



ITC International Tax Centre Charitable Foundation

Jahresbericht 2023

Vaduz, 25. Februar 2024

1 Hintergrund

Der nachfolgende Jahresbericht betreffend den Zeitraum vom 01. Januar bis 31. Dezember 2023 gibt einen umfassenden Überblick über die verschiedenen wissenschaftlichen Untersuchungen und Analysen zu bestimmten Fokusthemen und deren Bedeutung für den Steuerstandort Liechtenstein sowie auch für die Internationale Besteuerung von Unternehmen und Vermögensstrukturen in Liechtenstein.

Diese wissenschaftlichen Untersuchungen und Analysen zu bestimmten Fokusthemen werden von der International Tax Centre Charitable Foundation als einer steuerlich anerkannten gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftung mit Sitz in Mauren massgeblich gefördert, in dem die Universität Liechtenstein und insoweit insbesondere die Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht sowie auch deren Kooperationen mit Lehrstühlen, Instituten und Wissenschaftlern anderer Universitäten sowie weiterer wissenschaftlicher Einrichtungen unterstützt werden. Dadurch soll ein grundlegender wissenschaftlich basierter Beitrag zur Positionierung, Fortentwicklung und internationalen Anerkennung des Steuerstandorts Liechtenstein geleistet werden.

Die einzelnen Fokusthemen umfassen insbesondere

- Die Internationale Steuerrechtsarchitektur (G20/OECD, EU, UN, ATAF, PTLAC, NGOs) zur Entwicklung eines vermeintlich neuen, fairen, inklusiven, nachhaltigen und gleichberechtigten internationalen Steuersystems post BEPS
- Die Internationalen Steuerstandards (OECD/G20/G7/Inclusive Framework/Global Forum on Harmful Tax Practices/Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose)
- Die Europäischen Steuerstandards (EU/EU-Code of Conduct-Group)
- Die neue Internationale Steuerrechtsordnung (Säule 1 und Säule 2)
- Steuerliches Listing von sog. unkooperativen Staaten und Jurisdiktionen (sog. Steueroasen) einschliesslich Gegenmassnahmen insbesondere durch die G20/OECD, EU, und NGOs
- Das International Level Playing Field on Taxation
- Die internationale Besteuerung von Unternehmen und Vermögensstrukturen in Liechtenstein, auch im Vergleich zu anderen Standorten und Jurisdiktionen

- Das Liechtensteinische Steuerrecht (national und international inklusive Steuerrechtsprechung, DBA und weitere Steuerabkommen).

Einen grundlegenden Überblick über Fokusthemen, Förderungen, Förderer und aktuelle Entwicklungen finden sich insbesondere auch auf der Homepage der International Tax Centre Charitable Foundation unter: www.tax-centre.li.

2 Fortentwicklung der Internationale Steuerrechtsarchitektur

Die sich aktuell sehr massgeblich vollziehende Fortentwicklung und Neuausrichtung der Internationalen Steuerrechtsarchitektur, welche seit vielen Jahrzehnten, insbesondere aber seit über 25 Jahren grundlegend reformiert und neu ausgerichtet wird, ist insbesondere durch die Entwicklung von Internationalen Steuerstandards durch die OECD im Auftrag der G20-Staaten sowie die Implementierung dieser Standards durch deren Mitgliedstaaten, zunehmend aber auch durch alle anderen Staaten und Jurisdiktionen weltweit gekennzeichnet. Die Befolgung der Internationalen Steuerstandards wird im internationalen Verhältnis seit längerem als Voraussetzung für den gleichberechtigten Marktzutritt angesehen, während die Nichtbeachtung mit steuerlichen Diskriminierungen, Sanktionen und einem Listing als sog. unkooperative Steuerjurisdiktion oder gar als sog. Steueroase einhergeht.

Dementsprechend ist die aktuelle Fortentwicklung und grundlegende Neuausrichtung der Internationalen Steuerrechtsarchitektur als politischer und steuerregulatorischer Rahmen insbesondere auch für Liechtenstein als steuerlich attraktiver und wettbewerbs-, aber auch leistungsfähiger Standort mit einer liberal ausgeprägten Wirtschafts- und Steuerpolitik sowie einer sehr hohen Industrie- und Finanzdienstleistungsexportquote und darüber hinaus auch für die konkrete nationale und internationale Besteuerung liechtensteinischer Unternehmen und Vermögensstrukturen von zentraler Bedeutung. Die Analyse der institutionellen Hintergründe und Zusammenhänge sowie der weiteren Entwicklung der Internationalen Steuerrechtsarchitektur sollen daher auch in den kommenden Jahren einen Schwerpunkt der von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten Projekte bilden, wobei insoweit insbesondere auch die vertiefte Kooperation der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht der Universität Liechtenstein mit ausländischen Universitäten und weiteren wissenschaftlichen Institutionen gefördert und unterstützt werden soll.

Zu den aktuellen oder sich noch in der Entwicklung befindlichen Internationalen Steuerstandards gehören insbesondere:

- (1) Steuerprinzipien zur Abgrenzung nationaler Steueransprüche von Staaten und Jurisdiktionen und zur Regelung des Internationalen Steuerwettbewerbs zwischen Staaten und Jurisdiktionen: Drittvergleich, BEPS-Mindeststandards (Base

Erosion and Profit Shifting) und Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen gemäss OECD-Musterabkommen und deren Änderung insbesondere auch durch das Multilaterale Instrument (MLI)

- (2) Steuertransparenz natürlicher und juristischer Personen zur Sicherung der individuellen nationalen Steuerkonformität im Verhältnis zu Staaten und Jurisdiktionen insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: Informationsaustausch auf Anfrage einschliesslich Gruppenanfragen, spontaner und automatischer Informationsaustausch sowie (zukünftig auch öffentlich zugängliches) Country-by-Country-Reporting multinationaler Unternehmen und umfassende Nachhaltigkeitsberichterstattung: MC, CRS, CbCR etc.
- (3) Verstärkte internationale Zuordnung der nationalen Besteuerungsrechte sehr grosser sowie sehr profitabler multinationaler Unternehmen zu den sog. Marktstaaten, um ihnen einen erheblich grösseren Anteil am Steueraufkommen als bislang zuzuweisen (Änderung in der Verteilung des weltweiten Steueraufkommens) verbunden mit der gezielten Abschaffung nationaler Steuern auf digitale Dienstleistungen (Digital Services Taxes, DST) sowie der generellen Neubestimmung der Verrechnungspreise bestimmter Dienstleistungen (baseline marketing and distribution activities) in Bezug auf alle international tätigen Unternehmen und Konzerne: Säule 1 (Pillar 1)
- (4) Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% der Gewinne multinationaler Unternehmen und Legitimation der ersatzweisen Ausübung von Besteuerungsrechten (tax back and backstop), sofern andere Staaten und Jurisdiktionen diese Gewinne nicht hinreichend hoch besteuern (Global Anti-base Erosion, GLoBE) durch die Einführung verschiedener sog. Aufstockungs- und Ergänzungssteuern (top-up taxes) sowie ggf. auch von zusätzlichen Quellensteuern (Subject-To-Tax-Rules, STTR), ungeachtet eventuell entgegenstehender Doppelbesteuerungsabkommen: Säule 2 (Pillar 2)
- (5) Weitere Überlegungen zur Entwicklung Internationaler Steuerstandards betreffend (i) nationale Schenkungs-, Erbschafts- und Nachlasssteuern sowie die Übertragung von Vermögenswerten auf eigenständige Vermögensstrukturen (Stiftungen, Anstalten, Trusts), (ii) die Erhebung und Ausgestaltung von Green Taxes, (iii) steuerliche Massnahmen zur besseren Einhaltung der sog. UN-

