

Anpassung des liechtensteinischen Steuerrechts

(Update von Bulletin Nr. 22)

Autoren

Roger Frick
dipl. Betriebsökonom FH,
eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer, TEP
Mitglied des Treuhänderates und
der Direktion

lic. iur. Ralph Thiede
eidg. dipl. Steuerexperte und
Leiter Zentrale Fachstelle Steuern

1. Überblick

Ziel der Revision des liechtensteinischen Steuerrechts auf den 1. Januar 2011 war die geltende Steuerrechtsordnung unter Berücksichtigung der internationalen Entwicklungen in einer Weise zu modernisieren, dass Liechtenstein auch in Zukunft über ein national wie international attraktives Steuersystem verfügt sowie den europarechtlichen Vorgaben (insbesondere bezüglich Grundfreiheiten und den Regelungen über das Verbot der staatlichen Beihilfen einschliesslich ring-fencing) entspricht.

Die EFTA Behörde (ESA) erteilte am 15.2.2011 die Zustimmung zum neuen liechtensteinischen Steuergesetz mit Bezug auf die Privatvermögensstrukturen und die Übergangsfristen von 3 Jahren. In der Zwischenzeit monierte die ESA, dass die Berechnung des modifizierten Eigenkapitals im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten gegen die Niederlassungs- und Kapitalfreiheit verstosse. Vor diesem Hintergrund mussten Anpassungen vorgenommen werden.

In Liechtenstein steuerpflichtige juristische Personen, die wirtschaftlich tätig

sind, unterliegen der Ertragssteuer und ergänzend der Grundstückgewinnsteuer; auf die Erhebung einer Kapitalsteuer wird verzichtet. Der Ertragssteuersatz ist – unabhängig von der Ertrags- und Ausschüttungsintensität – einheitlich auf 12.5% des Reinertrages/Gewinnes festgesetzt. Beteiligungserträge und Beteiligungsgewinne sind steuerfrei und Verlustvorträge zeitlich unbefristet nutzbar (30% des laufend steuerpflichtigen Ertrags können nicht mit Verlusten verrechnet werden, siehe Art. 57 Abs. 1 SteG). Zudem wurde ein Eigenkapitalzinsabzug eingeführt. Weitere wichtige Neuerungen für die Entwicklung des Wirtschaftsstandortes sind die Gruppenbesteuerung für verbundene Unternehmen sowie Bestimmungen für die Behandlung von Einkünften aus Immaterialgüterrechten. Das Steuergesetz enthält zudem Bestimmungen zur steuerlichen Behandlung von nationalen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen.

Darüber hinaus besteht für verbundene Unternehmen eine moderne Gruppenbesteuerung, die es erlaubt, Verluste innerhalb eines Konzerns weltweit in derselben Periode auszugleichen. Im Ergebnis verfügt Liechtenstein über

Vermögensstrukturierung und Asset Protection, Family Office, Nachfolgeplanung, Internationale Steuerberatung und Steuerplanung, Rechtsberatung, Trusts, Stiftungen und Gesellschaften, Abwicklung von internationalen Handelsgeschäften, Auswahl des Bankinstitutes, Anlagefonds und Versicherungen. Im Fokus: Anpassung des liechtensteinischen Steuerrechts. Buchführung und Jahresabschluss, Wohnsitzwechsel, Vermögensstrukturierung und Asset Protection, Family Office, Nachfolgeplanung, Internationale Steuerberatung und Steuerplanung, Rechtsberatung, Trusts, Stiftungen und Gesellschaften, Abwicklung von internationalen Handelsgeschäften, Auswahl des Bankinstitutes, Anlagefonds und Versicherungen, Buchführung und Jahresabschluss, Wohnsitzwechsel.

ein international wettbewerbsfähiges Steuersystem für gewerblich tätige Unternehmen, Finanz- und andere Dienstleistungsunternehmen sowie Holdinggesellschaften. Eine Reduktion ausländischer Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen kann aber nur mittels Doppelbesteuerungsabkommen sowie der Anwendung der Mutter-Tochter- und der Zinsen-Lizenzen-Richtlinie auch im Verhältnis zu Liechtenstein erreicht werden.

Juristische Personen, die als PVS (siehe weiter unten) gelten, unterliegen generell der Mindestertragssteuer von CHF 1'200.00.

