
Gesellschaften mit Schweizer Betriebsstätten am Beispiel von Liechtenstein – Problemstellung und Planungsmöglichkeiten

1 Ausgangslage

Traditionell sind die Schweiz und Liechtenstein wirtschaftlich eng und nachbarschaftlich verbunden. In steuerlicher Hinsicht ist diese nachbarschaftliche Verbundenheit allerdings beschränkt. Zwar besteht seit 1995 ein «Rumpfabkommen» zwischen diesen Staaten, welches primär die Besteuerung der Grenzgänger und sonstige Steuerfragen regelt. Ein OECD-konformes, umfassendes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Liechtenstein und der Schweiz fehlt. Nachteilig wirkt das fehlende DBA insbesondere für in Liechtenstein steuerpflichtige Gesellschaften (juristische Personen), welche die schweizerische Verrechnungssteuer nicht zurückfordern können. Wenn also z. B. eine schweizerische AG oder GmbH an einen Aktionär mit Sitz oder Wohnsitz in Liechtenstein eine Dividende ausschüttet und die Verrechnungssteuer von 35% an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) abliefern, erhält der Aktionär betragsmässig nur 65% der Dividende. Die Verrechnungssteuer verliert ihren Sicherungscharakter und wird zu einem definitiven Kostenfaktor.



Ralph Thiede*

lic. iur., dipl. Steuerexperte

Leiter Zentrale Fachstelle Steuern

ATU Allgemeines Treuunternehmen

Vaduz

In der Praxis gibt es Planungsmöglichkeiten, diesen steuerlichen Nachteil zu reduzieren, insbesondere mit dem Einsatz von schweizerischen Betriebsstätten.

2 Schweizer Betriebsstätten

2.1 Definition der Betriebsstätte

Nach schweizerischem Verständnis gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zur teilweisen oder gänzlichen Ausübung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, in welcher (mit gewisser Selbständigkeit) ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Tätigkeit eines Unternehmens (teilweise oder dauernd) ausgeübt wird. Der Begriff «Betriebsstätte» ist steuerrechtlich motiviert und kann, muss aber nicht, vom Begriff einer «Zweigniederlassung» abweichen.

Im Gegensatz zu Liechtenstein begründet der «Ort der tatsächlichen Verwaltung» in der Schweiz explizit keine Betriebsstätte.

*Der Autor dankt Herrn Dr. Wolfgang Maute für die konstruktiven Hinweise und Korrekturen des Beitrags.

2.2 Keine Verrechnungssteuerpflicht der Betriebsstätte

Die Betriebsstätte gilt nach schweizerischen Steuerregeln als unselbstständiges, beschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt, deren Gewinn nicht der Verrechnungssteuer unterliegt.

2.3 Besteuerung der Betriebsstätte

Die schweizerische Betriebsstätte eines im Ausland ansässigen Unternehmens wird nach den kantonalen und eidgenössischen Regeln für natürliche oder juristische Personen besteuert. Im Falle einer im Ausland ansässigen juristischen Person ist die schweizerische Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig für Gewinn und Kapital, welcher der Betriebsstätte zurechenbar ist. Die Zuteilung von Gewinn und Kapital folgt dabei interkantonalen Grundsätzen mithilfe der Gewinnaufteilungsmethode. Die Ermittlung der Quoten erfolgt direkt oder indirekt. Abhängig von der Funktion und Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte dienen der Gewinnaufteilung Hilfsfaktoren (Lage der Aktiven, Umsatz, Personal, Löhne usw.). Das steuerbare Kapital (Dotationskapital) erfolgt i. d. R. nach Lage der (kapitalisierten) Aktiven.

Alternativ erfolgt die Zuteilung von Gewinn und Kapital aufgrund der objektmässigen Ausscheidungsmethode. Die Betriebsstätte wird behandelt wie ein selbstständiges Unternehmen, welches die Steuerfaktoren mittels einer eigenständigen Buchhaltung (Betriebsstätte-Buchhaltung) ermittelt.