Sustainable Development Goals, (iv) Anti-Missbrauchsbestimmungen in Bezug auf bestimmte Strukturen (sog. shell entities), (v) Substanzanforderungen in Bezug auf bestimmte no- or low-tax jurisdictions und Standorte mit beneficial tax regimes und/oder territorialem Steuersystem sowie (vi) steuerliche Themen betreffend die Besteuerung und die Steuertransparenz in Bezug auf die Entwicklung der Token Economy und in Bezug auf virtual Currencies.

Legitimiert und beauftragt wird die Entwicklung der Internationalen Steuerstandards gegenwärtig insbesondere durch die G7 und G20, aber auch durch das «OECD/G20-Inclusive Framework on BEPS» (Inclusive Framework), das «Forum on Harmful Tax Practices» (FHTP) sowie das «OECD-Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose» (Global Forum). Sowohl das Inclusive Framework und das FHTP als auch das Global Forum koordinieren und überwachen die rechtliche Implementierung und die standardkonforme Anwendung der Internationalen Steuerstandards insbesondere in Form von sog. Peer Reviews aller Staaten und Jurisdiktionen, die sich zur Befolgung dieser Standards verpflichtet haben.

Liechtenstein ist sowohl Mitglied im Inclusive Framework als auch im Global Forum und erfüllt alle diese Internationalen Steuerstandards mit guten und sehr guten Beurteilungen im Rahmen der vielfältigen Peer Reviews. Dessen ungeachtet werden sowohl die Internationalen Steuerstandards als auch die Beurteilungskriterien (terms of reference) ständig weiterentwickelt, mithin stellt die Erfüllung der Internationalen Steuerstandards eine ständige Herausforderung dar und bedingt auch gezielte, massvolle und angemessene Anpassungen im nationalen und internationalen Steuerrecht von Liechtenstein. Hierzu sollen die von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten und geförderten Projekte, Untersuchungen und Analysen einen wichtigen Beitrag leisten.

Von besonderer Bedeutung in diesem Zusammenhang sind auch die aktuellen, potenziell sehr weitreichenden Entwicklungen auf Ebene der Vereinten Nationen (United Nations, UN). So unterstützt das «Economic and Financial Committee» eine Resolution zur gemeinsamen und effektiven internationalen Steuerkooperation auf UN-Ebene («Promotion of inclusive and effective international tax cooperation», document A/C.2/77/L.11/Rev.1), für die sich Nigeria im Interesse der

Mitglieder der Gruppe Afrikanischer Staaten einsetzt, um zukünftig die zwischenstaatliche Führungsrolle der OECD mit ihrem Headquarter in Paris zur UN mit ihrem Headquarter in New York zu transferieren. Diese Staaten weisen mit Nachdruck darauf hin, dass sie in den letzten Jahren einerseits erheblich in den Ausbau ihrer Steueradministration investiert haben, sie andererseits bei der Entwicklung und Ausgestaltung Internationaler Steuerstandards kein wirkliches Mitspracherecht haben und ihre Interessen nur sehr bedingt berücksichtigt werden.

Auch die Repräsentanten verschiedener, eher entwickelter UN-Mitgliedsstaaten und Staatenbünde haben hierzu Stellung genommen (ua EU, Japan, Kanada, Norwegen, UK, USA, aber auch Liechtenstein und die Schweiz). Sie bekräftigen ihre Unterstützung für die aktuellen Initiativen der OECD und betonen, dass sie Reformen in der Zuständigkeit (OECD vs. UN) nicht für unbedingt notwendig erachten. Sofern diese jedoch zum Tragen kämen, müssten sie auf der Grundlage des bestehenden Arbeitsstands aufbauen, um einen reibungslosen Übergang zu gewährleisten.

Demgegenüber betonen die Vertreter von Entwicklungsländern die Bedeutung (insbesondere für kleinere Staaten) einer stärkeren internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen auf UN-Ebene zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, um ihre begrenzten personellen und finanziellen Kapazitäten sinnvoll einsetzen zu können.

Schlussendlich billigte der Ausschuss, trotz divergierender Auffassungen, den Resolutionsentwurf. Daher wird die UN-Generalversammlung eine länderübergreifende Diskussion über Möglichkeiten zur Stärkung der Inklusivität bei der internationalen Standardsetzung und der Wirksamkeit der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen anregen, die auch die Möglichkeit, einen internationalen Rahmen oder ein Instrument für die steuerliche Zusammenarbeit zu schaffen, mit einschließt. Darüber hinaus wird der UN-Generalsekretär einen Bericht erstellen, der alle einschlägigen internationalen Rechtsinstrumente, Dokumente und Empfehlungen zur internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen adressiert. Dieser Bericht ist zur Vorlage der 78. Sitzung des zweiten UN-Komitees am 12. September 2023 geplant.

Am 22. November 2023 wurde anlässlich der 78. Sitzung des zweiten UN-Komitees ua auch eine «Framework Convention on International Tax Cooperation» mehrheitlich verabschiedet: «Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations» (document A/C.2/78/L.18/Rev.1), um im Rahmen eines gemeinsamen universellen Ansatzes den Bedürfnissen und Fähigkeiten aller Staaten einschliesslich der Entwicklungsländer bei der Entwicklung internationaler Steuerstandards angemessen Rechnung zu tragen. Interessanterweise haben sich 125 UN-Staaten (einschliesslich Kolumbien, Qatar, Singapur und Uruguay) für diesen neuen Ansatz und 48 UN-Staaten (einschliesslich Liechtenstein und die Schweiz) dagegen ausgesprochen, während sich 9 UN-Staaten (einschliesslich Costa Rica, Island, Mexiko, Norwegen und die Vereinigten Arabischen Emirate) enthalten haben.

