

Bulletin

Nr. 31 · Oktober 2018

Aktualisierte Ausgabe · September 2021

Das liechtensteinische Steuerrecht

Dr. iur. Jürg Brinkmann, LL.M. (Taxation), Head of Tax, ATU

Mag. Stefan Schatzmann, LL.M. (Taxation), International Tax Advisor, ATU

1. Überblick

Seit der Revision des liechtensteinischen Steuerrechts per 1. Januar 2011 sind nun schon ein paar Jahre vergangen. Man kann klar festhalten, dass die in die Revision gesteckten Erwartungen erfüllt wurden. Die liechtensteinische Steuerrechtsordnung stellt sich als ein modernes und attraktives Regelwerk dar, welches den hier ansässigen Unternehmen und Rechtsträgern ein steuerfreundliches und stabiles Umfeld zur Verfügung stellt und den Wirtschaftsstandort Liechtenstein klar gestärkt hat.

Bedingt durch regelmässig von der EU durchgeführte Überprüfungen zahlreicher Jurisdiktionen im Hinblick auf Steuertransparenz, faire Besteuerung von Unternehmen und Umsetzung der BEPS-Mindeststandards («Base erosion and profit shifting»), wurden auch im liechtensteinischen Steuergesetz noch einzelne Regelungen festgestellt, für deren Anpassung sich Liechtenstein bis Ende 2018 ausgesprochen hat.

Liechtenstein ist es innert weniger Monate gelungen, das leicht lesbare und attraktive Steuergesetz an die EU-Vorgaben anzupassen. Obwohl gewisse Holdingstrukturen eine neue Komplexität erfahren, bleibt das Steuersystem in Verbindung mit dem flexiblen Gesellschaftsrecht weiterhin sehr attraktiv, um für die Kundenerwartungen auch in Zukunft gewappnet zu sein. Die Herausforderung wird es sein, zusammen mit den Finanzintermediären und Kunden die Ideen und Antworten auf Fragen vorweg zu nehmen, damit die Vermögensstrukturierung weiterhin die Erwartungen erfüllt, die international agierende Kunden erwarten. So gesehen liegt der weitere Erfolg in einer engeren Zusammenarbeit zwischen Kunde und Treuhänder, und auf dem aufbauend sind weiterhin rechtskonforme Lösungen erfolgsversprechend. Das vorliegende Bulletin gibt nun einen allgemeinen Überblick über die Änderungen.

2. Liechtensteinische Ertragssteuer

2.1 Steuerpflicht

Juristische Personen unterliegen grundsätzlich der ordentlichen Besteuerung mit Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein (unbeschränkte Steuerpflicht) oder bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte (beschränkte Steuerpflicht). In der Praxis ist die Erbringung des Nachweises für den Sitz einer Gesellschaft aufgrund der Eintragung/Hinterlegung oder das Vorhandensein von Betriebsstätten grundsätzlich nie ein Thema mit der Steuerverwaltung. Hinsichtlich des Ortes der tatsächlichen Verwaltung lässt sich jedoch erahnen, dass diese Thematik zukünftig immer öfters in den Mittelpunkt von Grundsatzdiskussionen kommt. Obwohl die Definition des Ortes der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein seit 2011 unverändert besteht und seit Beginn auf die unternehmerische Oberleitung der Struktur abgestellt wird (vgl. Bericht und Antrag 83/2010), kommt dieser Thematik nicht zuletzt im Zuge der Umsetzung von BEPS Action 6 – 2015 Final Report, als auch den ergänzten Artikeln 3 und 4 des OECD Musterabkommens und den 18 von Liechtenstein abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, weltweit immer mehr Bedeutung zu. Während früher die lokalen Steuerbehörden weitestgehend alleine und isoliert dastanden und nahezu auch keine Möglichkeiten hatten, Informationen über im Inland verwaltete ausländische Gesellschaften zu erlangen, hat sich dies nun durch die weltweite Einführung des Automatischen Informationsaustausches (CRS/AIA) stark verändert. Steuerbehörden werden nun, bei entsprechender Klassifikation der Struktur, automatisch von teilnehmenden Partnerstaaten informiert, sofern inländische Personen eine «Controlling Person», z.B. Direktor eines registrierten Finanzkontos sind. Ist nun beispielsweise ein Direktor einer ausländischen Gesell-

schaft in Liechtenstein steuerlich ansässig, könnte es, bei entsprechender Klassifikation der ausländischen Struktur, zu einer Meldung seitens der ausländischen Steuerbehörde an Liechtenstein in Bezug auf den liechtensteinischen Direktor kommen. Diesem obliegt es dann nachzuweisen, inwiefern die Gesellschaft in Liechtenstein ansässig ist und somit der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt oder eben nicht. Für weitere Informationen hinsichtlich des AIA wird auf das Bulletin Nr. 30 vom April 2016 verwiesen.

Liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht in Liechtenstein vor, unterliegen juristische Personen der ordentlichen Besteuerung, oder alternativ, bei Erfüllung bestimmter Kriterien, dem Regime der Privatvermögensstruktur (PVS).

2.2 Privatvermögensstrukturen (PVS)/Trusts

Im Rahmen der letzten Überprüfung des liechtensteinischen Steuerrechts durch die EU wurde das PVS-Konzept nicht beanstandet und bietet juristischen Personen weiterhin die Möglichkeit, jährlich lediglich die Mindestertragssteuer von CHF 1'800 zu entrichten.

Möglich ist der PVS-Status grundsätzlich für alle juristischen Personen, sofern diese im Wesentlichen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die Investoren keine wirtschaftlich tätigen Unternehmen sind und, sofern Beteiligungen gehalten werden, keine Einflussnahme auf die Verwaltung von Beteiligungsgesellschaften genommen wird, abgesehen vom Ausüben der Gesellschafterrechte. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt beispielsweise die Vermietung von Immobilien oder die Gewährung von Darlehen. Ebenso ausgeschlossen ist, dass die PVS eine Vergütung von Seiten der Anteilseigner oder Dritten für ihre Tätigkeit erhält.

Neben der PVS unterliegen auch Strukturen ohne Rechtspersönlichkeit (z.B. Trusts, d.h. Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit) der jährlichen Mindestertragssteuer, sofern sie nach inländischem Recht errichtet wurden oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung sich im Inland befindet.

Angemerkt sei, dass sowohl für Strukturen mit PVS-Status, als auch für Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit, die Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen sehr eingeschränkt ist (beispielsweise keine Nutzung der Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg, Österreich oder der Schweiz).

2.3 Ordentliche Besteuerung – Mindestertragssteuer

Der Ertragssteuersatz beträgt 12.5 % des steuerpflichtigen Reinertrages, wobei eine Mindestertragssteuer von jährlich CHF 1'800 zu entrichten ist.¹ Der steuerpflichtige Reinertrag ermittelt sich, basierend auf den gemäss PGR (Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926) vorliegenden Vermögensaufstellungen oder Jahresabschlüssen, welche, unter Berücksichtigung von steuerlichen Hinzu- und Abrechnungen, zum steuerpflichtigen Reinertrag führen. Die entsprechenden Grundsätze wurden bereits im Bulletin Nr. 27 vom November 2014 erläutert.

2.3.1 Relevante Änderungen im Bereich der steuerlichen Aufrechnungspositionen

Fremdvergleichsgrundsatz

Erträge und Aufwendungen müssen auf dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 49 SteG beruhen, d.h. sie sind so hoch anzusetzen, wie sie es bei Beziehungen unter unabhängigen Dritten wären. Diesbezüglich haben die Steuerpflichtigen sich anhand der aktuellen Fassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen zu orientieren

¹ Bei Steuerpflichtigen, deren Zweck ausschliesslich auf den Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten aktiven Gewerbes gerichtet ist und deren Bilanzsumme im Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre CHF 500'000 nicht überschritten hat, wird die aktive Mindestertragssteuer nicht erhoben (vgl. Art. 62 SteG).

und dies entsprechend zu dokumentieren. Kann eine Fremdüblichkeit nicht nachgewiesen werden, erfolgt eine gewinnerhöhende Aufrechnung von Amtes wegen. Für Forderungen und Darlehen zwischen nahestehenden Personen gibt es einen «safe haven», welcher jährlich in einem von der Steuerverwaltung veröffentlichten Merkblatt bekannt gegeben wird (z. B. Zinssatz 2021 für Forderungen in CHF mit vollständiger Eigenkapitalfinanzierung 1.5 %).

Es besteht auch die Möglichkeit, auf Antrag des Steuerpflichtigen, verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung, eines im Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichten Sachverhaltes bzw. einer noch nicht verwirklichten Transaktion, bei der Steuerverwaltung anzufragen. Diesbezüglich besteht für die Steuerverwaltung, in Anlehnung an BEPS Action 5 im Falle von grenzüberschreitenden Sachverhalten, ein verpflichtender spontaner Informationsaustausch über das abgeschlossene Steuer-Ruling. Die Verpflichtung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes besteht in Liechtenstein seit der Einführung des Steuergesetzes in 2011. Die Thematik gewinnt nun jedoch, nicht zuletzt wegen den global verschärften Ansätzen (z. B. OECD Transfer Pricing Guidelines, BEPS Actions), auch in Liechtenstein immer mehr an Brisanz, womit dieser Thematik somit verstärkte Aufmerksamkeit geschenkt werden muss.

Beteiligungsverluste

Abschreibungen, Wertberichtigungen als auch realisierte und nicht realisierte Verluste aus Beteiligungen an juristische Personen sind ab dem 1. Januar 2019 steuerlich nicht mehr abzugsfähig. Wertmindernde Buchungen aufgrund des PGR werden somit steuerlich als Aufrechnungspositionen betrachtet. Mit dieser Logik soll der zuvor bestehenden Asymmetrie zwischen steuerfreien Beteiligungs- und Kapital-

gewinnen und steuerlich abzugsfähigen Abschreibungen entgegengewirkt werden (siehe nachfolgend 2.3.2).

