
Liechtensteinisches Steuerrecht

MARXER & PARTNER

RECHTSANWÄLTE

Sonderdruck
14. – 20. Kapitel "Steuerrecht"
aus Marxer & Partner [Hrsg.]
Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht
Wien: Manz, 2021.
ISBN 978-3-214-02575-5

Stand der Bearbeitung: 01. Jänner 2021

Übersicht

Rz

14. Kapitel

I.	Einleitung	14.1
II.	Rechtsquellen	14.3
	A. Liechtensteinische Rechtsvorschriften	14.5
	B. Schweizerische Rechtsvorschriften	14.8
	C. Doppelbesteuerungsabkommen	14.10
	D. Automatischer Informationsaustausch und FATCA	14.12

15. Kapitel

I.	Persönliche Steuerpflicht	15.1
II.	Sachliche Steuerpflicht und Steuersatz	15.3
III.	Eigenkapital-Zinsabzug	15.14
IV.	Besteuerung als Privatvermögensstruktur	15.22
V.	Besteuerung von Trusts	15.29
VI.	Gründungsabgabe	15.30
VII.	Abgabe auf Versicherungsprämien	15.33

16. Kapitel

I.	Erwerbs- und Vermögensbesteuerung	16.1
II.	Gegenstand der Erwerbssteuer	16.4
III.	Haushaltsbesteuerung	16.6
IV.	Gegenstand der Vermögenssteuer	16.7

V.	Trusts oder Stiftungen mit in Liechtenstein ansässigen Gründern oder Begünstigten	16.9
VI.	Berechnung der Steuer	16.16
VII.	Keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer	16.19
VIII.	Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung)	16.20

17. Kapitel

I.	Grundlagen und MWST-Satz	17.1
II.	Steuerpflicht	17.11
III.	Zuständigkeiten	17.20

18.. Kapitel

I.	Grundlagen	18.1
II.	Emissionsabgabe	18.4
III.	Umsatzabgabe	18.9
IV.	Abgabe auf Versicherungsprämien	18.20

19. Kapitel

I.	Straftatbestände	19.1
II.	Steuerhinterziehung	19.3
III.	Steuerbetrug	19.6
IV.	Selbstanzeige und Verantwortlichkeit	19.7

20. Kapitel

I.	Grundlagen	20.1
II.	Rechtshilfe in Fiskalsachen	20.5
	A. Allgemeines	20.5
	B. Aufhebung des Fiskalvorbehalts	20.9
	C. Schengen-Assoziation	20.12
	D. EU-Betrugsbekämpfungsabkommen	20.17
	E. Weitere bi- und multilaterale Vereinbarungen betreffend Rechtshilfe	20.18
	F. Amtshilfe in Fiskalsachen	20.20
	G. Aufhebung der Zinsbesteuerungsrichtlinie und Revision der Amtshilferichtlinie	20.22
	H. Übereinkommen des Europarates und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	20.24
	I. Informationsaustausch auf Ersuchen	20.27
	J. Automatischer Informationsaustausch	20.32
	K. Spontaner Informationsaustausch	20.37

14. Kapitel

Allgemeines zum Steuerrecht

I. Einleitung

- 14.1** Das liechtensteinische Steuerrecht wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2011 einer Totalrevision unterzogen. Insb die Besteuerung von juristischen Personen hat sich mit dem neuen Steuergesetz grundlegend geändert. So wurde für juristische Personen ein einheitlicher Steuersatz von 12,5% eingeführt und die Kapitalsteuer sowie die Couponsteuer auf Ausschüttungen wurden abgeschafft.
- 14.2** Zu beachten ist weiterhin, dass auf Grund des 1924 in Kraft getretenen Zollvertrags und späterer staatsvertraglicher Normen in Liechtenstein das gesamte schweizerische **Zollrecht** und verschiedene steuerrechtliche Vorschriften für unmittelbar anwendbar erklärt wurden, einschließlich der Normen über die schweizerischen Stempelabgaben. Am 1.1.1995 wurden schließlich auf Grund eines Staatsvertrags mit der Schweiz die parallel zur Schweiz erfolgende Einführung der Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein, die Übernahme der materiellen schweizerischen Vorschriften über die Mehrwertsteuer in das liechtensteinische Recht sowie deren paralleler Vollzug auf Verwaltungsebene vereinbart. Daher entspricht das liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz im Wesentlichen dem schweizerischen Recht.

II. Rechtsquellen

- 14.3** Das liechtensteinische Steuerrecht beruht teils auf liechtensteinischen Normen, teils auf schweizerischen Erlassen, die aufgrund bilateraler Übereinkommen in Liechtenstein direkt anwendbar sind. Die unmittelbar anwendbaren schweizerischen Steuernormen werden regelmäßig in entsprechenden Kundmachungen publiziert. Das EWR-Abkommen klammert Steuern und Zölle aus, weshalb europäisches Primär- und Sekundärrecht in Zoll- und Steuersachen in Liechtenstein nicht gilt. Die Website

der Steuerverwaltung²³⁸ enthält eine Vielzahl von Wegleitungen, Formularen, Rundschreiben und Merkblättern.

- 14.4** Zuständige Steuerbehörde auf Landesebene ist die liechtensteinische **Steuerverwaltung**. Gegen die Steuerveranlagung und andere Verfügungen der Steuerverwaltung kann gem Art 116 SteG binnen 30 Tagen ab Zustellung **Einsprache** bei der Steuerverwaltung erhoben werden, und gegen die Einsprache-Entscheidung der Steuerverwaltung besteht das Rechtsmittel der **Beschwerde** an die Landessteuerkommission. Entscheidungen der Landessteuerkommission können mit **Verwaltungsbeschwerde** an den Verwaltungsgerichtshof angefochten werden, wobei auch der Steuerverwaltung die Kompetenz zur Beschwerdeerhebung zusteht.

A. Liechtensteinische Rechtsvorschriften

- 14.5** Von zentraler Bedeutung ist das Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) und die dazu ergangene Verordnung vom 21. Dezember 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteV).
- 14.6** Das Gesetz vom 22. Oktober 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie die Verordnung vom 15. Dezember 2009 zum Gesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTV) übernehmen auf Grund des genannten MWST-Staatsvertrags mit der Schweiz die materiellen schweizerischen Vorschriften und regeln deren parallelen Vollzug auf Verwaltungsebene.
- 14.7** Am Ende jeden Jahres wird ein Finanzgesetz für das kommende Kalenderjahr erlassen. In ihm wird ua der Sollertrag gem Art 5 des Steuergesetzes festgelegt. Der Sollertrag hat einen wesentlichen Einfluss sowohl auf die Besteuerung von natürlichen, als auch juristischen Personen: Einerseits untersteht der Sollertrag des inländischen, steuerpflichtigen Vermögen bei natürlichen Personen der Erwerbssteuer, dh es wird ein Ertrag in der Höhe des Sollertrags fingiert und besteuert (Art 14 Abs 2 Bst I SteG). Andererseits wird bei der Besteuerung von juristischen Personen

²³⁸ www.stv.llv.li.

eine Verzinsung des im Betrieb eingesetzten eigenen Kapitals in Höhe des Sollertrags bei dem steuerbaren Ertrag abgezogen (Art 16 Abs 2 Bst b Ziff 2 SteG).

B. Schweizerische Rechtsvorschriften

- 14.8** Im liechtensteinischen Landesgesetzblatt werden mindestens zweimal jährlich sämtliche schweizerische Steuervorschriften verzeichnet, welche auf Grund bestimmter bilateraler Verträge zwischen Liechtenstein und der Schweiz (zB Zollvertrag, Währungsvertrag, Vereinbarung über die Stempelabgaben) im Fürstentum Liechtenstein unmittelbar anwendbar sind. So gelten in Liechtenstein bspw die schweizerischen Normen zur Tabakbesteuerung, zur Getränkesteuer, zur Automobilsteuer und zur Mineralölsteuer. Auch das Bundesgesetz über die Stempelabgaben findet in Liechtenstein Anwendung. Informationen über die direkt anwendbaren schweizerischen Steuervorschriften geben die Websites der liechtensteinischen Steuerverwaltung²³⁹ und der Eidgenössischen Steuerverwaltung²⁴⁰.
- 14.9** Daneben ist das materielle und formelle Zollrecht der Schweiz, vor allem das Zollgesetz (ZG) vom 18. März 2005 samt Durchführungsverordnungen in Liechtenstein unmittelbar anwendbar. Die liechtensteinisch-österreichische Grenze wird von der **Eidgenössischen Zollverwaltung**²⁴¹ bewacht, die auch die zollamtlichen Import-, Export- und Transitabfertigungen durchführt. Aufgrund der EWR-Mitgliedschaft Liechtensteins und der Nichtmitgliedschaft der Schweiz ergeben sich in EWR-spezifischen Agenden, zB Ursprungswesen, bisweilen Abweichungen. Anwendbar ist diesbezüglich das Gesetz vom 22. März 1995 über das Zollwesen samt Durchführungsverordnungen.

²³⁹ www.stv.llv.li.

²⁴⁰ www.estv.admin.ch.

²⁴¹ www.ezv.admin.ch.

C. Doppelbesteuerungsabkommen

- 14.10** Liechtenstein hat bisher mit folgenden Staaten in Kraft stehende Doppelbesteuerungsabkommen: Schweiz, Österreich, Deutschland, Litauen, Luxemburg, Großbritannien, Island, Tschechische Republik, Ungarn, Singapur, Andorra, Hongkong, San Marino, Monaco, Uruguay, Malta, Guernsey, Georgien, Vereinigte Arabische Emirate und Jersey. Weitere Doppelbesteuerungsabkommen mit Bahrain, Italien und den Niederlanden wurden paraphiert, sind aber noch nicht in Kraft.
- 14.11** Die Europäische Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG²⁴², welche die Besteuerung von Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen regelt und in diesem Bereich eine **Doppelbesteuerung** vermeidet, sowie die Europäische Zins- und Lizenzrichtlinie 2003/49/EG²⁴³, welche dasselbe in Bezug auf Zins- und Lizenzzahlungen bewirkt, sind auf Liechtenstein trotz der EWR-Mitgliedschaft bisher leider nicht anwendbar.

D. Automatischer Informationsaustausch und FATCA

- 14.12** Die Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf der Basis des durch die OECD entwickelten internationalen Meldestandards erfolgte im AIA-Gesetz und der AIA-Verordnung. Mit den EU-Mitgliedsstaaten wurde die Umsetzung des **AIA** im Rahmen des Beitritts zum Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (in Kraft in Liechtenstein per 1.12.2016) vereinbart. Mit Staaten außerhalb der EU wird der AIA über die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (in Kraft in Liechtenstein per 1.12.2016) umgesetzt.

²⁴² Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 1990/225, 6.

²⁴³ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 2003/157, 49.

14.13 Mit den USA hat Liechtenstein am 16.5.2014 ein **FATCA-Abkommen**²⁴⁴ nach dem Modell 1 unterzeichnet (in Kraft per 22.1.2015). Unter dem Modell 1 Abkommen erstatten die Finanzinstitute Meldungen über Konten von US-Personen an die liechtensteinische Steuerverwaltung, welche diese Informationen an die US-Steuerbehörde (IRS) weiterleitet. Umgesetzt wurde das FATCA-Abkommen in Liechtenstein im FATCA-Gesetz²⁴⁵.

Literatur:

Hosp/Langer, Steuerstandort Liechtenstein. Das neue Steuerrecht mit Doppelbesteuerungs- und Informationsabkommen (2011); *Meyer* (Hrsg), Die Steuergesetze des Fürstentums Liechtenstein. Sammlung praxisrelevanter Steuererlasse⁵ (2021); *Roth*, Grundriss des liechtensteinischen Steuerrechts (2011); *Summer/Inetas*, Liechtenstein, in *Riches* (Hrsg), The Private Wealth and Private Client Review⁹ (2020) 261.

²⁴⁴ Abkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen.

²⁴⁵ Gesetz vom 4. Dezember 2014 über die Umsetzung des FATCA-Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und den Vereinigten Staaten von Amerika.