Währenddessen wurden im ersten und zweiten Halbjahr 2023 auch verschiedene weitere Initiativen zur Neuordnung und Ausgestaltung der internationalen Steuerrechtsarchitektur ergriffen. Von Bedeutung ist einerseits die lateinamerikanische Initiative unter der Führung von Kolumbien (LATAM-Initiative) «Towards an inclusive, sustainable, and equitable global taxation», welche sich mittlerweile als sog. «Platform for Taxation in LATAM and the Caribbean (PTLAC)» stärker professionalisiert und ihren Anliegen international Nachdruck verleiht. Darüber hinaus ist andererseits die bereits seit längerem agierende Initiative des Afrikanischen Steuerungsverwaltungsforums (African Tax Administration Forum, ATAF) zu nennen. Beide Initiativen weisen auf die erhebliche Notwendigkeit von Reformen der derzeitigen internationalen Zusammenarbeit und den damit verbundenen Entscheidungsprozessen hin und äussern umfassende Bedenken, wonach auch die aktuelle Zwei-Säulen-Lösung der OECD (Pillar 1 and 2) eher die entwickelten Volkswirtschaften begünstigt und deren Steueraufkommen stärkt.

Die vertiefte Analyse der institutionellen Hintergründe und Zusammenhänge der Internationalen Steuerrechtsarchitektur sowie der weiteren aktuellen Entwicklungen und deren zentrale Bedeutung für das International Level Playing Field on Taxation, den Steuerstandort Liechtenstein sowie auch für die konkrete nationale und internationale Besteuerung liechtensteinischer Unternehmen und Vermögensstrukturen waren im ersten und zweiten Halbjahr 2023 auch weiterhin ein

bedeutsamer Schwerpunkt der Forschungsprojekte, welche von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützt wurden. Dabei konnte insbesondere auch die grundlegende Kooperation der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht der Universität Liechtenstein mit ausländischen Universitäten und wissenschaftlichen Institutionen und deren Wissenschaftlern vertieft und konkret ausgebaut werden. Diese umfassen einerseits die kooperative Zusammenarbeit mit Wissenschaftlern insbesondere der Universitäten Colombia, Ferrara, Gainesville (Florida), Hong Kong (CUHK und HKU), Luxembourg, Maastricht, Madrid, Mailand, München, Oxford, La Sapienza di Roma, Santiago de Chile, São Paulo, Singapur, Wien und Zürich, und andererseits die projektorientierte Zusammenarbeit mit den Kollegen Professor Dr. Andrés Báez Moreno, LL.M., von der Universidad Carlos III in Madrid, und Professor Dr. Aitor Navarro Ibarrola, LL.M., vom Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München und von der Universidad Carlos III in Madrid.

3 Neue Weltsteuerrechtsordnung: Säule 1 and Säule 2

Nachdem im Jahr 2021 die Überlegungen der OECD und der G20 zur Schaffung und Einführung einer neuen Weltsteuerrechtsordnung, der sog. new World Tax Order, welche aus zwei Säulen besteht und die dem BEPS-Projekt betreffend Action 1 zuzurechnen ist, sowohl auf Ebene der G7 und der G20 verabschiedet sowie insbesondere auch durch mittlerweile 141 der insgesamt 145 Mitglieder des Inclusive Frameworks on BEPS (einschliesslich Liechtenstein und der Schweiz) unterstützt wurde (diese verfügen über ca. 90% des globalen Bruttoinlandsproduktes), hat die OECD verschiedene Details hierzu erarbeitet und im Jahr 2022 sowie fortlaufend auch im ersten und zweiten Halbjahr 2023 veröffentlicht. Beide Säulen sollen dabei nicht individuell und eigenständig, sondern möglichst zusammen und in möglichst vielen Staaten und Jurisdiktionen implementiert werden, wobei die Arbeiten an der ersten Säule erheblich weniger weit fortgeschritten sind und eine Implementierung noch nicht erfolgt, während die Arbeiten an der zweiten Säule soweit fortgeschritten sind, dass im Jahr 2023 eine umfassende Implementierung durch zahlreiche Staaten insbesondere in Europa erfolgte und die betreffenden Bestimmungen grösstenteils zum 01. Januar 2024 in Kraft getreten sind.

Betreffend die Säule 1 sollen einerseits die nationalen Besteuerungsrechte in Bezug auf sehr grosse sowie sehr profitable multinationale Unternehmen (> 20 Mrd. € Umsatz und > 10% Rendite vor Steuern) verstärkt den sog. Marktstaaten zugewiesen und andererseits die Verrechnungspreise aller, nicht nur der sehr grossen und profitablen international tätigen Unternehmen in Bezug auf bestimmte Dienstleistungen (baseline marketing and distribution activities) neu generell bestimmt werden, um den jeweiligen Marktstaaten ein erheblich grösseres Steueraufkommen als bislang zuzuweisen (Änderung in der Verteilung des weltweiten Steueraufkommens), aber auch um die sehr verschiedenen, bislang erhobenen nationalen Steuern auf digitale Dienstleistungen (Digital Services Taxes, DST) zur Vermeidung von Handelsstreitigkeiten gleichermassen wieder abzuschaffen: Säule 1.

Konkret sollen 25% der Residualgewinne der grössten und profitabelsten multinationalen Unternehmen, welche die Gewinnmarge von 10% übersteigen, zukünftig in den jeweiligen Marktstaaten auf der Basis einer im 2-ten Halbjahr 2023 bzw. darüber hinaus zu unterzeichnenden Multilateralen Konvention besteuert werden (sog. Amount A), auch wenn diese Unternehmen dort über keine physische Präsenz verfügen. Damit potenziell einhergehende Probleme der Doppelbesteuerung sind entsprechend zu lösen. Weiterhin sollen in Bezug auf alle (!) international tätigen Unternehmen die jeweils massgeblichen Verrechnungspreise in Bezug auf die Ausübung bestimmter Dienstleistungen (baseline marketing and distribution activities) grundlegend neu bestimmt werden, um diese Aktivitäten mit einer höheren, dem – neu interpretierten und konkretisierten – Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Marge zu vergüten.

Betreffend die Säule 2 soll eine globale effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15% der Gewinne bestimmter multinationaler Unternehmen und Konzerne, deren Umsatz mindestens 750 Mio. € beträgt, und die Legitimation der ersatzweisen Ausübung (back-stop) von Besteuerungsrechten (tax back) in Bezug auf diese multinationalen Unternehmen und Konzerne eingeführt werden, sofern die insoweit eigentlich massgeblichen und grundsätzlich verantwortlichen Ansässigkeitsstaaten und Jurisdiktionen die entsprechenden Gewinne nicht hinreichend hoch besteuern: Global Anti-base Erosion (GLOBE). Dadurch soll der internationale Steuerwettbewerb begrenzt und die internationale Kürzung und Verlagerung von Gewinnen

(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) über die Umsetzung der bisherigen BEPS-Mindeststandards hinaus vermieden werden.