2.3.2 Relevante Änderungen im Bereich der steuerlichen Abrechnungspositionen

Steuerfreie Erträge und Kapitalgewinne

Seit Einführung des Steuergesetzes stellen u. a. Dividenden, Kapitalgewinne und nicht realisierte Wertsteigerungen aus Beteiligungen an in- und ausländischen juristischen Personen² grundsätzlich einen steuerfreien Ertrag dar.

Neu ist nun, dass seit dem 1. Januar 2019 Beteiligungserträge aufgrund von Beteiligungen an, bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen nicht mehr von der Ertragssteuer befreit sind, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Passive Einkünfte: Der Gesamtertrag der ausländischen leistenden juristischen Person besteht nachhaltig zu mehr als 50 % aus passiven Einkünften³ – ausgenommen hiervon sind Einkünfte, die im Rahmen der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der leistenden Person erzielt werden (z. B. Zinsgeschäft bei Banken).
2. Niedrigbesteuerung: Der Reingewinn der ausländischen leistenden juristischen Person unterliegt direkt oder indirekt einer niedrigeren Besteuerung. Als niedrige Besteuerung gilt:
 - a. Bei Beteiligungen von weniger als 25 % beträgt der ausländische Ertragssteuersatz weniger als 6.25 % (halber Ertragssteuersatz von Liechtenstein).
 - b. Bei Beteiligungen von mindestens 25 % ist die effektive Ertragssteuer-

belastung weniger als 50 %, verglichen zur Ertragssteuerbelastung im vergleichbaren Inlandsfall. Sämtliche steuerlichen Vorbelastungen, wie ausländische Ertragssteuern und Quellensteuern, werden mitberücksichtigt.

Relevant für die Analyse ist jeweils jene Gesellschaft, welche die Ausschüttung originär initiiert. Erhält eine Gesellschaft somit selbst eine Ausschüttung von einer anderen Gesellschaft, so ist die Überprüfung auch auf Ebene der anderen Gesellschaft durchzuführen. Dabei wird das Ergebnis im Sinne einer Konsolidierung über die ganze Gruppe kumuliert betrachtet.

Wichtig ist zu betonen, dass es nur dann zu einer 12.5%-igen Besteuerung in Liechtenstein kommen kann, wenn die ausländische Gesellschaft die (nachhaltig) passiven und niedrig besteuerten Einkünfte in Form von Dividenden tatsächlich an eine ordentlich besteuerte liechtensteinische juristische Person ausschüttet. Darunter fallen auch Direktzahlungen an die Begünstigten/Aktionäre, insbesondere dann, wenn die liechtensteinische juristische Person kein eigenes Bankkonto hält und alle Zahlungen über die Bank ihrer ausländischen Tochtergesellschaft abwickelt. Ohne Ausschüttung kommt es zu keiner Besteuerung. Den Beteiligungserträgen gleich gestellt sind Kapitalgewinne bei Veräusserung oder Liquidation. Für am 1. Januar 2019 bestehende Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen finden diese Regeln erstmals ab dem Steuerjahr 2022 Anwendung. Zur Veranschaulichung wird auf die Berechnungsbeispiele in Anhang 1 verwiesen.

Nach wie vor steuerfrei sind Erträge und Kapitalgewinne aus ausländischen Immobilien und ausländischen Betriebsstättenergebnissen:

- Sehr oft werden exklusive Immobilien (z. B. in Südfrankreich, Monaco oder

² Unabhängig von der Höhe und der Haltedauer der Beteiligung

³ z. B. Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzvermögen, Lizenzentnahmen oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum und Einkünfte aus Finanzierungsleasing

London) in einen liechtensteinischen Rechtsträger (klassischerweise Anstalt oder Trust reg.) eingebracht. Vorteile dabei sind beispielsweise, dass während der «Haltedauer» eine gewisse Diskretion für den Besitzer besteht sowie bei einem Verkauf mittels «Share deals» eine Änderung im Grundbuch nicht erforderlich ist.

- Ausländische Betriebsergebnisse sind unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei. Dies ermöglicht es bei Ländern ohne Abkommen oder auch Abkommen mit einem Sockelsteuersatz Geldmittel zu transferieren, ohne dass dabei Quellensteuern ausgelöst werden.