Nach schweizerischen Steuerregeln werden die Gewinne, welche das Unternehmen im Ausland erzielt, durch die schweizerische Betriebsstätte im Grundsatz nicht besteuert.

2.4 Ort der tatsächlichen Verwaltung am Ort der Betriebsstätte?

Wenn eine Gesellschaft ihren statutarischen Sitz in Liechtenstein hat, sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung jedoch in der Schweiz befindet,

Inhaltsverzeichnis

1 Ausgangslage

2 Schweizer Betriebsstätte

- 2.1 Definition der Betriebsstätte
- 2.2 Keine Verrechnungssteuerpflicht der Betriebsstätte
- 2.3 Besteuerung der Betriebsstätte
- 2.4 Ort der tatsächlichen Verwaltung am Ort der Betriebsstätte?
- 2.5 Praxis der Verrechnungssteuer

3 Liechtensteiner Gesellschaften

- 3.1 Besteuerung nach dem neuen Steuergesetz
- 3.2 Nicht-Besteuerung der schweizerischen Betriebsstätte
- 3.3 Erfordernis der «hinreichenden» Substanz

4 Steuerplanungsmöglichkeiten

- 4.1 Produktions- und Vertriebsstätte
- 4.2 «Doppelte IP Box» mit Betriebsstätte
- 4.3 Immobilien-Betriebsstätte
- 4.4 Finanzierungs-Betriebsstätte

5 Fazit

wird die Gesellschaft für Gewinn und Kapital in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Schlimmstenfalls bezahlt die Gesellschaft Gewinnsteuern in der Schweiz und Liechtenstein plus Kapitalsteuern in der Schweiz. Mangels DBA lässt sich diese Doppelbesteuerung nicht ohne Weiteres beseitigen.

Der Terminus «Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz» ist auslegungsbedürftig und entspricht materiell dem im internationalen Steuerrecht gebräuchlichen Ausdruck der tatsächlichen Geschäftsleitung. Das schweize-

rische Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zu dieser Frage mehrmals konkret Stellung genommen. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass als massgeblicher Ort der Geschäftsleitung gilt, wo die Führung der laufenden Geschäfte stattfindet und die Fäden der Geschäftsführung in der Schweiz zusammenlaufen müssen.

Der Ort der «bloss administrativen Verwaltung» oder «untergeordneten Geschäftstätigkeit» begründet keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung. Die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane kann jedoch entscheidend sein. Sofern die Funktion der obersten Gesellschaftsorgane (z. B. Präsident oder Delegierter des Verwaltungsrats, Mitglieder der Geschäfts- oder Konzernleitung) in der Schweiz auf die Kontrolle und gewisse Grundsatzzentscheide beschränkt bleiben, wird noch kein Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet. Je stärker jedoch der operative Bezug zu den laufenden Geschäften wird, desto grösser ist das Risiko für die Annahme einer tatsächlichen Verwaltung am Ort der obersten Gesellschaftsorgane.

2.5 Praxis der Verrechnungssteuer

Für die Begründung einer Verrechnungssteuerpflicht wird nach dem «Inländerbegriff» der Verrechnungssteuer neben der «Leitung in der Schweiz» auch eine «Geschäftstätigkeit in der Schweiz» verlangt. Darunter wird nach herrschender Meinung eine aktive Tätigkeit auf dem schweizerischen Markt verstanden, aus welcher Einkünfte aus schweizerischen Quellen fließen. In den letzten Jahren hat sich der «Inländerbegriff» bei der Verrechnungssteuerpflicht demjenigen für Gewinnsteuerzwecke weitgehend angenähert.