Diese Entwicklungen sind gerade auch für Liechtenstein als steuerlich attraktiver und wettbewerbs-, aber auch leistungsfähiger Standort mit einer liberal ausgeprägten Wirtschafts- und Steuerpolitik sowie einer sehr hohen Industrie- und Finanzdienstleistungsexportquote und darüber hinaus auch für die konkrete nationale und internationale Besteuerung liechtensteinischer Unternehmen und Vermögensstrukturen von zentraler Bedeutung.

So sind in Liechtenstein domizilierte als auch ausländische Unternehmen und Konzerne mit liechtensteinischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten zwar von der verstärkten Zuweisung von Besteuerungsrechten an die Marktstaaten eher weniger betroffen. Die neu zu bestimmenden Verrechnungspreise in Bezug auf bestimmte Dienstleistungen (baseline marketing and distribution activities) können demgegenüber einen signifikanten Einfluss auf die Höhe der Gewinne in Liechtenstein domizilierte Unternehmen als auch ausländischer Unternehmen mit liechtensteinischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten sowie dementsprechend auch – damit unmittelbar verbunden – auf die Steuereinnahmen des Steuerstandorts Liechtenstein haben.

Die nationale Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% auf die Gewinne von grossen multinationalen Unternehmen, die entweder in Liechtenstein domiziliert sind oder als ausländische Unternehmen über liechtensteinische Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten verfügen, hat ebenfalls einen unmittelbaren Einfluss auf die Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit und damit auch auf die Leistungsfähigkeit des Steuerstandorts Liechtenstein. Diesbezüglich war aus europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht zudem zu klären, ob nicht nur grosse multinationale Unternehmen, sondern auch grosse nationale Unternehmen mit in den Anwendungsbereich einbezogen werden müssen, um allenfalls entstehende Diskriminierungen zu vermeiden.

Zur nationalen Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% auf die Gewinne von grossen multinationalen und nationalen Unternehmen in Liechtenstein vgl. auch

- (1) Medienmitteilung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein v. 16.12.2022 betreffend die Einführung eines GloBE-Gesetzes,
- (2) Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) vom 28. März 2023 mit Vernehmlassungsfrist 02.06.2023,
- (3) Bericht und Antrag (BuA 65/2023) der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), v. 11.07.2023.
- (4) Stellungnahme der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) aufgeworfenen Fragen, v. 03.10.2023.
- (5) Gesetz v. 10.11.2023 über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz).

Die umfassende Analyse der neuen Weltsteuerrechtsordnung, der verschiedenen von der OECD sowie auch von der EU laufend hierzu seit Ende 2021, 2022 sowie insbesondere auch im gesamten Jahr 2023 veröffentlichten Details und die konkrete Implementierung in Liechtenstein, aber auch in anderen Staaten und Jurisdiktionen (ua Hong Kong, Irland, Luxembourg, Niederlande, Schweiz, Singapore, VAE, aber auch Deutschland, Japan, Kanada, Korea, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Qatar, UK) waren auch im ersten und zweiten Halbjahr 2023 ein zentraler Schwerpunkt der von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten Projekte. Von besonderer Bedeutung war auch insoweit die vertiefte Kooperation der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht der Universität Liechtenstein mit zahlreichen ausländischen Universitäten und wissenschaftlichen Institutionen.

4 Einführung einer globalen Mindestbesteuerung: Säule 2

Auf der Grundlage der allgemeinen Zustimmung zur Einführung einer neuen Weltsteuerrechtsordnung durch die Mitgliedstaaten der G7 und der G20 sowie insbesondere auch durch 141 der insgesamt 145 Mitglieder des Inclusive Frameworks seit Juli 2021 (einschliesslich Liechtenstein und Schweiz), hat die OECD im Dezember 2021 sowie insbesondere im Jahr 2022 und im ersten und zweiten Halbjahr 2023 speziell betreffend die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% der Gewinne bestimmter multinationaler Unternehmen und Konzerne, deren Umsatz mindestens 750 Mio. € beträgt, konkrete Global Anti-base Erosion-Model Rules (GLoBE-Model Rules), GloBE-Kommentierungen hierzu, zahlreiche illustrative GloBE-Beispiele, GloBE-Fact sheets und GloBE-Q&A sowie weitere GloBE-Hintergrundinformationen etc. erarbeitet, veröffentlicht und entsprechende Konkretisierungen vorgenommen. Zudem erfolgte im ersten Halbjahr 2023 auch die Veröffentlichung des umfassenden Implementation Frameworks, das ua auch Verwaltungsverfahren (administrative procedures), Erklärungsverpflichtungen (GloBE-Filing Obligations), Erleichterungsregelungen (Safe Harbour), Streitbeilegungsmechanismen (Dispute Resolution Mechanism) und einen Überprüfungsmechanismus (Review Process) enthält. Weitere Veröffentlichungen der OECD zu Pilar 2 und zu GloBE betreffend die Subject to Tax Rule, den GloBE Information Return und die Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules erfolgten zudem im zweiten Halbjahr 2023.

Auf dieser Basis und mit Bezugnahme auf die Global Anti-Base Erosion-Model Rules (GLoBE-Model Rules) hat die EU ergänzend hierzu im Dezember 2021 sowie insbesondere im ersten Halbjahr 2022 einen mehrfach überarbeiteten Richtlinienentwurf betreffend die für alle Mitgliedstaaten verpflichtende Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% der Gewinne bestimmter multinationaler, aber auch nationaler Unternehmen und Konzerne, deren Umsatz mindestens 750 Mio. € beträgt, erarbeitet und veröffentlicht. Die einstimmige Annahme der diesbezüglichen Richtlinie, welche auch für Liechtenstein als Mitgliedstaat des EWR von zentraler Bedeutung ist, da hierin sowohl Frage- und Problemstellungen der diskriminierungs- und beihilfefreien Umsetzung thematisiert als

auch bestimmte mögliche Umsetzungsoptionen aufgezeigt werden, erfolgte nach sehr zähem Ringen im Dezember 2022.

Die globale Mindestbesteuerung in Höhe von 15% soll ungeachtet entgegenstehender Doppelbesteuerungsabkommen durch die Einführung von verschiedenen sog. Aufstockungs- und Ergänzungssteuern (top-up taxes) in Form einer nationalen Ergänzungssteuer (sog. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) oder einer internationalen Ergänzungssteuer (sog. Income Inclusion Rule, IIR, und sog. Undertaxed Payments bzw. Profits Rule, UTPR) in möglichst vielen Staaten und Jurisdiktionen sichergestellt werden (backstop mechanism). Darüber hinaus sollen Quellenstaaten in Bezug auf bestimmte Zahlungen, wie zB Zinsen und Lizenzgebühren, im Rahmen eines Multilateralen Instruments (MLI) zur Ergänzung und Änderung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen durch eine sog. Subject-To-Tax-Rule (STTR) ermächtigt werden, Quellensteuern zu erheben, sofern der statutarische Steuersatz auf Unternehmensgewinne weniger als 9% beträgt.