15. Kapitel

Besteuerung juristischer Personen

I. Persönliche Steuerpflicht

- 15.1** Juristische Personen sind mit ihren gesamten Erträgen **unbeschränkt steuerpflichtig**, wenn sich ihr Sitz oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet (Art 44 Abs 1 SteG).
- 15.2** Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland haben, sowie besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit (dh insb Trusts) sind mit ihren inländischen Erträgen **beschränkt steuerpflichtig**. Als inländische Erträge gelten die Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke, die Miet- und Pächterträge aus im Inland gelegenen Grundstücken, der steuerpflichtige Reinertrag der im Inland gelegenen Betriebsstätten und die Erträge aus Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats- oder Stiftungsratsmitglied oder Mitglied ähnlicher Organe von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland (Art 44 Abs 2, 3 SteG).

II. Sachliche Steuerpflicht und Steuersatz

- 15.3** Die **Ertragssteuer** beträgt 12,5% des steuerpflichtigen Reinertrags (Art 61 SteG). Dieser ist nach Maßgabe der nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht zu erstellenden Jahresrechnung zu ermitteln, wobei jedoch zwingend verschiedene Anpassungen vorzunehmen sind. So wird zB der Steueraufwand für die Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags wieder dem handelsrechtlichen Reinertrag zugeschlagen (Art 47 Abs 3 Bst f SteG).
- 15.4** Nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen ua Erträge aus ausländischen Betriebsstätten, Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken, inländische Grundstücksgewinne, soweit diese im Inland der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, Kapitalgewinne aus der Veräußerung von ausländischen Grundstücken, Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen

an juristischen Personen, Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an juristischen Personen sowie Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten, und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit (Art 48 SteG).

- 15.5** Im Allgemeinen sind **Gewinnanteile** (Dividenden) und **Kapitalgewinne** aus dem Verkauf von Beteiligungen an juristischen Personen steuerfrei. Folglich sind nicht nur Erträge und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an großteils oder hundertprozentig kontrollierten Tochtergesellschaften, sondern auch Erträge und Veräußerungsgewinne aus Aktien, die als Teil eines Wertpapierportfolios gehalten werden, grundsätzlich steuerfrei.
- 15.6** Im Jahr 2016 wurde jedoch eine Reihe von Maßnahmen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts ins liechtensteinische Steuergesetz aufgenommen. Seither zählen Gewinnanteile und Ausschüttungen bei Beteiligungen von mindestens 25 % der Stimmen oder des Kapitals bzw bei Begünstigungen zum steuerpflichtigen Reinertrag, wenn die Gewinnanteile bzw Ausschüttungen von der leistenden juristischen Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können (Art 48 Abs 3 Bst a SteG). Wenn ein liechtensteinisches Unternehmen Dividendenerträge erhält, die im Land, in dem die Dividende deklariert wurde, als steuerlich abzugsfähige Zinszahlung eingestuft werden, ist Liechtenstein somit gezwungen, die Dividende zu besteuern, sofern die Beteiligungsschwelle von 25 % erreicht wird.
- 15.7** Darüber hinaus wurde das liechtensteinische Steuergesetz mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2019 um weitere **Missbrauchsbestimmungen** ergänzt. Um die bis dahin geltende asymmetrische Behandlung von (steuerfreien) Gewinnen und steuerlich abzugsfähigen Verlusten zu beenden, sind realisierte und nicht realisierte Verluste aus Beteiligungen an juristischen Personen seit 2019 nicht mehr steuerlich abzugsfähig (Art 47 Abs 3, Bst c/bis SteG).
- 15.8** Außerdem wurde eine weitere Missbrauchsbestimmung eingeführt, um sicherzustellen, dass Einkünfte aus einer Beteiligung

an einer ausländischen juristischen Person, die überwiegend passive Einkünfte generiert und in ihrem Heimatstaat einer niedrigen (oder keiner) Besteuerung unterliegt, in Liechtenstein zusätzlich besteuert wird.

15.9 Aufgrund dieser Missbrauchsbestimmung zählen Gewinnanteile und Ausschüttungen abweichend von der generellen Steuerbefreiung zum steuerpflichtigen Reinertrag, 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 (Art 48 Abs 3 Bst b SteG).

15.10 Als **niedrige Besteuerung** gilt:

1. 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 (dh weniger als 6,25%);
2. 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.

15.11 Als **passive Einkünfte** im Sinne dieser Missbrauchsbestimmung gelten:

1. Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzvermögen, Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum und Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
2. Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an bzw Ausschüttungen von ausländischen juristischen Personen, deren Gesamtertrag zu mehr als 50 % aus niedrig besteuerten passiven Einkünften besteht und sofern diese Einkünfte nicht im Rahmen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt wurden;

3. Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation sowie nicht realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen, sofern diese die Voraussetzungen nach b) erfüllen.

15.12 Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen zählen abweichend von der grundsätzlichen Steuerbefreiung zum steuerpflichtigen Reinertrag, wenn sie auf die Veräußerung oder Liquidation von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen entfallen, deren Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen entsprechend der genannten Missbrauchsbestimmung zum steuerpflichtigen Reinertrag gezählt werden. Dies gilt auch für nicht realisierte Wertsteigerungen (Art 48 Abs 6 SteG).

15.13 Die Steuerpflichtigen haben bei der Geltendmachung von steuerfreien Erträgen jeweils nachzuweisen, dass die genannten Missbrauchsbestimmungen nicht zur Anwendung kommen (Art 48 Abs 7 SteG).

III. Eigenkapital-Zinsabzug

15.14 Um die Gleichbehandlung von **Fremdkapital** und **Eigenkapital** sicherzustellen, wurde mit dem neuen Steuergesetz ein Eigenkapital-Zinsabzug eingeführt, der derzeit bei 4% des modifizierten Eigenkapitals als angenommenen Aufwand liegt.

15.15 Das modifizierte Eigenkapital wird berechnet, indem folgende Positionen vom einbezahlten Grund-, Stamm- oder Anteilskapital plus eigenes Vermögen darstellende Reserven abgezogen werden (Art 54 SteG; Art 32 SteV):

1. eigene Anteile;
2. Beteiligungen an juristischen Personen;
3. nicht betriebsnotwendiges Vermögen (Vermögen, das nicht überwiegend dem Unternehmensgegenstand dient, berechnet nach Art 32a SteV);
4. 6% aller Vermögenswerte unter Ausschluss von a) – c).

15.16 Der Grund für den Abzug von gehaltenen Beteiligungen gem b) besteht darin, dass Beteiligungen grundsätzlich steuerfreie Erträge und Kapitalgewinne generieren und daher nicht dazu

verwendet werden können, um einen Eigenkapital-Zinsabzug zu begründen. Der Grund für den Ausschluss des nicht betriebsnotwendigen Vermögens gem c) besteht darin, dass nur für den Geschäftsbetrieb notwendiges Vermögen mit dem Eigenkapital-Zinsabzug fiktiv verzinst werden soll. Der Abzug von 6% aller Vermögenswerte unter Ausschluss von a) – c) gem d) führt in der Praxis dazu, dass sich die Bedeutung des Eigenkapital-Zinsabzugs bei einer stark fremdfinanzierten Bilanz deutlich reduziert.

- 15.17** Vom Eigenkapital-Zinsabzug ist bei Forderungen gegenüber Anteilseignern, Errichtern und Begünstigten sowie diesen nahestehenden Personen, welche unter dem Eigenkapital-Zinssatz verzinst sind, die Differenz der tatsächlichen Verzinsung zur Verzinsung zum Eigenkapital-Zinssatz in Abzug zu bringen. Kein Abzug ist jedoch vorzunehmen, sofern die Forderungen aus der operativen Haupttätigkeit der juristischen Person stammen. (Art 54 Abs 3 SteG).
- 15.18** Eigenkapitalzuführungen des laufenden Jahres durch Einlagen und Eigenkapitalreduktionen des laufenden Jahres durch Kapitalherabsetzungen und -rückzahlungen sowie durch offene Ausschüttungen sind bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals zeitanteilig zu berücksichtigen, wobei Zu- und Abgänge eines Quartals jeweils zusammenzufassen sind und als in der Mitte des Quartals entstanden gelten (Art 32 Abs 4 SteV). Der für die Berechnung des Eigenkapital-Zinsabzugs maßgebliche Durchschnitt des modifizierten Eigenkapitals wird auf Quartalsbasis ermittelt. Zu beachten ist, dass dabei Zu- und Abgänge eines Quartals jeweils zusammenzufassen sind und als in der Mitte des Quartals entstanden gelten. Die Steuerverwaltung kann in besonderen Fällen insb bei Beteiligungen an juristischen Personen und nicht betriebsnotwendigen Vermögenswerten eine genauere Durchschnittsermittlung verlangen (Art 32 Abs 5 SteV).
- 15.19** Dementsprechend sollte der zeitliche Ablauf der zuvor genannten Transaktionen jeweils genau im Voraus geplant werden. Beispielsweise sind **Kapitaleinlagen** in der ersten Quartalshälfte ungünstig, da der Eigenkapital-Zinsabzug auf das erhöhte Kapital erst ab Quartalsmitte zusteht.

- 15.20** Der Effekt des Eigenkapital-Zinsabzugs hängt von der Eigenkapitalrendite der steuerpflichtigen juristischen Person ab. Bei einer Eigenkapitalausstattung von 100% reduziert sich der effektive Eigenkapital-Zinsabzug von 4% auf 3,76% der Bilanzsumme wegen des Abzugs von 6 % aller Vermögenswerte ($100\% - 6\% = 94\%$; $94\% \times 4\% = 3,76\%$). Bei einer zu 50% fremdfinanzierten Bilanzsumme reduziert sich der effektive Eigenkapital-Zinsabzug wegen des Abzugs von 6% der Vermögenswerte auf 1.76% der Bilanzsumme ($50\% \text{ EK} - 6\% \text{ von } 100\% = 44\% \times 4\% = 1,76\%$).
- 15.21** Die nachstehende Tabelle zeigt die Auswirkungen des Eigenkapital-Zinsabzugs unter der Annahme einer 100%igen Eigenkapitalfinanzierung für verschiedene **ROE-Szenarien** und das daraus resultierende Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT). Es ist klar ersichtlich, dass der Eigenkapital-Zinsabzug zu einer erheblichen Verringerung des effektiven Steuersatzes führen kann. Offensichtlich ist der Effekt umso höher, je näher der ROE am effektiven Eigenkapital-Zinsabzug von 3,76 Prozent liegt. Selbst bei einem hochprofitablen Unternehmen, das einen ROE von 20% erzielt, führt der Eigenkapital-Zinsabzug bei 100% EK-Finanzierung zu einer Verringerung des effektiven Steuersatzes von 12,5% auf 10,15%.

SZENARIEN	1	2	3	4	5
ROE	3,76%	5%	10%	15%	20%
Eigenkapital (vor dem 6% Abzug)	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Eigenkapital (nach dem 6% Abzug)	940.000	940.000	940.000	940.000	940.000
EBIT (auf Basis ROE)	37.600	50.000	100.000	150.000	200.000
Eigenkapital- Zinsabzug (4%)	37.600	37.600	37.600	37.600	37.600

Gewinn vor Steuern	0	12.400	62.400	112.400	162.400
12.5% Erwerbssteuer	0	1.550	7.800	14.050	20.300
Effektiver Steuersatz	0	3,10%	7,80%	9,37%	10,15%

IV. Besteuerung als Privatvermögensstruktur

- 15.22** Als Alternative zur regulären Unternehmensbesteuerung hat der liechtensteinische Gesetzgeber, inspiriert von der Luxemburger **Privaten Vermögensverwaltungsgesellschaft** (Société de Gestion de Patrimoine Familial, SPF), ein neues Steuerregime für juristische Personen geschaffen, die nur mit der Verwaltung ihres eigenen Vermögens befasst sind und keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Eine Privatvermögensstruktur (PVS) unterliegt nur der jährlichen Ertragssteuer von CHF 1.800, ohne dass Steuererklärungen eingereicht werden müssen. Die Besteuerung als PVS wurde am 15.2.2011 von der EFTA-Überwachungsbehörde als mit dem europäischen Wettbewerbsrecht vereinbar anerkannt.
- 15.23** Das Hauptmerkmal im Hinblick auf das **Steuerprivileg** ist die mangelnde wirtschaftliche Tätigkeit. Art 64 Abs 1 Bst a SteG verdeutlicht mit Bezug auf das Vermögensverwaltungsgesetz, was nicht als wirtschaftliche Tätigkeit gilt. Dazu gehören der Erwerb, der Besitz, die Verwaltung und der Verkauf von übertragbaren Wertpapieren wie Anleihen, Aktien, Geldmarktinstrumenten, Anteilen an Investmentunternehmen und Derivaten.
- 15.24** Ebenso ist der Kauf, das Halten und der Verkauf von Edelmetallen, Kunstwerken und ähnlichen Vermögenswerten grundsätzlich möglich. Die EFTA-Überwachungsbehörde weist jedoch in ihrer Entscheidung über die Genehmigung der Bestimmungen über die PVS darauf hin, dass Wertpapiergeschäfte, wenn sie "im Rahmen eines kommerziellen Aktienhandels" getätigt werden, eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Ein regelmäßiger und aktiver Handel mit Wertpapieren (und anderen

Vermögenswerten) ist daher für eine PVS nicht zulässig, es sei denn, Entscheidungen werden an einen unabhängigen Vermögensverwalter delegiert. Der Kauf und Verkauf von Wertpapieren im Rahmen einer langfristigen Anlagestrategie ist jedoch in jedem Fall erlaubt.