Als Inländerin unterliegt eine schweizerische Betriebsstätte einer liechtensteinischen Gesellschaft grundsätzlich nicht der Verrechnungssteuer. Handelt es sich aber bei der liechtensteinischen Gesellschaft um eine reine Phantom- oder Domizilgesellschaft, kann diese als «In-

länderin» für Zwecke der Verrechnungssteuer qualifizieren. Damit würden der Gewinn der schweizerischen Betriebsstätte bzw. Dividendenausschüttungen der liechtensteinischen Gesellschaft an den Aktionär verrechnungssteuerpflichtig.

Einer liechtensteinischen Gesellschaft wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Praxis nur gewährt, soweit sie als «Inländerin» auch vollumfänglich der Gewinn- und Kapitalsteuerverpflichtung unterliegt. Selbst dann ist eine Rückerstattung nicht garantiert, weil die Rückerstattungsberechtigung mit der Stempelabgabepflicht verknüpft wird.

3 Liechtensteiner Gesellschaften

3.1 Besteuerung nach dem neuen Steuergesetz

Mit Einführung des neuen Steuergesetzes im Jahr 2011 bezahlen unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen (AG, Stiftung, Anstalt, Trust reg., Kommandit-AG, Anteilsgesellschaft, GmbH, Genossenschaft, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit) keine Kapitalsteuer mehr, sondern eine Ertragssteuer (flat tax) von 12,5%. Von der Ertragssteuer befreit sind insbesondere folgende Erträge:

- Dividenden
- Veräusserungsgewinne von Aktien und Beteiligungen
- Erträge von im Ausland belegenen Immobilien
- Erträge von im Ausland belegenen Betriebsstätten
- Erträge aus dem verwalteten Vermögen von Fonds (OGAW, UCITS, AIF und vergleichbare Fonds ausländischen Rechts)

Die Mindestertragssteuer beträgt CHF 1200.– p. a. Subjektive Steuerbefreiungen wegen Verfolgung gemeinnütziger, kultureller oder sonst karikativer Zwecke sind auf Antrag möglich. Wie

Luxemburg (SPF = Société de Gestion de Patrimoine Familial) kennt das liechtensteinische Steuergesetz die Steuerbefreiung qua Status als Privatvermögensstruktur (PVS), welche nur die pauschale Mindestertragssteuer von CHF 1200.– p. a. bezahlt.

Steuerlich abzugsfähig sind u. a. Zinsen auf dem Eigenkapital (EK) von aktuell 4% (2013). Eine Finanzgesellschaft, welche Zinsen von 4% oder weniger vereinnahmt, kann den steuerbaren Ertrag durch den EK-Zinsabzug kompensieren. Nicht zum EK-Zinsabzug berechtigten nichtbetriebsnotwendige Aktiven wie z. B. Darlehen an Familienmitglieder oder Nahestehende des Aktionärs/Anteilnehmers der Finanzgesellschaft.

3.2 Nicht-Besteuerung der schweizerischen Betriebsstätte

Aus liechtensteinischer Sicht sind Erträge steuerfrei, welche die Betriebsstätte in der Schweiz erzielt. Die Betriebsstätte muss nicht als Zweigniederlassung im Handelsregister eingetragen sein. Die steuerliche Behandlung als Betriebsstätte genügt für die Freistellung der schweizerischen Betriebsstätten-Gewinne.

3.3 Erfordernis der «hinreichenden» Substanz

3.3.1 Offshore-Betriebsstätte

Am 5. Oktober 2012 hatte das schweizerische Bundesgericht (BGer) einen interessanten Fall zu beurteilen (vgl. BGer 2C 708/2011). Eine schweizerische Finanzgesellschaft mit Sitz in Zug hat an schweizerische Tochtergesellschaften Darlehen vergeben. Die Finanzierungstätigkeit erfolgte über eine Betriebsstätte in den Cayman Islands, wo 4 Teilzeitangestellte (je 20%) in einem gemieteten Büro arbeiteten. Die erwirtschafteten Zinserträge blieben in der offshore «Cayman Branch» aufgrund lokaler Gesetzgebung unbesteuerbar.

