

müssen die ausländischen Betriebsstättengewinne sowie die Erträge und Gewinne aus ausländischen Grundstücken nicht gesondert befreit werden. Daher werden beschränkt steuerpflichtige juristische Personen durch Abs. 2 gleich behandelt wie unbeschränkt Steuerpflichtige durch Abs. 1.

#### **Zu Art. 49 - Fremdvergleichsgrundsatz**

Diese Vorschrift kodifiziert das arm's-length-principle, nachdem unangemessene Geschäftsbeziehungen steuerlich nicht anerkannt werden. Dies erhöht die internationale Kompatibilität des liechtensteinischen Steuergesetzes und verbessert einerseits die Rechtsgrundlage für entsprechende Gewinnkorrekturen durch die Steuerverwaltung, erhöht aber andererseits auch die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen.

#### **Zu Art. 50 - Ersatzbeschaffungen**

Art. 50 kodifiziert einen Verzicht auf die generelle Realisation von Gewinnen, wenn zeitnah ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird. Die Vorschrift orientiert sich inhaltlich an einem vergleichbaren Vorschlag, der in der Totalrevision 1988/90 enthalten war und an den entsprechenden schweizerischen Vorschriften.

Muss der Steuerpflichtige ein bislang im Unternehmen genutztes Wirtschaftsgut, das bereits abgeschrieben worden ist, ersetzen, kommt es nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen regelmässig zu einem Gewinnausweis in Höhe der hierdurch realisierten stillen Reserven. Eine Steuer auf die realisierten stillen Reserven würde die zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes zur Verfügung stehenden Mittel verringern. Diese Minderung ist wirtschaftlich nicht sinnvoll, da sich wirtschaftlich durch die Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts keine Veränderung des Geschäftsbetriebs ergeben hat.

Nach Abs. 1 ist es zulässig, die bei Ausscheiden eines Wirtschaftsguts realisierten stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Die Ursache für die Realisation der stillen Reserven ist unerheblich, sei es durch Veräusserung oder aufgrund einer Ersatzleistung einer Versicherung bei Verlust oder ähnlichen Ereignissen. Die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts werden durch die Übertragung reduziert, sodass es – analog zu Umstrukturierungen – nur zu einem Aufschub der Realisation und damit zu einem Steueraufschub kommt, nicht aber zu einem endgültigen Steuerverzicht. Voraussetzung für den Steueraufschub ist neben der Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts die Zugehörigkeit des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen und seine Betriebsnotwendigkeit, wobei die Abgrenzung der begünstigten Wirtschaftsgüter im Einzelfall der Rechtsprechung überlassen bleibt. Für Grundstücke ist eine Ersatzbeschaffungsrücklage nur in dem Umfang möglich, in dem der Gewinn nicht der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt, also in Höhe der aufgehobenen Abschreibungen. Bewusst wurden die Gründe für Ersatzbeschaffungen weit gehalten, um analog der aktuellen Entwicklung in der Schweiz nicht nur auf rechtliche (z.B. drohende Enteignungen) und tatsächliche (z.B. Naturereignisse) Zwänge abzustellen, sondern auch wirtschaftliche und technische Notwendigkeiten zu erfassen. Auch in diesen Fällen führt der Unternehmer seine bisherige Investition in dem Ersatzwirtschaftsgut fort, sodass eine Besteuerung der realisierten stillen Reserven nicht angezeigt wäre.

Wenn die Ersatzbeschaffung nicht im selben Geschäftsjahr wie das Ausscheiden erfolgt, ist es nach Abs. 2 möglich, eine gewinnmindernde Reserve als Passivposten zu bilden. Durch die Bildung dieser Reserve wird im Zeitpunkt des Ausscheidens ein Gewinnausweis verhindert. Bei tatsächlicher Durchführung der Ersatzbeschaffung ist dann die Reserve entsprechend auf das Ersatzwirtschaftsgut entsprechend den dargestellten Grundsätzen zu übertragen. Ist eine Übertragung nicht zeitnah möglich, ist die Reserve gewinnerhöhend aufzulösen.