- 15.25** Da die bloße Ausübung des Eigentumsrechts und die Gewährung von Vorteilen durch die Gesellschaft an seine Anteilseigner oder Begünstigten nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden, stellt das Halten einer Immobilie keine geschäftliche Tätigkeit dar, solange die Immobilie von der PVS oder ihren Anteilseignern und Begünstigten genutzt und keine Miete verlangt wird.
- 15.26** Wenn eine PVS Anteile an einer **Tochtergesellschaft** hält, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, dürfen weder die PVS noch ihre Anteilseigner oder Begünstigten direkte oder indirekte Kontrolle über die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft ausüben. Andernfalls wird die PVS selbst als wirtschaftlich aktiv betrachtet und verliert ihren Status als PVS.
- 15.27** Beim Vergleich der regulären Besteuerung mit der PVS-Besteuerung stellt sich heraus, dass die Steuerbelastung bei rein vermögensverwaltenden juristischen Personen in einigen Fällen nur geringfügig differiert, da selbst bei regulärer Besteuerung die Einnahmen aus der Verwaltung der eigenen Vermögenswerte der juristischen Person grundsätzlich ohnehin steuerbefreit sind. Die folgende Tabelle zeigt, wo die **PVS-Besteuerung** Vorteile gegenüber der regulären Besteuerung hat:

Investment	Gewinne	Reguläre Besteuerung (12,5% Erwerbssteuer)	Möglicher PVS-Vorteil
Aktien	Dividenden	Steuerfrei (vorbehaltlich der Missbrauchsbestimmungen des Art 48 Abs 3 SteG)	–
	Realisierte Kapitalgewinne	Steuerfrei (vorbehaltlich der Missbrauchsbestimmungen des Art 48 Abs 3 SteG)	–
Anleihen	Zinserträge	Steuerbar, falls der Nettogewinn den 4%igen Eigenkapital-Zinsabzug übersteigt	Ja
	Realisierte Kapitalgewinne	Steuerbar, falls der Nettogewinn den 4%igen Eigenkapital-Zinsabzug übersteigt	Ja
Rohstoffe (physisch, zB Gold in einem Safe)	Realisierte Kapitalgewinne	Steuerbar, falls der Nettogewinn den 4%igen Eigenkapital-Zinsabzug übersteigt	Ja
Immobilien (außerhalb Liechtenstein)	Miete	Steuerfrei	–
	Realisierte Kapitalgewinne	Steuerfrei	–
Derivate	Alle Einkünfte	Steuerbar, falls der Nettogewinn den 4%igen Eigenkapital-Zinsabzug übersteigt	Ja
Investmentfonds	Als transparent behandelt; Investitionen werden so behandelt, als ob sie direkt von der juristischen Person gehalten würden. ²⁴⁶		Ja (ausgenommen reine Aktien- oder Immobilienfonds)

²⁴⁶ Vgl im Detail das Merkblatt der Steuerverwaltung über von juristischen Personen gehaltene Fondsanteile.

- 15.28** Die Tabelle zeigt, dass eine liechtensteinische juristische Person, die als PVS besteuert wird, keinen steuerlichen Vorteil gegenüber einer regulär besteuerten Gesellschaft genießt, wenn sie nur Anteile oder Immobilien außerhalb von Liechtenstein hält. Der Grund dafür ist, dass selbst bei regulärer Besteuerung von diesen Anlageklassen generierte Einkünfte oder Kapitalgewinne im Allgemeinen sowieso steuerfrei sind (vorbehaltlich der Missbrauchsbestimmungen gem Art 48 Abs 3 SteG). Ob die Besteuerung als Privatvermögensstruktur der regulären Besteuerung vorzuziehen ist, hängt bei den anderen Anlageklassen vor allem davon ab, ob die Anlageklassen mehr als den bei regulärer Besteuerung geltenden Eigenkapital-Zinsabzug erwirtschaften.

V. Besteuerung von Trusts

- 15.29** Besondere **Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit** (einschließlich Trusts), die nach inländischem Recht errichtet wurden oder deren Ort der tatsächlichen Verwaltung sich im Inland befindet, unterliegen derzeit einer jährlichen Steuer von CHF 1.800. Es findet keine Veranlagung statt (Art 65 SteG).

VI. Gründungsabgabe

- 15.30** Bei der Gründung, Errichtung, Sitzverlegung ins Inland oder Erhöhung des Kapitals von juristischen Personen wird gem Art 66 SteG, sofern die **Emissionsabgabe** nach schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet, eine Gründungsabgabe in Höhe von 1 % des Kapitals bei Anwendung einer generellen Freigrenze von CHF 1 Mio erhoben. Die Gründungsabgabe ermäßigt sich für das CHF 5 Mio übersteigende Kapital auf 0,5 % und für das CHF 10 Mio übersteigende Kapital auf 0,3 %. Maßgebend ist jeweils das statutarisch bestimmte Kapital. Im Unterschied zur Emissionsabgabe nach schweizerischem Recht, wird die Gründungsabgabe somit nicht auf unentgeltliche Gesellschafterzuschüsse erhoben.
- 15.31** Die Gründungsabgabe wird auch erhoben bei der Handänderung von Beteiligungsrechten an juristischen Personen, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sind.

- 15.32** Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit entrichten eine Gründungsabgabe in Höhe von 2 ‰ des Kapitals nach Abs 1, mindestens aber CHF 200.

VII. Abgabe auf Versicherungsprämien

- 15.33** Auf Versicherungsprämien wird, sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet, gem Art 67ff SteG eine Abgabe nach dem liechtensteinischen Steuergesetz erhoben. Gegenstand der Abgabe sind die Prämienzahlungen aufgrund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses, sofern das versicherte Risiko im Inland belegen ist. Art 69 SteG sieht Ausnahmen für zahlreiche Versicherungsarten vor. Abgabepflichtig sind gem Art 70 SteG Versicherungsunternehmen, die im Inland das Versicherungsgeschäft betreiben. Gem Art 71 SteG beträgt die Abgabe 5 % der Barprämie. Für die Lebensversicherung beträgt sie 2,5 % der Barprämie.

16. Kapitel

Besteuerung natürlicher Personen

I. Erwerbs- und Vermögensbesteuerung

- 16.1** Das liechtensteinische Steuersystem für die Besteuerung von natürlichen Personen kombiniert eine Erwerbs- und Vermögenssteuer. Die **Vermögenssteuer** basiert auf dem fiktiven Einkommen von derzeit 4% des Vermögens des Steuerpflichtigen, das anstelle des realen Einkommens aus diesen Vermögenswerten, welches steuerfrei ist, der **Erwerbssteuer** unterliegt. Für die Ermittlung der Erwerbssteuer gibt es eine achtstufige Skala.
- 16.2** Personen, die ihren **Wohnsitz** oder **gewöhnlichen Aufenthalt** in Liechtenstein haben, sind mit ihrem gesamten Vermögen und Einkommen steuerpflichtig. Unter "Wohnsitz" ist der Ort zu verstehen, an dem eine Person mit der Absicht lebt, sich dauerhaft niederzulassen. "Gewöhnlicher Aufenthalt" dagegen bezieht sich auf den Ort oder das Gebiet, an oder in dem sich eine Person nicht nur vorübergehend aufhält. Das liechtensteinische Steuergesetz betrachtet einen vorübergehenden Daueraufenthalt von mehr als sechs Monaten als gewöhnlichen Aufenthalt, wobei kurzfristige Unterbrechungen nicht berücksichtigt werden.
- 16.3** Für Personen, deren Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sich nicht in Liechtenstein befinden, gilt eine beschränkte Steuerpflicht. Diese Personen sind hinsichtlich ihres liechtensteinischen Vermögens und Einkommens steuerpflichtig.

II. Gegenstand der Erwerbsteuer

- 16.4** Alle Einkünfte in Geld und geldwerten Leistungen unterliegen grundsätzlich der Erwerbssteuer, insb:
1. alle Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit;
 2. alle Einkünfte aus einem privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis;
 3. alle Einkünfte von Vorstandsmitgliedern, Stiftungsratsmitgliedern und Mitgliedern ähnlicher Organe von juristischen

Personen und Trusts, die sie für ihre jeweiligen Funktionen erhalten; und

4. Beiträge, die der Steuerpflichtige als Begünstigter erhält, es sei denn, diese unterliegen der Vermögenssteuer (Art 14 Abs 2 SteG).

- 16.5** Zu den steuerfreien Einkünften zählen Einkünfte aus Vermögen, für die der Steuerpflichtige die Vermögenssteuer entrichtet, wiederkehrende Leistungen an den Steuerpflichtigen, die als steuerpflichtiges Vermögen gelten, sowie Einkünfte aus im Ausland ansässigen Betriebsstätten (Art 15 SteG).

III. Haushaltsbesteuerung

- 16.6** Vermögen und Erwerb von Ehegatten und eingetragenen Partnern, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter **Ehe** bzw **eingetragener Partnerschaft** leben, werden grundsätzlich zusammengerechnet und gemeinsam veranlagt. Stattdessen ist auf gemeinsamen Antrag eine getrennte Veranlagung möglich (Art 8 SteG).

IV. Gegenstand der Vermögenssteuer

- 16.7** Das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen unterliegt der Vermögenssteuer. Einzelpersonen mit beschränkter Steuerpflicht sind nur hinsichtlich ihres inländischen Vermögens, dh Immobilien und Betriebsstätten in Liechtenstein, steuerpflichtig (Art 6 Abs 4 SteG).
- 16.8** Das Steuergesetz sieht bestimmte **Befreiungen** von der Vermögenssteuer vor. Insb Immobilien und Betriebsstätten im Ausland sind von der Vermögenssteuer befreit (Art 10 SteG). Der Steuerpflichtige ist auch berechtigt, bestimmte Abzüge vorzunehmen, beispielsweise die Verringerung der Aktiva durch Schulden und andere Verbindlichkeiten, sofern der Steuerpflichtige als Hauptschuldner haftet.

V. Trusts oder Stiftungen mit in Liechtenstein ansässigen Gründern oder Begünstigten

- 16.9** Für Trusts, Stiftungen und ähnliche Strukturen mit in Liechtenstein ansässigen Personen als Gründer oder Begünstigte gelten die folgenden Regeln:
- 16.10** Das Vermögen **widerruflicher Stiftungen, Trusts und Anstalten** mit einer stiftungsähnlichen Struktur wird dem Gründer zugerechnet und die Vermögensteuer vom Gründer bezahlt. Es ist jedoch möglich, stattdessen eine Besteuerung auf der Ebene des Trusts, der Stiftung oder einer ähnlichen Struktur zu wählen.
- 16.11** Bei **unwiderruflichen Stiftungen, Trusts und Anstalten** mit einer stiftungsähnlichen Struktur wird zwischen juristischen Personen mit bestimmbar Begünstigten, die von einer bestimmten Quote profitieren, und juristischen Personen, bei denen dies nicht der Fall ist, unterschieden.
- 16.12** Bei Trusts, Stiftungen oder Anstalten mit einer stiftungsähnlichen Struktur mit bestimmbar **Begünstigten**, die Anspruch auf eine bestimmte Quote haben, wird Vermögensteuer auf Ebene der Begünstigten erhoben. Die Begünstigten können jedoch eine Besteuerung auf der Ebene dieser Strukturen beantragen, bedürfen dazu jedoch der Zustimmung des für Ausschüttungen zuständigen Organs. Eine solche Struktur wird nicht selbst zum Steuerzahler, sondern muss der Vermögenssteuerpflicht oder der persönlichen Steuerpflicht anstelle der Begünstigten nachkommen.²⁴⁷
- 16.13** Wenn solche Strukturen keine bestimmbar Begünstigten mit Anspruch auf eine bestimmte Quote haben, ist keine Vermögenssteuer zu zahlen, da das Vermögen keiner natürlichen Person zugeordnet werden kann. Wenn solche Strukturen jedoch von liechtensteinischen Steuerinländern errichtet werden, löst jedoch die Errichtung selbst wie folgt eine Sondersteuer aus (**Widmungsbesteuerung**).

