

BERICHT UND ANTRAG
DER REGIERUNG
AN DEN
LANDTAG DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN
BETREFFEND
DIE ABÄNDERUNG DES STEUERGESETZES

<i>Behandlung im Landtag</i>	
	<i>Datum</i>
1. Lesung	
2. Lesung	
Schlussabstimmung	

Nr. 35/2018

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	4
Zuständiges Ministerium.....	4
Betroffene Stelle	4
I. BERICHT DER REGIERUNG	5
1. Ausgangslage	5
1.1 Massnahmen der EU zur globalen Verbesserung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich	5
1.2 Beanstandete geltende Regelungen im Steuergesetz	7
2. Begründung der Vorlage.....	8
3. Schwerpunkte der Vorlage	9
3.1 Anpassung der beanstandeten Regelungen	9
3.2 Weitere Änderungen.....	10
4. Vernehmlassung	11
5. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Vernehmlassung	13
6. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	42
7. Auswirkungen auf Verwaltungstätigkeit und Ressourceneinsatz	42
7.1 Neue und veränderte Kernaufgaben	42
7.2 Personelle, finanzielle, organisatorische und räumliche Auswirkungen.....	42
II. ANTRAG DER REGIERUNG	43
III. REGIERUNGSVORLAGE.....	45

ZUSAMMENFASSUNG

Die EU hat die steuerliche Gesetzgebung und die Verwaltungspraxis zahlreicher Jurisdiktionen im Hinblick auf Steuertransparenz, faire Besteuerung von Unternehmen und Umsetzung der BEPS-Mindeststandards überprüft. Diejenigen Jurisdiktionen, welche sich nicht bereit erklärten, die von der EU als schädlich beurteilten Steuerbestimmungen in der geforderten Form anzupassen, hat der EU-Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) auf eine schwarze Liste gesetzt. Über 50 Jurisdiktionen, bei denen Defizite festgestellt worden sind, haben die Beseitigung der Mängel bis Ende 2018 zugesagt.

Auch Liechtenstein war von diesem Evaluierungsprozess erfasst. Die liechtensteinische Steuergesetzgebung und die Verwaltungspraxis wurden bis auf wenige Ausnahmen als nicht schädlich im Sinne der EU-Kriterien beurteilt. Liechtenstein hat die Behebung der als schädlich identifizierten Regelungen bis Ende 2018 zugesagt, weshalb es nicht auf der schwarzen Liste aufscheint.

Beim liechtensteinischen Steuergesetz wurde bemängelt, dass bei den Bestimmungen bezüglich der Steuerbefreiung von Gewinnanteilen bzw. Kapitalgewinnen aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen und bezüglich dem Eigenkapitalzinsabzug spezifische Anti-Missbrauchsbestimmungen fehlen. Ebenfalls wurde die asymmetrische Behandlung von Kapitalgewinnen und -verlusten aus Beteiligungen beanstandet.

Mit der gegenständlichen Vorlage sollen die von der EU geforderten Anpassungen bis Ende 2018 umgesetzt werden.

Zudem werden weitere kleinere Anpassungen des Steuergesetzes vorgeschlagen.

ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

BETROFFENE STELLE

Steuerverwaltung

Vaduz, 8. Mai 2018

P

Sehr geehrter Herr Landtagspräsident,
Sehr geehrte Frauen und Herren Abgeordnete

Die Regierung gestattet sich, dem Hohen Landtag nachstehenden Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Steuergesetzes an den Landtag zu unterbreiten.

I. BERICHT DER REGIERUNG

1. AUSGANGSLAGE

1.1 Massnahmen der EU zur globalen Verbesserung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich

Die EU hatte sich 2016 in weiterer Umsetzung ihres Aktionsplans zu einer wirksamen und gerechten Besteuerung auf Grundsätze eines Verfahrens und über die Kriterien zur Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Steuergebiete geeinigt. Die Evaluierung einer Vielzahl von Ländern und Jurisdiktionen wurde bis September 2017 abgeschlossen.

Auch Liechtenstein war von diesem Evaluierungsprozess erfasst. Zudem steht Liechtenstein seit 2010 in einem bilateralen Dialog mit der EU über Steuerfragen und insbesondere Fragen der Unternehmensbesteuerung – konkret mit der EU-

Kommission und der sog. Code of Conduct-Gruppe, einer hochrangigen Arbeitsgruppe des Rates der EU-Mitgliedstaaten.

Am 5. Dezember 2017 hat der Rat der EU-Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) entschieden, dass 17 Jurisdiktionen auf eine schwarze Liste aufgenommen werden. Am 23. Januar 2018 beschloss der ECOFIN, die schwarze Liste nach erfolgten ausreichenden politischen Zusagen um 8 Jurisdiktionen zu reduzieren, so dass aktuell noch 9 Jurisdiktionen als unkooperativ gelten. Der ECOFIN will ebenfalls noch über ein konkretes gemeinsames Vorgehen bei zu treffenden Sanktionen und Gegenmassnahmen entscheiden.

Liechtenstein scheint nicht auf dieser schwarzen Liste auf. Allerdings wird Liechtenstein zusammen mit über 50 anderen Jurisdiktionen in einer Aufstellung von Staaten geführt, bei denen zwar Defizite festgestellt wurden, welche aber die Beseitigung dieser Mängel bis Ende 2018 zugesagt haben.

Liechtenstein wurde attestiert, dass dessen Gesetzgebung bezüglich Steuertransparenz und Umsetzung der BEPS-Mindeststandards den Vorgaben entspricht, jedoch wurden im Bereich der Unternehmensbesteuerung Mängel festgestellt. Als schädlich beurteilt wurden einzelne Elemente der Steuerbestimmungen betreffend die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen und Kapitalgewinnen aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen sowie betreffend den Eigenkapitalzinsabzug, nämlich das Fehlen von konkreten Anti-Missbrauchsbestimmungen. Bemängelt wurde auch die asymmetrische Behandlung von Kapitalgewinnen und -verlusten aus Beteiligungen.

Mit Beschluss der Code of Conduct Gruppe wurde Liechtenstein aufgefordert, seine steuerrechtlichen Bestimmungen mit konkreten geeigneten Anti-Missbrauchsvorschriften zu ergänzen sowie die asymmetrische Behandlung zu beseitigen und die entsprechende Anpassung des Steuergesetzes bis Ende 2018

vorzunehmen. Die Regierung hat sich gegenüber der EU verpflichtet, die geforderten Anpassungen vorzunehmen.

1.2 Beanstandete geltende Regelungen im Steuergesetz

Im Folgenden werden kurz die Bestimmungen erläutert, die bemängelt worden sind:

Gemäss geltendem Steuergesetz stellen bei selbständig Erwerbenden (Art. 15 Abs. 2 Bst. n SteG) sowie juristischen Personen Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen, sofern diese Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich nicht als Aufwand geltend gemacht werden können (Art. 48 Abs. 1 Bst. e; Art. 48 Abs. 2 Bst. b SteG), sowie Ausschüttungen von juristischen Personen (Art. 48 Abs. 1 Bst. e^{bis}; Art. 48 Abs. 2 Bst. c SteG) steuerfreien Ertrag dar. Diese Gewinnanteile und Ausschüttungen sind nach geltendem Recht steuerfrei, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe diese Gewinne steuerliche Vorbelastungen aufweisen. Diese uneingeschränkte Freistellung bzw. das Fehlen konkreter Anti-Missbrauchsbestimmungen wurde als schädlich beurteilt.

Ebenso bilden gemäss geltendem Steuergesetz bei selbständig Erwerbenden (Art. 15 Abs. 2 Bst. o SteG) sowie juristischen Personen (Art. 48 Abs. 1 Bst. f; Art. 48 Abs. 2 Bst. d SteG) Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen in jedem Fall steuerfreien Ertrag. Auch in diesem Bereich werden konkrete Anti-Missbrauchsbestimmungen gefordert.

Gemäss den eben zitierten Bestimmungen sind einerseits Gewinne auf Beteiligungen steuerfrei, nach Art. 53 (sowie Art. 52 Abs. 6 und 8 bzw. Art. 58 Abs. 5, welche auf Art. 53 verweisen) können andererseits dauerhafte Verluste aus Beteiligungen als Aufwand geltend gemacht werden. Diese asymmetrische Behand-

lung von Gewinnen und Verlusten aus Beteiligungen wurde ebenfalls als schädlich qualifiziert.

Beim Eigenkapital-Zinsabzug (EK-Zinsabzug) wurde das Fehlen von spezifischen Anti-Missbrauchsbestimmungen für gewisse Transaktionen mit nahe stehenden Personen bemängelt.

2. BEGRÜNDUNG DER VORLAGE

Die EU fordert die Einführung konkreter Anti-Missbrauchsbestimmungen betreffend die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen und Kapitalgewinnen aus Beteiligungen sowie in Bezug auf den Eigenkapitalzinsabzug und eine Korrektur der asymmetrischen Behandlung von Kapitalgewinnen und -verlusten aus Beteiligungen. Sie fordert zudem, dass die notwendigen Änderungen bis Ende 2018 vorgenommen werden und auf Anfang 2019 in Kraft treten.

Liechtenstein wurde mit Schreiben vom 24. Oktober 2017 aufgefordert, eine politische Absichtserklärung zur Änderung der als schädlich beurteilten Steuervorschriften bis Ende 2018 abzugeben. Im November 2017 hat Liechtenstein diese Absichtserklärung abgegeben.

Am 5. Dezember 2017 veröffentlichte der EU-Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) die EU-Liste der unkooperativen Staaten im Steuerbereich, gegenüber welchen Gegenmassnahmen ergriffen werden sollen. Liechtenstein ist aufgrund der Absichtserklärung zur Behebung der festgestellten Mängel bis Ende 2018 nicht auf der Liste.

Mit der gegenständlichen Gesetzesvorlage sollen die geforderten Anpassungen umgesetzt werden.

Zudem sollen weitere kleinere Anpassungen des Steuergesetzes vorgenommen werden.

3. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE

3.1 Anpassung der beanstandeten Regelungen

Es werden folgende Anti-Missbrauchsbestimmungen ins Steuergesetz aufgenommen:

- Art. 15 Abs. 2 Bst. n sowie Art. 48 Abs. 3 bis 5

Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen sollen dann nicht von der Ertragssteuer befreit sein, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- der Gesamtertrag der leistenden juristischen Person besteht nachhaltig zu mehr als 50% aus passiven Einkünften (Ausnahme: die Einkünfte werden im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der leistenden juristischen Person erzielt);
- der Reingewinn der leistenden juristischen Person unterliegt direkt oder indirekt einer Niedrigbesteuerung.

Die Missbrauchsbestimmung wird auf Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen beschränkt, da bei Inlandsgesellschaften das Kriterium der Niedrigbesteuerung per se nicht erfüllt sein kann.