Die bisherige 4%ige Couponsteuer wurde abgeschafft, allerdings sind die bestehenden Altreserven zwingend bis Ende 2015 abzusteuern, wobei ein Steuersatz von 2.5 % gilt.

Im Folgenden sollen die Auswirkungen des Steuergesetzes auf die verschiedenen juristischen Personen und Vermögenswidmungen näher erläutert werden. Wir beschränken uns dabei auf die bisher am häufigsten gestellten Fragen, welche für die tägliche Praxis von grösster Bedeutung sein werden.

2. Grundsätzliches zum Steuerbetrag

Nachfolgend werden alle Strukturen thematisiert, welche den neuen Bestimmungen unterstellt sind.

Die Steuerpflicht beschränkt sich auf den steuerbaren Reinertrag. Die Kapitalsteuer ist abgeschafft und durch eine Reinertragssteuer von 12.5 % oder allenfalls eine Mindestertragssteuer ersetzt, welche mindestens CHF 1'200.00 beträgt. Die Mindestertragssteuer ist Teil der Ertragssteuer und somit materiell gesehen an diese anrechenbar.

Bei Steuerpflichtigen, deren Zweck ausschliesslich auf den Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes gerichtet ist und deren Bilanz-

summe im Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre CHF 500'000.00 nicht überschritten hat, wird die Mindestertragssteuer nicht erhoben. Durch Art. 62 Abs. 3 SteG soll verhindert werden, dass Betriebe aus dem Kleingewerbe, die in der Rechtsform einer juristischen Person organisiert sind, aber nachhaltig geringe Erträge erwirtschaften, über Gebühr durch die Mindestertragssteuer belastet werden.

Trusts (Settlement) sind Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit und bezahlen lediglich die Mindestertragssteuer (CHF 1'200.00). Sie werden gemäss Art. 65 SteG nicht veranlagt.

Sie bleiben allerdings nach Art. 44 mit ihren inländischen Erträgen beschränkt steuerpflichtig.

Stiftungen (hier privatrechtliche) gelten im Steuerrecht als juristische Personen. Somit werden sie wie die Anstalten, Trust reg., GmbH und Aktiengesellschaften der ordentlichen Ertragssteuer auf dem Reinertrag unterstehen.

Wie bereits erwähnt, beträgt die Ertragssteuer 12.5 % des steuerpflichtigen Reinertrages. Von Bedeutung ist dabei, dass als geschäftsmässig begründeter Aufwand auch ein so genannter Eigenkapitalzinsabzug geltend gemacht werden kann, womit die effektive Ertragssteuer im Normalfall tiefer sein wird. So kann es durchaus der Fall sein, dass eine Stiftung, die lediglich Festgeldanlagen und Obligationen samt einer Beteiligung hält, welche alle durch Eigenkapital finanziert sind, ausser der Mindestertragssteuer nicht steuerpflichtig ist, weil Dividenden und Kapitalgewinne von der Steuer befreit sind und die festverzinslichen Anlagen beispielsweise nur 3 % Ertrag abwerfen.

3. Eigenkapitalzinsabzug

Der effektive Steuerbetrag hängt nicht nur vom Ertragssteuersatz von 12.5 % ab, sondern vom abziehbaren Eigenkapitalzins, welcher als geschäftsmässig

begründeter Aufwand geltend gemacht werden kann. Durch den Eigenkapitalzinsabzug kann kein laufender Verlust entstehen oder sich erhöhen. Der Sollertragszinssatz wird jährlich fixiert und beträgt in den Jahren 2011–2014 4%. Dieser geschäftsmässig begründete Zinsaufwand wird dann berechnet auf

- einbezahltem Grundkapital (oder Stamm-/Anteilskapital)
- + versteuerten Reserven (eigenes Vermögen darstellende Reserven)
- ./.. eigenen Anteilen
- ./.. Beteiligungen an juristischen Personen
- ./.. nicht betriebsnotwendigem Vermögen
- ./.. einem Abzug von 6 % aller Vermögenswerte (ohne Berücksichtigung der eigenen Anteile, Beteiligungen an juristischen Personen und des nicht betriebsnotwendigen Vermögens).