Vor Bundesgericht war strittig, ob die Finanzgesellschaft in Zug auf den Cayman Islands eine Betriebsstätte unterhalten hat, welche steuerlich anzuerkennen sei. Bezogen auf den konkreten Fall kam das BGer zum Schluss, dass die organisatorisch (zu) schlanken Strukturen an der Betriebsstätte mit vier Teilzeitmitarbeitenden in deutlichem Kontrast zu den Zahlen in den Jahresabschlüssen der «Cayman Branch» ständen (Darlehen ca. CHF 647 Mio. und Zinserträge ca. CHF 18 Mio. per 2006). Bei der vorhandenen Organisation sei letztlich unklar gewesen, was die 4 Teilzeit-Angestellten in den vorhandenen Einrichtungen konkret zur Wertschöpfung beigetragen haben. Zusammenfassend hielt das Bundesgericht fest, dass es der «Cayman Branch» an «hinreichender Substanz» fehlte und damit das Kriterium «Ausübung einer Geschäftstätigkeit» in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllte.

Der Entscheid ist zwar nicht «1 zu 1» auf die vorliegende Ausgangslage – Gesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte – anwendbar. Die fehlende «Substanz» der Ausland-Betriebsstätte nahm das Gericht zum Anlass, eine Gestaltung zu sanktionieren, welche im Ergebnis zu einer doppelten Nicht-Besteuerung oder Tief-Besteuerung einer schweizerischen Gesellschaft geführt hätte. In dieselbe Richtung stösst die Sanktion, wenn der schweizerische Fiskus tief besteuerte Gewinne von altrechtlichen liechtensteinischen «Sitz- und Holdinggesellschaften» einer «gerechteren» Besteuerung zugeführt hat.

3.3.2 Substanzkriterien der Gesellschaft

Um die Steuerplanung mit vermögensverwaltenden liechtensteinischen Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten nicht zu gefährden, sollte die liechtensteinische Gesellschaft in der Praxis minimale Substanzkriterien erfüllen:

- **Lokale (formale) Substanz:** Anmietung eines adäquaten Büros mit Arbeitsplätzen und

notwendiger Infrastruktur, Kommunikation mit eigenem Briefpapier, Telefon, Fax, Visitenkarten, Internet, separate Sitz- und Betriebsstätten-Buchhaltung.

- **Personelle Substanz:** Wahrnehmung der wesentlichen Entscheide zur Führung der laufenden Geschäfte von Liechtenstein aus (wenn immer möglich auf vertraglicher Basis inkl. Dokumentation über die strategischen Entscheide, die Organisation und Verwaltung sowie entsprechendem buchhalterischem Nachweis).
- **Finanzielle Substanz:** Adäquater Eigenmitelausweis und/oder gesundes Eigen- und Fremdfinanzierungsverhältnis der liechtensteinischen Gesellschaft.
- **Funktionale Substanz:** Klare Trennung zwischen Funktionen der Gesellschaft und Betriebsstätte, keine «Doppel-Funktion» der Geschäftsleitung im Namen der Betriebsstätte.
- **Steuerliche Substanz:** Abgeltung von wesentlichen Entscheiden und Funktionen der liechtensteinischen Gesellschaft durch Zuweisung eines Präzipiums von 5 bis 20%, welches im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung in Liechtenstein zur Besteuerung gelangt.

3.3.3 Substanz einer vermögensverwaltenden Gesellschaft

In dieser Hinsicht am meisten Angriffsfläche bietet eine liechtensteinische Vermögensverwaltungsgesellschaft, die naturgemäss weder über eigenes Personal noch eigene Büros verfügt. In der Vergangenheit haben einige Kantone auf eine solche Gesellschaft «durchgegriffen» und ihnen die rechtliche Selbstständigkeit wegen fehlender Organisation aberkannt mit der Folge, dass Gewinn und Kapital der Vermögensverwaltungsgesellschaft dann steuerlich direkt dem schweizerischen Investor zugerechnet wurde.

