

## Mehrwertsteuer-Dienstleistungsbezug aus einem Tiefsteuerland

### In dieser Ausgabe:

- Mehrwertsteuer-Dienstleistungsbezug aus einem Tiefsteuerland
- Halten von Liegenschaften in Frankreich durch liechtensteinische Gesellschaften
- TIEA mit Deutschland
- Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg

Autor  
Roger Frick

Seit 1. Januar 2010 bestehen in der Europäischen Union (EU) neue Vorschriften mit Bezug auf den Ort der Erbringung von Dienstleistungen. Gemäss diesen Bestimmungen ist die Dienstleistung am Ort erbracht, an dem:

- a) die umsatzsteuerpflichtige (MWSt-pflichtige) Person ihren Geschäftssitz hat;
- b) im Falle einer Dienstleistungserbringung an eine nicht MWSt-pflichtige Person der Dienstleistungserbringer seinen Geschäftssitz hat.

Diese neuen Bestimmungen greifen sehr weit, da beispielsweise auch eine in der Europäischen Union (EU) domizilierte Gesellschaft, welche eine Rechnung für Transport/Verpackungs-Dienstleistungen in einem Hafen ausserhalb der Europäischen Union (EU) von einem Nicht-EU-Unternehmen erhält, diese Rechnung als Dienstleistungsbezug abrechnen muss.

Der Dienstleistungsbezug wird in der jeweiligen quartalsweisen Umsatzsteuerrechnung erfasst und kann gleichzeitig als mit der MWSt belastete Kosten im selben Formular verrechnet werden, sofern diese Bezüge im Rahmen der Geschäftsaktivitäten beansprucht werden. Aus dieser

Optik ist es steuerrechtlich ein Nullsummenspiel, dennoch sind die Handelsbeziehungen mit Nicht-EU-Gesellschaften und für Dienstleistungen ausserhalb der EU in den Umsatzsteuererklärungen zu erfassen.

Dies führt auch dazu, dass faktisch alle in der EU domizilierten Gesellschaften, die Dienstleistungen aus dem EU-Ausland beziehen, solche Leistungen als umsatzsteuerpflichtige Bezugsumsätze registrieren müssen, da der Dienstleistungsbezug als MWSt-Umsatz betrachtet wird.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach dem Risiko, dass der Dienstleistungsbezug MWSt-pflichtig ist, der gleichzeitige Abzug derselben Umsatzsteuer im Formular aber versagt wird (als «reverse charge» oder anerkannter Geschäftsaufwand), weil der Dienstleistungsbezug zum Beispiel aus einem «Steuerparadies» ausserhalb der EU stammt.

Unter diesen Umständen sieht sich ein Unternehmen in der EU nicht nur mit Aufrechnungen im Zusammenhang mit der Ertragssteuer (Körperschaftsteuer) konfrontiert, sondern könnte plötzlich mit Mehrwertsteuernachforderungen in der Höhe von 20 % und mehr des Dienstleistungsbezugs konfrontiert werden.

Zu diesem Thema konnte sich unlängst der Europäische Gerichtshof (EuGH) am 30. September 2010, Rs. C-395/09, äussern. Da Liechtenstein nicht in der EU ist und Unternehmen in Liechtenstein häufig Dienstleistungen an EU-Unternehmen erbringen, ist der Entscheid zu begrüssen.

Gemäss EuGH ist das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG ein integraler Bestandteil des gemeinsamen MWSt-Systems und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Zum Umfang der in Artikel 17 Absatz 6 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen abweichenden Regelung hat der EuGH bereits entschieden, dass diese Bestimmung voraussetzt, dass Vorsteuer-ausschlüsse, welche die Mitgliedsländer

beibehalten dürfen, vor Inkrafttreten der 6. MWSt-RL rechtmässig waren. Grundsätzlich sind solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.

Wenn somit eine Gesellschaft in einem Tiefsteuerland Managementleistungen, Marketing, Organisationsdienstleistungen usw. an ein EU-Unternehmen fakturiert, so können die EU-Mitgliedsländer nicht unbeschränkt erlauben, praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschliessen. Die Mitgliedsländer müssen die Ausschlüsse hinreichend konkretisieren. Der Hinweis, dass die Steuerhinterziehung durch diese allgemeinen Ausschlüsse verhindert werde, reicht gemäss EuGH nicht aus.