- Art. 15 Abs. 2 Bst. o und Art. 48 Abs. 6

Kapitalgewinne aus der Veräußerung und Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen sollen nicht ertragssteuerfrei sein, sofern es sich um Beteiligungen

handelt, deren Gewinnanteile – aufgrund der Erfüllung der obigen Voraussetzungen – nicht von der Ertragssteuer befreit sind.

Aus den gleichen Gründen wie oben, wird auch hier die Missbrauchsbestimmung auf Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen beschränkt.

- Art. 54 Abs. 4 und 5

Es werden spezifische Anti-Missbrauchsregelungen im Zusammenhang mit dem EK-Zinsabzug aufgenommen.

Die als schädlich qualifizierte asymmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus Beteiligungen an juristischen Personen soll dadurch korrigiert werden, dass inskünftig Wertminderungen auf Beteiligungen nicht mehr als Aufwand geltend gemacht werden können (Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis} sowie Art. 52 Abs. 6 und 8, Art. 53, Art. 58 Abs. 5).

3.2 Weitere Änderungen

Es werden folgende weitere Änderungen vorgeschlagen:

- Sprachliche Präzisierung betreffend Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (Art. 16 Abs. 3);
- Änderungen bei ordentlicher Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen von Amtes wegen oder auf Antrag: ab bzw. bis Bruttoerwerb von CHF 200'000 (bisher steuerpflichtiger Erwerb über CHF 150'000) (Art. 23 Abs. 2 Bst. a und c);
- Erhebung der Quellensteuer in Ausnahmefällen beim Steuerpflichtigen (Art. 27 Abs. 4);
- Bestimmung für die steuerlich massgebende Jahresrechnung (Art. 47 Abs. 1);

- Streichung der Möglichkeit der Steuerverwaltung, die Durchführung von PVS-Kontrollen Dritten übertragen zu können (Art. 64 Abs. 6);
- Anzeigepflicht von Vermögensübergängen aufgrund von inländischen Erbschaften und Vermächtnissen sowie von Zuwendungen aus Vermögensstrukturen (Art. 96);
- Regelung der Mithaftung bei Verlegung des Sitzes der Verwaltung ins Ausland (Art. 111 Abs. 3 Bst. b).

4. VERNEHMLASSUNG

Mit Beschluss vom 20. Februar 2018 hat die Regierung einen Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des Steuergesetzes verabschiedet und den interessierten Kreisen zur Stellungnahme unterbreitet.

Folgende Institutionen, Verbände und Privatpersonen haben sich zur Vernehmlassungsvorlage geäußert:

- die Gemeinden Balzers, Triesen, Vaduz, Schaan, Planken, Eschen, Mauren, Schellenberg;
- das Fürstliche Landgericht;
- die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer;
- die Liechtensteinische Treuhandkammer;
- die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer;
- die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung;
- der Liechtensteinische Bankenverband;
- der Liechtensteinische Anlagefondsverband;
- der Liechtensteinische Versicherungsverband;
- der Verband der Personen nach Art. 180a PGR;

- die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen e.V.;
- das Beratungsunternehmen Ernst & Young, Vaduz (im Folgenden Beratungsunternehmen EY genannt);
- die Confida Treuhand, Unternehmens- und Steuerberatungs AG, Vaduz (im Folgenden Treuhand- und Beratungsunternehmen Confida genannt) ;
- das Rechtsanwaltsbüro Sele Frommelt & Partner, Vaduz (im Folgenden Rechtsanwaltsbüro Sele Frommelt & Partner genannt);
- das Rechtsanwaltsbüro LNR Lorenz Nesensohn Rabanser, Vaduz (im Folgenden Rechtsanwaltsbüro LNR genannt).

Die Gemeinden, das Fürstliche Landgericht, der Liechtensteinische Versicherungsverband, der Verband der Personen nach Art. 180a PGR sowie die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen haben die Vorlage zur Kenntnis genommen und auf eine Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen verzichtet.

Der Liechtensteinische Anlagefondsverband befürwortet und unterstützt die Änderung des Steuergesetzes, welche in der Behebung der seitens der EU bestandenen Mängel bestehe.

Der Liechtensteinische Bankenverband unterstützt ebenfalls die Gesetzesvorlage. Er regt an, den Gesetzgebungsprozess aufgrund der Unstrittigkeit der vorgesehenen Anpassungen so schnell wie möglich durchzuführen, sodass dieser spätestens im dritten Quartal 2018 gegenüber der EU und den EU-Mitgliedstaaten kommuniziert werden könne. Der Bankenverband erwartet dadurch seitens der EU bzw. der EU-Mitgliedstaaten eine raschere Behandlung und eine zeitnahe Aufhebung der Diskriminierungen durch EU-Mitgliedstaaten und einen entsprechenden Goodwill für die Zukunft.

Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer, die Liechtensteinische Treuhandkammer, die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die privaten Büros begrüßen grundsätzlich die Anpassung des Steuergesetzes zur Behebung der von der EU beanstandeten Mängel. Sie haben zudem zu einzelnen Bestimmungen eine Stellungnahme abgegeben. Auf diese Stellungnahmen wird im Rahmen der Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen eingegangen.

5. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER VERNEHMLASSUNG

Zu Art. 15 Abs. 2 Bst. n und o

Bst. n

Bislang bildet der Tatbestand, dass Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen, sofern die Beteiligungen mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals betragen und von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können, die einzige Ausnahme von der Steuerfreistellung von Gewinnanteilen aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen (2. Satzteil des geltenden Art. 15 Abs. 2 Bst. n). Zur Vermeidung von Missbrauch ist nach Vorgabe der EU die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen aufgrund von Beteiligungen an weitere Voraussetzungen zu knüpfen.

Betreffend die Voraussetzungen, wann Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen nicht mehr als steuerfreier Erwerb qualifizieren, wird auf die entsprechende Regelung für juristische Personen (Art. 48 Abs. 3 bis 5) verwiesen. Der bisherige Ausnahmetatbestand gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. n 2. Satzteil wird neu in Art. 48 Abs. 3 Bst. a geregelt.

Da Begünstigungen immer Teil des Privatvermögens und nicht des Geschäftsvermögens bilden, kann die Missbrauchsregelung auf Beteiligungen des Geschäftsvermögens beschränkt werden.

Bst. o

Gemäss geltender Regelung sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an juristischen Personen ohne Einschränkung steuerfrei.

Auch hier ist zur Vermeidung von Missbrauch die Steuerbefreiung an weitere Voraussetzungen zu knüpfen. Neu sind diese Einkünfte nurmehr von der Erwerbssteuer befreit, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 48 Abs. 6 nicht erfüllt sind. Wie bei Bst. n wird hier auf die entsprechende Regelung für juristische Personen (Art. 48 Abs. 6) verwiesen.

Zu Art. 16 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2, Abs. 3 Einleitungssatz und Abs. 6

Abs. 2 Bst. b Ziff. 2

Nachdem Art. 54 um weitere Absätze erweitert wurde, ist in dieser Bestimmung neu auf Abs. 2 bis 6 von Art. 54 zu verweisen.

Abs. 3 Einleitungssatz

Es wird lediglich eine sprachliche Änderung vorgeschlagen. Damit soll klarer zum Ausdruck gebracht werden, dass sich der steuerpflichtige Erwerb aufgrund der Ermittlungsvorschriften gemäss Abs. 1 bis 3 ergibt.

Abs. 6

In dieser Bestimmung sind die Verweise anzupassen. Neu wird zusätzlich auf Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis} sowie Art. 48 Abs. 7 verwiesen und der Verweis auf Art. 53 ist zu streichen.

Zu Art. 23 Abs. 2 Bst. a und c**Bst. a**

Gemäss geltender Regelung erfolgt eine ordentliche Veranlagung, sofern der steuerpflichtige Erwerb mehr als CHF 150'000 beträgt. Ein Abstellen auf den steuerpflichtigen Erwerb ist nicht praktikabel. Um diesen zu ermitteln, sind vom Bruttoerwerb diverse Abzüge vorzunehmen. Aufgrund der Meldungen der Vergütungsschuldner (Lohnmeldungen der Arbeitgeber, Meldungen der Gesellschaften betreffend Auszahlung von Sitzungsgeldern, Meldungen der Pensionskassen betreffend Renten- und Kapitalleistungen) ist der Steuerverwaltung der Bruttoerwerb bekannt, nicht jedoch der steuerpflichtige Erwerb. Es wird deshalb vorgeschlagen, dass für die Beurteilung, ob eine ordentliche Veranlagung zu erfolgen hat, der Bruttoerwerb massgebend sein soll und dieser mit CHF 200'000 festgelegt wird.

Kapitalleistungen (Art. 6 Abs. 5 Bst. e) und Leistungen aufgrund der Auflösung einer Freizügigkeitspolice oder eines Sperrkontos (Art. 6 Abs. 5 Bst. f SteG) werden zum Rentensteuersatz besteuert. Hier soll eine ordentliche Veranlagung erfolgen, sofern der mittels Rentensatz umgerechnete Erwerb CHF 200'000 oder mehr beträgt.

Bst. c

Analog zur ordentlichen Veranlagung von Amtes wegen (Bst. a) soll beim Antrag auf ordentliche Besteuerung auf den Bruttoerwerb abgestellt und diese Grenze mit CHF 200'000 festgesetzt werden. D.h. eine ordentliche Veranlagung kann bis zu einem Bruttoerwerb von CHF 200'000 beantragt werden.

Zu Art. 27 Abs. 4

Die Einhebung des Steuerabzuges liegt grundsätzlich in der Verantwortung des Vergütungsschuldners. Dieser hat gemäss Abs. 1 Bst. a von Art. 27 bei der Aus-

zahlung der Geldleistung die geschuldete Steuer in Abzug zu bringen und diese der Steuerverwaltung zu übermitteln.

Die Praxis hat gezeigt, dass es Fälle gibt, bei denen die geschuldete Steuer nicht bzw. nicht zur Gänze durch den Vergütungsschuldner erhoben werden kann und deshalb die Möglichkeit geschaffen werden sollte, dass die Steuerverwaltung die Quellensteuer beim Steuerpflichtigen einhebt.