Das Bundesgericht hatte zwar des Öfteren die steuerliche Qualifikation von Offshore-Gesellschaften zu beurteilen und deren rechtliche Selbstständigkeit im Ergebnis anerkannt (und somit auf die Hinzurechnungsbesteuerung von Gewinn und Kapital verzichtet). Im Gegenzug wurde regelmässig der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in die Schweiz verlegt mit dem Argument, bei der Offshore-Gesellschaft handle es sich um eine «Briefkastengesellschaft ohne Infrastruktur», deren einziger Anknüpfungspunkt im Ausland deren statutarischer Sitz sei. Konsequenz dieser Qualifikation ist, dass Offshore-Gesellschaften im Besonderen für Zwecke der Gewinn- und Verrechnungssteuer zu Inländern qualifiziert wurden.

Auch wenn eine liechtensteinische Vermögensverwaltungsgesellschaft unter den neuen Steuerregeln ordentlich besteuert und nicht mehr als «offshore» qualifiziert werden darf, schützt der ordentliche Steuerstatus der liechtensteinischen Gesellschaft alleine nicht vor «effective place of management»-Besteuerungen oder sonstigen «Durchgriffen» aus der Schweiz.

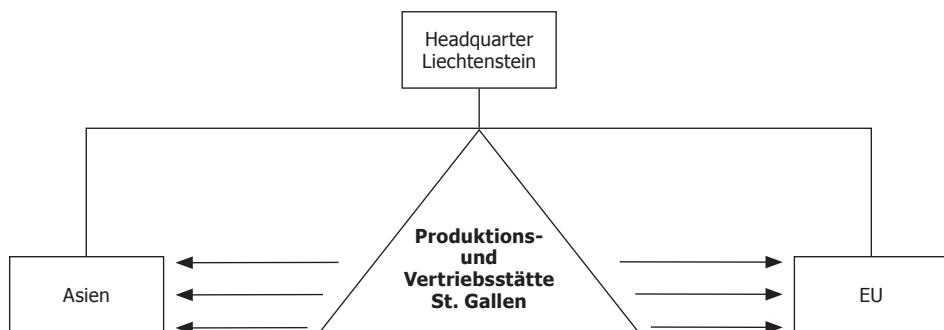
4 Steuerplanungsmöglichkeiten

4.1 Produktions- und Vertriebsstätte

Ein international tätiges Unternehmen mit Sitz in Vaduz eröffnet in St. Gallen eine neue Produktionsstätte zur Herstellung von Halbleitern. Die Aktionäre wohnen in Südamerika, wo sich auch der Konzernsitz befindet. Der Verwaltungsrat besteht mehrheitlich aus Familienmitgliedern mit Wohnsitz in Südamerika. Die Fertigprodukte werden ins benachbarte Ausland verkauft. Das Unternehmen in Liechtenstein beschäftigt insgesamt 40 Leute. Am Hauptsitz in Vaduz arbeiten 4 Leute (1 Geschäftsleitungsmitglied aus Südamerika, 1 Assistent sowie 2 Manager im Bereich Verkauf sowie Finanz- und Rechnungswesen). Die Produktion der Halbleiter erfolgt über die Betriebsstätte in St. Gallen, wel-

che als Zweigniederlassung geführt und als solche im Handelsregister eingetragen ist. Der Verkauf der Halbleiter erfolgt ab Werk, der Ein- und

Verkauf wird aber von Vaduz aus koordiniert und fakturiert:



In diesem Beispiel dürfte die Substanz des liechtensteinischen Unternehmens aus schweizerischer Sicht kaum zu Diskussionen Anlass geben. Die Verrechnungssteuer ist hier kein Thema. Die Funktionen zwischen Stammhaus und Produktions- und Vertriebsstätte sind klar getrennt. Letztere wird als Betriebsstätte in der Schweiz besteuert. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn aus der Herstellung und dem Vertrieb der Halbleiter, welcher z. B. auf Basis der Betriebsstätten-Buchhaltung ermittelt wird.