²⁴⁷ BuA 2010/48.

- 16.14** Transfers auf eine Ermessensstruktur unterliegen der Besteuerung, soweit dieses Vermögen nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegt und Begünstigungen, Leistungen oder Anteile nicht vermögenssteuerpflichtig werden (Art 13 Abs 1 SteG). Die Besteuerung von Transfers auf eine treuhänderische Struktur gilt auch für den Fall, dass sich Umstände ändern, nachdem eine treuhänderische Struktur errichtet wurde, die zu einem Wegfall der Vermögenssteuerpflicht geführt hat. Infolgedessen führt die Umwandlung einer bestimmaren Begünstigung in eine Ermessensbegünstigung auch zu einer Besteuerung.²⁴⁸
- 16.15** Der übertragende inländische Steuerpflichtige muss eine Steuer in Höhe von 3,5% des Vermögenssteuerwerts der Einlage zusätzlich des anwendbaren Gemeindesteuerzuschlags zahlen. Wenn eine in Vaduz ansässiger Steuerpflichtiger (bei einem kommunalen Zuschlag von 150%) eine Stiftung oder einen Trust gründet, bei der oder dem den Begünstigten keine Quote zugeteilt werden kann und das Vermögen daher nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegt, wird die Gründung somit mit einem Satz von insgesamt 8,75% besteuert. Die Vermögenswerte unterliegen dann nicht mehr der Vermögenssteuer. Ausschüttungen einer solchen Stiftung oder eines solchen Trusts an einen in Liechtenstein steuerpflichtigen Begünstigten unterliegen jedoch der Erwerbssteuer.

VI. Berechnung der Steuer

- 16.16** Die Besteuerung von Einzelpersonen basiert auf einer Kombination von Vermögens- und Erwerbssteuer: Die Vermögenssteuer wird in die Erwerbssteuer integriert, indem ein Teil des Vermögens in eine zusätzliche Einkommensklasse umgewandelt wird. Diese Umwandlung basiert auf einem fiktiven Einkommen.²⁴⁹
- 16.17** Zur Bestimmung der **Steuerbemessungsgrundlage** werden Vermögen und Einkommen getrennt berechnet und dann ein fiktives Einkommen aus dem Vermögen angenommen. Der

²⁴⁸ BuA 2010/48.

²⁴⁹ BuA 2010/48.

Zinssatz für die Ermittlung des fiktiven Einkommens aus Vermögen wird jährlich im Finanzgesetz festgelegt und beträgt 4% für das Jahr 2021.

- 16.18** Nach einem Grundfreibetrag von CHF 15.000 bis zu CHF 30.000 wird dann das zu versteuernde Einkommen (einschließlich des fiktiven Einkommens aus der Vermögenssteuer) für acht Tarifstufen mit unterschiedlichen Sätzen besteuert (Art 19 SteG), wobei der höchste Satz für die Erwerbssteuer auf Landesebene 8% beträgt. Darüber hinaus können die liechtensteinischen Gemeinden einen **Gemeindesteuerzuschlag** auf die nationale Steuer zwischen 150% und 250% einheben. Derzeit erheben alle liechtensteinischen Gemeinden einen Aufschlag zwischen 150 und 200% auf die nationale Erwerbssteuer. In Vaduz beträgt der Satz 150%. Der Höchststeuersatz für einen Einwohner von Vaduz beträgt daher 20% und gilt für einen nicht verheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder, wenn sein Jahreseinkommen CHF 200.000 übersteigt.

VII. Keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer

- 16.19** Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde im Zuge der Überarbeitung des liechtensteinischen Steuergesetzes abgeschafft. Nach dem neuen liechtensteinischen Steuergesetz ist lediglich die Anzeige von **Schenkungen, Erbschaften, Vermächtnissen oder Zuwendungen** gegenüber der Steuerverwaltung erforderlich (Art 96 SteG). In Liechtenstein ansässige Spender und Empfänger von Geschenken müssen daher Schenkungen in ihre Steuererklärungen aufnehmen. Der Zweck dieser Meldung ist, die in den Steuererklärungen dieser Personen enthaltenen Angaben zur Vermögenssituation (dh die Angaben haben nur deklaratorischen Charakter) nachvollziehbar zu machen. Die **Offenlegungspflicht** gilt nur für Schenkungen, Erbschaften, Vermächtnisse oder Zuwendungen, die CHF 10.000 übersteigen (Art 43 SteV).

VIII. Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung)

- 16.20** Bei Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nehmen, keine Erwerbstätigkeit im Inland ausüben und vom Ertrag ihres Vermögens oder anderen ihnen aus dem Ausland zufließenden Bezügen leben, kann auf Antrag anstelle der Vermögens- und Erwerbssteuer eine **Steuer nach dem Aufwand** erhoben werden (Art 30–34 SteG). Liechtensteinischen Staatsangehörigen steht die Besteuerung nach dem Aufwand jedoch nicht offen, selbst wenn sie die sonstigen Voraussetzungen erfüllen.
- 16.21** Die Besteuerung nach dem Aufwand gilt nicht für Liegenschaften in Liechtenstein, welche in jedem Fall weiterhin der Vermögenssteuer unterliegen.
- 16.22** Die Ermessensentscheidung bezüglich der Besteuerung nach dem Aufwand liegt bei der liechtensteinischen Steuerbehörde. Dabei werden die Gesamtausgaben des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Die auf dem Aufwand beruhende Steuer beläuft sich auf 25% des Aufwands. Die Steuer kann bei entsprechender Regelmäßigkeit des Aufwands für mehrere Jahre festgelegt werden.

17. Kapitel

Die Mehrwertsteuer

IX. Grundlagen und MWST-Satz

- 17.1** Auf den 1.1.1995 führte die Schweiz die Mehrwertsteuer ein. Auf Grund des Zollvertrags mit Liechtenstein und des damit einhergehenden gemeinsamen Wirtschaftsraums wurde am 28.11.1994 zwischen Liechtenstein und der Schweiz ein Mehrwertsteuervertrag samt Zusatzvereinbarung abgeschlossen, der die parallele Einführung der MWST in Liechtenstein und die Übernahme des materiellen schweizerischen Mehrwertsteuerrechts vorsieht. So wird auch in Liechtenstein seit dem 1.1.1995 eine Mehrwertsteuer erhoben. Am 12.6.2009 verabschiedete der schweizerische Gesetzgeber ein neues, vereinfachtes Mehrwertsteuergesetz, das am 1.1.2010 in Kraft getreten ist.
- 17.2** In Liechtenstein ist die MWST im liechtensteinischen MWSTG vom 22.10.2009 und in der MWSTV vom 15.12.2009 geregelt, welche auf der schweizerischen Vorlage basieren.
- 17.3** Die Mehrwertsteuer, die an die Stelle der vor 1995 erhobenen Warenumsatzsteuer getreten ist, erfasst den **Warenumsatz** und die **Dienstleistungen**. Liechtenstein erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art 1 Abs 2 MWSTG).
- 17.4** Des Weiteren wird eine Mehrwertsteuer auf folgende Dienstleistungen erhoben:
1. eine Steuer auf die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachte Leistungen (**Inlandsteuer**);
 2. eine Steuer auf den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger im Inland (**Bezugssteuer**) (Art 1 Abs 2 MWSTG).
- 17.5** Die Steuer bemisst sich nach dem Umfang des Konsums, dh des Aufwandes des Einzelnen für den Erwerb der Lieferungen und

Leistungen. Steuerpflichtig sind die Leistungserbringer, es ist ihnen jedoch gestattet, die Mehrwertsteuer auf die Konsumenten (Letztverbraucher) zu überwälzen, weswegen man von einer indirekten Steuer spricht. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen werden zudem die Einfuhr von Gegenständen (Art 50 MWSTG), der Eigenverbrauch (Art 31 MWSTG) und der Bezug von Dienstleistungen von ausländischen Unternehmen (Art 45 MWSTG) besteuert.

- 17.6** Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat.
- 17.7** Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach außen auftritt (Art 10 Abs 1 MWSTG). Auch das Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen kann eine unternehmerische Tätigkeit darstellen. Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen maßgeblichen Einfluss vermitteln. Anteile von mindestens 10 % am Kapital gelten als Beteiligung in diesem Sinn (Art 29 Abs 3 MWSTG).
- 17.8** Von der Steuerpflicht ist insb befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 100.000 Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht von der Steuer ausgenommen sind (Art 10 Abs 2 MWSTG).
- 17.9** Der Umsatz berechnet sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer. Der Sitz im Inland sowie alle inländischen Betriebsstätten bilden zusammen ein Steuersubjekt (Art 10 MWSTG).
- 17.10** Art 25 MWSTG normiert den **Mehrwertsteuersatz** von 7,7 % (Normalsatz). Ein reduzierter Steuersatz von 2,5 % findet Anwendung auf der Lieferung verschiedener essentieller Gegenstände wie Wasser in Leitungen, Lebensmittel mit Ausnahme alkoholischer Getränke, Medikamente, Zeitungen, Zeitschriften, Bücher (als Druckerzeugnisse oder elektronisch) sowie auf

Leistungen im Bereich der Landwirtschaft bzgl. Bearbeitung des Bodens oder Bearbeitung von mit dem Boden verbundenen Erzeugnissen (Art 25 Abs 2 MWSTG). Der Sondersatz auf Beherrbergungsleistungen beträgt 3,7 % (Art 25 Abs 4 MWSTG).

X. Steuerpflicht

- 17.11** Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht. Ausdrücklich ausgenommen von der Mehrwertsteuer sind beispielsweise Dividenden und andere Gewinnanteile, Einlagen in Unternehmen einschließlich zinsloser Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte, Schadenersatzzahlungen sowie Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten (Art 18 Abs 2 MWSTG).
- 17.12** Unter "Inland" im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sind die Staatsgebiete Liechtensteins und der Schweiz zu verstehen. Auch die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind für ihre gewerblichen Leistungen mehrwertsteuerpflichtig (zB für die Lieferung von Elektrizität oder Wasser, Entsorgung etc), nicht aber für hoheitliche Handlungen, selbst wenn diese gebührenpflichtig sind.
- 17.13** Nach dem Prinzip der **Selbstveranlagung** hat der Steuerpflichtige gem Art 34 ff MWSTG gegenüber der liechtensteinischen Steuerverwaltung binnen 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (in der Regel vierteljährlich) unaufgefordert über seine Umsätze und die Vorsteuern Rechnung zu legen.
- 17.14** Gem Art 50 MWSTG iVm Art 5 Abs 2 der Zusatzvereinbarung vom 28.11.1994 unterliegt der Mehrwertsteuer weiters die Einfuhr von Gegenständen ins Inland, sofern diese nicht steuerbefreit sind, zB Geld oder Gegenstände von unbedeutendem Wert. Steuerpflichtig sind bei der **Einfuhrsteuer** die Zollzahlungspflichtigen.
- 17.15** Von der Steuerpflicht befreit ist laut Art 10 Abs 2 MWSTG wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 100.000 Franken Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht gem

Art 21 Abs 2 von der Steuer ausgenommen sind. Befreit ist weiters, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland, unabhängig vom Umsatz, ausschließlich von der Steuer befreite Leistungen erbringt oder nur Dienstleistungen, deren Ort sich gem Art 8 Abs 1 MWSTG im Inland befindet. Hierzu zählen etwa Dienstleistungen von ausländischen Rechtsanwälten, Werbefachleuten oder Banken. Von dieser Befreiung ausdrücklich ausgenommen sind Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger.