Im Folgenden seien exemplarisch Fälle aufgezeigt, in denen die Quellensteuer beim Empfänger der Geldleistung eingehoben werden können sollte:

Der Arbeitgeber hat keine bzw. zu wenig Quellensteuern eingehoben. Wenn dieser später zahlungsunfähig wird, kann die zu wenig erhobene Quellensteuer bei ihm nicht mehr nacherhoben werden, weshalb es möglich sein soll, die Quellensteuer beim Arbeitnehmer einzufordern. (Anwendungsfall von Bst. a)

Es gibt Personen, die in Liechtenstein über mehrere Monate eine Tätigkeit ausüben, ohne dass sie einen liechtensteinischen Arbeitgeber haben. Diese Personen sind für die Arbeitstage in Liechtenstein steuerpflichtig. Ausländische Arbeitgeber können nicht zur Erhebung der liechtensteinischen Quellensteuer verpflichtet werden, weshalb es möglich sein soll, die Quellensteuer beim Arbeitnehmer einzufordern. (Anwendungsfall von Bst. a)

Personen aus der Schweiz, welche in Liechtenstein arbeiten und an mehr als 45 Tagen aus beruflichen Gründen nach Arbeitsende nicht an den Wohnsitz zurückkehren, sind für die Tage, an denen sie ihre Tätigkeit in Liechtenstein ausgeübt haben, in Liechtenstein steuerpflichtig. Oft ergibt sich erst im Laufe oder sogar erst Ende des Jahres, ob diese Personen die 45 Tage-Grenze erreichen und somit in Liechtenstein steuerpflichtig werden. Die Arbeitgeber nehmen deshalb – ohne ihr Verschulden – bei diesen Personen nicht bzw. nicht von Anbeginn an einen Quellensteuerabzug vor. Die Quellensteuer sollte deshalb in solchen Fällen

bei den Arbeitnehmern eingefordert werden können. (Anwendungsfall von Bst. b).

Ebenso soll in den Fällen, in denen der Vergütungsschuldner die Steuerabzugsbeträge aufgrund der Vorlage einer Bescheinigung nach Art. 26 Abs. 1 oder 2, auf deren Richtigkeit er vertraut hat, nicht einbehalten hat, die Quellensteuer beim Empfänger der Geldleistung eingehoben werden können. (Anwendungsfall von Bst. c)

Zu Art. 47 Abs. 1 und Abs. 3 Bst. c^{bis}

Abs. 1

Diese Bestimmung verweist betreffend die Massgeblichkeit der Jahresrechnung generell auf die Bestimmungen des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR). Gemäss den Rechnungslegungsvorschriften des PGR besteht die Möglichkeit, bei Erstellung der Jahresrechnung und der konsolidierten Jahresrechnung die internationalen Rechnungslegungsstandards des International Accounting Standards Board (IASB) anzuwenden (Art. 1139 Abs. 1 PGR); als solche gelten die IAS und IFRS sowie die damit verbundenen Auslegungen (Art. 1139 Abs. 2 PGR). Weiters heisst es in Art. 1139 Abs. 3 PGR, dass die Regierung mit Verordnung festlegt, welche Bestimmungen des PGR über die Rechnungslegung auch bei Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards anzuwenden sind.

Der internationale Rechnungslegungsstandard IFRS hat sich in den letzten Jahren sehr stark von den Rechnungslegungsgrundsätzen des PGR entfernt und die Ermittlung des Jahresgewinnes nach den Rechnungslegungsvorschriften des PGR und jenen der IFRS sind nicht mehr vergleichbar und führen zu sehr unterschiedlichen steuerpflichtigen Ergebnissen. Aufgrund der Komplexität der IFRS wurden in der Vergangenheit bei der Steuerverwaltung auch keine Jahresrechnungen eingereicht, welche nach diesen Vorschriften erstellt worden sind. Es wird deshalb vorgeschlagen, dass nach internationalen Standards wie IAS bzw. IFRS er-

stellte Jahresrechnungen als Basis für die Ermittlung des Reinertrages ausgeschlossen werden.

Das Treuhand- und Beratungsunternehmen Confida führt aus, dass der in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehene Verweis auf verschiedene PGR-Artikel zu weit gefasst sei und über den Ausschluss des internationalen Regelungsstandards IFRS hinausgehe. Es schlägt sodann vor, die bisherige Formulierung von Art. 47 Abs. 1 SteG zu belassen und darin lediglich festzuhalten, dass IFRS davon ausgenommen sei.

Dieser Anregung wird entsprochen und Art. 47 Abs. 1 wurde gegenüber der Vernehmlassungsvorlage entsprechend angepasst.

Das Rechtsanwaltsbüro LNR spricht sich für die Beibehaltung der Möglichkeit der Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards für die Steuerbemessung aus. Gerade in grenzüberschreitenden Gruppen könne die Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards Konzernprinzip sein. Für die Steuerverwaltung müsste es zumutbar sein, sich insoweit das nötige Know-how anzueignen. Dies umso mehr, als die internationalen Rechnungslegungsstandards im Vormarsch seien und sich das PGR ihnen nicht auf Dauer entziehen könne. Andernfalls müssten fertige Bilanzen ins PGR übersetzt werden, was vielen unnötigen Aufwand mit sich bringe.

Die Steuerverwaltung verfügt über das notwendige Know-how, um Jahresrechnung nach IFRS zu beurteilen. Die IFRS haben sich aber in den letzten Jahren stark in Richtung „fair market value“-Bewertung entwickelt und dabei werden Bewertungsunterschiede zum Teil erfolgs- und somit steuerwirksam über die Erfolgsrechnung und zum Teil ergebnisneutral über einen separaten Teil der Jahresrechnung („other comprehensive income“) gebucht. Auch ist die buchhalterische Erfassung der beruflichen Vorsorge nach PGR und IFRS völlig unterschied-

lich. Die Ausgangsbasis zur Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses d.h. Bilanz und Erfolgsrechnung nach PGR und IFRS ist somit nicht mehr vergleichbar, weshalb die Verwendung einer nach IFRS erstellten Jahresrechnung nicht mehr zulässig sein soll. In Konzernen erstellen Einzelgesellschaften nur für Konzernzwecke eine nach Konzernvorgaben erstellte Jahresrechnung nach IFRS (Reporting Package).

Abs. 3 Bst. c^{bis}

Eine asymmetrische steuerliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen, d.h. dass Gewinne auf Beteiligungen nicht besteuert werden, (realisierte und nicht realisierte) Verluste auf Beteiligungen hingegen als steuerlicher Aufwand in Abzug gebracht werden können, dient grundsätzlich einerseits der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, andererseits aber der einmaligen Berücksichtigung tatsächlicher Verluste. Dessen ungeachtet ist diese asymmetrische Behandlung international nicht akzeptiert und wurde von der EU auch bemängelt. Um diese Asymmetrie zu beheben bestehen zwei Möglichkeiten, entweder werden Gewinne auf Beteiligungen besteuert oder Verluste auf Beteiligungen werden nicht mehr zum Abzug zugelassen. Die Regierung ist der Ansicht, dass am Prinzip der Freistellung von Gewinnen auf Beteiligungen – unter den in Art. 48 Abs. 3 bis 5 erwähnten Voraussetzungen – festgehalten werden sollte und deshalb die Abzugsfähigkeit von Verlusten auf Beteiligungen zu streichen ist.

Deshalb ist Art. 53, welcher die Abschreibungen und Wertberichtigungen bei dauerhafter Wertminderung der Beteiligungen regelt, ersatzlos aufzuheben und Art. 52 Abs. 6 und 8 sowie Art. 58 Abs. 5, in welchen auf Art. 53 Bezug genommen wird, sind anzupassen. Zudem wird in Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis} ausdrücklich geregelt, dass realisierte und nicht realisierte Verluste auf Beteiligungen an juris-

tischen Personen steuerlich nicht abzugsfähig sind; d.h. sie gehören somit zum steuerpflichtigen Ertrag.

Die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer fragt, ob es diese Regelung, welche bestimme, dass realisierte und nicht realisierte Verluste aus Beteiligungen zum steuerlichen Reinetrag gehörten, überhaupt brauche. Dies nachdem Art. 53, der die Abschreibungen und Wertberichtigungen bei dauerhaften Wertminderungen von Beteiligungen vorsehe, ersatzlos aufgehoben werden solle. Es sei nicht ersichtlich, dass sich solche Abschreibungen und Wertberichtigungen von realisierten und nicht realisierten Verlusten aus Beteiligungen unterscheiden würden, weshalb Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis} als hinfällig erscheine.

Realisierte und nicht realisierte Verluste aus Beteiligungen werden in der handelsrechtlichen Jahresrechnung verbucht und ausgewiesen. In Art. 47 Abs. 3 SteG wird aufgeführt, inwieweit für die Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses Abweichungen von der handelsrechtlichen Jahresrechnung vorzunehmen sind; entsprechend wird nun explizit aufgeführt, dass diese Verluste aus Beteiligungen nicht zum steuerpflichtigen Ergebnis gehören bzw. dieses nicht reduzieren.

Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer merkt an, dass die Abzugsfähigkeit von Kapitalverlusten aus Beteiligungen seinerzeit bei der Totalrevision des Steuergesetzes als „Ersatz“ für eine fehlende internationale Gruppenbesteuerung aufgesetzt worden sei, welche einen ähnlichen Effekt gehabt hätte. Der Verzicht auf die Abzugsfähigkeit von Kapitalverlusten aus Beteiligungen sei steuersystematisch nicht gerechtfertigt, die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer sei jedoch unter Berücksichtigung der Gesamtinteressen bereit, diese Verschlechterung gegenüber dem bestehenden Steuergesetz zu akzeptieren.

Die Liechtensteinische Treuhandkammer, das Treuhand- und Beratungsunternehmen Confida sowie das Rechtsanwaltsbüro LNR bringen betreffend Art. 47

Abs. 3 Bst. c^{bis} sowie Art. 53 vor, dass in den Fällen, bei welchen Erträge aus Beteiligungen gemäss Art. 48 nicht mehr steuerfrei seien, konsequenterweise Verluste aus diesen Beteiligungen nach wie vor abzugsfähig sein müssten. Die Möglichkeit zur Geltendmachung von Verlusten auf Beteiligungen sollte deshalb nicht gänzlich abgeschafft werden, sondern auf jene Beteiligungen eingeschränkt werden, die inskünftig der Ertragssteuer unterliegen. Ansonsten würde eine neue Asymmetrie geschaffen.

Wie oben ausgeführt, hat sich die Regierung mit dieser Vorlage entschieden, dass Gewinne (bisher) und Verluste (neu) aus Beteiligungen an juristischen Personen nicht steuerwirksam sein sollen. Dieser Grundsatz soll auch für Situationen gelten, in denen eine Ausschüttung aufgrund einer Beteiligung bzw. ein Verkauf einer Beteiligung aufgrund der neuen Anti-Missbrauchsbestimmung in Art. 48 Abs. 3 bis 6 steuerpflichtig wird. Diese Regelung, welche auf den ersten Blick wie eine asymmetrische Behandlung aussehen mag, ist wie folgt zu begründen. Mit der neuen Anti-Missbrauchsbestimmung sollen niedrig besteuerte passive Einkünfte bei deren Ausschüttung einer „ordentlichen Besteuerung“ unterliegen. Verluste, die eine Gesellschaft erleidet, welche überwiegend niedrig besteuerte passive Einkünfte erwirtschaftet, sollen nicht steuerlich privilegiert werden, in dem diese Verluste beim Gesellschafter zum Abzug zugelassen werden. Es handelt sich dabei gerade um eine Anti-Missbrauchsbestimmung, welche nicht mit einer steuerwirksamen Abschreibungsmöglichkeit kombiniert oder gar neutralisiert werden soll.