Eigenkapital-Zinsabzug⁴

Die angemessene Verzinsung des sogenannten modifizierten Eigenkapitals gilt in Höhe von 4 % als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Bei der Modifizierung des Eigenkapitals sind eigene Anteile, die Beteiligungen an juristischen Personen, ausländisches Grundstücks- und Betriebsstätten-Reinvermögen sowie nicht betriebsnotwendiges Vermögen, ergänzt um 6 % aller verbliebenen Vermögenswerte, abzuziehen. Vorteilhaft ist dies für Unternehmen mit tiefer Eigenkapitalrendite, da Renditen des betriebsnotwendigen Kapitals bis 3.76 % dadurch keiner Besteuerung unterliegen. Bei einem negativen modifizierten Eigenkapital gibt es keinen Zinsabzug. Ebenso kann der Zinsabzug keinen Verlust generieren.

Eine Reduktion des Eigenkapitalzinsabzugs erfolgt, sofern Darlehen an Anteilseigner⁵ unter dem Eigenkapitalzinsabzug verzinst werden sowie neu seit 2019 bei Double-Dip-Strukturen:

Die Muttergesellschaft nimmt Fremdkapital auf und finanziert die Tochtergesellschaft, welche einen EK-Zinsabzug geltend machen kann, mit Eigenkapital. Ohne Missbrauchsbestimmung könnten

bei der Muttergesellschaft Fremdkapitalzinsen und bei der Tochtergesellschaft ein EK-Zinsabzug steuerlich geltend gemacht werden, was zur Folge haben könnte, dass in gewissen Konstellationen das für den EK-Zinsabzug qualifizierende Eigenkapital bei der Tochtergesellschaft über dem konsolidierten Eigenkapital von Mutter und Tochter zusammenliegen würde. Um diese zu hohen Zinsen resp. ein zu hoher EK-Zinsabzug zu vermeiden, müssen nun alle Beteiligungen mit EK-Zinsabzug auf Stufe der Muttergesellschaft durch Eigenkapital finanziert sein. Ansonsten soll es zu einer steuerlichen Aufrechnung bei der Muttergesellschaft kommen (siehe hierzu erläuternd Berechnungsbeispiel in Anhang 2).

Eine Reduktion erfolgt ebenfalls bei den nachfolgenden Transaktionen:

- Geld- und Sacheinlagen von nahestehenden Personen
- Erwerb von Betrieben oder Teilbetrieben von verbundenen Unternehmen
- Übertragung von Beteiligungen an nahestehende oder von nahestehenden Personen

Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, dass die oben angeführten Transaktionen nicht aus steuerlichen Gründen erfolgt sind, sondern aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen, erfolgt keine Kürzung des Eigenkapitalzinsabzugs.

3. International

3.1 Quellensteuer Allgemein / Rückerstattung und Anrechnung ausländischer Steuern

Seit der Abschaffung der 4%-igen Couponsteuer bei AGs und GmbHs erhebt Liechtenstein keine Quellensteuer mehr auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen.

Ausländische Quellensteuern (auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen) können, basierend auf den von Liechtenstein abgeschlossenen Staatsverträgen (z.B. EWR-Abkommen) und internationalen Steuerabkommen (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen, Steuerinformationsabkommen, AIA-Abkommen mit der EU), begrenzt werden. Die Begrenzung der Quellensteuer erfolgt entweder in Form einer direkten Entlastung oder in Form einer Rückerstattung. In Liechtenstein errichtete Gesellschaften sind den in der EU errichteten Gesellschaften gleichzustellen. Somit ist auch die Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) auf verbundene Unternehmen in Liechtenstein anwendbar, sofern eine hinreichende gegenseitige Amtshilfe (z.B. Steuerinformationsabkommen) besteht. Tochtergesellschaften, auf welche die Mutter-Tochter-Richtlinie Anwendung findet, können grundsätzlich an die Muttergesellschaft in Liechtenstein eine Dividende, ohne Abzug einer innerstaatlichen Quellensteuer, zahlen. Allerdings versagen einige EU-Länder die Gleichstellung, so z.B. Spanien.

Bedingt durch den Abschluss von zahlreichen DBA haben in Liechtenstein ansässige Strukturen die Möglichkeit, die einbehaltenen Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen ganz oder teilweise beim DBA-Partnerstaat rückerstattet zu bekommen. Von Bedeutung ist hier sicherlich das DBA mit der Schweiz, welches ermöglicht, die schweizerische Quellensteuer von 35 % auf 15 % oder gar 0 % zu reduzieren. Speziell in der Nachfolgeplanung, aber auch im Bereich der gemeinnützigen Tätigkeit, wird oftmals ein beachtlicher Teil der Vermögenswerte zwecks Asset Allocation in Schweizer Titel investiert. Geschieht dies mittels Trust oder Stiftungen von Jurisdiktionen ohne bestehendem DBA mit der Schweiz, stellt die schweizerische Quellensteuer oftmals eine Endbelastung dar. Wird hingegen für die Strukturierung eine liechtensteinische Stiftung (oder sonstige juristische Person) verwendet, kann die Verrechnungssteuer bei Portfolioinvest-

⁴ Die Möglichkeit eines fiktiven Eigenkapitalzinsabzugs haben in der EU noch weitere Länder, beispielsweise Belgien, Italien, Luxemburg Malta und Zypern.