Zur Abgeltung der Stammhaus-Funktionen wird im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung vom Gewinn der Betriebsstätte ein Vorausanteil von z. B. 10% zugunsten des Stammhauses zugewiesen und dort mit 12,5% besteuert. 90% des Gewinns steht der Betriebsstätte zu.

4.2 «Doppelte IP Box» mit Betriebsstätte

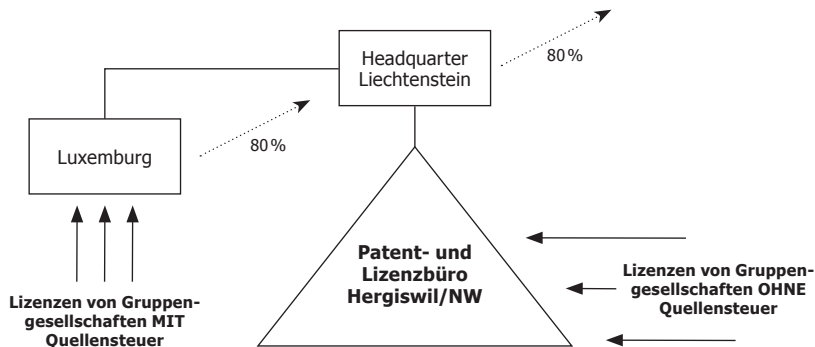
Ein Pharma-Unternehmen in Osteuropa gründet eine Lizenz- und Patentverwertungsgesellschaft in Liechtenstein. Von hier aus sollen zentral sämtliche gruppenweit registrierten und neuen Patente angemeldet, verwaltet und verwertet werden. Für diese Aufgabe sind insgesamt 5 Spezialisten vorgesehen, die bereits für den Konzern arbeiten. Das Verfahren zur Erteilung der Aufenthaltsbewilligung in Liechtenstein gestaltet sich schwierig. Nur 1 Mitarbeiter (Leiter der Konzern-Patentabteilung) erhält eine Aufenthaltsbewilligung.

Die Gruppe entscheidet sich, die eigentliche Patent-Pflege in der Schweiz anzusiedeln. Die restlichen 4 Spezialisten erhalten eine Aufenthaltsbewilligung und ziehen in die Schweiz. Die Gesellschaft mietet in Hergiswil/NW entsprechende Räumlichkeiten. Aus steuerlichen Überlegungen werden über die Gesellschaft in Liechtenstein bzw. die Betriebsstätte nur jene Patente

GESELLSCHAFTEN MIT SCHWEIZER BETRIEBSSTÄTTEN

gehalten, deren Zahlungen nicht einer Quellensteuer unterliegen. Zudem gründet die liechtensteinische Gesellschaft eine Tochtergesellschaft in Luxemburg. Über diese Gesellschaft werden Patente gehalten, welche Lizenzen vereinnahmt,

die im Ausland einer Quellensteuer unterliegen. Aufgrund des weltweiten DBA-Netzes kann diese Gesellschaft die Quellensteuern auf Lizenzzahlungen ganz oder teilweise zurückfordern.



Bei entsprechender lokaler, formaler und personeller Substanz (Büro, Infrastruktur und Geschäftsführer in Liechtenstein) dürfte der Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein aus schweizerischer Sicht anerkannt sein. Selbst wenn nur 1 Geschäftsführer in Personalunion für Geschäftsleitung, Controlling und Treasury zuständig ist, rechtfertigt sich in Kombination mit massgeblichen Lizenzeinnahmen eine Gewinnquote (inkl. Zueilung eines Präzipuums) zugunsten des Headquarters von z. B. 70%.