Zu allen diesen Entwicklungen findet gegenwärtig ein umfassender sowie weltweiter Diskurs statt, da hiervon nahezu sämtliche Steuersysteme und Besteuerungsformen, die nationale Souveränität und Steuererhebungskompetenz, die nationale und internationale Steuerwettbewerbsfähigkeit sowie insbesondere auch die nationale Generierung von Steuereinnahmen grundlegend betroffen sind.

Die umfassende Analyse sowohl der OECD-GloBE-Model Rules etc. als auch der nunmehr seit Dezember 2022 vorliegenden EU-Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 und die damit verbundenen Herausforderungen für die konkrete Implementierung in Liechtenstein, aber auch die Analyse der entsprechenden Entwicklungen in anderen Staaten und Jurisdiktionen waren auch im ersten und zweiten Halbjahr 2023 neben den Analysen zur Einführung einer qualifizierten nationalen Aufstockungs- und Ergänzungssteuer in Liechtenstein der wichtigste zentrale Schwerpunkt der von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten Projekte.

Unter der Federführung von Professor Dr. Martin Wenz und in Kooperation mit den Kollegen Professor Dr. Andrés Báez Moreno, LL.M., Universidad Carlos III, Madrid, und Professor Dr. Aitor Navarro Ibarrola, LL.M., Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München und Universidad Carlos III, Madrid, wurden im ersten und zweiten Halbjahr 2023 sowohl betreffend die OECD-GloBE-Model Rules

etc. als auch betreffend den EU-Richtlinienentwurf bzw. die seit Dezember 2022 verabschiedete EU-Richtlinie folgende Themenbereiche umfassend analysiert und in Form zahlreicher interner Meetings, Konferenzen und Seminare diskutiert:

- (1) Anwendungsbereich der Model Rules (Scope): Erfassung nur grenzüberschreitender vs. auch rein nationaler Unternehmen und Konzerne sowie ggf. auch sog. stand-alone-Unternehmen einschliesslich bestimmter Unternehmen und vermögensverwaltender Strukturen;
- (2) Konkrete Ermittlung der Effektiven Steuerbelastung (Effective Tax Rates) der einbezogenen Unternehmen und Konzerne: Einerseits Ermittlung der Bemessungsgrundlage (GloBE-tax base), welche nach den massgeblichen nationalen versus internationalen Rechnungslegungsstandards ermittelt und nach den GloBE-Rules adaptiert wird, sowie andererseits die Bestimmung der einbezogenen Steuern einschliesslich bestimmter Quellensteuern (GloBE-covered taxes);
- (3) Konkrete Steuererhebungsbestimmungen: Welche Staaten und Jurisdiktionen dürfen welche Unternehmen und Konzerne konkret und ergänzend besteuern (GloBE-charging provisions), sofern diese einer effektiven Besteuerung unter 15% unterliegen und dementsprechend nach den GloBE-Model Rules einer sog. Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) zu unterwerfen sind.
- (4) Umfassende Analyse der Auswirkungen der GloBE-Model Rules auf bestehende und neu einzuführende steuerliche Anreize (tax incentives), zumal die GloBE-Model Rules die verschiedenen Steuervergünstigungen gerade nicht alle identisch, sondern sehr unterschiedlich abbilden und behandeln. Dementsprechend sind manche Steuervergünstigungen sehr und andere nahezu unanfällig für eine dadurch bedingte Nachbesteuerung nach den GloBE-Model Rules, was wiederum erheblichen Spielraum für fiskalpolitische Massnahmen zur Gewährung effektiver steuerlicher Anreize eröffnet.

Da sich sowohl die Regierung des Fürstentums Liechtenstein als auch die mit der GloBE-Umsetzung betreute BEPS-Arbeitsgruppe zukünftig, wie andere Staaten auch, wie zB die Schweiz, mit der Einführung spezifischer Steueranreize befasst, wurde ein entsprechendes Forschungsprojekt gestartet. Hierbei werden die Auswirkungen der GloBE-Model Rules auf die Ausgestaltung verschiedener

steuerlicher Vergünstigungsregelungen umfassend und modellgestützt analysiert.

- (5) Umfassende Analyse der konkreten numerischen Auswirkungen der GloBE-Model Rules und der Einführung sowohl einer nationalen QDMTT sowie einer internationalen IIR und einer UTPR auf zahlreichen, von der OECD veröffentlichte GloBE-Beispiele.
- (6) Grundlegende Analyse der konkreten Auswirkungen der GloBE-Model Rules auf den internationalen Steuerwettbewerb sowohl auf Staaten und Jurisdiktionen, welche tendenziell über eine effektive Mindestbesteuerung von unter als auch von über 15% verfügen. Während vergleichsweise niedrige effektive Mindestbesteuerungen durch Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) auf mindestens 15% gebracht werden sollen, schaffen effektive Mindestbesteuerungen weiterhin oder sogar neuen Raum, um Sondersteuerregime und steuerliche Anreize innerhalb ein und derselben Jurisdiktion zu gewährleisten. Einerseits kann die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15% folglich zu einer Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs führen, andererseits werden gerade Staaten und Jurisdiktionen, die über den massgeblichen 15% liegen dazu angehalten, steuerliche Vergünstigungen zu gewähren oder einzuführen, um im Steuerwettbewerb mit anderen derartigen Staaten und Jurisdiktionen nicht schlechter wahrgenommen zu werden und in Bezug auf die von Unternehmen vorgenommenen Investitionen nicht ins Hintertreffen zu kommen. Zum Trend nach Erhebung einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von mindestens (!) 15% kommt ein weiterer Trend nach Erhebung einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von höchstens (!) 15% hinzu.

Zahlreiche Ergebnisse dieser Analysen wurden von Professor Dr. Andrés Báez Moreno, Professor Dr. Aitor Navarro Ibarrola und Professor Dr. Martin Wenz in verschiedenen Referaten und Inputstatements ua im Rahmen der «OITI Summer Conference of the Iberoamerican Observatory of International Taxation», welche im Juni 2023 an der Universität Liechtenstein in Vaduz stattfand, im Rahmen einer IFA-Seminars an der Chinese University of Hong Kong im Oktober 2023 in Hong Kong, im Rahmen einer Vortragsveranstaltung des Centre for Banking and Finance Law

der National University of Singapore im Oktober 2023 in Singapore, im Rahmen einer Vortragsveranstaltung der Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), des Centro de Estudios Tributarios (CETA) und der Universidad Externado de Colombia in Medellín, im Rahmen der «OITI Annual Conference of the Iberoamerican Observatory of International Taxation», welche im November und Dezember 2023 an der Universidad Externado de Colombia in Bogota stattfand, sowie auch im Rahmen des IFA-Fachsymposiums zu «BEPS Pillar 2 – Umsetzung der globalen Mindeststeuer in Liechtenstein», welche im Juni 2023 in Liechtenstein stattfand, präsentiert und umfassend diskutiert.