⁵ Sowie Errichter und Begünstigte sowie diesen nahestehende Personen

tionen grundsätzlich auf 15 % reduziert werden.

Eingehende Zinsen unterliegen in Liechtenstein der Steuerpflicht, wobei Quellensteuern, die nicht rückforderbar sind, in Liechtenstein auf Antrag angerechnet werden können, sofern ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder der andere Staat Gegenrecht hält («Reziprozitätsprinzip»). Die Anrechnung erfolgt maximal in Höhe der liechtensteinischen Ertragssteuer auf die belasteten Erträge. Aktuell bestehende Doppelbesteuerungs- und Steuerinformationsabkommen können auf der Homepage der liechtensteinischen Steuerverwaltung⁶ abgerufen werden.

3.2 Quellensteuer auf Organentschädigungen

Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglied oder Mitglied ähnlicher Organe von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland unterliegen in Liechtenstein grundsätzlich einem Steuerabzug von 12 % der entrichteten Bruttoentschädigung (z. B. Tantiemen, Sitzungsgelder und feste Entschädigungen), sofern es sich beim Organmitglied um eine natürliche Person oder um eine ausländische juristische Person handelt und ein etwaiges Doppelbesteuerungsabkommen keine abweichende Regelung davon vorsieht. Beträgt die Bruttoentschädigung mehr als CHF 200'000 pro Jahr, unterliegt das Organmitglied der ordentlichen Veranlagung in Liechtenstein und ist verpflichtet, eine jährliche Steuererklärung einzureichen, als beschränkt steuerpflichtige Person (maximaler Steuersatz 24 %).

DBA Liechtenstein – Schweiz⁷

Organentschädigungen unterliegen in Bezug auf die Schweiz einer finalen Quellensteuer in Liechtenstein und somit keiner weiteren Besteuerung in der Schweiz (Freistellung unter Progressionsvorbehalt).

Voraussetzung hierfür ist, dass die liechtensteinische Vermögensstruktur nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegt (z. B. PVS-Status, besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit) oder die Vergütung «stellvertretend» an eine ausländische juristische Person (z. B. den Arbeitgeber des Organmitgliedes) bezahlt wird. Schweizer Organen bietet sich somit die Möglichkeit, Einkünfte aus ihrer Funktion als Organ einer liechtensteinischen Struktur, lediglich mit einer Einheitssteuer in Höhe von 12 % zu besteuern, ohne hierfür eine weitere Besteuerung in der Schweiz vornehmen zu müssen (Freistellung mit Progressionsvorbehalt, siehe hierzu erläuternd Berechnungsbeispiel in Anhang 3).

3.3 Spontaner Informationsaustausch – Tax Rulings

Mit dem Beitritt zum Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen (MAK) und deren Ratifizierung am 22. August 2016 hat sich Liechtenstein zum spontanen Informationsaustausch ab 2017 verpflichtet. Gründe für eine verpflichtende spontane Meldung zwischen den teilnehmenden Staaten sind Vermutungen, dass

- ein anderer Konventionsstaat Steuerverluste erleiden könnte
- einem Steuerpflichtigen eine Steuerermässigung gewährt wird, die eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung in dem anderen Konventionsstaat zur Folge hat oder
- künstliche Gewinnverlagerungen zwischen zwei Konventionsstaaten vorgenommen werden.

Die innerstaatlichen Grundlagen wurden durch die Abänderung des Steueramts-hilfegesetzes sowie die Schaffung einer entsprechenden Verordnung gelegt.

Im Zuge der Umsetzung der BEPS-Mindeststandards ist in Liechtenstein ab 1. Januar

2018 auch ein spontaner Informationsaustausch im Falle von Steuervorbescheiden (Tax Rulings) vorgesehen.

Tax Rulings in Liechtenstein werden in der Regel relativ rasch beantwortet (1–2 Wochen) und unterliegen einer Gebühr von bis zu CHF 2'000. Liegt ein internationaler Bezug vor, welcher ab 1. Januar 2017 noch Gültigkeit besitzt, werden die Informationen mit den entsprechenden Partnerjurisdiktionen (z. B. Partner aufgrund MAK oder Doppelbesteuerungsabkommen) ausgetauscht.

3.4 Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI)

Liechtenstein hat am 7. Juni 2017 das MLI unterzeichnet. Es ist am 1. April 2020 in Kraft getreten. Mittels MLI werden die Mindeststandards von BEPS zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs und der Verbesserung der Streitbeilegung auf Basis einer völkerrechtlichen Grundlage in die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Länder automatisch integriert, ohne erneut einzelne bilaterale Gespräche und Anpassungen zwischen den einzelnen DBA-Partnerstaaten durchführen zu müssen. Es werden diejenigen Doppelbesteuerungsabkommen dem MLI unterstellt, welche noch nicht dem BEPS-Mindeststandard entsprechen. Die DBA mit der Schweiz und Deutschland werden nicht durch das MLI angepasst, sondern durch bilaterale Revisionsprotokolle. Die entsprechenden Änderungen werden voraussichtlich ab 2022 resp. 2023 wirksam.