- 17.16** Ebenso ist ein Unternehmen von der Mehrwertsteuer befreit, welches Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in Liechtenstein hat und ausschließlich Leistungen im Ausland erbringt. Ein Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gem Art 11 MWSTG ist jedoch möglich.
- 17.17** Befreit ist auch, wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 15.000 Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht gem Art 21 Abs 2 von der Steuer ausgenommen sind.
- 17.18** Weiters sind zahlreiche Umsätze von der Mehrwertsteuer generell ausgenommen (Art 21 Abs 2 MWSTG). Bei den ausgenommenen Umsätzen handelt es sich unter anderem um Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Erziehung, der Kultur, des Versicherungswesens, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken sowie des Geld- und Kapitalverkehrs, allerdings mit Ausnahme ua der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts.
- 17.19** Des Weiteren enthält Art 23 MWSTG eine Liste von **steuerbefreiten Umsätzen**, vor allem im Rahmen des Exports von Gegenständen.

XI. Zuständigkeiten

- 17.20** Für die Erhebung der MWST auf den Umsätzen von Steuerpflichtigen mit Sitz in Liechtenstein ist die liechtensteinische Steuerverwaltung zuständig, deren Verfügungen gem Art 68 ff MWSTG mit Einsprache, sodann mit Beschwerde an die Landes-

steuerkommission und schliesslich mit Verwaltungsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof angefochten werden können. Beschwerdeentscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs mit Ausnahme von steuerstrafrechtlichen Entscheidungen können gem Art 72 MWSTG binnen 30 Tagen seit Zustellung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht in Lausanne angefochten werden.

- 17.21** Die Steuererhebung bei der Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrsteuer) obliegt gem Art 5 der MWST-Zusatzvereinbarung vom 28.11.1994 der Eidgenössischen Zollverwaltung²⁵⁰. Angewendet werden die maßgeblichen schweizerischen Rechtsvorschriften.
- 17.22** Art 86 ff MWSTG regeln das **MWST-Strafrecht**. Steuerverfährdung und -hinterziehung werden durch die Steuerverwaltung geahndet und sind im Verwaltungsweg anfechtbar. Mehrwertsteuerbetrug gem Art 88 MWST stellt ein Vergehen dar und ist gerichtlich strafbar.
- 17.23** Die Ahndung von Steuerdelikten im Falle der Einfuhr von Gegenständen erfolgt durch schweizerische Behörden unter Anwendung schweizerischen Rechts.
- 17.24** Die Steuerverwaltung ist gem Art 95 Abs 1 MWSTG für die Bestrafung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, Steuerhinterziehung sowie Steuerhehlerei in Verbindung mit Steuerhinterziehung zuständig.
- 17.25** Das Landgericht ist für die Bestrafung wegen Steuerbetrugs, qualifizierter Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei in Verbindung mit Steuerbetrug oder qualifizierter Steuerhinterziehung zuständig (Art 95 Abs 2 MWSTG).

²⁵⁰ www.ezv.admin.ch.

18. Kapitel

Die eidgenössischen Stempelabgaben

XII. Grundlagen

- 18.1** Die Stempelabgaben sind Steuern auf den **Rechtsverkehr** (im Wesentlichen Kapitalbeschaffung und Umsatz) mit bestimmten Urkunden, insb Wertpapieren. Auf Grund des Zollvertrags von 1923 und der Ausführungsbestimmungen betreffend die Durchführung der Bundesgesetzgebung über die Stempelabgaben vom 14.05.1974 gilt Liechtenstein stempelabgabenrechtlich als schweizerisches Inland. Inländer im Sinne des Stempelabgabenrechts ist somit jedermann, der in Liechtenstein oder der Schweiz Wohnsitz, dauernden Aufenthalt bzw Sitz hat oder als Unternehmen im liechtensteinischen Handelsregister bzw in einem kantonalen Handelsregister eingetragen ist. Das schweizerische Bundesgesetz vom 27.6.1973 über die Stempelabgaben (StG) sowie die dazu ergangene Verordnung vom 3.12.1973 (StV) finden in Liechtenstein unverändert Anwendung.
- 18.2** Zuständige Behörde für den Vollzug des Stempelabgabenrechts ist die Eidgenössische Steuerverwaltung, auf deren Website²⁵¹ zahlreiche Informationen und Wegleitungen zu finden sind. Die Anmeldungen und Abgabenzahlungen können allerdings auch bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung²⁵² vorgenommen werden. Gem Art 5, 10 der Ausführungsbestimmungen informiert die liechtensteinische Steuerverwaltung die Eidgenössische Steuerverwaltung von jeder Eintragung einer Verbandsperson mit einem in Anteile zerlegten Kapital (zB Aktiengesellschaften, Genossenschaften, GmbHs, Anstalten mit in Anteile zerlegtem Kapital etc) im Handelsregister sowie von jedem Begehren eines liechtensteinischen Stempelsteuerpflichtigen, im Handelsregister gelöscht zu werden. Die Verbandsperson kann erst gelöscht

²⁵¹ www.estv.admin.ch.

²⁵² www.stv.llv.li.

werden, wenn eine Bestätigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorliegt, dass die Stempelabgaben bezahlt worden sind.

18.3 Drei Arten von Stempelabgaben werden unterschieden:

- Die **Emissionsabgabe** wird im Wesentlichen auf die Ausgabe und Nennwerterhöhung inländischer Beteiligungsrechte (Aktien etc) sowie direkte Gesellschafterzuschüsse erhoben.
- Die **Umsatzabgabe** besteuert den Umsatz bestimmter in- und ausländischer Urkunden (Aktien, Anteilsscheine, Fondsanteile, Obligationen etc), sofern eine Vertragspartei oder ein Vermittler Effekthändler ist.
- Die **Abgabe auf Versicherungsprämien** wird bei der Zahlung von Versicherungsprämien geschuldet, wobei mehrere Versicherungssparten ausgenommen sind.

XIII. Emissionsabgabe

18.4 Gegenstand der in Art 5–12 StG und Art 9–17b StV normierten **Emissionsabgabe** ist die Begründung oder Nennwerterhöhung von **Beteiligungsrechten** inländischer Verbandspersonen (Aktien, GmbH-Einlagen, Genossenschaftsanteilen, Genussscheinen, Partizipationsscheinen oder andere Verbandspersonen mit in Anteile zerlegtem Kapital). Gleichgestellt sind unentgeltliche Gesellschafterzuschüsse sowie der Handwechsel der Anteilsmehrheit einer Verbandsperson, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist. Die Begründung und Ausgabe von Fondsanteilen ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art 6 Abs 1 Bst i StG).

18.5 Steuerschuldner ist die jeweilige inländische Verbandsperson, deren Beteiligungsrechte betroffen sind.

18.6 Die Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechte beträgt gem Art 8 StG 1 % und wird vom Betrag, welcher der Verbandsperson als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert, berechnet. Wenn somit Aktien über pari ausgegeben werden, ist die Abgabe nicht nur vom Nennwert, sondern vom gesamten Ausgabebetrag zu entrichten. Im Falle von unentgeltlichen Gesellschafterzuschüssen wird die Emissionsabgabe auf den Betrag des Zuschusses erhoben. Bei

unentgeltlich ausgegebenen Genussscheinen sind CHF 3 pro Genussschein abzuführen.

- 18.7** Art 6 Abs 1 Bst h StG enthält eine Ausnahme von der Emissionsabgabe auf die bei der Gründung oder Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditaktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entgeltlich ausgegebenen Beteiligungsrechte, soweit die Leistungen der Gesellschafter gesamthaft CHF 1 Mio nicht übersteigen. Zu beachten ist, dass diese **Freigrenze** nicht anwendbar ist, wenn ein unentgeltlicher Gesellschafterzuschuss ohne Ausgabe von Beteiligungsrechten stattfindet.
- 18.8** Darüber hinaus enthält Art 6 Abs 1 StG zahlreiche weitere Ausnahmen, ua für bestimmte Sanierungen sowie die Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Zusammenhang mit Fusionen, Umwandlungen oder Spaltungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sowie die Sitzverlegung einer ausländischen Gesellschaft in die Schweiz/Liechtenstein. Sachen und Rechte einschließlich eingebrachter Beteiligungen, Immaterialgüterrechte uÄ sind zum **Verkehrswert** im Zeitpunkt ihrer Einbringung zu bewerten (Art 8 Abs 2 StG).

XIV. Umsatzabgabe

- 18.9** Gegenstand der **Umsatzabgabe**, die in Art 13–20 StG und Art 18–25a StV geregelt ist, ist die entgeltliche **Eigentumsübertragung** an bestimmten Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer (schweizerischer oder liechtensteinischer) Effektenhändler ist. Zu den der Umsatzabgabe unterstellten Urkunden zählen gem Art 13 Abs 2 StG insb die von einem Inländer ausgegebenen **Obligationen und Aktien**, ferner die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, die in ihrer wirtschaftlichen Funktion Obligationen oder Aktien gleichzusetzen sind, sowie Ausweise über Unterbeteiligungen an den genannten Urkunden. Als **Effektenhändler** gelten gem Art 13 Abs 3 StG die Banken, die bankähnlichen Finanzgesellschaften sowie alle inländischen natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, inländische Anstalten und Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren

Tätigkeit ausschließlich oder zu einem wesentlichen Teil darin besteht,

1. für Dritte den Handel mit steuerbaren Urkunden zu betreiben (Händler), oder
2. als Anlageberater oder Vermögensverwalter Kauf und Verkauf von steuerbaren Urkunden zu vermitteln (Vermittler).

- 18.10** Ebenso gelten als Effekthändler die inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sowie inländischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Vorsorge, deren Aktiven nach Maßgabe der letzten Bilanz zu mehr als CHF 10.000.000 aus steuerbaren Urkunden bestehen.
- 18.11** Von der Umsatzabgabe ist unter anderem die Emission von Aktien und Obligationen ausgenommen, da hier die Emissionsabgabe zu entrichten ist. Weiters ist der Handel mit aktienrechtlichen Bezugsrechten, die Ausgabe von Eurobonds und Beteiligungsrechten an ausländischen Gesellschaften und der Handel mit in- und ausländischen Geldmarktpapieren (Obligationen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten) nicht steuerbar (Art 14 StG). Weitere Ausnahmen bestehen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen.
- 18.12** Der gewerbsmäßige Effekthändler ist von dem auf ihn selbst entfallenden Teil der Abgaben befreit, soweit er Titel aus seinem Handelsbestand veräußert oder zur Anhäufung dieses Bestands erwirbt.
- 18.13** Die Umsatzabgabe wird auf dem Entgelt bzw auf dem Verkehrswert der vereinbarten Gegenleistung berechnet und beträgt gem Art 16 StG 1,5 ‰ für die von einem Inländer ausgegebenen Urkunden und 3 ‰ für die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden. Besteht das Entgelt nicht in einer Geldsumme, so ist der **Verkehrswert** der vereinbarten Gegenleistung maßgebend (Art 16 StG).
- 18.14** Abgabepflichtig ist der Effekthändler. Er schuldet gem Art 17 StG eine halbe Abgabe, wenn er als Vermittler für eine Vertragspartei, die kein registrierter Effekthändler oder befreiter

Anleger ist, oder als Vertragspartei für sich selbst und die Gegenpartei, die kein registrierter Effekthändler oder befreiter Anleger ist, handelt.

- 18.15 Befreite Anleger** (Art 17a StG) sind ua bestimmte in- und ausländische Investmentunternehmen, ausländische Staaten und Zentralbanken, ausländische Lebensversicherer und ausländische Einrichtungen der Sozialversicherung bzw der beruflichen Vorsorge.
- 18.16** Ist beim Abschluss eines Geschäfts mit ausländischen Titeln oder Derivatn eine ausländische Bank oder ein ausländischer Börsenagent Vertragspartei, so entfällt die diese Partei betreffende halbe Abgabe.
- 18.17** Jeder Effekthändler hat sich vor Beginn der Steuerpflicht un- aufgefördert bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Zweck seiner **Registrierung** anzumelden. Ferner hat der Effekthändler für seinen Hauptsitz und jede abgabepflichtige Zweigniederlassung ein Umsatzregister gem Art 21 StV zu führen, wobei jedes steuerpflichtige Geschäft innert drei Tagen nach Abschluss oder nach Eingang der Abrechnung einzutragen ist.
- 18.18** Die Abgabenforderung entsteht gem Art 15 StG mit dem Geschäftsabschluss bzw im Fall von bedingten oder ein Wahlrecht einräumenden Geschäften mit der Erfüllung des Geschäfts.
- 18.19** Zur Zahlung fällig wird die Umsatzabgabe 30 Tage nach Verlauf des Vierteljahrs, in dem die Abgabeforderung entstanden ist (Art 20 StG).