Es gibt in der EU eine so genannte «stand-still»-Klausel, welche besagt, dass die EU-Mitgliedstaaten von den allgemeinen Grundsätzen für den Vorsteuerabzug abweichen und innerstaatliche Ausschlussstatbestände beibehalten können, die vor dem Inkrafttreten der 6. MWSt-RL 77/388/EWG galten. Allerdings zeigt sich, dass die EU-Mitgliedstaaten die «stand-still»-Klausel des Art. 176 der MWSt-System-RL 2006/112/EG missbrauchen. Vorsteuerabzugsbeschränkungen sind möglich, müssen aber hinreichend konkretisiert sein. Grundsätzlich gilt ferner, dass eine Erweiterung von Ausschlussstatbeständen nach Inkrafttreten der 6. MWSt-RL nicht möglich ist.

## Halten von Liegenschaften in Frankreich durch liechtensteinische Gesellschaften

Bekanntlich besteht zwischen Liechtenstein und Frankreich ein so genanntes Tax Information Exchange Agreement (TIEA), in Kraft seit 19. August 2010. Das Informationsaustauschabkommen in Steuersachen gilt für Steuerperioden ab dem 1. Januar 2010, oder sofern keine Steuerperiode vorliegt, nur in Bezug auf alle Steuerforderungen, die am oder nach diesem Datum entstanden sind.

Der Informationsaustausch erfolgt lediglich auf konkretes Ersuchen und lehnt sich an den OECD-Standard samt einschlägigem OECD-Kommentar zu solchen Abkommen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie Frankreich in Zukunft das Halten von Immobilien durch liechtensteinische juristische Personen, vor allem mit Bezug auf Anstalten, behandeln wird.

Frankreich erhebt grundsätzlich die folgenden Steuern im Zusammenhang mit in Frankreich gelegenen Liegenschaften, ferner ist mit folgenden Kosten im Zusammenhang mit Liegenschaften zu rechnen:

### Einmalige Kosten/Steuern

- 1) Registrierungsgebühren von ca. 7% auf dem Kaufbetrag, unter Einbezug der Notariatskosten (diese Kosten fallen auch beim Kauf durch eine natürliche Person an).
- 2) Kapitalgewinn von 33 1/3% auf dem Verkaufsgewinn. Diese Steuer ist signifikant höher als beim Halten der Liegenschaft durch eine natürliche Person oder eine SCI (Société Civile Immobilière).

### Jährliche Steuern

- 3) Jährlich die Taxes Foncières et d'Habitation. Es handelt sich um eine Art Mietwertbesteuerung. Sie dürfte für natürliche Personen in etwa gleich hoch sein. Der Steuersatz beträgt bei juristischen Personen 33 1/3%, bei natürlichen Personen bis 40%.
- 4) Jährlich die Solidaritätssteuer auf dem Vermögen (ISF) von ca. 0.55% – 1.8%. Es gibt einen Sockelbetrag, welcher nicht besteuert wird. Die Steuer fällt sowohl bei juristischen wie auch bei natürlichen Personen an, wobei die Berechnung nicht identisch ist. Die Unterschiede sind allerdings nicht signifikant.

- 5) Jährliche Deklaration auf Formularen 2072/2746 mit Bezug auf den wirtschaftlich Berechtigten an der juristischen Person. Sofern die juristische Person nicht in einem Abkommensstaat domiziliert ist, ist jährlich eine 3%ige Steuer auf dem Verkehrswert zu zahlen.
- 6) Artikel 164 C, C.G.I.: Jährliche Besteuerung des 3fachen Mietwertes, falls Liegenschaft durch eine juristische Person in einem Tiefsteuerland gehalten wird.

Aufgrund des nunmehr abgeschlossenen TIEAs fallen die jährlichen Steuern nach Ziffern 5 und 6 ab der Veranlagungsperiode 2010 weg, womit die Steuern vergleichbar werden mit dem Halten durch eine SCI (Société Civile Immobilière) oder eine ausländische natürliche Person.

## TIEA mit Deutschland

Das Informationsaustauschabkommen in Steuersachen zwischen Liechtenstein und Deutschland gilt für Steuerperioden ab dem 1. Januar 2010. Deutschland hat wiederholt festgehalten, dass § 15, insbesondere die Absätze 1 und 6 des deutschen Aussensteuergesetzes (AStG) für Liechtenstein nunmehr Anwendung finden. Das heisst, dass die Erträge von diskretionären Stiftungen nicht mehr dem Stifter und/oder den Begünstigten angerechnet werden können und die Stiftungserträge bei der Stiftung anfallen. Die Einbringung und Ausschüttung unterstehen allerdings weiterhin der deutschen Schenkungssteuer oder bei Ausschüttung allenfalls der Einkommenssteuer. Derzeit ist nicht klar, ob bei Ausschüttung sogar beide Steuern zu tragen kommen.