Abzuziehen ist somit alles auf der Aktivseite, was nicht für die Ertragsbesteuerung relevant ist. Da Dividenden und Kapitalgewinne steuerfrei sind, sind beispielsweise Beteiligungen abzuziehen. Die Bewertung erfolgt auf den Beginn des Geschäftsjahres; dabei sind die Zu- und Abgänge (des Eigenkapitals und der Abzugspositionen) des laufenden Geschäftsjahres zu berücksichtigen. Ist das modifizierte Eigenkapital negativ, beträgt der Eigenkapitalzinsabzug 0 Franken.

Eigenkapitalzuführungen des laufenden Jahres durch offene und verdeckte Einlagen sowie Eigenkapitalreduktionen des laufenden Jahres durch Kapitalherabsetzungen und -rückzahlungen und durch offene oder verdeckte Ausschüttungen sind bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals zeitanteilig zu berücksichtigen, wobei Zu- und Abgänge eines Quartals jeweils zusammenzufassen sind und als in der Mitte des Quartals entstanden gelten. Die Abzüge vom Eigenkapital, wie Beteiligungen, sind jeweils mit dem durchschnittlichen Wert des Geschäftsjahres bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Der Durchschnitt wird auf Quartalsbasis ermittelt.

In der Praxis wird in kleineren Strukturen die Buchhaltung nur einmal pro Jahr erstellt, womit die Anfangs- und Endwerte, geteilt durch zwei, den gewogenen Durchschnittswert ergeben dürften.

Das Ergebnis dieser Berechnungen führt zum so genannten modifizierten Eigenkapital, auf welchem der Zinsaufwand ermittelt wird. Von dem so ermittelten Eigenkapitalzinsabzug ist bei Forderungen gegenüber Anteilseignern, Errichtern und Begünstigten sowie diesen nahestehenden Personen, welche unter dem Eigenkapitalzinssatz verzinst

sind, die Differenz der tatsächlichen Verzinsung zum Eigenkapitalzinssatz in Abzug zu bringen. Die Zinsbereinigung entfällt hingegen, wenn die Forderungen aus der operativen Haupttätigkeit der juristischen Person stammen.

Diese Regelung lässt die Vermutung aufkommen, dass Mischerträge und Verwaltungskosten, die für steuerbare und nicht steuerbare Erträge anfallen, quotaal oder verursachungsgerecht den Kostenstellen zuzuordnen sind und nur die den steuerbaren Erträgen zuzuordnenden Aufwendungen als Gewinnungs-

kosten vom Ertrag abziehbar sind. Oder dass ein Eigen-/Fremd-Finanzierungsgrad für die unterschiedlichen Aktivitäten eingeführt wird, wie es in der Schweiz bekannt ist.

Das Steuergesetz spricht lediglich mit Bezug auf das Eigenkapital von einer Modifizierung. Mit Bezug auf diese zuvor angeschnittenen Problembereiche ist keine komplizierte Anpassung zu erwarten. Die Steuerverwaltung hat dies auch ausgeschlossen, weil das Gesetz diesen Spielraum nicht zulasse.

3.1 Beispiel

Bilanz per 31.12.			
Flüssige Mittel	100'000	Kurzfristige Verbindlichkeiten	100'000
Forderungen	350'000	Langfristige Verbindlichkeiten	500'000
Aktionärsdarlehen (2 % Zins)	50'000		
Beteiligungen (bestehend i. l. 1.)	50'000		
Sachanlagen	450'000	Eigenkapital	400'000
Total	1'000'000		1'000'000

Berechnung:

Eigenkapital	400'000
abzüglich:	
-Beteiligung	-50'000
- Aktiven (exkl. gewichtete Beteiligung) = 950'000 x 6 %	-57'000
= modifiziertes Eigenkapital	293'000

4 % Eigenkapitalzinsabzug	11'720
2 % Zins auf Aktionärsdarlehen:	1'000
4 % Zins auf Aktionärsdarlehen: - 2'000	-1'000
Massgebender Eigenkapitalzinsabzug	10'720

4. Steuerpflichtiger und steuerfreier Ertrag

Der steuerpflichtige Reinertrag besteht aus der Gesamtheit der um die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gekürzten Erträge. Zum steuerpflichtigen Reinertrag gehören insbesondere:

- a) der Saldo der Erfolgsrechnung;
- b) alle bei Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden;
- c) Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind;
- d) Zuweisungen an den Reservefonds, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind, vorbehaltlich der allenfalls steuerbegünstigten Rückstellungen (nach Art. 60 SteG);
- e) die an die Mitglieder oder Gesellschafter des Unternehmens oder an Inhaber von nichtmitglied-schaftlichen Gewinnanteilsrechten (Genussscheine, Gründeranteile) oder diesen nahe stehende Personen verteilten Gewinne und verdeckten Gewinnausschüttungen;
- f) Steueraufwand;
- g) Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital an verbundene Unternehmen und Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, soweit diese der Höhe nach nicht zumindest dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen;
- h) freiwillige Geldleistungen an juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz im Inland, die im Hinblick auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht ausgenommen sind, soweit sie 10 % des steuerpflichtigen Reinertrags vor Anwendung der Art. 57 und 58 SteG übersteigen. Dies gilt entsprechend in Bezug auf juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz, welche im Hinblick

auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sitzstaat von der Steuerpflicht ausgenommen sind und insoweit auch die Voraussetzungen für einen Antrag zur Steuerbefreiung erfüllen;

- i) Bussen, Geldstrafen und vergleichbare Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, sofern der Strafcharakter überwiegt;
- j) Vergütungen nach § 307 des Strafgesetzbuches (= Beamtenbestechung und ähnliches);
- k) bei Anlagen in Organismen für gemeinsame Anlagen bzw. Investmentfonds das jährliche realisierte Ergebnis dieser Fonds.

Nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen nach Art. 48 SteG:

- a) Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter ausländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Ausland;
- b) ausländische Betriebsstätten-ergebnisse;
- c) Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken;
- d) inländische Grundstücksgewinne, soweit diese im Inland der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen sowie Kapitalgewinne aus der Veräusserung von ausländischen Grundstücken;
- e) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
- f) Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besondere Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit;
- g) Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
- h) Erträge aus dem verwalteten Vermögen von Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren nach dem UCITSG, von Investmentunternehmen für andere Werte oder Immobilien nach dem IUG, von alternativen Investmentfonds nach

dem AIFMG oder von vergleichbaren, nach dem Recht eines anderen Staates errichteten Organismen für gemeinsame Anlagen;

- i) Erträge aus dem Nettovermögen von juristischen Personen, welche dem Pensionsfondsgesetz unterstehen, sofern dieses Vermögen ausschliesslich und unwiderruflich der betrieblichen Altersvorsorge zugeordnet ist.

Ferner nach Art. 47 Absatz 4 SteG:

- j) Kapitaleinlagen der Mitglieder von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu;
- k) Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung;
- l) Einlagen in Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten und besondere Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit durch den Errichter und Begünstigte.

Zu beachten ist, dass jedes Investment, ungeachtet der Höhe und/oder der Haltedauer, als Beteiligung definiert wird.

Fondsanteile, die sowohl Zinserträge wie Kapitalerträge abwerfen, müssen für steuerliche Belange entsprechend analysiert werden (Ansatz der Transparenz). Die Fondsanteile gelten nicht als Beteiligungspapiere, auch nicht in Form von SICAVs oder SICAFs. Für die gemischten Fonds wird allerdings ein einfacher Raster mit drei Kategorien (Aktienanteil über 50%; Aktienanteil zwischen 20% und 50% und Aktienanteil unter 20%) geschaffen. Für jede Kategorie wird die anteilige sachliche Steuerbefreiung vom Jahresergebnis pauschal festgelegt, und mit der gleichen Quote wird der Anteil an Beteiligungspapieren am Wert des Anteils bestimmt und entsprechend bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals angesetzt.

Als geschäftsmässig begründeter Aufwand gilt auch ein Betrag in Höhe von 80 % der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten. Die Einzelheiten regelt die Regierung mit Verordnung.

5. Die Steuerpflicht von Anstalten, Trust reg., Aktiengesellschaften, GmbHs, Stiftungen (= juristische Personen)

Eine Unterscheidung zwischen nicht nach kaufmännischer Art geführtem Gewerbe (z.B. Holdingtätigkeit) und einem nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe (z.B. Warenhandel) besteht nicht. Die Bestimmungen richten sich nach den Vorgaben der ESA (EFTA Surveillance Authority). In die Steuergesetzgebung wurden so genannte Privatvermögensstrukturen (PVS) (vgl. weiter unten) aufgenommen.