Für die MLI relevanten DBA sind nachfolgende materielle Bestimmungen massgebend:

- DBA-Präambel: Es wird klar festgelegt, dass der Zweck des Abkommens zwar die Vermeidung der Doppelbesteuerung sein soll, jedoch ohne Möglichkeiten

6 www.llv.li/#/11469/internationale-steuerabkommen. Stand: 6.11.2020

7 Ähnliche Regelungen gibt es in Bezug auf Organvergütungen an Organmitglieder mit Ansässigkeit in Luxemburg, San Marino und Ungarn.

zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen).

- Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Bei unterschiedlicher Vertragsauslegung soll die Anrechnungsmethode verwendet werden.
- DBA-Missbrauchsbestimmung: Die Ansässigkeit in einem Staat für Zwecke der Erlangung von Abkommensvorteilen soll negiert werden, sofern einer der Hauptzwecke die Erlangung von Abkommensvorteilen war (Principal Purpose Test).
- Verständigungsverfahren: Im Falle von einer angenommenen steuerlichen Ungleichbehandlung in einem Staat, kann der Steuerpflichtige wählen, welchem Vertragsstaat er den Fall offenlegt – Wahl zwischen Ansässigkeitsstaat und anderem Staat steht somit frei.
- Schiedsverfahren: Soll zur Anwendung kommen, wenn die DBA-Vertragsstaaten nicht in der Lage sind, innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren etwaige Besteuerungskonflikte mittels Verständigungsverfahren zu lösen.

Die Anwendbarkeit des MLI wird für jeden Abkommensstaat seitens der Steuerverwaltung individuell angezeigt, wobei frühestens der Anwendungszeitpunkt der 1. Januar 2021 ist.

4. Mehrwertsteuer

4.1 Änderungen ab 2018

Aufgrund staatsvertraglicher Vereinbarungen aus dem Jahr 1923 bilden die Schweiz und Liechtenstein zusammen eine Zollunion, womit grundsätzlich das Schweizer Mehrwertsteuerrecht auch in Liechtenstein anwendbar ist und Liechtenstein und die Schweiz in Bezug auf die Mehrwertsteuer gemeinsam als Inland gelten. Bedingt durch die Schweizer Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes in 2017 sind unter anderem folgende massgeblichen Änderungen per 1. Januar 2018 in Kraft getreten:

- Senkung des Normalsatzes von 8 % auf 7.7 %
- Geänderte Betrachtung des Begriffs mehrwertsteuerpflichtige Umsätze

In- und ausländische Unternehmen sind in Liechtenstein mehrwertsteuerpflichtig, sofern sie im Inland und Ausland kumulativ Umsätze von mehr als CHF 100'000 erzie-

len. Neu werden ab 2018 Auslandsumsätze miteinbezogen. Werden keine Inlandsumsätze getätigt, steht dem Unternehmen ein Wahlrecht für die Mehrwertsteuer-Registrierung zu. Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von mehr als CHF 100'000 haben somit die Möglichkeit, in Liechtenstein und der Schweiz entrichtete Vorsteuern zurückzufordern, ohne hierfür Inlandsumsätze getätigt haben zu müssen (siehe hierzu erläuternd Anhang 4).

4.2 Reminder - Bezugsteuer

Neben der grundsätzlichen Mehrwertsteuerpflicht auf getätigte Umsätze, mit beispielsweise Waren, können auch weiterhin empfangene Dienstleistungen einen Mehrwertsteuersachverhalt, namentlich die Bezugsteuer, auslösen. Dies ist gegeben, sofern ein ausländisches Unternehmen (z. B. ein ausländischer Vermögensverwalter oder Anwalt) eine Katalogleistung (z. B. Beratung, Vermögensverwaltung, Managementleistung) an einen im Inland ansässigen Unternehmer mit eigener Mehrwertsteuer-Nummer oder an ein anderes Rechtssubjekt erbringt.⁸ Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist der Empfänger verpflichtet, die auf die erhaltene Leistung anfallende liechtensteinische Mehrwertsteuer, in Form der Bezugsteuer, jährlich zu deklarieren und an die liechtensteinische Steuerbehörde abzuführen.

⁸ Katalogleistungen an Rechtssubjekte ohne Mehrwertsteuernummer unterliegen nur dann der Bezugsteuer, wenn die Summe sämtlicher inländischer erhaltener Katalogleistungen CHF 10'000 p. a. übersteigt.

Anhang 1

a) Beispiel für Analyse Dividendenfreistellung bei mind. 25% Beteiligung an BVI Ltd.

Anmerkung: Nachfolgende Berechnung dient zur Veranschaulichung des Prinzips, in der Praxis werden leichte Abänderungen möglich sein.