5 Einführung einer qualifizierten nationalen Aufstockungssteuer in Liechtenstein: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax

Die GloBE-Model Rules sehen insbesondere in ihren Definitionen in Art. 10.1.1. sowie in verschiedenen Verweisungen und Erwähnungen in Art. 4.2.2. und 5.2.3. die allgemeine Möglichkeit vor, dass die durch Pillar 2 vorgesehene Einführung und Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung bestimmter Unternehmen und Konzerne insbesondere und primär durch eine nationale Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) derjenigen Staaten und Jurisdiktionen entsprechend den GloBE-Model Rules erhoben werden kann, in denen die vergleichsweise zu niedrig besteuerten Mutter- und Tochtergesellschaften ansässig sind, sofern bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt werden: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). Auch Art. 10 der entsprechenden EU-Richtlinie sieht optional die Möglichkeit vor, die globale Mindestbesteuerung bestimmter Unternehmen und Konzerne primär durch eine nationale Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) sicherzustellen.

Speziell für Liechtenstein stellt die Implementierung der globalen Mindestbesteuerung von im Inland ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften in Form einer Qualified Domestic Minimum Top-up Tax die zentrale Säule und Überlegung dar, um die andernfalls zu erwartende Anwendung ausländischer Mindestbesteuerungsregelungen in Form einer internationalen Ergänzungssteuer (sog. Income Inclusion Rule, IIR, und sog. Undertaxed Profits Rule, UTPR) auf in Liechtenstein erzielte Erträge dort ansässiger Unternehmen in «wasserdichter Form» zu verhindern

und die entsprechenden Ertragssteuern in jedem Fall selbst zu erheben (first and final backstop mechanism).

Unter der Federführung von Professor Dr. Martin Wenz wurden an der Steuerprofessur insbesondere folgende Frage- und Problemstellungen sowie auch Themenbereiche betreffend die Entwicklung und Ausgestaltung einer nationalen Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (QDMTT) umfassend analysiert und diskutiert, da konkrete Regelungen, wie eine solche en Detail aussehen kann oder soll, sich nur bedingt in den OECD-Model Rules noch im EU-Richtlinienentwurf bzw. in der veröffentlichten EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung finden:

- (1) Anwendungsbereich der QDMTT in Liechtenstein (Scope): Erfassung grenzüberschreitender sowie auch rein nationaler Unternehmen und Konzerne und ggf. auch von stand-alone-Unternehmen einschliesslich bestimmter Unternehmen und vermögensverwaltender Strukturen,
- (2) Konkrete Ermittlung der Effektiven Steuerbelastung (Effective Tax Rates) von in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften auf Basis der nach den massgeblichen nationalen versus internationalen Rechnungslegungsstandards ermittelten Bemessungsgrundlage (GloBE-tax base bzw. Net GloBE Income) und der einzubeziehenden Steuern einschliesslich bestimmter Quellensteuern (Adjusted GloBE-covered taxes),
- (3) Konkrete Ermittlung des nationalen Aufstockungssteuersatzes der in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften (Top-up Tax Rate) als Differenz zwischen der Effektiven Steuerbelastung (Effective Tax Rates) von in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften und der globalen Mindestbesteuerung in Höhe von 15%,
- (4) Konkrete Ermittlung der massgeblichen Steuerbemessungsgrundlage (excess profits) der in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften unter Berücksichtigung insbesondere von sog. Substanzausnahmen (Substance-based carve-outs bzw. Substance-based Income Exclusions),
- (5) Konkrete Ermittlung der nationalen Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) der in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften in der Form der nationalen QDMTT,

- (6) Konkrete Aufteilung der nationalen Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) auf die verschiedenen in Liechtenstein ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften (Allocation Rules) entsprechend dem Verursacherprinzip oder einem formelmässigen Allokationsmechanismus.

Darüber hinaus wurde im ersten und zweiten Halbjahr 2023 eine umfassende steuerrechtsvergleichende Analyse mit wöchentlichem update betreffend die geplante Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung sowie insbesondere auch der Einführung einer nationalen Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer in verschiedenen Staaten und Jurisdiktionen gestartet und fortgesetzt: Estonia, Germany, Hong Kong, Hungary, Ireland, Japan, Luxembourg, Netherlands, New Zealand, Norway, Panama, Switzerland, Singapore sowie auch Bahamas, Barbados, Bermudas, BVI und Cayman Islands etc.

Alle diese Arbeiten und umfassenden Analysen waren im ersten und auch im zweiten Halbjahr 2023 neben den Analysen zur allgemeinen Einführung einer globalen Mindestbesteuerung der wichtigste zentrale Schwerpunkt der von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten Projekte.

Weitere Ergebnisse dieser Analysen wurden von Professor Dr. Martin Wenz anlässlich der «OITI Summer Conference of the Iberoamerican Observatory of International Taxation», welche im Juni 2023 an der Universität Liechtenstein in Vaduz stattfand, im Rahmen einer IFA-Seminars an der Chinese University of Hong Kong im Oktober 2023 in Hong Kong, im Rahmen mehrerer Vortragsveranstaltungen des Centre for Banking and Finance Law der National University of Singapore im Oktober 2023 in Singapore, im Rahmen einer Vortragsveranstaltung der Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), des Centro de Estudios Tributarios (CETA) und der Universidad Externado de Colombia in Medellín, im Rahmen der «OITI Annual Conference of the Iberoamerican Observatory of International Taxation», welche im November und Dezember 2023 an der Universidad Externado de Colombia in Bogota stattfand, sowie auch im Rahmen des IFA-Fachsymposiums zu «BEPS Pillar 2 – Umsetzung der globalen Mindeststeuer in Liechtenstein», welche im Juni 2023 in Liechtenstein stattfand, präsentiert und umfassend diskutiert.

6 Steuerbelastung multinationaler Unternehmen nach Massgabe der Daten des Country-by-Country-Reportings (CbCR)

Verschiedene Staaten und Jurisdiktionen haben der OECD im Anschluss an die bei ihnen eingereichten Country-by-Country-Reportings (CbCR) multinationaler Unternehmen hieraus aggregierte und anonymisierte Informationen betreffend deren insoweit ermittelbare effektive Steuerbelastung zur Verfügung gestellt. Hieraus kann für ausgewählte Staaten und Jurisdiktionen einerseits die effektive Steuerbelastung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften sowie die effektive Steuerbelastung von inländischen Tochtergesellschaften inländischer Muttergesellschaften ermittelt werden. Andererseits können diese insoweit ermittelten effektiven Steuerbelastungen mit den modellbasiert von der OECD auf wissenschaftlicher Basis ermittelten Effektiven Durchschnittsteuerbelastungen (Effective Average Tax Rates, EATR) sowie auch mit den statutarischen Ertrags-, Gewinn- und Körperschaftsteuersätzen verglichen werden.