Abs. 3 weitet die Möglichkeit der Steuerstundung über den Vorschlag 1988/90 bzw. über Art. 30 DBG-Schweiz auf diejenigen Fälle aus, in denen kein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird, sondern eine Entschädigungsleistung zur Reparatur des im Unternehmen verbleibenden Wirtschaftsguts verwendet wird. Auch hier sind Fälle denkbar, in denen ein Wirtschaftsgut beschädigt wird und die Versicherungsleistung gewinnerhöhend zu verbuchen wäre. Da die Versicherungsleistung aber zur Behebung des Schadens zu verwenden ist, würde eine steuerliche Belastung dem Unternehmen in dieser Situation Liquidität entziehen.

#### **Zu Art. 51 - Abgrenzung des Besteuerungsrechts**

Mit Art. 51 wird in EWR-rechtlich zulässiger Weise das Besteuerungsrecht Liechtensteins abgegrenzt.

Abs. 1 regelt allgemein, dass die Wertsteigerungen in einem Wirtschaftsgut, dessen Verkauf oder Nutzung zukünftig nicht mehr in Liechtenstein der Besteuerung unterliegen, zu erfassen sind. Dies erfolgt durch eine Fiktion, nach der angenommen wird, das Wirtschaftsgut sei zum Marktwert veräussert bzw. zur Nutzung überlassen worden. Überführt beispielsweise ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut, das er bislang in einer liechtensteinischen Betriebsstätte genutzt hat, in eine schweizerische Betriebsstätte, so unterliegen Gewinne, die er aus einer zukünftigen Veräusserung dieses Wirtschaftsguts erzielt, in Liechtenstein nicht der Besteuerung. Soweit aber der Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Verbringung über dem Buchwert liegt, wurde ein Teil dieses (zu diesem Zeitpunkt noch unrealisierten) Gewinns in Liechtenstein erwirtschaftet. Es ist daher auch gerechtfertigt, diesen Gewinn zu besteuern. Allerdings erscheint eine Beschränkung der Entstrickung auf Massnahmen des Steuerpflichtigen angezeigt, so würde eine Beschränkung des Besteuerungsrechts, die sich durch den allfälligen Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens ergibt, nicht zur Entstrickung führen, da diese Beschränkung nicht auf Massnahmen des Steuerpflichtigen zurückzuführen wäre.

Abs. 2 schränkt den Besteuerungsanspruch Liechtensteins weder dem Grunde noch der Höhe nach ein. Um Diskriminierungen im Verhältnis zwischen nationalen Sachverhalten und Sachverhalten mit Auslandsbezug zu vermeiden, wird allerdings die Zahlung der geschuldeten Steuer bis zur tatsächlichen Veräusserung (oder einem gleichgestellten Sachverhalt) gestundet. Für die Stundung fallen keine Zinsen an, sie steht aber unter der Bedingung, dass der Steueranspruch auch bei zukünftiger Veräusserung durchgesetzt werden kann. Ist der Steueranspruch gefährdet, kann die Steuerverwaltung die Stundung verweigern oder auf entsprechenden Sicherheiten bestehen. Ebenfalls aus Gleichbehandlungsgesichtspunkten ist eine nach der Beschränkung des Besteuerungsrechts eintretende Wertminderung zu berücksichtigen. Diese Berücksichtigung ist aber einerseits begrenzt auf die stillen Reserven, die der Besteuerung unterlegen haben. Andererseits erfolgt keine Berücksichtigung, soweit die Wertminderung sich in einem anderen Staat steuerlich auswirkt. Dies ist damit zu rechtfertigen, dass die Wertminderung ausserhalb des liechtensteinischen Besteuerungsanspruchs verwirklicht wird und vorrangig in dem anderen Staat zu berücksichtigen ist.

Abs. 3 regelt schliesslich, dass bei einem erstmaligen Eintritt Liechtensteins in das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Wirt-