XV. Abgabe auf Versicherungsprämien

- 18.20 Prämienzahlungen** für Versicherungsverträge mit einem inländischen Versicherungsunternehmen und für Versicherungsverträge, die ein Inländer mit einem ausländischen Versicherungsunternehmen abgeschlossen hat, unterliegen gem Art 21 – 26 StG und Art 26 – 28 StV einer Stempelabgabe. Dabei sind unter Inland jeweils die Schweiz oder Liechtenstein zu verstehen und unter Ausland jeweils alle anderen Staatsgebiete. Art 22 StG sieht einen Katalog von Versicherungsarten vor, die von der

Stempelabgabe ausgenommen sind. Hierzu zählen insb bestimmte Lebensversicherungsprodukte, die Rückversicherung und die Krankenversicherung, ferner Lebensversicherungen, die von einem Versicherungsnehmer mit Wohnsitz im Ausland, dh außerhalb der Schweiz und Liechtensteins abgeschlossen werden.

- 18.21** Der Abgabesatz beträgt gem Art 24 StG 5 % der Barprämie bei Sachversicherungen und 2,5 % bei Lebensversicherungen. Abgabepflichtig ist das inländische Versicherungsunternehmen, im Falle eines Versicherungsvertrags mit einem ausländischen Versicherungsunternehmen der inländische Versicherungsnehmer. Die Abgabeforderung entsteht mit der Zahlung der Prämie und wird 30 Tage nach Ablauf des Vierteljahres fällig, in dem die Prämie bezahlt wurde. Sie ist unaufgefordert zu deklarieren und zu entrichten.
- 18.22** Sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung auf Versicherungsprämien keine Anwendung findet, ist jeweils zu prüfen, ob gem Art 67ff SteG eine Abgabe auf Versicherungsprämien nach dem liechtensteinischen Steuergesetz erhoben wird (vgl Rz 15.33).

19. Kapitel

Fiskalstrafrecht

XVI. Straftatbestände

- 19.1** In diesem Kapitel wird das nationale **Steuerstrafrecht** Liechtensteins beleuchtet. Das internationale Steuerrecht, also die Rechts- und Amtshilfe des Landes an ausländische Behörden in Steuersachen, wird im nachfolgenden Kapitel behandelt.
- 19.2** Das liechtensteinische Recht unterscheidet sowohl bei den direkten als auch bei den indirekten Steuern zwischen verschiedenen **Steuerdelikten**. Von Bedeutung sind hauptsächlich die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug. Im geltenden Steuergesetz ist das Steuerstrafrecht in Art 135–152 geregelt. Strafbestimmungen finden sich auch in zahlreichen weiteren Steuererlassen in Bezug auf die dort normierten Steuerarten (zB Art 86 ff MWSTG etc).

XVII. Steuerhinterziehung

- 19.3** Der Tatbestand der **Steuerhinterziehung** ist für die im Steuergesetz normierten Steuerarten in Art 137 SteG geregelt. Danach begeht Steuerhinterziehung, wer
- durch unrichtige oder unvollständige Angaben in der Steuererklärung oder Steueranzeigen oder durch unrichtige oder unvollständige Auskünfte die Einforderung einer von ihm zu entrichtenden Steuer verhindert oder auf sonstige Art schuldhaft Steuern vorenthält,
 - einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt,
 - zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, Gründungsabgaben oder Abgaben auf Versicherungsprämien vorenthält oder
 - eine unrechtmäßige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt.
- 19.4** Der Deliktstatbestand kann vorsätzlich oder fahrlässig begangen werden und entspricht im Wesentlichen der Steuerhinterziehung

des schweizerischen Rechts (Art 175 DBG). Die versuchte Steuerhinterziehung ist ebenso strafbar (Art 138 SteG). Eine Steuerhinterziehung wird von der liechtensteinischen Steuerverwaltung²⁵³ in einem Verwaltungsstrafverfahren nach Art 152 ff LVG und nicht in einem gerichtlichen Verfahren geahndet (Art 150 SteG). Der verurteilte Steuerhinterzieher ist somit nicht vorbestraft, muss aber neben der **Nachsteuer** eine **Strafsteuer** entrichten.

- 19.5** Die Nachsteuer wird gem Art 120 SteG in der Höhe der vorenthaltenen Steuer samt Zins eingehoben, wobei der Verzugszins gem Art 45 SteV 4 % beträgt. Die Nachforderung erstreckt sich auf die letzten fünf Jahre der unrichtigen Veranlagung. Die Buße beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer oder Abgabe. Bei leichtem Verschulden kann die Buße bis auf ein Drittel ermäßigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art 137 Abs 2 SteG). Im Falle der MWST-Hinterziehung kann bei vorsätzlicher Begehung eine Buße bis zum Doppelten des Steuervorteils ausgesprochen werden, sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung (Art 87 Abs 5 MWSTG). Die Ausfällung einer Gefängnisstrafe ist bei Steuerhinterziehung nicht zulässig.

XVIII. Steuerbetrug

- 19.6** Einen in Art 140 SteG normierten Steuerbetrug verübt, wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht. Das unrichtige Ausfüllen der Steuererklärung durch Nichtangabe von Vermögenswerten zählt nicht dazu, wohl aber zB das Fälschen von Geschäftsbüchern oder einer der Steuerverwaltung für die Veranlagung einzureichenden Bilanz. Der Straftatbestand entspricht somit dem Steuerbetrug nach schweizerischem Recht, wie er etwa in Art 186 DBG geregelt ist. Es handelt sich um ein gerichtlich strafbares Vergehen, das mit **Freiheitsstrafe** bis zu sechs Monaten oder Geldstrafe bis zu 360

²⁵³ www.stv.llv.li.

Tagessätzen bestraft wird. Auch hier beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (Art 145 SteG).

XIX. Selbstanzeige und Verantwortlichkeit

- 19.7** Zeigt eine steuerpflichtige Person oder ein Beteiligter erstmals nach dem 1.1.2011 die von ihr begangene Abgabengefährdung, den Steuerbetrug, die Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern oder die Steuerhinterziehung aus freien Stücken an, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, ist er gem Art 142 Abs 1 SteG straffrei und hat lediglich die Nachsteuer zu entrichten (**Selbstanzeige**). Wurde von einer Person bereits eine Selbstanzeige erstattet, ist jede weitere Selbstanzeige nicht mehr straffrei. Es ist in diesem Fall die nicht erhobene Steuer samt Verzugszins (Nachsteuer) zu entrichten. Zudem wird eine Buße in der Höhe eines Fünftels der hinterzogenen Steuer erhoben. Haben Erben eines Steuerhinterziehers von sich aus alles ihnen Zumutbare getan, um den Steuerbehörden die Feststellung der Steuerhinterziehung zu ermöglichen, werden sie gem Art 142 Abs 4 SteG von der Strafsteuer befreit und müssen lediglich die Nachsteuer ohne Zuschlag entrichten (**Erbenregelung**).
- 19.8** **Juristische Personen** werden gem Art 143 SteG für die Verletzung von Verfahrenspflichten, die Abgabengefährdung und die Steuerhinterziehung (auch dessen Versuch) bestraft. Für die verhängten Strafen haften die handelnden Organe, sofern die Buße von der juristischen Person nicht bezahlt wird. Für die Vergehen des Steuerbetrugs und der Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern wird das handelnde Organ bestraft.
- 19.9** Die Selbstanzeige ist immer schriftlich zu erstatten, im Hinblick auf die Vermögens- und Erwerbsteuer kann das von der Steuerverwaltung vorgesehene Formular verwendet werden.²⁵⁴

²⁵⁴ Vgl auch "Merkblatt betreffend Selbstanzeigen" der Liechtensteinischen Steuerverwaltung.

20. Kapitel

Rechts- und Amtshilfe in Fiskalsachen

XX. Grundlagen

- 20.1** Unter "**Rechtshilfe**" wird die Vornahme einer Amtshandlung durch ein Gericht oder eine Staatsanwaltschaft für eine ausländische Justizbehörde verstanden, die um diese Hilfeleistung ersucht hat. Es geht somit um die Zusammenarbeit zwischen Justizbehörden. Das liechtensteinische Rechtshilferecht in Fiskalsachen wird im folgenden Abschnitt dargestellt. Rechtsmittel gegen Rechtshilfebeschlüsse sind auf dem gerichtlichen Instanzenweg zu entscheiden.
- 20.2** Im Gegensatz zur Rechtshilfe handelt es sich bei der "**Amtshilfe**" um die Zusammenarbeit zwischen Verwaltungsbehörden. Diese ist in der Regel weniger formell und deshalb rascher. Amtshilfeverfügungen sind auf dem Verwaltungsrechtzug anfechtbar. Vor allem im Finanzmarktrecht kommt der Amtshilfe große Bedeutung zu. Die internationale Amtshilfe hat in den letzten Jahren stark zugenommen, weswegen die Abgrenzung zur Rechtshilfe immer weniger klar vorgenommen werden kann. Die Verwaltungsbehörden haben auch teilweise mit Strafsachen zu tun und dürfen Zwangsmaßnahmen ergreifen, um den Ersuchen ausländischer Behörden Folge zu leisten. Die Entscheidungen der zuständigen Verwaltungsbehörden unterliegen dabei der gerichtlichen Kontrolle.
- 20.3** Über Jahrzehnte hinweg gewährte das Fürstentum Liechtenstein in Fiskalsachen, wie viele andere Staaten auch, überhaupt keine Rechts- oder Amtshilfe an ausländische Staaten (absoluter Fiskalvorbehalt). Diese Grundhaltung hat sich jedoch in den letzten Jahren geändert.
- 20.4** Mit der Erklärung vom 12.3.2009 hat sich Liechtenstein zur Umsetzung internationaler Standards beim Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet und dieses Bekenntnis zu den internationalen Standards mit der Regierungserklärung vom 14.11.2013 erneuert. Liechtenstein hat sich der Early-Adopter-

Initiative der G5 (Deutschland, Großbritannien, Frankreich, Italien, Spanien) angeschlossen und unterstützte am 14.3.2014 ein Joint Statement der G5-Initiative zum Zeitplan der Einführung des automatischen Informationsaustauschs als globalen Standard. Auch die Rechtshilfe in Fiskalsachen wurde ausgeweitet und mit der Änderung des Rechtshilfegesetzes per 1.1.2016 der Fiskalvorbehalt aufgehoben.

XXI. Rechtshilfe in Fiskalsachen

A. Allgemeines

- 20.5** Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen umfasst alle Maßnahmen, die ein Staat (ersuchter Staat) auf Anfrage eines anderen Staates (ersuchender Staat) zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten im ersuchenden Staat ergreift. Regelungen über die Rechtshilfe finden sich in den für Liechtenstein anwendbaren bilateralen und multilateralen Staatsverträgen sowie im Rechtshilfegesetz (RHG). Angewendet und umgesetzt wird die Rechtshilfe in der Regel von den jeweiligen Strafverfolgungsbehörden.
- 20.6** Die Rechtshilfe kann in die **Auslieferung**, die **kleine Rechtshilfe**, die **stellvertretende Strafverfolgung** sowie die **Vollstreckung ausländischer Strafurteile** unterteilt werden.²⁵⁵ Bei der sog "kleinen Rechtshilfe" – darunter versteht man alle Arten der Rechtshilfe mit Ausnahme der Auslieferung und der Übernahme der Strafverfolgung und -vollstreckung – unterstützt der ersuchte Staat den ersuchenden Staat dadurch, dass er auf seinem Gebiet Amtshandlungen vornimmt und deren Ergebnis der ersuchenden ausländischen Strafverfolgungsbehörde übermittelt.
- 20.7** Die kleine Rechtshilfe umfasst ua
- die Befragung von Zeugen/Beschuldigten,
 - die Hausdurchsuchung,
 - die Herausgabe oder Sicherstellung von Beweismitteln oder von Vermögenswerten und

²⁵⁵ BuA 2015/90.