Zusammengefasst wird eine juristische Person die Eigenschaften einer PVS nur dann erfüllen, wenn sie keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, beispielsweise indem sie Vermögensanlagen bei Banken tätigt (Festgeld, Obligationen, Aktien) oder auch Goldbestände, Bilder und ähnliche Sachwerte hält, ohne damit einen gewerbmässigen Handel zu betreiben. Investitionen einer juristischen Person in Beteiligungen, auf welche einer der Beteiligten (inklusive Begünstigte) tatsächlich Einfluss nimmt, sind mit dem PVS-Recht unvereinbar.

Grundsätzlich unterliegen somit die juristischen Personen der unbeschränkten Steuerpflicht auf ihrem weltweiten Reinertrag mit einer Ertragsbesteuerung von 12,5%. Dies ist durchaus interessant, sofern diese juristischen Personen im Ausland anerkannt werden, das zu entwickelnde Doppelbesteuerungsnetzwerk beanspruchen können usw. Der im Steuerrecht versierte Praktiker wird allerdings rasch erahnen können, dass Liechtenstein bei Weiterführung der anderen Parameter (insbesondere der Personenfreizügigkeit) mit viel Überzeugungsarbeit dahingehend wirken muss, dass das Ausland mit den vorhandenen Missbrauchsbestimmungen bricht und liechtensteinische Strukturen auch im Ausland rechtssicher eingesetzt werden können. So gesehen wird dann der Ruf der ausländischen Kundschaft laut, dass es wenig Sinn macht, im Inland

Ertragssteuern zu zahlen, wenn unter Umständen im Ausland die Anerkennung des Unternehmens fehlt. Hier könnte dann zumindest der Ansatz Abhilfe verschaffen, dass ausländische Betriebsstättenergebnisse nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen.

Die Ertragssteuerpflicht juristischer Personen knüpft an die Kriterien eines liechtensteinischen Sitzes oder Ortes der tatsächlichen Verwaltung (unbeschränkte Steuerpflicht) oder an das Bestehen einer liechtensteinischen Betriebsstätte (beschränkte Steuerpflicht) an. Dadurch erhöht sich die internationale Kompatibilität.

Für den Ort der tatsächlichen Verwaltung ist der Mittelpunkt der unternehmerischen Oberleitung massgebend. Der Ort, an dem strategische Leitungsentscheidungen getroffen werden, die für das jeweilige Unternehmen bestimmend wirken, ist der Ort der tatsächlichen Verwaltung. Bei der Auslegung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung ist zu beachten, dass die Oberleitung in Liechtenstein nicht vorliegt, wenn im Innenverhältnis eine Bindung an die Weisungen eines Geschäftsherrn im Ausland gegeben ist.

In einer Stellungnahme vom 24. August 2010 (Stellungnahme Nr. 83/2010) hält die Regierung nochmals fest: «Die Regierungsvorlage definiert den Ort der tatsächlichen Verwaltung als den Ort der unternehmerischen Oberleitung und damit als Anknüpfungspunkt der unbeschränkten Steuerpflicht und als Betriebsstätten-Regeltatbestand. Der Ort der unternehmerischen Oberleitung befindet sich dort, wo strategische Leitungsentscheidungen getroffen werden, auf die Umsetzung dieser Entscheidungen oder auf den Ort ihres Wirksamwerdens kommt es dabei nicht an. Diese strategischen Leitungsentscheidungen müssen für das jeweilige Unternehmen bestimmend wirken, eine einmalige Abstimmung reicht hierfür regelmässig genauso wenig aus, wie eine begrenzte Entscheidungsbefugnis im Rahmen zuvor klar festgelegter Bandbreiten. So

führt die Wahl zwischen mehreren Anlageobjekten innerhalb einer klar vorgegebenen Anlagestrategie noch nicht zu einer strategischen Leitentscheidung. Gleichwohl ist die Regierung der Auffassung, dass eine allgemeine und gleichzeitig präzise Definition dieses Begriffs auf Gesetzesstufe weder möglich noch wünschenswert ist. Der Vergleich mit entsprechenden Regeln in anderen Ländern zeigt, dass eine solche Definition auf Gesetzesstufe nicht vorgenommen wird und sich die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung in aller Regel als wenig streitanfällig erweist. Die genaue Abgrenzung dieses Kriteriums bleibt der Praxis und der Rechtsprechung überlassen, die angehalten sind, die Bestimmung sinnvoll und massvoll anzuwenden.»