Das Treuhand- und Beratungsunternehmen Confida führt aus, dass Art. 58 Abs. 5 SteG (Gruppenbesteuerung) ebenfalls entsprechend angepasst werden müsste.

Dies ist richtig. In Art. 58 Abs. 5 sowie auch in Art. 52 Abs. 6 und 8 wird auf Art. 53 verwiesen, weshalb diese Bestimmungen ebenfalls anzupassen sind. In der gegenständlichen Vorlage werden entsprechende Anpassungen vorgeschlagen.

Zu Art. 48 Abs. 1 Bst. e und f sowie Abs. 2 Bst. b und d und Abs. 3 bis 7**Abs. 1**

Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Abänderung des Abs. 1 Bst. e^{bis} wurde aus der Vorlage gestrichen. Die Steuerbefreiung von Erträgen aufgrund von Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit ist zur Vermeidung von Missbrauch ebenfalls an Voraussetzungen zu knüpfen. Unter welchen Voraussetzungen diese Erträge nicht steuerfrei sind, wird in Abs. 3 bis 5 geregelt. In der Vernehmlassungsvorlage war noch vorgesehen, in Abs. 1 Bst. e^{bis} einen Vorbehalt zugunsten von Abs. 3 bis 5 vorzusehen. Aus legislatischen Gründen kann auf diesen Vorbehalt verzichtet werden, da sich aus dem Einleitungssatz von Abs. 3 ergibt, dass diese Bestimmung abweichend zu Abs. 1 Bst. e^{bis} gilt, weshalb keine Anpassung von Abs. 1 Bst. e^{bis} erforderlich ist.

Bst. e

Bisher kennt das Steuergesetz nur eine Ausnahme von der Steuerfreistellung von Gewinnanteilen aufgrund von Beteiligungen: so führt der Tatbestand, dass Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen, die von der leistenden Person als Aufwand geltend machen können, zu einer Ausnahme von der Steuerfreistellung, sofern die Beteiligung mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals ausmacht (2. Satz des geltenden Art. 48 Abs. 1 Bst. e). Zur Vermeidung von Missbrauch ist jedoch laut Anforderungen der EU die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen an weitere Voraussetzungen zu knüpfen (vgl. obige Ausführungen unter Ziff. 2 und 3).

Unter welchen Voraussetzungen Gewinnanteile nicht mehr als steuerfreier Ertrag qualifizieren, soll in Abs. 3 bis 5 geregelt werden. Der bisherige Ausnahmetatbestand nach Abs. 1 Bst. e Satz 2 wird neu in Abs. 3 Bst. a geregelt, weshalb dieser Satz bei Abs. 1 Bst. e zu streichen ist.

Eine Steuerbefreiung von Gewinnanteilen erfolgt somit nur, wenn kein Ausnahmetatbestand gemäss Abs. 3 bis 5 vorliegt.

Gegenüber der geltenden Regelung soll in dieser Bestimmung zudem „in- und ausländischen“ vor juristischen Personen aus Gründen der Leserlichkeit gestrichen werden; auch an anderen Stellen des Steuergesetzes wird nur die Wendung „juristische Person“ und ohne Zusatz „in- und ausländisch“ verwendet, wenn juristische Personen unabhängig ihrer Ansässigkeit gemeint sind.

Das Rechtsanwaltsbüro Sele Frommelt & Partner führt aus, dass die Regierung am Prinzip der Freistellung von Gewinnen aus Beteiligungen festhalten möchte, und zur Herstellung der Symmetrie der steuerlichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten aufgrund von Beteiligungen vorschläge, die Abzugsfähigkeit von Verlusten zu streichen. Eine solche Regelung lasse ausser Acht, dass realisierte Verluste auf Beteiligungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen, das in der Jahresrechnung verbuchte Ergebnis tatsächlich minderten. Die steuersystematische Hinzurechnung dieser gewinnmindernden Tatsachen zum steuerbaren Gewinn seien daher problematisch und lasse sich nicht damit rechtfertigen, dass im Gegenzug handelsrechtlich verbuchte gewinnerhöhende Beteiligungserträge und Veräusserungsgewinne von der Besteuerung freigestellt würden. Die Freistellung verfolge alleine das Ziel, die steuerliche Mehrbelastung zu beseitigen. Das Rechtsanwaltsbüro führt sodann aus, dass die von der EU als schädlich beurteilte vorbehaltlose Freistellung der Beteiligungserträge und Kapitalgewinne auch dahingehend modifiziert werden könnte, dass die Freistellung von einer steuerlichen Vorbelastung abhängig gemacht werde. Diese Mindestbelastung durch eine ausländische Gewinnsteuer könnte auf die Hälfte des inländischen Steuersatzes festgelegt werden. Schlussfolgernd würde dies bedeuten, dass, sobald eine derartige Vorbelastung bestehe, eine Freistellung von der Besteuerung erfolge. Die steuer-

pflichtige Person hätte nachzuweisen, dass eine solche Vorbelastung bestehe, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handle.

Gewinne und Verluste aus Beteiligungen sind nach den Regeln der EU entweder konsequent nicht steuerwirksam oder konsequent steuerwirksam zu behandeln. Bei der vom Vernehmlassungsteilnehmer angedachten Regelung wären Ausschüttungen, Gewinne und Verluste steuerwirksam zu behandeln. Eine allfällig resultierende wirtschaftliche Doppelbesteuerung müsste über eine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen. Die Regierung hat sich für die nicht steuerwirksame Behandlung entschieden. Dies entspricht der international weit verbreiteten Praxis und ist auch in der Administration einfacher.

Bst. f

Die Steuerbefreiung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen (falls buchhalterisch erfasst) von Beteiligungen an juristischen Personen ist zur Vermeidung von Missbrauch ebenfalls an bestimmte Voraussetzungen zu knüpfen, welche in Abs. 6 geregelt werden.

In dieser Bestimmung wird lediglich „in- und ausländischen“ vor juristischen Personen gestrichen (vgl. Erläuterungen zu Bst. e).

Abs. 2 Bst. b und d

Abs. 1 regelt die steuerfreien Erträge bei unbeschränkt Steuerpflichtigen; Abs. 2 regelt die steuerfreien Erträge für beschränkt Steuerpflichtige. Analog zu Abs. 1 Bst. e und f sind die entsprechenden Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige, d.h. Abs. 2 Bst. b und d, anzupassen.

Abs. 3Bst. a

Die Bestimmung regelt, dass Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen dann nicht zum steuerfreien Ertrag zählen, wenn die Beteiligung mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals beträgt und die Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können. Diese Bestimmung entspricht geltendem Recht und wird neu in Bst. a geregelt (vgl. Ausführungen zu Abs. 1 Bst. e).

Neu wird – analog zu Gewinnanteilen von juristischen Personen – betreffend Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit festgelegt, dass diese dann keinen steuerfreien Ertrag bilden, wenn die leistende juristische Person die Ausschüttung als Aufwand geltend machen kann.

Bst. b

Diese Bestimmung regelt, dass Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen keinen steuerfreien Ertrag bilden, wenn kumulativ die beiden Voraussetzungen gemäss Ziff. 1 und 2 erfüllt sind:

Ziff. 1: Der Gesamtertrag der ausländischen leistenden juristischen Person besteht nachhaltig zu mehr als 50% aus passiven Einkünften, es sei denn, diese Einkünfte werden im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der leistenden juristischen Person erzielt.

Unter die Ausnahmeregelung („die passiven Einkünfte, die aus der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der leistenden juristischen Person erzielt werden“) fallen z.B. Zinserträge aus dem Betrieb einer Bank.

Der Gesamtertrag der ausländischen juristischen Person muss nachhaltig zu mehr als 50% aus passiven Einkünften bestehen, d.h. die Tätigkeit der juristischen Person muss nachhaltig darin bestehen, überwiegend passive Einkünfte zu erzielen. Dies ist der Fall, wenn die Ressourcen (Arbeitskräfte, Kapital) der juristischen Person nachhaltig und überwiegend (mehr als 50%) in der Erzielung von passiven Einkünften eingesetzt werden und die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus der Erzielung von passiven Einkünften stammt. Nachhaltigkeit ist bei Vorliegen von Wiederholungsabsicht gegeben; kurzfristige Tätigkeiten erfüllen somit diese Voraussetzung nicht. Hierbei wird i.d.R. auf einen mehrjährigen Beobachtungszeitraum abzustellen sein.

Welche Einkünfte als passive Einkünfte qualifizieren, ist in Abs. 4 geregelt.

Der Begriff „Gesamtertrag“ wird in Abs. 5 definiert.

Nach Ansicht des Beratungsunternehmens EY ist unklar, ob die von der leistenden ausländischen juristischen Person geforderte Aktivitätsquote von 50% vom Gesamtertrag sowohl von direkt als auch von indirekt gehaltenen Beteiligungen stammen können. Das Beratungsunternehmen EY und die Liechtensteinische Treuhandkammer regen an, die Bestimmung dahingehend zu konkretisieren, dass bei der vorzunehmenden Qualifikation des Anteils an passiven Einkünften am Gesamtertrag auf Einkünfte aus direkten oder indirekten Beteiligungsverhältnisse abgestellt werde.

Es ist jeweils jene Gesellschaft zu beurteilen (überwiegend niedrigbesteuerter passiver Erträge), welche die Ausschüttung tätigt. Erhält die ausschüttende Gesellschaft wiederum Dividenden, so sind diese Dividenden wiederum eine Stufe tiefer nach den gleichen Kriterien zu prüfen. Mit diesem Vorgehen wird sichergestellt, dass bei jeder Ausschüttung die Tätigkeit der leistenden Gesellschaft konkret geprüft wird, d.h. stammen die Gewinne,

die zur Ausschüttung gelangen, nachhaltig und überwiegend aus passiv niedrigbeteuerten Einkünften oder nicht. Die vorgeschlagene Ergänzung „direkt und indirekt“ wird deshalb nicht übernommen.

Ziff. 2: Der Reingewinn der leistenden juristischen Person unterliegt im Ausland direkt oder indirekt einer niedrigen Besteuerung.

Der Begriff „Reingewinn“ wird in Abs. 5 definiert.

Für die Beurteilung, ob eine Niedrigbesteuerung vorliegt, sind sämtliche ausländischen Ertragsteuern zu berücksichtigen, die das Ergebnis direkt oder indirekt belasten. Nebst der Ertragssteuerbelastung der direkt gehaltenen Auslandsgesellschaft (einschliesslich anfallender Quellensteuern zu Lasten der Auslandsgesellschaft) sind im Falle einer Ausschüttung auch die Ertragssteuern der indirekt gehaltenen Beteiligungen einschliesslich allfälliger Quellensteuern zu Lasten der indirekt gehaltenen Beteiligungen zu berücksichtigen (underlying taxes).