- die Zustellung von Vorladungen, Urteilen und anderen Gerichtsakten.²⁵⁶

20.8 Seit 1.1.2021 kann allen Staaten der Welt Rechtshilfe auch durch die Vollstreckung einer ausländischen vermögensrechtlichen Anordnung erteilt werden (Art 64 Abs 1 Z 3 RHG). Soin kann nunmehr eine ausländische rechtskräftige Verfallsentscheidung, welcher eine ausschließlich fiskalische Tat zugrunde liegt, die auch nach liechtensteinischem Recht gerichtlich strafbar ist wie etwa Steuerbetrug, im Rechtshilfeweg in Liechtenstein vollstreckt werden. Weiterhin nicht vollstreckbar sind ausländische Entscheidungen in Fiskalstrafsachen, mit denen eine Geld- oder Freiheitsstrafe sowie eine vorbeugende Maßnahme rechtskräftig ausgesprochen worden sind.²⁵⁷

B. Aufhebung des Fiskalvorbehalts

20.9 Durch die Änderung des Rechtshilfegesetzes im Jahr 2015 wurde zunächst der **Fiskalvorbehalt** bei der kleinen Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen fallen gelassen. Nach liechtensteinischem Verständnis gelten als Fiskalstrafsachen, strafbare Handlungen im Abgaben-, Monopol-, Zoll- und Devisenbereich, die von einem Strafgericht mit gerichtlicher Strafe (Freiheitsstrafe oder Geldstrafe) geahndet werden und somit mindestens ein Vergehen oder Verbrechen darstellen.

20.10 Inzwischen verlangen die internationalen Standards, bei schweren Steuerdelikten im Bereich der direkten und indirekten Steuern Rechtshilfe zu leisten. Die FATF hat 2012 die überarbeitete Version ihrer Empfehlungen verabschiedet, wonach schwere Steuerstraftaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern **Vortaten zur Geldwäscherei** sein müssen. Damit erstrecken sich die Verpflichtungen zur Rechtshilfe auch auf diese Vortaten und auf die verbundenen Fälle von Geldwäscherei. Neue Verpflichtungen ergeben sich auch bei der Auslieferung.

²⁵⁶ BuA 2020/17.

²⁵⁷ BuA 2020/17.

- 20.11** Im Zusammenhang mit der Änderung des RHG ab 1.1.2016 kam die Regierung in Abwägung aller Umstände, namentlich der internationalen Entwicklungen und der großen Herausforderungen, die sich mit der Umsetzung der Amtshilfe auf Anfrage mit einer großen Zahl von Staaten vor allem auch auf der Grundlage der zu ratifizierenden Multilateralen Konvention zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen (MAK) sowie mit der Umsetzung des automatischen Informationsaustausches in Steuersachen ergeben, zum Schluss, die Rechtshilfe zumindest für alle Steuerdelikte zu öffnen, die auch in Liechtenstein gerichtlich strafbar sind. Dabei wurde auf eine Ausweitung der Rechtshilfe mit DBA- oder TIEA-Vertragspartnern auf den zeitlichen und inhaltlichen Geltungsbereich der geltenden Amtshilfeabkommen, welche auch Hinterziehungsdelikte erfassen, verzichtet.²⁵⁸

C. Schengen-Assoziation

- 20.12** Die Inkraftsetzung des Protokolls zur Assoziation Liechtensteins an die Systeme von Schengen und Dublin erfolgte am 19.12.2011. Zu diesem Zeitpunkt wurde der sog **Schengen-Acquis**, zu dem auch die Rechtshilfebestimmungen gehören, für Liechtenstein verbindlich.
- 20.13** Durch den Schengen-Acquis wurde die Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe ausgedehnt und Liechtenstein ist gegenüber allen Schengen-Staaten zur Leistung von Rechtshilfe in Fiscalstrafsachen verpflichtet. Bei den direkten Steuern ist die Verpflichtung für Liechtenstein bis dato nicht wirksam geworden.²⁵⁹ Bei den indirekten Steuern sind Zwangsmaßnahmen zulässig, wenn ein Steuerbetrug nach Art 88 oder eine qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art 89 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) vorliegt. Auch die Steuerhehlerei nach Art 90 MWSTG ist umfasst, wenn das Grunddelikt ein Steuerbetrug oder eine qualifizierte Steuerhinterziehung ist. Außerdem besteht im Bereich der indirekten Steuern bei Abgabenbetrug und qualifizierten Hinterziehungsdelikten nach in Liechtenstein anwendbarem

²⁵⁸ BuA 2015/90.

²⁵⁹ BuA 2015/90.

schweizerischem Recht (Mineralölsteuer, Automobilsteuer und Zollabgaben) eine Verpflichtung zur Rechtshilfe einschließlich Zwangsmaßnahmen.²⁶⁰

- 20.14** Das Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ)²⁶¹ regelt außerdem die Auslieferung (Art 59 ff SDÜ) und ergänzt damit die Bestimmungen des EU-Auslieferungsübereinkommens (LGBI 1970/29). Im Bereich der indirekten Fiskalität sind damit die oben erwähnten Delikte (Art 88 – 90 MWSTG) gegenüber Schengen-Staaten auslieferungsfähig.
- 20.15** Im Zusammenhang mit Rechtshilfeersuchen, welche Durchsuchungen und Beschlagnahmen betreffen, gilt stets, dass die zugrunde gelegte Tat entweder nach dem Recht des ersuchenden und des ersuchten Staates mit einer Freiheitsstrafe von mindestens sechs Monaten bedroht sein muss oder die Tat nach dem Recht nur einer der beiden Vertragsparteien mit einer Freiheitsstrafe von mindestens sechs Monaten bedroht sein und die Tat im anderen Vertragsstaat von Behörden geahndet werden muss, gegen deren Entscheidung ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann. Nach liechtensteinischem Recht wird **Steuerbetrug** gem Art 140 SteG bzw Art 88 MWSTG mit einer Freiheitsstrafe von bis zu sechs Monaten bzw einem Jahr bestraft, weswegen die doppelte Strafbarkeit diesfalls gegeben ist. Dies ist jedoch bei **Steuerhinterziehung** nicht der Fall: Hier kann keine Freiheitsstrafe von mindestens 6 Monaten ausgesprochen werden. Da zudem gegen Strafverfügungen der Steuerverwaltung in Steuerhinterziehungssachen kein "auch in Strafsachen zuständiges Gericht" angerufen werden kann, sondern lediglich die Landessteuerkommission, der Verwaltungsgerichtshof und gegebenenfalls der Staatsgerichtshof (vgl Rz 14.4), ist auch die zweite Variante des Art 51 Bst a SDÜ nicht erfüllt. In der Schlussakte zum Protokoll zur Schengen-Assoziation Liechtensteins wurde daher auch eine Erklärung Liechtensteins aufgenommen, wonach "bei Steuerdelikten, die von liechtensteinischen Behörden [gemeint sind Verwaltungsbehörden] geahndet

²⁶⁰ BuA 2015/90.

²⁶¹ BuA 2008/79.

werden, kein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann".

- 20.16** Im Resultat ist Liechtenstein verpflichtet, auf Grund des Schengener Besitzstands Rechtshilfe in Steuerbetrugsfällen zu leisten, und zwar sowohl bei indirekten als auch (mit Inkrafttreten des Art 8 des Protokolls zum EU-Rechtshilfeübereinkommen) bei direkten Steuern, nicht jedoch bei Steuerhinterziehung.

D. EU-Betrugsbekämpfungsabkommen

- 20.17** Zusätzlich zum Schengener Besitzstand und zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen wurden in den Jahren 2007 und 2009 Verhandlungen über ein **Betrugsbekämpfungsabkommen** zwischen Liechtenstein einerseits und der EU und ihren Mitgliedstaaten andererseits geführt. Die Zustimmung des EU-Rates zum Abschluss und zur Unterzeichnung des Abkommens ist jedoch weiterhin ausstehend. Wobei die liechtensteinische Regierung nicht mehr mit der Unterzeichnung des Betrugsbekämpfungsabkommens rechnet.²⁶²

E. Weitere bi- und multilaterale Vereinbarungen betreffend Rechtshilfe

- 20.18** Neben den erwähnten Rechtshilfevereinbarungen bestehen weitere derartige Vereinbarungen zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen. **Bilaterale Verträge** betreffend Rechtshilfe wurden mit den USA, Deutschland, Österreich und der Schweiz abgeschlossen. Daneben bestehen ebenso verschiedenen multilaterale Vereinbarungen betreffend Rechtshilfe und Auslieferung.
- 20.19** Eine Übersicht über die bestehenden Rechtsgrundlagen der internationalen Rechtshilfe findet sich auf der Webseite der Regierung, genauer des Ministeriums für Äußeres, Justiz und Kultur.²⁶³

²⁶² BuA 2015/90.

²⁶³ www.regierung.li, "Internationale Rechtshilfe in Strafsachen".

F. Amtshilfe in Fiskalsachen

- 20.20** Liechtenstein hat bisher 27 **Steuerinformationsabkommen** (TIEA) und 21 **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) abgeschlossen (Stand November 2021)²⁶⁴, in denen ein Informationsaustausch im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen nach dem geltenden Standard der OECD und des Global Forums vorgesehen ist.
- 20.21** Die Verpflichtung zur Amtshilfe ist umfassend und erstreckt sich auch auf Zwangsmaßnahmen. Amtshilfe wird sowohl für Steuerstrafverfahren als auch für Steuerbemessungsverfahren geleistet.

G. Aufhebung der Zinsbesteuerungsrichtlinie und Revision der Amtshilferichtlinie

- 20.22** Die EU-Kommission hatte im Juni 2013 Änderungen der Richtlinie 2011/16/EU²⁶⁵ ("**Amtshilferichtlinie**") vorgeschlagen. Durch diesen Vorschlag sollte den Mitgliedstaaten auf EU-Ebene eine geeignete Rechtsgrundlage für die Umsetzung des globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch zur Verfügung gestellt werden. Um sicherzustellen, dass es nur einen anwendbaren Standard für den automatischen Informationsaustausch in der EU gibt und um Situationen zu vermeiden, in denen parallel zwei Standards angewandt werden, wurde vorgeschlagen, die Zinsbesteuerungsrichtlinie aufzuheben. Inhaltlich wurde das Zinsbesteuerungsabkommen durch ein Änderungsprotokoll zu einem AIA-Abkommen mit der EU umgestaltet und fast vollständig geändert. Das AIA-Abkommen ist per 1.1.2016 in Kraft getreten.
- 20.23** Das revidierte Abkommen (AIA-Abkommen mit der EU) enthält zwei Kernelemente:

²⁶⁴ www.llv.li, "Übersicht DBA TIEA".

²⁶⁵ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 2011/64, 1.

- den reziproken automatischen Informationsaustausch nach dem globalen Standard der OECD (CRS),
- den Informationsaustausch auf Ersuchen gem geltendem OECD Standard (Art 26 des OECD-Musterabkommens).

H. Übereinkommen des Europarates und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

- 20.24** Das **Amtshilfeübereinkommen** (MAK) entstand im Jahr 1988 aus einer Zusammenarbeit des Europarats und der OECD. In den letzten Jahren haben sowohl die G20-Staaten als auch die OECD alle Staaten zum Beitritt aufgerufen. Aufgrund dieser Unterstützung und der breiten Basis an Unterzeichnerstaaten (über 100 Staaten) gehört der Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen heute zum Standard in der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen. Das Amtshilfeübereinkommen ist ein umfassendes Instrument der multilateralen Zusammenarbeit im Steuerbereich. Es ermöglicht die Leistung von gegenseitiger Amtshilfe betreffend eine Vielzahl von Steuern. In Liechtenstein trat das Übereinkommen per 1.1.2016 in Kraft.
- 20.25** Das Amtshilfeübereinkommen sieht drei Arten von Informationsaustausch vor:
- Die Vertragsparteien sind verpflichtet, **Informationen auf Ersuchen** auszutauschen (Art 5 des Amtshilfeübereinkommens). Bei dieser Form des Informationsaustauschs werden Informationen über einen bestimmten Fall aufgrund eines konkreten Ersuchens eines anderen Staates übermittelt. Der Informationsaustausch auf Ersuchen umfasst ebenfalls sog "Gruppenanfragen" (Art 5 des Amtshilfeübereinkommens).
 - Das Amtshilfeübereinkommen sieht vor, dass eine oder mehrere Vertragsparteien einvernehmlich einen **automatischen Informationsaustausch** vereinbaren können (Art 6 des Amtshilfeübereinkommens). Beim automatischen Informationsaustausch werden im Voraus genau definierte Informationen (beispielsweise Informationen über Finanzkonten oder länderbezogene Informationen im Bereich der Unternehmensbesteuerung) routinemäßig in regelmäßigen Abständen an einen anderen Staat übermittelt.