FL AG	
Dividendenerträge	86.30
100%	
BVI Ltd.	
Aufwendungen	-25.00
Zinserträge	60.00
Dividendenerträge	57.00
Quellensteuersteuer (10%)	-5.70
Gewinnsteuer	0.00
Jahresgewinn	86.30
100%	
X Ltd.	
Aktive Einkünfte	60.00
Ertragssteuer (5%)	-3.00
Jahresgewinn	57.00

Ausschüttung von 86.30 an FL AG	
Ausschüttung an BVI Ltd.	57.00
Abzüglich Quellensteuer 10%	-5.70
Netto Ausschüttung	51.30

1. Prüfung Klassifikation aktive/passive Erträge Ebene X Ltd. gem. Angabe aktive Einkünfte zu 100 %
2. Prüfung Klassifikation aktive/passive Erträge Ebene BVI Ltd.

Gesamterträge	120
Davon passiv (Zinsen)	60
Anteil Passiveinkünfte	50.00 %

⇒ Keine überwiegend passiven Einkünfte, Art. 48 Abs. 3 lit. b Ziff. 1 SteG nicht erfüllt.

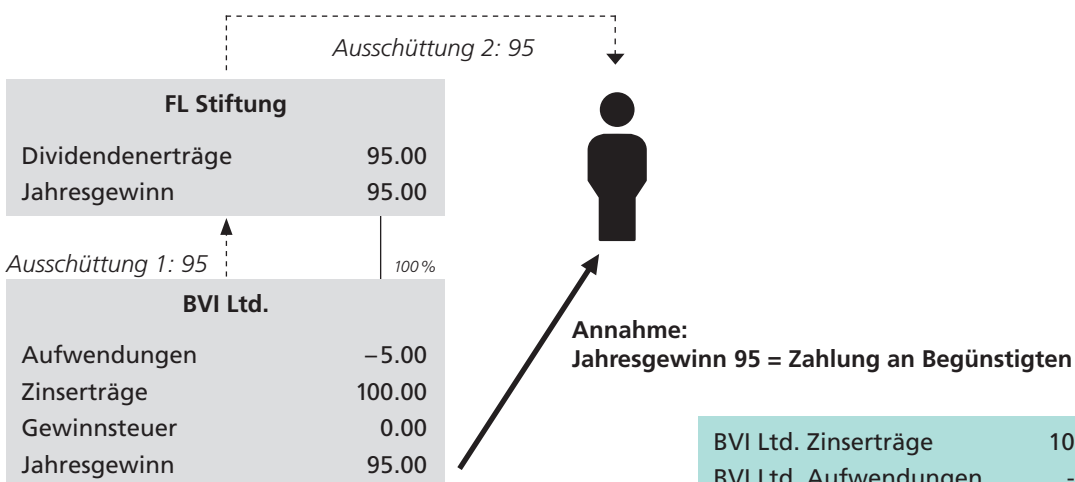
3. Prüfung effektive Ertragssteuerbelastung Total

X Ltd. aktive Einkünfte	60.00	
BVI Ltd. Zinserträge	60.00	
BVI Ltd. Aufwendungen	-25.00	
<hr/>		
fiktiver Reingewinn FL AG	95.00	
Davon 12,5% * 50%	5.94	6.25% Steuersatz
X Ltd. Ertragssteuer	3.00	
X Ltd. Quellensteuer	5.70	
Effektive Ertragssteuer- belastung	8.70	9.16% Steuersatz

- ⇒ 9.16% effektive Ertragssteuerbelastung ist > als 6.25% der Ertragssteuer im vergleichbaren Inlandsfall,
Art. 48 Abs. 3 lit. b Ziff. 2 Bst. bb) SteG nicht erfüllt.
- ⇒ Keine Besteuerung der erhaltenen Dividende auf der Ebene der FL AG gem. Art. 48 Abs. 3 SteG.

Anmerkung: Berechnungsart noch nicht final, Abweichungen im Zuge der tatsächlichen Umsetzung möglich.
Eigenkapitalzinsabzug nicht berücksichtigt.

b) Beispiel für Direktzahlung an Stiftungsbegünstigten



BVI Ltd. Zinserträge	100.00	
BVI Ltd. Aufwendungen	-5.00	
<hr/>		
fiktiver Reingewinn FL Stiftung	95.00	
Davon 12,5% * 50%	5.94	6.25% Steuersatz
BVI Ltd. Gewinnsteuer	0.00	
Effektive Ertragssteuer- belastung	0.00	0.00% Steuersatz

1. Prüfung Klassifikation aktive/passive Erträge BVI Ltd. gem.
Angabe passive Einkünfte zu 100 % (Zinserträge)

Somit überwiegend passive Einkünfte,
Art. 48 Abs. 3 lit. b Ziff. 1 SteG erfüllt

2. Prüfung effektive Ertragssteuerbelastung Total

- ⇒ 0.00% effektive Ertragssteuerbelastung ist < als 6.25% der Ertragssteuer im vergleichbaren Inlandsfall,
Art. 48 Abs. 3 lit. b Ziff. 2 Bst. bb) SteG erfüllt.
- ⇒ Besteuerung der erhaltenen Dividende auf der Ebene der FL Stiftung AG gem. Art. 48 Abs. 3 lit. b SteG mit 12.5%.