In Bst. aa und bb wird sodann umschrieben, wann eine niedrige Besteuerung vorliegt.

Bst. aa: Beteiligungen von weniger als 25% der Stimmen oder des Kapitals bzw. bei Begünstigungen:

Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn der Steuersatz betreffend die Ertragsbesteuerung der ausländischen leistenden juristischen Person weniger als die Hälfte des inländischen Steuersatzes nach Art. 61 beträgt, d.h. somit weniger als 6.25%.

Bst. bb: Beteiligungen von mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals:

Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die effektive Ertragssteuerbelastung weniger als 50% der Ertragssteuerbelastung im vergleichbaren In-

landsfall beträgt. In diesem Fall ist zu ermitteln, wie hoch die Ertragssteuerbelastung der ausländischen leistenden juristischen Person wäre, wenn diese nach den Ertragssteuerbestimmungen des liechtensteinischen Steuergesetzes besteuert würde. Beträgt die ausländische Ertragssteuer weniger als 50% der Ertragssteuer, wie sie bei einer Besteuerung in Liechtenstein anfallen würde, so liegt eine Niedrigbesteuerung im Sinne dieser Bestimmung vor.

Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung führt aus, dass die Berechnung der vergleichbaren Steuerbelastung für alle Beteiligungen ab 25% sehr zeit- und kostenintensiv sei.

Ebenfalls gibt das Rechtsanwaltsbüro Sele Frommelt & Partner zu bedenken, dass die vorgeschlagene Regelung kompliziert sei, indem sie für Beteiligungen von weniger als 25% eine andere Regelung vorsehe als für Beteiligungen von mehr als 25%. Würde die Freistellung bzw. fehlende Freistellung lediglich am landesspezifischen Steuersatz bemessen, unabhängig vom Umfang dieser Beteiligung und dieser Minimalsteuersatz klar festgelegt (z.B. 6.75%), sei die Beurteilung in der Praxis deutlich einfacher.

Ob eine Niedrigbesteuerung vorliegt, soll im Vergleich zur inländischen Steuerbelastung beurteilt werden, was auch international üblich ist. Die Grenze von 25% trägt aber dem Umstand Rechnung, dass vielfach bei Beteiligungen unter 25% der Gesellschafter nicht über die notwendigen Informationen verfügt, um eine Vergleichsrechnung mit der inländischen Steuerbelastung anzustellen. Bei höheren Beteiligungsquoten kann sich der Gesellschafter die notwendigen Informationen beschaffen. Die Beurteilung anhand des nominalen Steuersatzes ist eine Vereinfachung, die nur bei geringeren – konkret 25% - Beteiligungsquoten – akzeptiert werden kann.

Im Folgenden wird auf die Äusserungen in den Stellungnahmen eingegangen, welche sich generell auf Abs. 3 und nicht auf eine bestimmte Ziffer von Abs. 3 beziehen:

Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung und die Liechtensteinische Treuhandkammer bringen vor, dass börsenkotierte Gesellschaften faktisch immer eine aktive wirtschaftliche Tätigkeit hätten und diversen Regulatorien genügen müssten, womit diese als passive Einkünfte ausser Betracht fallen würden. Börsenkotierte Gesellschaften sollten deshalb generell von den geplanten Missbrauchsbestimmungen in Art. 48 ausgenommen werden.

Es trifft sicherlich zu, dass in aller Regel börsenkotierte Unternehmen wirtschaftlich tätig sein werden. Es gibt aber weltweit sehr viele Börsenplätze mit sehr unterschiedlichen Kotierungsvorschriften, weshalb kotierte Unternehmen nicht generell vom Anwendungsbereich dieser Regelung ausgeschlossen werden sollen. Der Nachweis dürfte aber bei kotierten Unternehmen einfach zu erbringen sein, da die notwendigen Informationen öffentlich verfügbar sind.

Das Beratungsunternehmen EY regt an, Erträge von Gesellschaften aus EU/EWR-Staaten sowie der Schweiz von der Missbrauchsbestimmung auszunehmen, wodurch eine administrative Erleichterung geschaffen werden könnte. Das Steuerrecht der EU/EWR Staaten unterliege den BEPS-Vorschriften und dem EU Code of Conduct und verhindere dadurch schädliche Steuerpraktiken bereits auf Stufe der Tochtergesellschaften. Für die Schweiz, welche eine gemeinsame Zollunion mit Liechtenstein bilde, sei eine analoge Betrachtung anzuwenden.

Jede Ausschüttung oder Beteiligungsveräusserung ist anhand der genannten Kriterien konkret zu prüfen. Der generelle Ausschluss einzelner Länder bzw. sämtlicher EU/EWR-Staaten und der Schweiz ist nicht möglich, da die Steuergesetzgebungen der einzelnen Länder zu unterschiedlich sind. Es kann jedoch angemerkt

werden, dass in aller Regel Dividendenzahlungen aus diesen Ländern die Kriterien für die Anwendung des Switch-over nicht erfüllen und es somit nicht zu einer Besteuerung in Liechtenstein kommen wird.

Abs. 4

Dieser Absatz regelt, was unter passiven Einkünften im Sinne von Abs. 3 Bst. b Ziff. 1 zu verstehen ist.

Bst. a

Passive Einkünfte sind Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzvermögen, Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum und Einkünfte aus Finanzierungsleasing.

Das Treuhand- und Beratungsunternehmen Confida bringt vor, dass es sich bei dem in der Vernehmlassungsvorlage verwendeten Begriff „Finanzanlagevermögen“ um eine buchhalterische Grösse handle, welche zu falschen Schlussfolgerungen verleiten könnte. Es empfiehlt deshalb, diesen Begriff näher zu definieren.

Die Bezeichnung „Finanzanlagevermögen“ könnte bei wörtlicher Auslegung dazu führen, dass nur Erträge aus dem langfristigen Finanz(anlage)vermögen (langfristige Finanzanlagen über 1 Jahr) zu beurteilen bzw. relevant wären. Gemeint sind aber Zinsen und sonstige Einkünfte aus sämtlichen finanziellen Vermögenswerten, weshalb in der gegenständlichen Vorlage der Begriff „Finanzvermögen“ anstatt „Finanzanlagevermögen“ verwendet wird.

Bst. b

Passive Einkünfte sind Gewinnanteile aus Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen, deren Erträge zu mehr als 50% aus im Sinne von Abs. 3 Bst. b Ziff. 2 niedrig besteuerten passiven Einkünfte gemäss Bst. a bestehen und sofern diese Einkünfte nicht im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt wurden.

Bst. c

Passive Einkünfte sind zudem Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen, sofern es sich hierbei um Beteiligungen an juristischen Personen im Sinne von Bst. b handelt. D.h. Kapitalgewinne werden gleich beurteilt wie Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen.

Abs. 5

„Gesamtertrag“ im Sinne von Abs. 3 Bst. b Ziff. 1 bedeutet die Summe aller Arten von Erträgen der juristischen Person ohne Berücksichtigung von Aufwendungen und Abzügen.

„Reingewinn“ im Sinne von Abs. 3 Bst. b Ziff. 2 sind sämtliche von juristischen Personen direkt oder indirekt erzielten Einkünfte unter Hinzurechnung der jeweiligen ausländischen Ertragssteuern (Vorbelastung). In einem ersten Schritt sind die Bruttowerte der steuerlich vorbelasteten Einkünfte (Einkünfte vor Steuerbelastung) zu ermitteln. Anhand dieser Werte wird das Ergebnis vor Steuern ermittelt. Anschliessend werden sämtliche steuerlichen Vorbelastungen dem erwähnten Ergebnis vor Steuern gegenübergestellt und es wird die massgebende prozentuale Steuerbelastung ermittelt.

Abs. 6

Die Bestimmung regelt, in welchen Fällen Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation und nicht realisierte Gewinne aus Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen – in Abweichung von Abs. 1 Bst. f und Abs. 2 Bst. d – nicht von der Ertragssteuer befreit sind.

Solche Kapitalgewinne sowie nicht realisierte Wertsteigerungen sind dann nicht von der Ertragssteuer befreit, wenn sie Beteiligungen an ausländischen juristi-

schen Personen betreffen, deren Gewinnanteile gemäss Abs. 3 ebenfalls nicht von der Ertragssteuer befreit würden.

Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung merkt an, dass Kapitalgewinne unter diesem Artikel nicht steuerbar seien, soweit diese als wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert werden könnten, um eine latente Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrates von vornherein auszuschliessen.

Bei wiedereingebrachten Abschreibungen handelt sich um keinen Kapitalgewinn, weshalb die Bestimmung von Abs. 6 keine Anwendung findet. Somit kann es auch nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen.

Abs. 7

Gegenüber der Vernehmlassungsvorlage wird mit Abs. 7 ein neuer Absatz eingefügt. Dieser dient zur Klarstellung, dass die Steuerpflichtigen nachzuweisen haben, dass es sich bei den Gewinnen aus Beteiligungen, Ausschüttungen und Kapitalgewinnen bzw. nicht realisierten Wertsteigerungen im Zusammenhang mit Beteiligungen um steuerfreie Erträge im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. e bis f und Abs. 2 Bst. b bis d handelt. Der Nachweis hat in der Weise zu erfolgen, dass die Steuerpflichtigen zu belegen haben, dass die Voraussetzungen gemäss Abs. 3 bis 6 nicht erfüllt sind. Wird der Nachweis nicht erbracht, sind diese Erträge nicht steuerfrei.

Zu Art. 52 Abs. 6 und 8

Nachdem Verluste auf Beteiligungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden und somit Art. 53 aufgehoben wird, sind Abs. 6 und 8 anzupassen. In diesen Bestimmungen wird nämlich im Zusammenhang mit Umstrukturierungen auf Art. 53 verwiesen.

Zu Art. 53

Es wird auf die Ausführungen zu Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis} verwiesen.

Zu Art. 54**Vorbemerkung**

Im Rahmen der Prüfung der EK-Zinsregelung (EK = Eigenkapital) anerkannte die Code of Conduct Gruppe der EU, dass Liechtenstein in Art. 3 eine allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung sowie in Art. 54 Abs. 3 eine EK-Zins-spezifische Anti-Missbrauchsbestimmung betreffend Darlehen an nahe stehende Personen hat.