Die Erträge aus der Verwertung der Patente unter Berücksichtigung der Substanzkosten werden mit 12,5% besteuert, wobei die Gesellschaft pauschal 80% als Lizenzaufwand an die Gruppe weiterleiten darf («IP Box»-Regime).

Der Gewinnanteil der Betriebsstätte beträgt in unserem Beispiel 30%. Im Kanton Nidwalden besteht ebenfalls eine spezifische Regelung für IP-Boxen. In anderen Kantonen kann die Betriebsstätte für die primär auslandbezogene Geschäftsaktivität auf kantonaler Ebene den Antrag stellen, als «ge-

mischte Gesellschaft» besteuert zu werden (bei einem Patent- und Lizenzbüro mit 4 Angestellten beträgt die steuerbare Quote je nach Kanton 15% bis 20% der erzielten Einkünfte).

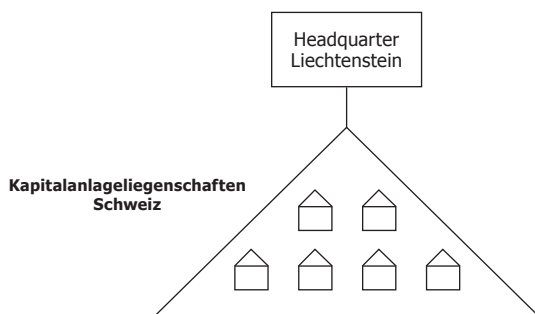
Betreffend Besteuerung in Luxemburg gilt, dass die Lizenzeinnahmen der luxemburgischen Gewinnsteuer unterliegen, wobei nach dem «IP Box»-Regime von Luxemburg ebenfalls 80% pauschal und quellensteuerfrei als Lizenzaufwand an das Headquarter in Liechtenstein weitergeleitet werden dürfen. Aufgrund des seit 2011 in Kraft stehenden DBA FL-LUX kann die luxemburgische Gesellschaft den verbleibenden Gewinn (20%) QST-steuerfrei als Dividenden nach Liechtenstein ausschütten.

Bei dieser Planungsvariante gilt zu beachten, dass der gewünschte positive Steuereffekt nur eintritt, wenn auf Aktionärs- (oder bei den zahlenden Gruppengesellschaften) keine ausländischen Missbrauchsbestimmungen greifen, welche das liechtensteinische «IP Box»-Regime anzugreifen vermögen.

4.3 Immobilien-Betriebsstätte

Eine attraktive Option ergibt sich für die Verwaltung und die Kapitalanlage von in der

Schweiz gelegenen, kommerziell genutzten Immobilien, die aus Liechtenstein heraus verwaltet werden:



Unabhängig davon, wo sich der Sitz einer Immobiliengesellschaft befindet (In- oder Ausland), werden schweizerische Immobilien am Ort der gelegenen Sache besteuert (Belegenheitsprinzip). Werden die Immobilien von einer liechtensteinischen Gesellschaft gehalten, muss der Ort der Geschäftsleitung nach schweizerischen Kriterien sich tatsächlich in Liechtenstein befinden. Bei einem professionellen Liegenschaftshändler oder Versicherungsunternehmen mit effektiver Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit in Liechtenstein dürften diese Kriterien wohl nicht weiter hinterfragt werden. Erträge von im Ausland gelegenen Immobilien sind in Liechtenstein steuerfrei.