Anhang 2

Beispiel zu Fremdfinanzierung der Tochtergesellschaft

HoldCo FL/ Mutter				FinCo FL/ Tochter			
FinCo FL	150	Eigenkapital	100	Aktiven	150	EK	150
		Fremdkapital	50				
Total	150	Total	150	Total	150	Total	150

Berechnungsformel gem. Art. 54 Abs. 4 SteG

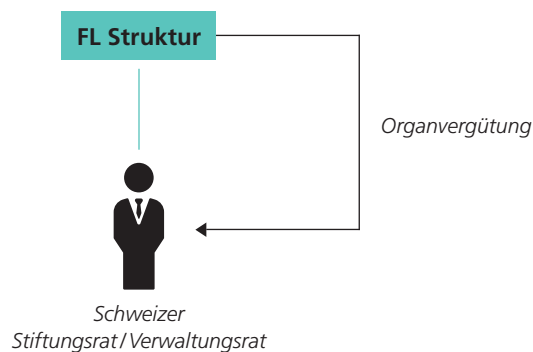
HoldCo FL

steuerliches Eigenkapital	100
abzgl. Beteiligungen	-150
Negativer Saldo	-50
x Sollertrag 4 %	-2
Steuerliche Hinzurechnung auf der Ebene der Muttergesellschaft in Höhe von 2	

Anhang 3

Organvergütung Schweiz – Freistellungsmechanismus

Ähnliche Regelungen gibt es in Bezug auf Organvergütungen an Organmitglieder mit Ansässigkeit in Luxemburg, San Marino und Ungarn.



bis 31. Dezember 2016

ab 1. Januar 2017

Organvergütung	100'000	Organvergütung	100'000
Pers. Steuersatz CH (z. B. Genf) 46 %	-46'000	Abzugsteuer Liechtensteins 12 %	-12'000
Nettoeinkommen	54'000	Pers. Steuersatz CH (z. B. Genf) 46 % Freistellung in CH*	
		Nettoeinkommen	88'000

Ersparnis 34'000

*Progressionsvorbehalt

Anhang 4

Variante 1:

KEINE Mehrwertsteuer-Registrierung

FL – AG

Keine Ausübung des Wahlrechts ⇒ Keine MwSt-Registrierung

⇒ Vorsteuer und Bezugsteuer sind endgültige Belastungen/Aufwände

Aufwendungen		Erträge (aus ausländischen Umsätzen)	
Inländische Beratung	10'000	Vermittlungstätigkeit	100'000
Zzgl. Mehrwertsteuer	770		
Beratung durch ausl. Anwalt	10'000	Inkassoprovision	100'000
Zzgl. Bezugsteuer	770		
Managementleistungen von ausl. Gesellschaft	10'000	Sonstige Provision	100'000
Zzgl. Bezugsteuer	770		
Mehrbelastung	2'310	Keine Inlandsumsätze	

Variante 2:

Mehrwertsteuer-Registrierung

FL – AG

Ausübung des Wahlrechts ⇒ MwSt-Registrierung

⇒ Vorsteuer und Bezugsteuer werden hierdurch zu Durchläufer

Aufwendungen		Erträge (aus ausländischen Umsätzen)	
Inländische Beratung	10'000	Vermittlungstätigkeit	100'000
Zzgl. Mehrwertsteuer	770		
Beratung durch ausl. Anwalt	10'000	Inkassoprovision	100'000
Zzgl. Bezugsteuer	770		
Managementleistungen von ausl. Gesellschaft	10'000	Sonstige Provision	100'000
Zzgl. Bezugsteuer	770		
Minderbelastung da rückforderbar	2'310	Keine Inlandsumsätze	

Allgemeines Treuunternehmen

Aeulestrasse 5 · P.O. Box 83
9490 Vaduz · Liechtenstein

T +423 237 34 34 · F +423 237 34 60
info@atu.li · www.atu.li

Für weitere Auskünfte stehen Ihnen beim Allgemeinen Treuunternehmen die Autoren dieses Artikels, Dr. iur. Jürg Brinkmann und Mag. Stefan Schatzmann gerne zur Verfügung. Das ATU Bulletin erscheint in den Sprachen Deutsch, Englisch, Französisch und Italienisch. Das Bulletin ist eine sporadisch erscheinende Publikation des Allgemeinen Treuunternehmens, Vaduz. Der Inhalt dient lediglich der allgemeinen Information und ersetzt nicht die rechtliche Beratung.