Sie kritisierte jedoch das Fehlen weiterer spezifischer Anti-Missbrauchsbestimmungen im Zusammenhang mit dem EK-Zinsabzug bei Transaktionen unter nahe stehenden Personen, bei welchen es zu Missbrauch kommen kann. Sie nannte hier insbesondere folgende Transaktionen:

- a) Geld- und Sacheinlagen von nahe stehenden Personen (Equity contribution in kind or in cash between related parties);
- b) Double-Dipping-Strukturen, bei denen die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Abzüge im Rahmen des EK-Zinsabzuges kombiniert werden (Double dipping structures combining interests deductibility and the ACE);
- c) Erwerb von Betrieben, die von verbundenen Unternehmen gehalten werden (Acquisition of businesses held by associated enterprises);
- d) Neueinstufung von altem Kapital als neues Kapital durch Liquidation und die Gründung eines neuen Unternehmen (Re-categorization of old capital as new capital through liquidation and creation of a new company);
- e) Übertragung von Beteiligungen im Konzern (Intragroup transfer of participations).

Die Regierung hat geprüft, inwieweit die erwähnten Transaktionen im Zusammenhang mit dem EK-Zinsabzug nach den Bestimmungen des liechtensteinischen

Steuergesetzes relevant sind und inwieweit die Aufnahme von weiteren Anti-Missbrauchsbestimmungen erforderlich ist.

Zu Bst. a: Gemäss Art. 54 Abs. 2 Bst. c ist nicht betriebsnotwendiges Vermögen bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals in Abzug zu bringen, womit auf dieses Vermögen kein EK-Zinsabzug gewährt wird. Als nicht betriebsnotwendiges Vermögen gelten gemäss Art. 32a SteV Vermögenswerte, die nicht überwiegend dem tatsächlichen Unternehmensgegenstand dienen, insbesondere Luxus- und Kunstgegenstände, Landreserven sowie übermässige Liquiditätsreserven. Diese Bestimmung (Art. 54 Abs. 2 Bst. c in Verbindung mit Art. 32a SteV) sollte in der Regel ausreichend sein, um Überkapitalisierungen durch die Einlage nicht betriebsnotwendiger Vermögenswerte zu bekämpfen. Dennoch könnte es Fälle geben, die durch Art. 54 Abs. 2 Bst. c nicht vollumfänglich abgedeckt sind, weshalb vorgeschlagen wird, in Abs. 5 Bst. a zusätzlich eine entsprechende Anti-Missbrauchsbestimmung aufzunehmen.

Zu Bst. b: Zur Vermeidung von Missbräuchen bei Double-Dipping-Strukturen, bei denen die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Abzügen im Rahmen des EK-Zinsabzuges kombiniert werden, wird in Abs. 4 eine konkrete Anti-Missbrauchsbestimmung aufgenommen (vgl. Ausführungen zu Abs. 4).

Zu Bst. c: Der Erwerb von Betrieben, die von verbundenen Unternehmen gehalten werden, könnte so strukturiert werden, dass es zu einem zusätzlichen EK-Zinsabzug führt. Dies soll verhindert werden, weshalb eine entsprechende Anti-Missbrauchsbestimmung in Abs. 5 Bst. b aufgenommen wird.

Zu Bst. d: Das liechtensteinische Steuergesetz sieht bei der Ermittlung der massgebenden Basis für den EK-Zinsabzug – im Gegensatz zu EK-Zinsabzugsregeln in anderen Staaten wie Italien und Belgien – keine Unterscheidung zwischen altem

und neuem Kapital vor, weshalb es auch keiner Anti-Missbrauchsbestimmung in diesem Bereich bedarf.

Zu Bst. e: Durch die Übertragung von Beteiligungen von bzw. an nahe stehende Personen kann in gewissen Konstellationen ein höherer EK-Zinsabzug erzielt werden. Dies soll durch eine explizite Anti-Missbrauchsbestimmung verhindert werden (Abs. 5 Bst. c)

Die Regierung schlägt vor, für die von der Code of Conduct Gruppe identifizierten Transaktionen (mit Ausnahme von Bst. d) konkrete Anti-Missbrauchsbestimmungen ins Gesetz aufzunehmen, um den internationalen Standards gerecht zu werden. Es kann aber auch festhalten, dass in der Praxis zum EK-Zinsabzug in diesen Bereichen in der Vergangenheit kein systematischer Missbrauch festgestellt wurde.

Abs. 4

Werden Beteiligungen, welche einen EK-Zinsabzug geltend machen können, mittels Fremdkapital finanziert, können bei der Muttergesellschaft Fremdkapitalzinsen und bei der Tochtergesellschaft ein EK-Zinsabzug steuerlich geltend gemacht werden. In gewissen Konstellationen kann jedoch das für den EK-Zinsabzug qualifizierende Eigenkapital bei der Tochtergesellschaft über dem konsolidierten Eigenkapital (Mutter und Tochter zusammen) liegen. In diesen Fällen werden konsolidiert betrachtet zu hohe Zinsen (Fremd- und Eigenkapital) bzw. ein zu hoher EK-Zinsabzug geltend gemacht. Um dies zu verhindern, müssen alle Beteiligungen, die einen EK-Zinsabzug geltend machen, bei der Muttergesellschaft durch Eigenkapital finanziert sein. Ist dies nicht der Fall, führt dies zu einer steuerwirksamen Aufrechnung bei der Muttergesellschaft.

Die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer stellt die Frage, ob es nicht „Hinzu-rechnung“ statt „Aufrechnung“ heissen müsse. Sollte tatsächlich eine Aufrech-nung erfolgen, so sei weiters nicht klar, was womit aufgerechnet werden solle.

Es erfolgt eine steuerwirksame Aufrechnung (Ertrag). Diese wird berechnet aus:

steuerliches Eigenkapital abzüglich

- eigene Anteile
- Beteiligungen an juristischen Personen, welche einen Eigenkapital-Zinsabzug nach diesem Steuergesetz oder einen diesem in der Wirkung vergleichbaren Abzug geltend machen

= Negativer Saldo x Sollertrag

Mit dieser Berechnung wird sichergestellt, dass Beteiligungen, welche einen Ei-genkapital-Zinsabzug geltend machen, aus Eigenmitteln finanziert sind und somit kein doppelter Abzug (Eigenkapital-Zinsabzug bei der Tochter und Fremdkapital-Zinsabzug bei der Mutter) erfolgt bzw. der Abzug bei der Mutter korrigiert wird.

Die Liechtensteinische Treuhandkammer vertritt die Ansicht, dass eine steuer-wirksame Aufrechnung bei Fremdfinanzierung einer Beteiligung nur dann An-wendung finden sollte, wenn der Hauptzweck der Finanzierung in der Erzielung eines zusätzlichen Eigenkapitalzinsabzugs liege.

Diesem Anliegen kann nicht zugestimmt werden. In einer solchen „double dip“ Konstellation liegt immer ein zu hoher Zinsabzug vor, welcher nicht akzeptiert werden kann.

Die Liechtensteinische Treuhandkammer, das Treuhand- und Beratungsunter-nehmen Confida, das Beratungsunternehmen EY und das Rechtsanwaltsbüro LNR führen aus, dass bis anhin bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals Be-

teiligungen an juristischen Personen abgezogen hätten werden müssen. Dieser Abzug sei vor dem Hintergrund erfolgt, um keine doppelte Entlastung (steuerfreie Erträge und Eigenkapital-Zinsabzug) zu erlangen. Sie fordern sodann, dass, nachdem aufgrund von Art. 48 Erträge aus bestimmten Beteiligungen neu nicht mehr steuerfrei seien, diese Beteiligungen aus steuersystematischen Gründen bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapital nicht mehr in Abzug zu bringen seien.

Die Regierung folgt dieser Forderung nicht, auch wenn das Vorbringen aus rein systematischer Betrachtung teilweise nachvollzogen werden kann. Zunächst hat die Nichtgewährung des Eigenkapital-Zinsabzugs im Umfang der Beteiligung an anderen juristischen Personen das Ziel, Kaskadeneffekte durch mehrfache Gewährung von Eigenkapital-Zinsabzug zu vermeiden, während die Befreiung von Erträgen aus Beteiligungen davon unabhängig der Vermeidung der Doppelbesteuerung dient. Bei der neuen Bestimmung zur Besteuerung von Erträgen aus Beteiligungen an juristischen Personen handelt es sich aber um eine Anti-Missbrauchsbestimmung, die in klar definierten Situationen zum Tragen kommt und den grundsätzlich steuerfreien Ausschüttungsertrag steuerpflichtig macht („switch over“). Bei diesem Ertrag handelt sich jedoch nach wie vor um eine Ausschüttung einer juristischen Person. Dementsprechend ist der zugrundeliegende Beteiligungsbuchwert bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals in Abzug zu bringen und folglich wird der Eigenkapital-Zinsabzug nicht gewährt. Zudem würden bei der Gewährung des Eigenkapitalzinsabzuges zahlreiche Steuerplanungsmöglichkeiten geschaffen, welche wiederum mit weiteren umfangreichen Anti-Missbrauchsbestimmungen zu bekämpfen wären.

Abs. 5

Aufgrund einer nochmaligen Prüfung dieser Bestimmung vor dem Hintergrund der von der EU geforderten Missbrauchsbekämpfung schlägt die Regierung gegenüber der Vernehmlassungsvorlage eine Änderung dahingehend vor, dass dem

Steuerpflichtigen die Beweislast übertragen werden soll. Er hat nachzuweisen, dass diese Transaktionen nicht aus steuerlichen Gründen, sondern aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen erfolgten. Gelingt der Nachweis nicht, werden diese Transaktionen bei der Ermittlung des EK-Zinsabzuges nicht berücksichtigt.

Abs. 6

Der bisherige Abs. 4 wird zu Abs. 6.

Zu Art. 58 Abs. 5

Im geltenden Art. 58 Abs. 5 wird auf Art. 53 verwiesen. Nachdem Art. 53 ersatzlos aufgehoben wird, ist Abs. 5 von Art. 58 entsprechend anzupassen.

Zu Art. 64 Abs. 6

Der letzte Satz dieses Absatzes, welcher vorsieht, dass die Steuerverwaltung die Prüfung der Voraussetzungen betreffend die Einhaltung der PVS-Kriterien an Dritte übertragen kann, soll gestrichen werden. Dies einerseits, weil in der Praxis von dieser Bestimmung nicht Gebrauch gemacht wird, da die Steuerverwaltung die Kontrollen selber durchführt. Andererseits ist es international nicht üblich, dass Kontrollen im Steuerbereich an Dritte übertragen werden.

Zu Art. 96

Der geltende Abs. 1 sieht vor, dass Schenkgeber- und Schenknehmer in der Steuererklärung anzugeben haben, welche Schenkungen sie im Steuerjahr getätigt oder erhalten haben. Der geltende Abs. 2 sieht vor, dass Empfänger von Erbschaften oder Vermächtnissen aus dem Ausland diese ebenfalls in der Steuererklärung anzuzeigen haben. Gemäss Art. 43 SteV hat eine Anzeige dieser Vermögensübergänge ab einem Betrag von CHF 10'000 zu erfolgen.