Dies bedeutet, dass eine liechtensteinische Unternehmung faktisch über die Weisungsgebundenheit des liechtensteinischen Organes gegenüber dem ausländischen Kunden ihre Tätigkeit/Umsätze in einer ausländischen Betriebsstätte wahrnimmt, was aufgrund der ausländischen Missbrauchsbestimmungen häufig ohne viel Federlesens durch das Ausland angenommen wird. Demgemäss wird das liechtensteinische Unternehmen wohl eine betriebsstättenbezogene Buchhaltung führen und eine Steuererklärung im Inland einreichen, aber bei Vorliegen dieses Sachverhaltes lediglich die Mindestertragssteuer zahlen. Es wäre allerdings wünschenswert, Liechtenstein würde darauf hinwirken, im Rahmen dieses neuen Steuergesetzes einen Abbau der Missbrauchsbestimmungen zu erzielen. Bis dahin dürften nicht selten Anstalten, Trust reg. und Aktiengesellschaften unter eine ausländische Betriebsstätte fallen, sofern ein liechtensteinischer Treuhänder eine Organfunktion innehat. Davon betroffen sind die obgenannten Gesellschaftsformen, ungeachtet der Tatsache, ob sie Warenhandel tätigen oder es sich lediglich um Gesellschaften handelt, die Patente verwalten/verwerten oder im Holding- und Immobilienbereich tätig sind. So gesehen kann man auch von einer – von der Steuersystematik her – Optierung des Sachverhaltes sprechen.

Für Stiftungen dürfte diese Lösung kaum offen stehen, weil der Stiftungsrat nicht weisungsgebunden ist. Es wäre auch nicht sachgerecht. Eine Vermögen verwaltende Stiftung wird keine Betriebsstätte im Ausland haben, weil die strategischen Leitungsentscheidungen im Inland getroffen werden. Eine Möglichkeit wäre indessen, dass die Mehrheit der Organe im Ausland weilt und alle Entscheide im Ausland getroffen würden. Dies wäre, wie gesagt, nicht sachgerecht und nicht zielführend.

6. Privatvermögensstrukturen (PVS)

Das Prinzip der PVS stammt aus einer gesetzlichen Bestimmung in Luxemburg und wurde in Liechtenstein adaptiert. PVS dürfen eine steuerliche Privilegierung beanspruchen, wenn sie keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten. Dabei ist der Begriff «wirtschaftliche Tätigkeit» enorm weit gefasst. Der Gesetzestext lautet dabei wie folgt:

1) Als Privatvermögensstrukturen gelten alle juristischen Personen:

- a) welche in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, insbesondere, wenn sie ausschliesslich Finanzinstrumente nach Art. 4 Abs. 1 Bst. g des Vermögensverwaltungsgesetzes sowie Beteiligungen an juristischen Personen, liquide Gelder und Bankkontoguthaben erwerben, besitzen, verwalten und veräussern;
- b) deren Aktien oder Anteile nicht öffentlich platziert wurden und nicht an einer Börse gehandelt werden und deren Besitz den in Abs. 3 genannten Investoren vorbehalten ist oder bei denen keine anderen als die in Abs. 3 dieses Artikels des Steuergesetzes genannten Investoren begünstigt sind;
- c) die weder um Anteilseigner und Anleger werben noch von diesen oder von Dritten Vergütungen oder Kostenerstattungen für ihre Tätigkeit nach Massgabe des Bst. a erhalten; und

d) aus deren Statuten sich ergibt, dass sie den Beschränkungen für Privatvermögensstrukturen unterliegen.

2) Eine Privatvermögensstruktur darf Beteiligungen im Sinne des Abs. 1 Bst. a nur unter der Bedingung halten, dass sie oder ihre Anteilseigner oder Begünstigten keine Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung dieser Gesellschaften tatsächlich ausüben.