Erste Ergebnisse dieser im Jahr 2022 begonnenen und im ersten und zweiten Halbjahr 2023 durch- und fortgeführten sowie von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützten Analyse an der Steuerprofessur zeigen vergleichsweise klar auf, dass einerseits – in Bezug auf zahlreiche Staaten und Jurisdiktionen – die effektiven Steuerbelastungen auf Basis der CbCR-Reportings teilweise erheblich (nach unten) von den Effektiven Durchschnittsteuerbelastungen sowie den statutarischen Ertrags-, Gewinn- und Körperschaftsteuersätzen abweichen. Andererseits legen die effektiven Steuerbelastungen auf Basis der CbCR-Reportings die Vermutung nahe, dass zahlreiche Unternehmenseinheiten multinationaler Unternehmen und Konzerne auch in sog. Hochsteuerländern mit einer Effektiven Durchschnittsteuerbelastung (EATR) und einem statutarischen Ertrags-, Gewinn- und Körperschaftsteuersatz von deutlich über 15% aufgrund von zahlreichen Sonderbestimmungen und Steuervergünstigungen dennoch nur einer effektiven Steuerbelastung von teilweise deutlich unter 15% unterliegen.

Dementsprechend stellt sich speziell in diesen Staaten und Jurisdiktionen im Rahmen der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung nicht nur die Frage, inwieweit vermeintlich zu niedrig besteuerte ausländische Mutter- und Tochtergesellschaften auf Ebene der im Inland ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften

ergänzend entsprechend den OECD-GloBE-Model Rules steuerlich erfasst werden sollen, sondern insbesondere auch, inwiefern diese Staaten und Jurisdiktionen die Anwendung ausländischer Mindestbesteuerungsregeln durch die Einführung einer nationalen Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer (Top-up Tax) in der Form einer nationalen QDMTT entgegenwirken. Weiterhin stellt sich im Anschluss hieran die Frage, ob nur diejenigen Staaten und Jurisdiktionen, welche eine nationale Aufstockungs- oder Ergänzungssteuer in der Form einer nationalen QDMTT einführen, von anderen Staaten und Jurisdiktionen als Steuerstandort mit einer hinreichen hohen effektiven Steuerbelastung in Höhe von 15% identifiziert und ggf. auch im Rahmen eines positiven «Listings» aufgeführt werden können.

7 EU-Initiative zur Beseitigung der Asymmetrie bei der steuerlichen Behandlung von Fremd- versus Eigenkapital: DEBRA

Im Mai 2022 hat die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf veröffentlicht (vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke, COM(2022) 216 final vom 11.05.2022), um die international weitgehend verbreitete steuerliche Ungleichbehandlung infolge einer Diskriminierung von Eigen- gegenüber Fremdkapital zu vermindern oder zumindest zu verringern, indem Unternehmen einerseits die steuerliche Abzugsfähigkeit auch von Eigenkapitalzinsen in Form einer Debt Equity Bias Reduction Allowance (sog. DEBRA) ermöglicht und andererseits die steuerliche Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen über die in der EU verpflichtende Zinsschranke hinaus weiter eingeschränkt werden soll; die nationale Umsetzung durch die EU-Mitgliedsstaaten sollte nach dem Richtlinienentwurf bis Ende 2023 erfolgen, die Anwendung der Neuregelungen war ab 2024 vorgesehen.

Aktuell gewähren nur die EU-Mitgliedstaaten Belgien, Italien, Malta, Polen, Portugal und Zypern einen teilweise sehr unterschiedlich ausgestalteten steuerlichen Abzug auch von Eigenkapitalzinsen sowie insbesondere auch Liechtenstein und partiell auch die Schweiz.

Die im Jahr 2023 begonnene und im ersten und zweiten Halbjahr 2023 fortgeführte sowie von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützte Analyse des sog. EU-DEBRA-Richtlinienentwurfs an der Steuerprofessur umfasst insbesondere einen Steuerrechtsvergleich zwischen den vorgeschlagenen europäischen und den in Liechtenstein geltenden Bestimmungen unter besonderer Berücksichtigung auch der in Liechtenstein aufgrund der Anforderungen der EU-Code-of-Conduct-Group eingeführten nationalen Anti-Missbrauchsbestimmungen. Darüber hinaus sollen die Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit insbesondere des Steuerstandorts Liechtenstein aufgrund der Einführung eines Eigenkapitalzinsabzugs in den Mitgliedstaaten der EU analysiert und aufgezeigt werden.

Politisch ist der aktuelle Stand derart, dass Europäische Ministerrat die Verhandlungen seit Dezember 2022 vorübergehend ausgesetzt hat, um zu einem späteren Zeitpunkt im breiteren Kontext anderer anstehender Reformmassnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung neu bewertet zu werden.

8 EU-Initiative zur Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung von sog. Briefkastenfirmen (shell entities)

Im Dezember 2021 hat die Europäische Kommission einen weiteren Richtlinienentwurf veröffentlicht, die sog. Anti-Tax-Avoidance-Directive 3 (ATAD 3), welcher die missbräuchliche Nutzung von sog. Briefkastenfirmen (shell entities) für steuerliche Zwecke verhindern soll, indem für insoweit qualifizierte Unternehmen (shell entities), welche in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind und keine substanzielle oder nur eine minimale Wirtschaftstätigkeit aufweisen, einerseits umfassende Berichtspflichten und andererseits ein zweistufiger Substanztest eingeführt werden soll (sog. Unshell Initiative). Die nationale Umsetzung durch die EU-Mitgliedsstaaten sollte bis Mitte 2023 erfolgen, die Anwendung der Neuregelungen war ab 2024 vorgesehen.

Sofern Unternehmen als sog. Briefkastenfirmen eingestuft werden und in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, sollen diese weder Doppelbesteuerungsabkommen noch steuervergünstigende EU-Richtlinien, insbesondere die Mutter-Tochter- und die Zins- und Lizenzrichtlinie, welche beide die Reduktion von Quellensteuern auf Null vorsehen, anwenden und nutzen können. Weiterhin sollen die Anteilseigner

dieser sog. Briefkastenfirmen deren Einkommen in ihrem Ansässigkeitsstaat derart besteuern als hätten sie dieses selbst erzielt, wobei die in anderen EU-Mitgliedstaaten gezahlten Steuern berücksichtigt werden können.