Früher erlangte die Steuerverwaltung aufgrund der Einantwortungsurkunde, welche ihr vom Landgericht übermittelt worden ist, Kenntnis über die Vermö-

gensübergänge aufgrund von inländischen Erbschaften und Vermächtnissen. Aus Gründen des Datenschutzes übermittelt das Landgericht der Steuerverwaltung die Einantwortungsurkunde nicht mehr. Deshalb sollen die Steuerpflichtigen verpflichtet werden, zur Vermögensplausibilisierung im Rahmen der Steuererklärung anzuzeigen, wenn sie aus inländischen Erbschaften oder Vermächtnissen Vermögenswerte erhalten haben.

Ebenfalls sollen die Steuerpflichtigen neu verpflichtet werden, Zuwendungen von in- und ausländischen Vermögensstrukturen anzuzeigen.

Die Anzeigepflicht all dieser Tatbestände soll neu in Abs. 1 aufgelistet werden. Der bisherige Abs. 3 wird zu Abs. 2.

Art. 111 Abs. 3 Bst. b

Juristische Personen, deren Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung sich im Inland befindet, unterliegen im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 44 ff. und sind ins Steuerregister einzutragen. Die inländische Steuerpflicht dieser im Steuerregister eingetragenen juristischen Personen endet u.a., wenn sie ihren Sitz oder den Ort der Verwaltung ins Ausland verlegen.

Die geltende Bestimmung regelt lediglich die Haftung der Organe der juristischen Personen bzw. der für sie handelnden Personen bei Verlegung des Sitzes der juristischen Person in Gebiete ausserhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes und der Schweiz. Es fehlt jedoch derzeit eine Haftungsregelung, wenn eine juristische Person, die aufgrund ihres Ortes der tatsächlichen Verwaltung im Steuerregister eingetragen ist, den Ort der Verwaltung ins Ausland verlegt.

Ebenso fehlt es an einer Haftungsregelung, wenn ein ausländischer Trust, welcher in Liechtenstein verwaltet wird, den Ort der Verwaltung ins Ausland verlegt.

Diese Bestimmung soll deshalb entsprechend ausgeweitet werden.

Wie bei einer Sitzverlegung ist auch bei einer Verlegung des Ortes der Verwaltung die Haftung des Organs bzw. der für sie handelnden Person auf den Betrag des Reinvermögens der juristischen Person beschränkt. Eine Haftung entfällt, wenn das Organ bzw. die handelnde Person nachweist, dass es die den konkreten Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat. Der Haftende wird demnach von der Haftung befreit, wenn er nachweist, dass er keine Möglichkeit hatte, für den Steueranspruch entsprechende Sicherstellungsmassnahmen anzuordnen. Der Haftende kann auch nicht für Versäumnisse zur Verantwortung gezogen werden, die sich bei seinen Vorgängern bzw. vor seiner Wirkungszeit zugetragen haben.

Übergangsbestimmungen

Die Liechtensteinische Treuhandkammer bringt vor, dass die neuen Bestimmungen zur Freistellung von Dividenden und Kapitalgewinnen, zum Eigenkapitalzinsabzug und zur Abschreibung von Beteiligungen bei den Steuerpflichtigen zu einem erheblichen administrativen Aufwand (Anpassung der Prozesse und Systeme, Informationsbeschaffung etc.) führten. Es wäre deshalb wünschenswert, dass für die Bestimmungen zur Freistellung von Dividenden und Kapitalgewinnen, zum Eigenkapitalzinsabzug und zur Abschreibung von Beteiligungen eine Übergangsfrist vorgesehen werde.

Die Regierung nimmt dieses Anliegen auf und schafft für die Anwendung der Bestimmungen von Art. 48 Abs. 3 Bst. b und Abs. 4 bis 7 eine Übergangsbestimmung bis Ende 2021 für Beteiligungen, welche per Ende 2018 schon vom Steuerpflichtigen gehalten werden, bzw. für Begünstigungen, die per Ende 2018 schon bestehen. Für Beseitigung der Asymmetrie bei Kapitalgewinnen und Verlusten aus Beteiligungen an juristischen Personen soll jedoch keine Übergangsregelung vorgesehen werden.

§ 1 - Übergangsbestimmung zu Art. 48

Wie oben ausgeführt wird mit dieser Bestimmung eine Übergangsregelung für die Anwendung der Bestimmungen von Art. 48 Abs. 3 Bst. b und Abs. 4 bis 7 geschaffen.

§ 2 - Übergangsbestimmung zu Art. 52 Abs. 6 und 8

In diesem Bereich der Unternehmensumstrukturierung wird festgehalten, wie mit noch aufzuholenden Abschreibungen/Wertberichtigungen von betroffenen Beteiligungen umzugehen ist.

§ 3 - Übergangsbestimmung zu Art. 53

Für die bis und mit Steuerjahr 2018 steuerlich geltend gemachten Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen sollen weiterhin die Bestimmungen des bisherigen Art. 53 Anwendung finden.

Die Rechtsanwaltskammer regt an, in dieser Bestimmung auszuführen, dass lediglich Abs. 2 bis 4 von Art. 53 weiterhin Anwendung finden, da die gesetzgeberische Intention offenbar nicht darin liege, den gesamten Art. 53 weiter in Geltung zu belassen.

Dieser Anregung wurde entsprochen und diese Bestimmung wurde entsprechend umformuliert, damit klar zum Ausdruck kommt, welche Regelungen von Art. 53 weiterhin Anwendung finden.

Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung begrüsst den Ansatz, die Asymmetrie in der Behandlung von Kapitalgewinnen und Kapitalverlusten dahingehend aufzulösen, dass Wertverluste steuerlich nicht mehr abzugsfähig sind. Sie vertritt sodann die Auffassung, dass konsequenterweise die Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen zu streichen sei. Während einer kurzen Übergangsfrist könnten ihres Erachtens die wiedereingebrachten Abschreibungen noch der Besteuerung unterliegen. Aus systematischer Sicht und auch wegen der

über die Zeit schwieriger werdenden Herleitung der alten Abschreibungen sollte die Übergangsfrist jedoch kurz gewählt werden und maximal 5 Jahre betragen.

Die Regierung ist der Auffassung, dass die potenzielle steuerwirksame Aufrechnung wiedereingebrachter Abschreibungen zeitlich nicht beschränkt werden soll. Die ursprüngliche Abschreibung/Wertberichtigung hat das steuerbare Ergebnis reduziert und es war dannzumal klar, dass eine Wertaufholung zu einem steuerpflichtigen Ertrag führt.

6. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES

Der gegenständlichen Vorlage stehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen.

7. AUSWIRKUNGEN AUF VERWALTUNGSTÄTIGKEIT UND RESSOURCENEINSAZ

7.1 Neue und veränderte Kernaufgaben

Mit dieser Vorlage werden weder neue Kernaufgaben eingeführt noch bestehende Kernaufgaben verändert.

7.2 Personelle, finanzielle, organisatorische und räumliche Auswirkungen

Die vorgeschlagenen Bestimmungen werden sich insbesondere auf die Prüfung der Steuererklärungen von juristischen Personen auswirken und zu einem Mehraufwand bei der Abteilung juristischen Personen führen. Dies weil bei juristischen Personen mit ausländischen Beteiligungen mehr Unterlagen eingereicht werden müssen, z.B. Jahresrechnungen von ausländischen Tochtergesellschaften, die im Veranlagungsprozess zu prüfen sind.

Diesen Mehraufwand zu quantifizieren ist derzeit nicht möglich, es ist jedoch mit einer zusätzlichen Stelle zu rechnen. Die notwendigen Anpassungen in der IT-Applikation sollten unbedeutend sein.

Die Vorlagen wird zu Mehreinnahmen führen, da neu Erträge aus Beteiligungen bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäss Art. 48 steuerpflichtig werden und Verluste aus Beteiligungen nicht mehr in Abzug gebracht werden können. Wie hoch die Mehreinnahmen sein werden, kann zum heutigen Zeitpunkt jedoch nicht abgeschätzt werden.

Die gegenständliche Vorlage hat keine organisatorischen oder räumlichen Auswirkungen auf die Steuerverwaltung.

II. ANTRAG DER REGIERUNG

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen unterbreitet die Regierung dem Landtag den

Antrag,

der Hohe Landtag wolle diesen Bericht und Antrag zur Kenntnis nehmen und die beiliegende Gesetzesvorlage in Behandlung ziehen.

Genehmigen Sie, sehr geehrter Herr Landtagspräsident, sehr geehrte Frauen und Herren Abgeordnete, den Ausdruck der vorzüglichen Hochachtung.

REGIERUNG DES
FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN



III. REGIERUNGSVORLAGE

Gesetz

vom ...

über die Abänderung des Steuergesetzes

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

I.

Abänderung bisherigen Rechts

Das Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBl. 2010 Nr. 340, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 15 Abs. 2 Bst. n und o

2) Der Erwerbsteuer unterstehen zudem nicht:

- n) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen; beim Geschäftsvermögen gilt dies jedoch nicht für Gewinnanteile bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 48 Abs. 3 bis 5;
- o) Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an juristischen Personen; beim

Geschäftsvermögen gilt dies jedoch nicht für Kapitalgewinne und nicht realisierte Wertsteigerungen bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 48 Abs. 6;

Art. 16 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2, Abs. 3 Einleitungssatz und Abs. 6

2) Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes dürfen abgezogen werden:

b) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a, sofern die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs aufgrund der Jahresrechnung erfolgt, sowie vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b und c:

2. eine angemessene Verzinsung des im Betrieb eingesetzten eigenen Kapitals in Höhe des Sollertrags nach Massgabe von Art. 5; Art. 12 Abs. 3 und Art. 54 Abs. 2 bis 6 gelten entsprechend;

3) Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs dürfen zudem abgezogen werden:

6) Art. 47 Abs. 3 Bst. c^{bis}, i und k sowie Art. 48 Abs. 7, Art. 49 bis 52, 56 und 60 finden entsprechend Anwendung.

Art. 23 Abs. 2 Bst. a und c

2) Eine ordentliche Veranlagung erfolgt:

a) bei Erwerb im Sinne von Art. 6 Abs. 5, sofern der Bruttoerwerb 200 000 Franken oder mehr beträgt; bei Kapitaleistungen nach Art. 6 Abs. 5 Bst. e sowie bei Leistungen nach Art. 6 Abs. 5 Bst. f ist auf den mittels Rentensatz umgerechneten Erwerb (Art. 18 Abs. 6) abzustellen;

- c) bei Erwerb im Sinne von Art. 6 Abs. 5 bis zu einer Höhe des Bruttoerwerbs von 200 000 Franken auf Antrag; vorbehalten bleibt Bst. b.