3) Ein Investor im Sinne dieses Artikels ist:

- a) eine natürliche Person, die im Rahmen der Verwaltung ihres Privatvermögens handelt;
- b) eine Vermögensstruktur, die ausschliesslich im Interesse des Privatvermögens einer oder mehrerer natürlichen Personen handelt; oder
- c) eine zwischengeschaltete Person, die auf Rechnung von Investoren nach Bst. a oder b handelt.

4) Die Erfüllung der Voraussetzungen nach Abs. 1 bis 3 ist bei der Errichtung und danach bei wesentlichen Änderungen vom Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung zu bestätigen. Bei Privatvermögensstrukturen, die nach den Vorschriften des Personen- und Gesellschaftsrechts ihre Jahresrechnung von einer Revisionsstelle zu prüfen haben, kann diese Bestätigung durch die Revisionsstelle ausgestellt werden.

5) Nach Vorlage der erforderlichen Bestätigungen nach Abs. 4 entscheidet die Steuerverwaltung über den Status als Privatvermögensstruktur. Gegen diesen Entscheid kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen Beschwerde im Sinne von Art. 117 SteG erheben.

6) Der Steuerverwaltung obliegt die Kontrolle des Status als Privatvermögensstruktur. Sie ist insbesondere dazu berechtigt und verpflichtet, die Einhaltung der Voraussetzungen nach Abs. 1 bis 3 zu kontrollieren. Die Steuerverwaltung kann die Prüfung der Voraussetzungen nach Abs. 1 und 3 Dritten übertragen.

7) Die Regierung regelt die Einzelheiten, insbesondere die Fristen und die Form für die Einreichung der Bestätigung nach Abs. 4, das Vorgehen bei der Durchführung von Kontrollen nach Abs. 6 sowie die Erhebung von Gebühren, mit Verordnung.

8) Privatvermögensstrukturen unterliegen ausschliesslich der Mindestertragssteuer.

Eine PVS kann somit über die in Art. 4 Absatz 1 Bst. g des Vermögensverwaltungsgesetzes (VVG) genannten Gegenstände hinaus Anlagegegenstände halten, die nicht Teil einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des europäischen Beihilferechts sind. Der zulässige Tätigkeitsbereich einer PVS muss deshalb sehr eng bleiben, um in Einklang mit den europarechtlichen Beihilfebestimmungen zu bleiben. Das Halten von Goldbeständen, Bildern und ähnlichen Sachwerten ist grundsätzlich möglich, da die blossе Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist, das gilt insoweit auch für die Veräusserung. Es darf sich aber nicht um einen gewerbmässigen Handel mit Goldbeständen oder ähnlichen Sachwerten handeln. Auch die Eigennutzung von Grundstücken ist durch die PVS zulässig, da keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, die auf dem Markt angeboten wird. Wird das Grundstück aber nicht von der PVS selbst genutzt, sondern entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ist dies möglicherweise als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Dasselbe gilt für die Vergabe von Darlehen und das Halten von Private-Equity-Beteiligungen.

Das Beihilferecht kennt ferner eine Konzernbetrachtung. Daher ist beim Halten von Beteiligungen auch zu prüfen, ob auf Ebene der Anteilseigner eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, die durch die steuerliche Vergünstigung, die der PVS gewährt wird, profitiert. Die EU-Kommission tendiert wohl dazu, eine mittelbar gewährte Begünstigung demjenigen zuzurechnen, der

letztlich hiervon profitiert. Würde der Begünstigte/Anteilseigner der PVS nun Einfluss auf die von der PVS gehaltenen Gesellschaften nehmen, wäre er insofern wirtschaftlich tätig. Eine etwaige, der PVS gewährte Begünstigung, würde ihm dann nicht als Endverbraucher zugerechnet, sondern in seiner Eigenschaft als wirtschaftlich tätiges Subjekt (als Unternehmen).

7. Jährliche Steuerabrechnung

Die Treuhänder dürften mit Bezug auf die jährliche Steuerveranlagung vor Herausforderungen stehen.

Alle juristischen Personen, die ordentlich besteuert werden, werden auf denselben Stichtag veranlagt.