Auch wenn sich die EU-Initiative zur Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung von sog. Briefkastenfirmen (shell entities) zunächst ausschliesslich auf in der EU ansässige Unternehmen bezieht, ist diese Entwicklung, welche zudem auch auf Drittstaaten ausgedehnt werden soll, insbesondere auch für Liechtenstein als steuerlich attraktiver und wettbewerbs-, aber auch leistungsfähiger Standort und darüber hinaus auch für die konkrete nationale und internationale Besteuerung liechtensteinerischer Unternehmen und Vermögensstrukturen von grundlegender Bedeutung.

Die im Jahr 2022 begonnene und im ersten und zweiten Halbjahr 2023 fortgeführte sowie von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützte Analyse des betreffenden EU-Richtlinienentwurfs an der Steuerprofessur befasst sich einerseits mit den diesbezüglichen Bestimmungen und bezieht andererseits auch weitere nationale und abkommensrechtliche Anti-Missbrauchsbestimmungen betreffend die Reduktion von Quellensteuern mit ein.

Politisch ist der aktuelle Stand derart, dass der Richtlinienentwurf gegenwärtig unter der schwedischen Ratspräsidentschaft im ersten Halbjahr 2023 weiter diskutiert und diese Diskussion auch unter der spanischen Ratspräsidentschaft im zweiten Halbjahr 2023 fortgeführt wurden, ohne dass bis Ende 2023 eine entsprechende Richtlinie verabschiedet werden konnte. Die Umsetzung der entsprechenden Richtlinie durch die Mitgliedstaaten der EU soll bis Ende 2024 erfolgen, was aufgrund der aktuellen Situation als fraglich zu beurteilen ist.

Die Ergebnisse dieser Analysen wurden von Professor Dr. Martin Wenz anlässlich einer «STEP-Veranstaltung», welche im November 2023 in Liechtenstein in Ruggell stattfand, präsentiert und umfassend diskutiert.

9 Sustainable Taxation

Die Sustainable Development Goals (SDGs) der Vereinten Nationen formulieren die Ziele einer nachhaltigen und verantwortungsbewussten Entwicklung der internationalen Staatengemeinschaft.

Das bereits im Jahr 2022 begonnene und im ersten und zweiten Halbjahr 2023 fortgeführte, von der International Tax Centre Charitable Foundation unterstützte Forschungsprojekt an der Steuerprofessur befasst sich insbesondere damit, inwiefern Nachhaltigkeitsaspekte in die Gestaltung von nationalen und internationalen Steuersystemen einfließen können und welche Elemente ein nachhaltiges Steuersystem (sustainable tax system) grundlegend ausmachen, ob aktuell diskutierte internationale und Europäische Steuerreformbestrebungen diesen Nachhaltigkeitsaspekten konkret Rechnung tragen und inwiefern Liechtenstein diesen steuerlichen Nachhaltigkeitsaspekten bereits Rechnung trägt. Darüber hinaus widmet sich das Forschungsprojekt der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung international tätiger Unternehmen und Konzerne.

10 Konferenzteilnahmen und Austausch mit Gastwissenschaftlern

Im ersten und zweiten Halbjahr 2023 fanden zahlreiche aktive Teilnahmen an verschiedenen Konferenzen und Tagungen sowie auch der nationale und internationale Austausch mit Gastwissenschaftlern ausländischer Universitäten und wissenschaftlicher Institutionen statt, welche von der International Tax Centre Charitable Foundation massgeblich unterstützt wurden, wobei zahlreiche Begegnungen und Konferenzteilnahmen wiederum persönlich und vor Ort im Ausland, insbesondere aber auch in Liechtenstein stattfinden konnten. Diesbezüglich zu nennen ist insbesondere die OITI Summer-Conference on International Taxation des Iberoamerican Observatory of International Taxation (OITI) im Juni 2024 in Liechtenstein, das IFA-Seminar der IFA Hong Kong an der Chinese University of Hong Kong im Oktober 2023 in Hong Kong, die Vortragsveranstaltungen des Centre for Banking and Finance Law der National University of Singapore im Oktober 2023 in Singapore, die Vortragsveranstaltung der Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), des Centro de Estudios Tributarios (CETA) und der Universidad Externado de Colombia im November 2023 in Medellín, die IFA Annual Tax Conference der IFA Colombia in Bogota im November 2023, die OITI Annual Conference on International Taxation des Iberoamerican Observatory of International Taxation (OITI) im Dezember 2023 an der Universidad Externado de Colombia in Bogota und das Internationale Steuerseminar an der Universidad di Roma La Sapienza im Dezember 2023.

11 OITI Summer-Conference on International Taxation 2023

Vom 14. bis 16. Juni 2023 fand unter massgeblicher und entscheidender Unterstützung durch die International Tax Centre Charitable Foundation anlässlich des 5-jährigen Bestehens der ITC Foundation die OITI Summer-Conference on International Taxation des Iberoamerican Observatory of International Taxation (OITI) erstmals an der Universität Liechtenstein in Vaduz statt. Diesbezüglich waren zahlreiche Kolleginnen und Kollegen aus Argentinien, Brasilien, Chile, Kolumbien, Spanien, Uruguay sowie den USA nach Liechtenstein gekommen.

Am 14. Juni 2023 fand zunächst als Auftaktveranstaltung das ITC-International Tax Seminar an der Universität Liechtenstein in Vaduz statt, welches sich mit dem «International Level Playing Field on Taxation» befasste und in diesem Zusammenhang auf de-listing of fully compliant countries, international tax planning opportunities for Liechtenstein business entities and wealth structures with Spain, Uruguay and other LATAM countries und auf Double Tax Treaty Policy and Practice of Spain, the US and other LATAM countries einging.

Am 15. Juni 2023 fand die OITI Summer-Conference on International Taxation des Iberoamerican Observatory of International Taxation (OITI) an der Universität Liechtenstein in Vaduz statt. Diese befasste sich in vier Panels mit der «International Tax Architecture». In diesem Zusammenhang wurde insbesondere auf folgende Themenschwerpunkte eingegangen: Towards a more Inclusive, Sustainable and Equitable Global Taxation, Implementation of Pillar 2 worldwide and Impact on Tax Incentives, Tax treatment of foreign legal entities in Europe, in the US and in Iberoamerican Countries und Analysis of the EU-Unshell-Directive and the EU-SAFE-Directive.

Abschliessend fand am 16. Juni 2023 der International Tax Dialogue an der Universität Liechtenstein in Vaduz statt. Diesbezüglich wurde die International Tax Strategy and the Future of International Taxation diskutiert mit Inputstatements von namhaften Vertretern der OECD, der UN, der EU sowie von Spanien, welche ab dem 01. Juli 2023 die EU-Ratspräsidentschaft übernommen hat.

Vaduz, 25. Februar 2024

Prof. Dr. Martin Wenz