Bei einer steuerlich transparenten Stiftung (Widerrufsrecht; Recht, Beistatuten abzuändern (oder auch faktisch so); Mandatsverträge) werden die Erträge dem Stifter oder den Begünstigten zugerechnet. Die Stiftung ist steuerlich nicht existent, womit die Probleme der Schenkungssteuer nicht anfallen.

Zu beachten ist, dass die Schenkungssteuer erst 10 Jahre nach Todesfall des Schenkgebers verjährt.

Fälle von diskretionären Stiftungen mit 50% fixen Begünstigten und mehr sind zu vermeiden, weil in solchen Fällen

alle steuerlichen Tatbestände erfüllt sind (Schenkungssteuern und Zurechnung der Erträge). Somit sind die Beistatuten so zu gestalten, dass die Festlegung von Begünstigungen an den Stifter, seinen Ehepartner oder die minderjährigen Kinder dem Stiftungsrat überlassen bleibt.

Eine «transparente» Stiftung könnte die Steuerprobleme auch insofern lösen, als dass sie das ganze Vermögen in Gold investiert. Dann fallen keine steuerlichen Erträge mehr an.

«Transparente» Stiftungen sind derzeit vom «asset protection» Gedanken her wenig interessant, weil allenfalls auch Gläubiger und Familienmitglieder auf das Stiftungsvermögen zugreifen könnten. Bekanntlich sind die Zugriffsmöglichkeiten ansonsten nach Ablauf von 2 Jahren nicht mehr möglich, sofern die Schenkung vertraglich dem liechtensteinischen Recht unterstellt worden ist und dies auch nachvollziehbar ist.

Im Zusammenhang mit Deutschland (später auch mit Österreich) gilt es abzuwarten, wie die Schweiz mit Deutschland über die Abgeltungssteuer weiterverhandelt. Eine mögliche realistische Variante ist, dass die «Vergangenheit» von nicht deklarierten Vermögenswerten so gelöst wird, dass die Banken so oder so zwischen 25%–35% des vorhandenen deutschen Vermögens dem Fiskus

abliefern, selbst wenn die deutschen Kunden ab einem gewissen Stichtag die Bankbeziehung auflösen möchten. Ob die Banken dann den Wegzug solcher Kunden noch erlauben, darf mit Recht gefragt werden.

Sowohl Deutschland wie auch Österreich haben weitere steuerliche Gesetze auf 1.1.2011 erlassen, um die Verwendung von Stiftungen noch unattraktiver zu gestalten. Somit ist der Treuhänder gut beraten, in einer Welt der steuerlichen «compliance» darauf eine Antwort zu haben.

## Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Luxemburg und Liechtenstein ist am 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Es entspricht den aktuellen internationalen Standards und orientiert sich in wesentlichen Teilen am OECD-Musterabkommen.

Erfreulich ist, dass jede ordentlich besteuerte liechtensteinische Struktur, die über Luxemburg investiert, dieses DBA nun beanspruchen kann. Somit erfolgen Zins- und Dividendenzahlungen nach Liechtenstein im Falle von massgeblichen Beteiligungen quellensteuerfrei.

Bekanntlich sieht das neue liechtensteinische Steuergesetz vor, dass ordentlich besteuerte Strukturen inklusive Stiftungen eine Ertragssteuer von 12,5% entrichten, wobei Kapitalgewinne und Dividenden nicht besteuert werden. Im Falle von Holdingtätigkeiten sind somit insbesondere Managementleistungen, Konzerndienstleistungen und Zinserträge steuerlich relevant.

**Für weitere Auskünfte steht Ihnen beim Allgemeinen Treuunternehmen der Autor dieser Artikel, Roger Frick, dipl. Betriebsökonom FH, eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer, TEP und Mitglied des Treuhänderrates, gerne zur Verfügung.**

Das ATU-Bulletin erscheint in den Sprachen Deutsch, Englisch, Französisch und Italienisch und ist eine sporadisch erscheinende Publikation des Allgemeinen Treuunternehmens, Vaduz. Der Inhalt dient lediglich der allgemeinen Information und ersetzt nicht die rechtliche Beratung.