Eine Ausnahme bilden die Strukturen, die am Gründungsdatum weiterhin die Mindestertragssteuer bezahlen und somit nicht veranlagt werden (PVS und Trust Settlement).

In allen anderen Fällen ist der Fälligkeitstermin der Steuer der 31.8. jeden Jahres, unbeachtlich der Gründung. Auf diesen Termin wird die Steuer auf dem Reinertrag des vorhergehenden Kalenderjahres festgelegt. Dabei wird die Ertragssteuer basierend auf der Steuererklärung, der letzten rechtskräftigen Veranlagung oder dem mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag bezogen. Es handelt sich um einen provisorischen Bezug, welcher innert 30 Tagen zu entrichten ist. Diese provisorisch veranlagten und bezahlten Steuern werden der effektiv zu bezahlenden Steuer angerechnet. Weil zu erwarten ist, dass die Finanzintermediäre diese Neuerung administrativ nicht bewältigen können (Jahresrechnungen, Steuererklärungen, Liquiditätsbeschaffung auf einen einzigen Stichtag), wird vorübergehend davon abgesehen, auf der Differenz zwischen provisorisch bezahlter und effektiv geschuldeter und bezahlter Steuer einen Verzugszins zu berechnen. Die juristischen Personen, auch jene, die handelsrechtlich nicht dazu verpflichtet

sind, werden somit aufgrund der Steuerpflicht ordnungsgemäss Bücher führen müssen, wobei es dem Einzelfall überlassen bleibt, ob eine Beleg- und Vertragsammlung immer noch ausreicht, um die jährliche Steuererklärung zu erstellen.

8. Doppelbesteuerungsabkommen

Liechtenstein hat diverse Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, weitere sind in Verhandlung. Gesamthaft bestehen heute:

- Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich vom 5.11.1969, LGBL. 1970 Nr. 37, LR 0.672.910.22;
- Abkommen mit Österreich vom 5.11.1969 über die Quellensteuerabzüge, LGBL. 1971 Nr. 43, LR 0.672.910.221;
- Abkommen mit der Schweiz vom 22.6.1995 über Zinsen aus Grundpfandforderungen; Einkünfte aus unselbständiger Arbeit; Ruhegehälter, Renten und Kapitalleistungen, LGBL. 1997 Nr. 87, LR 0.672.910.10 (auch insbesondere Vergütungen ähnlicher Art aus öffentlichem Dienst), in Kraft ab 1.1.1995;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg vom 26.8.2009, LGBL. 2010 Nr. 434, LR 0.672.911.11, in Kraft seit 17.12.2010;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit San Marino vom 23.9.2010, LGBL. 2011 Nr. 128, LR 0.672.915.31, in Kraft seit 19.1.2011;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit Hongkong vom 12.8.2010, LGBL. 2011 Nr. 96, LR 0.672.915.21, in Kraft seit 8.7.2011;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit Uruguay vom 18.10.2010, LGBL. 2012 Nr. 287, LR 0.672.916.21, in Kraft seit 3.9.2012;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 17.11.2011, LGBL. 2012 Nr. 416, LR 0.672.910.31, in Kraft seit 19.12.2012;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinigten Königreich von

Grossbritannien und Nordirland vom 11.6.2012, LGBL. 2012 Nr. 418, LR 0.672.911.41, in Kraft seit 19.12.2012;

- Doppelbesteuerungsabkommen mit der Regierung Maltas vom 27.9.2013, LGBL. 2014 Nr. 178, LR 0.672.916.91, in Kraft seit 1.7.2014;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Singapur vom 27.6.2013, LGBL. 2014 Nr. 210, LR 0.672.914.41, in Kraft seit 25.7.2014.

Interessant sind die Abkommen mit Österreich, UK, Luxemburg, Uruguay und Singapur. Hier eröffnen sich im Rahmen der Vermögensstrukturierung oder der so genannten Protected Cell Company (PCC) im Holdingbereich (ab 1.1.2015) diverse Planungsspielräume. Generell ist die PCC eine Struktur, die Antworten auf die unseres Erachtens EWR-widrigen CFC- und Missbrauchsbestimmungen geben kann.

Für weitere Auskünfte stehen Ihnen beim Allgemeinen Treuunternehmen die Autoren dieses Artikels, Roger Frick und Ralph Thiede, 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.