- Die Vertragsparteien sind außerdem zum **spontanen Informationsaustausch** verpflichtet (Art 7 des Amtshilfeübereinkommens). Beim spontanen Informationsaustausch werden die Informationen nicht nach einem vorgängigen Ersuchen übermittelt, sondern dann, wenn der informierende Staat bei bereits vorhandenen Informationen ein mögliches steuerliches Interesse eines anderen Staats vermutet. Der spontane Informationsaustausch ist in Liechtenstein durch die Änderung des Steueramtshilfegesetz (SteAHG) per 1.1.2018 in Kraft getreten.

20.26 Neben dem Informationsaustausch enthält das Amtshilfeübereinkommen auch Rechtsgrundlagen für weitere Formen der Amtshilfe im Steuerbereich: Gleichzeitige Steuerprüfungen (Art 8 MAK), Steuerprüfungen im Ausland (Art 9 MAK), Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuerforderungen (Art 11 MAK) inklusive Sicherungsmaßnahmen (Art 12 MAK) sowie die Amtshilfe bei der Zustellung von Schriftstücken (Art 17 MAK) oder die direkte Zustellung von Schriftstücken (Art 17 Abs 3 MAK). Diese Formen der Zusammenarbeit gehören nicht zum zwingenden Teil des Amtshilfeübereinkommens und können mittels Vorbehaltes oder Erklärung ausgeschlossen werden.

I. Informationsaustausch auf Ersuchen

20.27 Wie bereits eingangs erwähnt hat Liechtenstein bereits zahlreiche Abkommen über die internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich abgeschlossen (DBA, TIEA sowie das AIA-Abkommen mit der EU). Das Amtshilfeübereinkommen dient dabei als eine weitere Rechtsgrundlage, um Amtshilfe zu leisten und auch zu erhalten. Die verschiedenen Abkommen bestehen nebeneinander. Für den Informationsaustausch auf Ersuchen bedeutet dies, dass Staaten, die bereits ein DBA oder ein TIEA mit Liechtenstein haben, künftig zwei mögliche Rechtsgrundlagen für die Amtshilfe zur Verfügung haben. Gleiches gilt für die EU-Mitgliedstaaten. Unterschiede ergeben sich allerdings im Zusammenhang mit der zeitlichen Anwendbarkeit und den Steuern, die unter das jeweilige Abkommen fallen. Ein ersuchender Staat muss in seinem Auskunftersuchen an Liechtenstein angeben,

auf welche **Rechtsgrundlage** sich das Ersuchen stützt. Die Steuerverwaltung prüft dann, ob die in der gewählten Rechtsgrundlage festgelegten Bedingungen erfüllt sind. Falls die Steuerverwaltung das Ersuchen ablehnt, besteht für den ersuchenden Staat die Möglichkeit, dasselbe Ersuchen gestützt auf eine andere Rechtsgrundlage erneut zu stellen.

- 20.28** Nach dem Amtshilfeübereinkommen sollen die Vertragsparteien untereinander Informationen austauschen, die für die Anwendung und Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sind. Ausgeschlossen sind somit sog "Beweisforschungen" (**Fishing Expeditions**) oder der Austausch von Informationen, die für die Besteuerung einer bestimmten steuerpflichtigen Person oder einer bestimmbaren Gruppe von Personen nicht relevant sind.
- 20.29** Nach dem Amtshilfeübereinkommen können Staaten in ihrem nationalen Recht vorsehen, dass betroffene Personen vor der Übermittlung von Informationen an einen anderen Staat informiert werden müssen. Der wirksame Informationsaustausch soll allerdings durch die vorgängige Information der betroffenen Person nicht verhindert oder übermäßig verzögert werden. Das liechtensteinische SteAHG sieht die **vorgängige Information** der betroffenen Person sowie weiterer beschwerdeberechtigter Personen vor (Art 10 Abs 1 SteAHG, Ausnahmen davon sind in Art 28a ff vorgesehen).
- 20.30** Der Vollzug des Informationsaustauschs auf Ersuchen wird im liechtensteinischen Recht im SteAHG, im Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (AHG-USA) und im Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit dem Vereinigten Königreich (AHG-UK) geregelt.
- 20.31** Mit der am 1.1.2016 in Kraft getretenen Abänderung des Steueramtshilfegesetzes wurde eine explizite Rechtsgrundlage für Gruppenanfragen eingeführt, um der Ergänzung des OECD-Kommentars zu Art 26 OECD-Musterabkommen Rechnung zu tragen. Gruppenanfragen, die Steuerjahre vor dem 1.1.2016 betreffen, sind dabei nach den Übergangsbestimmungen explizit unzulässig (Art 31a SteAHG). Eine Rückwirkung in Bezug auf

Gruppenanfragen ist somit gem dieser Bestimmung nicht vorgesehen bzw nicht zulässig.

J. Automatischer Informationsaustausch

- 20.32** Nach dem Amtshilfeübereinkommen können zwei oder mehrere Vertragsparteien vereinbaren, in bestimmten Fallkategorien und nach einem gemeinsam vereinbarten Verfahren, Informationen automatisch auszutauschen.
- 20.33** Die internationale Rechtsgrundlage für den Automatischen Informationsaustausch bildet einerseits das Amtshilfeübereinkommen zusammen mit der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen **Informationsaustausch über Finanzkonten** (MCAA-AIA) und andererseits das AIA-Abkommen mit der EU. Ebenso sind in Liechtenstein ein AIA-Gesetz und eine AIA-Verordnung per 1.1.2016 in Kraft getreten.
- 20.34** In Bezug auf die USA erfolgt der automatische Informationsaustausch basierend auf dem FATCA-Abkommen, welches Liechtenstein bereits am 16.05.2014 unterzeichnet hat, und dem FATCA-Gesetz.
- 20.35** Mit den USA wurde im Jahr 2015 auf Grundlage des FATCA-Abkommens erstmals Informationen betreffend Finanzkonten von US-Personen automatisch ausgetauscht. 2017 tauschte Liechtenstein erstmals Informationen betreffend Finanzkonten mit den EU-Mitgliedstaaten aus. Der automatische Informationsaustausch mit Nicht-EU-Staaten erfolgte im Jahr 2018 zum ersten Mal.
- 20.36** Ebenso bildet das Amtshilfeübereinkommen die Grundlage für die Einführung und Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung im Bereich der Unternehmensbesteuerung, dem sog "Country-by-Country-Reporting". Hierzu hat Liechtenstein die Multilaterale Vereinbarung über den **Austausch von länderbezogenen Berichten** (MCAA CbC) im Januar 2016 unterzeichnet. Das entsprechende Umsetzungsgesetz (CbC-Gesetz) zum MCAA CbC ist per 1.1.2017 in Kraft getreten und Liechtenstein hat erstmals im Sommer 2018 länderbezogene Berichte

ausgetauscht. Mit den USA besteht in diesem Zusammenhang ein bilaterales Abkommen (CAA-CbC-USA), wonach erstmals länderbezogene Berichte betreffend die Steuerperiode 2019 auszutauschen sind.

K. Spontaner Informationsaustausch

- 20.37** Beim spontanen Informationsaustausch werden Informationen, über die eine Vertragspartei verfügt, unaufgefordert übermittelt, wenn die informierende Vertragspartei davon ausgeht, dass die betreffenden Informationen für die andere Vertragspartei von Interesse sind. Im Unterschied zum Informationsaustausch auf Ersuchen, erfolgt die Übermittlung der Informationen ohne vorgängiges Auskunftersuchen ("spontan"). Im Unterschied zum AIA wird nicht im Voraus festgelegt, welche Informationen routinemäßig übermittelt werden.
- 20.38** Der **spontane Informationsaustausch** ist reziprok ausgestaltet. Liechtenstein ist somit nicht nur übermittelnder Staat, sondern erhält auch Informationen von Vertragsparteien, die nach Ansicht der anderen Vertragspartei für Liechtenstein voraussichtlich von Interesse sind.
- 20.39** Darüber hinaus wurde im Rahmen des BEPS Projekts (Action 5) von der OECD/G20-Staaten ein BEPS-Mindeststandard definiert und näher umschrieben, in welchen Fällen und auf welche Art und Weise zwingend **Steuervorbescheide** (Rulings) und Informationen zu solchen Steuervorbescheiden spontan auszutauschen sind.
- 20.40** Mit den USA besteht derzeit ein TIEA, welches keinen spontanen Informationsaustausch vorsieht. Die USA haben auch das Amtshilfeübereinkommen nicht ratifiziert. Auch das TIEA mit UK sieht keinen spontanen Informationsaustausch vor, wohl aber das DBA (Art 25). Ein spontaner Informationsaustausch mit UK kann damit sowohl unter dem DBA als auch unter dem Amtshilfeübereinkommen durchgeführt werden.

Literatur:

Brugger, AIA und Stiftungen in der Schweiz und Liechtenstein. Wer muss (tatsächlich) gemeldet werden? PSR 2017, 73; *Bussjäger*, Die neue Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes und des Verwaltungsgesichtshofes zur Amtshilfe in Finanzangelegenheiten, LJZ 2010, 56; *Frommelt/Lampert*, (Weitere) Zeitenwende in Liechtenstein. Aufgabe des generellen Fiskalvorbehalts bei der kleinen Rechtshilfe, ZWF 2016, 87; *Gey*, Internationale Amtshilfe im liechtensteinischen Finanzmarkt- und Steuerrecht. Grundprinzipien und neue Entwicklungen, LJZ 2009, 17; *Gottholmseder*, Automatischer Austausch von Tax Rulings. EU-Kommission veröffentlicht Entwurf zur Ergänzung der Amtshilferichtlinie, SWI 2015, 151.

Was Marxer & Partner für Sie tun kann

Marxer & Partner Rechtsanwälte wurde 1925 gegründet. Die älteste und größte Anwaltskanzlei in Liechtenstein setzt sich aus rund 30 Juristen und 60 administrativen Fachkräften zusammen und bietet international tätigen Unternehmen und Privatpersonen umfassende juristische Beratung und Betreuung in sämtlichen Rechtsbereichen.

Schwerpunkte unserer Tätigkeit sind das Stiftungs-, Gesellschafts- und Steuerrecht. Wir betreuen Sie gerne umfassend und stehen Ihnen als Gutachter sowie als Schiedsrichter oder als Rechtsvertreter zur Verfügung. Unsere Juristen korrespondieren in zahlreichen Sprachen. Auch bei komplexen Familien- und Vermögenskonstellationen mit verschiedenen involvierten Rechtsordnungen ist Marxer & Partner Ihr idealer Partner.

Unsere über neunzigjährige Erfahrung und unser breites juristisches Fachwissen, verbunden mit einem über die Jahrzehnte aufgebauten Kooperationsnetzwerk mit führenden Anwaltskanzleien, Steuerberatern, Treuhändern, Vermögensverwaltern und Banken weltweit ermöglichen es uns, Sie in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Rahmenbedingungen adäquat zu betreuen.

Marxer & Partner Rechtsanwälte ist das liechtensteinische Mitglied von Lex Mundi, einer weltweiten Vereinigung führender unabhängiger Anwaltskanzleien.

Wir stehen Ihnen jederzeit gerne für ein Gespräch zur Verfügung. Eine Liste unserer Partner und juristischen Mitarbeiter samt biografischen Hinweisen finden Sie unter www.marxerpartner.com.

MARXER & PARTNER

RECHTSANWÄLTE

Marxer & Partner Rechtsanwälte

Heiligkreuz 6 • 9490 Vaduz • Liechtenstein

Tel. +423 235 8181 • Fax +423 235 8282

info@marxerpartner.com • www.marxerpartner.com