Gruppendarlehen (Zins 1,0%). Die Zinsdifferenz ergibt sich aufgrund des höheren Betriebs- und Finanzierungsrisikos. Die Finanzgesellschaft und die Betriebsstätte führen separate Buchhaltungen. Die Steuerbilanzen präsentieren sich wie folgt:

Steuerbilanz Headquarter (HQ)

| | | | |
|-----------------------|---------------|--------------------|---------------|
| | | Darlehen (1,0%) | 2000.- |
| Darlehen BS (2,0%) | 3000.- | Eigenkapital | 1000.- |
| Total | <u>3000.-</u> | | <u>3000.-</u> |

Steuerbilanz Betriebsstätte (BS)

| | | | |
|---------------|---------------|-----------------------|---------------|
| | | Darlehen HQ (2,0%) | 3000.- |
| Finanzaktiven | 3500.- | Dotations-Kapital | 500.- |
| | <u>3500.-</u> | | <u>3500.-</u> |

4.4 Finanzierungs-Betriebsstätte

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft in Liechtenstein mit ausländischen Investoren möchte das Asset Management von Zürich aus betreiben. Aus Sicht Liechtensteins bildet die Tätigkeit in Zürich eine steuerliche Betriebsstätte. Im internen Verhältnis finanziert das Stammhaus das Asset Management mit einem Darlehen (Zins 2,0%). Die liechtensteinische Finanzgesellschaft refinanziert sich mit einem

Der Zins von CHF 60.- (2,0%) ist für die schweizerische Betriebsstätte steuerlich abzugsfähiger Aufwand und verrechenbar mit dem Finanzertrag:

Steuerliche Erfolgsrechnung Betriebsstätte

| | | | |
|-----------------------|------|--------------|------|
| Zinsaufwand (2,0%) | 60.– | Finanzertrag | 60.– |
| Total | 60.– | | 60.– |

Betreffend die Besteuerung in Liechtenstein gilt, dass der Zinsaufwand auf dem Gruppendarlehen von CHF 20.– (1.0%) mit dem Zinsertrag der Betriebsstätte von CHF 60.– verrechnet werden kann. Nach den neuen Steuerregeln berechnen zusätzlich 4% (2013) des steuerlich massgeblichen Eigenkapitals zum Zinsabzug, in casu CHF 40.–. Im Ergebnis resultiert aus der Finanzierungstätigkeit (konsolidiert) kein steuerbarer Gewinn:

Steuerliche Erfolgsrechnung Headquarter

| | | | |
|----------------------------|------|----------------------|------|
| Zinsaufwand (1,0%) | 20.– | Zinsertrag (2,0%) | 60.– |
| Eigenkapitalzins (4,0%) | 40.– | | |
| Total | 60.– | | 60.– |

Dieses vereinfachte Beispiel zeigt, dass aufgrund verschiedener Steuerregeln die Besteuerungsbasis der Zinserträge optimal aufeinander abgestimmt werden kann. Damit diese Steuereffekte greifen, muss auch hier die notwendige Substanz für die Finanzgesellschaft geschaffen werden (insbesondere finanzielle und formale Substanz).

5 Fazit

Mit der Einführung des neuen liechtensteinischen Steuergesetzes bekommt die Steuerplanung von liechtensteinischen Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten eine neue Dynamik. Attraktive Steuerregeln, wie die gegenseitige, unilaterale Freistellung von Gewinnen von Ausland-Aktivitäten, sind mit dem Instrument der steuerlichen Betriebsstätte Gestaltungen ohne Verrechnungssteuer- und Quellensteuererluste möglich. In dieser Konstellation wirkt für Liechtenstein die Absenz eines umfassenden DBA mit der Schweiz nicht nachteilig. Beide Staaten lassen nach ihrem eigenen internen Recht – im Normalfall – eine Besteuerungskollision von Unternehmen und Betriebsstätte nicht zu.

Liechtenstein und die Schweiz planen den Abschluss eines umfassenden DBA, welches das «Rumpfabkommen» ablösen soll. Der erfolgreiche Abschluss eines modernen DBA verbunden mit der gegenseitigen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Anerkennung traditioneller Strukturen und bewährter Steuerpraxis würde die Steuerplanung mit Betriebsstätten für international tätige Kunden in beiden Ländern mit mehr Rechtssicherheit auch in Zukunft ermöglichen.