaben über die entrichtete Zuwendungssteuer bzw. die freiwillige Meldung macht. Diese Bescheinigungen werden von Österreich für steuerliche Zwecke anerkannt. Zuwendungen einer intransparenten liechtensteinischen Stiftung sind für den österreichischen Begünstigten meist Einkünfte aus Kapitalvermögen und unterliegen auch im Veranlagungsverfahren dem besonderen Steuersatz von 25 % und wirken aufgrund der Endbesteuerung nicht progressionserhöhend. Anders als bei der anonymen Zuwendungssteuer, ist bei dieser nicht anonymen Variante die Zuwendung in der Einkommensteuererklärung anzugeben.

Konkrete Steuerfolgen in Österreich iZm transparenten FL-Stiftungen ab 01.01.2014

Wie schon eingangs erwähnt, gilt eine Stiftung in Liechtenstein als transparent iSd Steuerabkommens mit Österreich, wenn die Intransparenzkriterien des Art. 2 Abs. 2 lit b nicht erfüllt werden. Steuerrechtliche Konsequenz daraus ist, dass das Vermögen und die Einkünfte den Nutzungsberechtigten zugerechnet werden. In Österreich Ansässige sind „betroffene Personen“ iSd Art. 2 Abs. 2 lit h Steuerabkommens

und für sie kommt neben der österreichischen Einkommensbesteuerung nach EstG Teil 3 des Steuerabkommens zur Anwendung (als *lex specialis* gegenüber innerstaatlichem Recht).

Aufgrund des Durchgriffes auf die Nutzungsberechtigten / Begünstigten kommt es bei einer Vermögenswidmung an eine transparente Stiftung in Liechtenstein folglich zu keinem Übergang wirtschaftlichen Eigentums, weshalb dieser Vorgang auch keine Zuwendungssteuer auslöst. Ausserdem lösen Zuwendungen einer transparenten Stiftung in Liechtenstein an einen in Österreich ansässigen Begünstigten keine Einkommensteuerpflicht aus.

Zusammengefasst sind also Zuwendungen an eine transparente FL-Stiftung durch einen in Österreich ansässigen Stifter oder sonstigen Zuwendenden, sowie Zuwendungen einer transparenten FL-Stiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten nach österreichischem Steuerrecht keine ertragsteuerlich relevanten Vorgänge und damit nicht steuerpflichtig (sohin keine Zuwendungssteuer und keine Stiftungseingangssteuer).

Ist die Stiftung als transparent einzustufen, handelt es sich bei einer Zuwendung für steuerliche Zwecke um eine Schenkung des Stifters an den Begünstigten. Hierdurch fällt zwar keine Zuwendungssteuer unter dem Steuerabkommen AT/FL an. Je nach Höhe der Zuwendung und der Art der Beziehung zwischen Stifter und Begünstigtem kann jedoch die Pflicht zur Anmeldung der Schenkung ausgelöst werden. Dies ist bei innerfamiliären Schenkungen über

EUR 50'000.00 pro Jahr der Fall bzw. bei Schenkungen außerhalb der Familie von mehr als EUR 15'000.00 innerhalb von 5 Jahren.

Auch bei der transparenten Stiftung gibt es zwei Varianten hinsichtlich des Verfahrens der Besteuerung für die über die Stiftung bezogenen Einkünfte zwischen denen in Österreich ansässige Nutzungsberechtigte wählen können.

1. Anonyme Entrichtung der Einkommenssteuer

Bei der Variante der anonymen Abzugsbesteuerung, welche dem österreichischen Verfahrens für den Kapitalertragsteuerabzug ähnelt, wird für die Einkünfte der Stiftung in Liechtenstein über eine Zahlstelle in Liechtenstein (etwa über einen Treuhänder) eine anonyme Steuer abgezogen, welche Abgeltungswirkung für die österreichische Einkommensteuer hat. Eine Abgeltungswirkung besteht jedoch gemäss Art. 18 Abs. 3 des Steuerabkommens nur für endbesteuerte Kapitalerträge, wie Zinsen, Dividenden, Derivatserträge, Investmentfonderträge, Gewinne aus der Veräusserung von Kapitalvermögen. Die anonyme Abzugsbesteuerung mit Abgeltungswirkung hat den Vorteil, dass weltweit erzielte Kapitalerträge über Bankkonten oder Bankdepots von transparenten liechtensteinischen Stiftungen anonym versteuert sind, ohne dass in Österreich eine Einkommensteuererklärung für die Erträge abgegeben werden muss.

Wenn die betreffenden Erträge über eine liechtensteinische Bankzahlstelle bezogen werden, hat der Quellensteuerabzug Vorrang gegenüber dem Abzug einer Treuhänderzahlstelle. Der Steuersatz für den Quellensteuerabzug ist mit 25 % gleich hoch wie die österreichische Kapitalertragsteuer und hat Abgeltungswirkung für die österreichische Einkommensteuer. Eine von der transparenten liechtensteinischen Stiftung geschuldete liechtensteinische Ertragsteuer ist jedoch nicht auf die Quellensteuer laut Steuerabkommen anzurechnen. Gemäss Art. 30 des Steuerabkommens ist von den liechtensteinischen Zahlstellen eine Jahresbescheinigung auszustellen, die die nach Art. 18 des Steuerabkommens steuerpflichtigen Erträge, die allenfalls anzurechnenden Steuern nach Art. 20 und nicht verrechnete Verluste beinhaltet. Die Bescheinigung dient als Nachweis für die Entrichtung der Steuer.

2. Nicht anonyme Entrichtung der Einkommensteuer

Bei der zweiten Variante, der nicht anonymen Besteuerung, ergibt sich für die bezogenen Einkünfte der liechtensteinischen Stiftung eine Erklärungspflicht für den Nutzungsberechtigten gegenüber dem österreichischen Finanzamt. Damit einhergeht die „freiwillige Meldung“ der Kapitalerträge durch die liechtensteinische Zahlstelle an die österreichischen Behörden. Wenn die liechtensteinische Zahlstelle ausdrücklich von dem Nutzungsberechtigten ermächtigt wird, hat die Zahlstelle statt der Erhebung der Quellensteuer von 25 %, die in Art. 18

des Steuerabkommens aufgelisteten Kapitalerträge an die zuständige österreichische Behörde zu melden. Die freiwillige Meldung nach Art. 21 des Steuerabkommens, hat von den liechtensteinischen Zahlstellen bis spätestens 31.03. des Folgejahres der Einkünfteerzielung an die liechtensteinische Behörde zu erfolgen, welche die Meldung der österreichischen Behörde weiterleitet.

Korrespondenzadresse:

Ospelt & Partner Rechtsanwälte AG
Mag. iur. rer. oec. Tijana Kovacevic
Landstrasse 99
9494 Schaan
Liechtenstein
T : +423 236 19 19
F : +423 236 19 15
tijana.kovacevic@ospelt-law.li
www.ospelt-law.li