Art. 27 Abs. 4

4) Die Steuerverwaltung kann den Steuerpflichtigen zur Nachzahlung des von ihm geschuldeten Steuerabzugs an der Quelle verpflichten, wenn:

- a) der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen hat und ein Nachbezug beim ihm nicht möglich ist;
- b) ohne Verschulden des Vergütungsschuldners kein Steuerabzug einbehalten wurde;
- c) der Vergütungsschuldner den Steuerabzug, den er aufgrund der Vorlage einer Bescheinigung nach Art. 26 Abs. 1 oder 2, auf deren Richtigkeit er vertraut hat, nicht einbehalten hat.

Art. 47 Abs. 1 und 3 Bst. c^{bis}

1) Die Ertragssteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Reinertrag. Dieser ist unter Beachtung der nachfolgenden Bestimmungen nach Massgabe der nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht zu erstellenden Jahresrechnung zu ermitteln; Jahresrechnungen gemäss internationalem Rechnungslegungsstandards nach Art. 1139 PGR sind ausgenommen.

3) Der steuerpflichtige Reinertrag besteht vorbehaltlich Abs. 4 und 5 aus der Gesamtheit der um die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gekürzten Erträge. Zu dem steuerpflichtigen Reinertrag gehören insbesondere:

- c^{bis}) realisierte und nicht realisierte Verluste aus Beteiligungen an juristischen Personen;

Art. 48 Abs. 1 Bst. e und f, Abs. 2 Bst. b und d sowie Abs. 3 bis 7

1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:

- e) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen;
- f) Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an juristischen Personen;

2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:

- b) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen;
- d) Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an juristischen Personen;

3) Gewinnanteile und Ausschüttungen zählen abweichend von Abs. 1 Bst. e und e^{bis} sowie Abs. 2 Bst. b und c zum steuerpflichtigen Reinertrag:

- a) bei Beteiligungen von mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals bzw. bei Begünstigungen, wenn die Gewinnanteile bzw. Ausschüttungen von der leistenden juristischen Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können; oder
- b) bei Beteiligungen und Begünstigungen, wenn:
 - 1. der Gesamtertrag der ausländischen leistenden juristischen Person nachhaltig zu mehr als 50% aus passiven Einkünften besteht, es sei denn, diese Einkünfte werden im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der leistenden juristischen Person erzielt; und

2. der Reingewinn der ausländischen leistenden juristischen Person direkt oder indirekt einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Als niedrige Besteuerung gilt:

- aa) bei Beteiligungen von weniger als 25% der Stimmen oder des Kapitals bzw. bei Begünstigungen eine Belastung durch Ertragssteuern mit einem Steuersatz von weniger als der Hälfte des inländischen Steuersatzes nach Art. 61;
- bb) bei Beteiligungen von mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals eine effektive Ertragssteuerbelastung von weniger als 50% der Ertragssteuerbelastung im vergleichbaren Inlandsfall nach den Bestimmungen dieses Gesetzes.

4) Als passive Einkünfte nach Abs. 3 Bst. b Ziff. 1 gelten:

- a) Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzvermögen, Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum und Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
- b) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an bzw. Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen, deren Gesamtertrag zu mehr als 50% aus im Sinne von Abs. 3 Bst. b Ziff. 2 niedrig besteuerten passiven Einkünften nach Bst. a besteht und sofern diese Einkünfte nicht im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt wurden;
- c) Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen, sofern diese die Voraussetzungen nach Bst. b erfüllen.

5) Als Gesamtertrag nach Abs. 3 Bst. b Ziff. 1 gelten sämtliche von der ausländischen juristischen Person erzielten Erträge ohne Berücksichtigung von Auf-

wendungen und Abzügen. Als Reingewinn nach Abs. 3 Bst. b Ziff. 2 gelten sämtliche von juristischen Personen direkt oder indirekt erzielten Einkünfte unter Hinzurechnung der jeweiligen ausländischen Ertragssteuern (Vorbelastung).

6) Kapitalgewinne zählen abweichend von Abs. 1 Bst. f und Abs. 2 Bst. d zum steuerpflichtigen Reinertrag, wenn sie auf die Veräußerung oder Liquidation von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen entfallen, deren Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen entsprechend Abs. 3 Bst. b zum steuerpflichtigen Reinertrag gezählt werden. Dies gilt auch für nicht realisierte Wertsteigerungen.

7) Die Steuerpflichtigen haben bei der Geltendmachung von steuerfreien Erträgen nach Abs. 1 Bst. e bis f und Abs. 2 Bst. b bis d jeweils nachzuweisen, dass die Voraussetzungen nach Abs. 3 bis 6 nicht erfüllt sind.

Art. 52 Abs. 6 und 8

6) Beim übernehmenden Unternehmen bleibt ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert der Anteile an dem übertragenden Unternehmen und dem Übernahmewert der übergegangenen Aktiven und Passiven unberücksichtigt.

8) Bei Anteilseignern des übertragenden Unternehmens, die anlässlich einer Umstrukturierung Anteilseigner des übernehmenden Unternehmens werden, gelten die Anteile an dem übertragenden Unternehmen als zu dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert veräussert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft. In den Fällen des Abs. 1 Bst. d sind die anlässlich der Einbringung erhaltenen Anteile vom Anteilseigner mit dem

bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert des eingebrachten Vermögens zu bewerten.

Art. 53

Aufgehoben

Art. 54 Abs. 4 bis 6

4) Werden Beteiligungen an juristischen Personen, die einen Eigenkapital-Zinsabzug nach den Bestimmungen dieses Gesetzes oder einen diesem in der Wirkung vergleichbaren Abzug geltend machen, mit Fremdkapital finanziert, erfolgt eine steuerwirksame Aufrechnung im Umfang des Sollertrags dieser Fremdfinanzierung, maximal jedoch in der Höhe des von der Beteiligung geltend gemachten Eigenkapital-Zinsabzuges. Die massgebende Fremdfinanzierung ergibt sich durch den Abzug eigener Anteile und Beteiligungen nach Satz 1 vom Eigenkapital nach Abs. 2 Satz 1.

5) Im Falle der folgenden Transaktionen wird der Eigenkapital-Zinsabzug nicht gewährt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Transaktionen nicht aus steuerlichen, sondern aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen erfolgten:

- a) Geld- und Sacheinlagen von nahe stehenden Personen, soweit nicht bereits von Abs. 2 Bst. c erfasst;
- b) Erwerb von Betrieben oder Teilbetrieben, die von verbundenen Unternehmen gehalten werden;
- c) Übertragung von Beteiligungen an nahe stehende oder von nahe stehenden Personen.

6) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung.

Art. 58 Abs. 5

5) Bei einer Reduktion der Beteiligungsquote an einem Gruppenmitglied sind dem steuerpflichtigen Reinertrag derjenigen Gesellschaft, bei welcher die Verlustzurechnung steuerwirksam geworden ist, die zugerechneten und noch nicht ausgeglichenen Verluste dieses Gruppenmitglieds anteilig entsprechend der Reduktion der Beteiligungsquote zuzurechnen. Dies gilt entsprechend für die Reduktion der Beteiligungsquote an einem Gruppenmitglied, dem Verluste zugerechnet wurden.

Art. 64 Abs. 6

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.

Art. 96

Anzeigepflicht

1) In der Steuererklärung sind anzugeben:

- a) vom Schenkgeber und -nehmer: Schenkungen, die sie im Steuerjahr getätigt oder erhalten haben;
- b) vom Empfänger von Erbschaften oder Vermächtnissen: Erbschaften und Vermächtnisse, die er im Steuerjahr erhalten hat;
- c) vom Empfänger von Zuwendungen aus Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten oder besonderen Vermögenswidmungen: die Zuwendungen, die er im Steuerjahr erhalten hat.

2) Die Regierung regelt den Mindestbetrag, ab welchem Schenkungen, Erbschaften, Vermächtnisse oder Zuwendungen anzuzeigen sind.

Art. 111 Abs. 3 Bst. b

3) Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch:

- b) für die Steuerschuld einer juristischen Person oder besonderen Vermögenswidmung ohne Persönlichkeit, die ihren Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung ohne Liquidation in Gebiete ausserhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes und der Schweiz verlegt: deren Organe oder die für sie handelnden Personen bis zum Betrag des Reinvermögens der juristischen Person oder besonderen Vermögenswidmung ohne Persönlichkeit im Zeitpunkt der Verlegung des Sitzes oder Ortes der tatsächlichen Verwaltung. Die Haftung entfällt, wenn die betroffene Person nachweist, dass sie alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat;

II.

Übergangsbestimmungen

§ 1

Übergangsbestimmung zu Art. 48

1) Auf Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen findet Art. 48 Abs. 3 Bst. b und Abs. 4 bis 7 dieses Gesetzes erstmals ab dem Steuerjahr 2022 Anwendung, sofern die Beteiligungen vor dem 1. Januar 2019 erworben worden sind.

2) Auf Ausschüttungen von ausländischen Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit findet Art. 48 Abs. 3 Bst. b und Abs. 4 bis 7 dieses Gesetzes erstmals ab dem Steuerjahr 2022 Anwendung, sofern die Begünstigungen vor dem 1. Januar 2019 bestanden haben.

§ 2

Übergangsbestimmung zu Art. 52 Abs. 6 und 8

1) Wurde auf Anteilen an dem übertragenden Unternehmen in den vorangegangenen Geschäftsjahren eine Abschreibung nach Art. 53 Abs. 1 des bisherigen Rechts vorgenommen und wurde diese noch nicht nach Art. 53 Abs. 2 des bisherigen Rechts wieder aufgeholt, erfolgt in Abweichung von Art. 52 Abs. 6 dieses Gesetzes beim übernehmenden Unternehmen eine steuerwirksame Zuschreibung in maximal der Höhe der noch nicht wieder aufgeholtten Abschreibungen.

2) Wurde auf die Anteile an dem übertragenden Unternehmen in vorangegangenen Geschäftsjahren eine Abschreibung nach Art. 53 Abs. 1 des bisherigen Rechts vorgenommen, die noch nicht nach Art. 53 Abs. 2 des bisherigen Rechts wieder aufgeholt wurde, gelten die Anteile in Abweichung von Art. 52 Abs. 8 dieses Gesetzes als zu ihren Anschaffungskosten veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft.

§ 3

Übergangsbestimmung zu Art. 53

Wurden Abschreibungen oder Wertberichtigungen wegen dauerhafter Wertminderungen auf Beteiligungen an juristischen Personen nach Art. 53 des

bisherigen Rechts steuerwirksam vorgenommen und bestehen die Gründe für die dauerhafte Wertminderung nach Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht mehr, so findet Art. 53 des bisherigen Rechts mit der Massgabe weiterhin Anwendung, dass:

- a) bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 53 Abs. 2 des bisherigen Rechts eine steuerwirksame Zuschreibung zu erfolgen hat;
- b) bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 53 Abs. 3 des bisherigen Rechts eine Besteuerung der noch nicht aufgeholtten Abschreibungen zu erfolgen hat.

III.

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Kundmachung in Kraft und gilt erstmals für die Veranlagung des Steuerjahres 2019.