

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

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

**Nr. 91/2016**

## INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung .....	4
Zuständiges Ministerium.....	5
Betroffene Behörde .....	5
<b>I.   BERICHT DER REGIERUNG .....</b>	<b>6</b>
1.   Ausgangslage .....	6
2.   Schwerpunkte der Vorlage .....	10
2.1   Umsetzung von BEPS-Empfehlungen.....	10
2.1.1   Korrespondenzprinzip (Action 2) .....	10
2.1.2   IP-Box (Action 5).....	11
2.1.3   Steuerruling (Action 5).....	13
2.1.4   Verrechnungspreise (Action 13) .....	15
2.2   Weitere Änderungen.....	17
3.   Vernehmlassung .....	17
4.   Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Vernehmlassung .....	19
5.   Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	50
6.   Personelle, finanzielle, organisatorische und räumliche Auswirkungen.....	50
<b>II.   ANTRAG DER REGIERUNG .....</b>	<b>52</b>
<b>III.   REGIERUNGSVORLAGE.....</b>	<b>53</b>

## **ZUSAMMENFASSUNG**

*Die OECD sowie die G20 Staaten wollen mit ihrem gemeinsamen Projekt „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting) gegen die so genannte Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die künstliche Gewinnverlagerung vorgehen. Sie haben so dann einen Aktionsplan mit insgesamt 15 Massnahmen erstellt, um dieses Problem auf globaler Ebene anzugehen. Die Massnahmen haben insbesondere zum Ziel, den Gewinn dort zu besteuern, wo er erwirtschaftet wird, die Transparenz zu erhöhen sowie eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Mit der gegenständlichen Steuergesetzänderung werden Regelungen zur Umsetzung folgender BEPS-Massnahmen vorgeschlagen.*

- In den BEPS-Massnahmen wird die Einführung des Korrespondenzprinzips empfohlen, was bedeutet, dass nur solche Erträge steuerfrei vereinnahmt werden dürfen, welche nicht zuvor im Quellenstaat als Aufwand geltend gemacht werden konnten (Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung). Im Steuergesetz soll das Korrespondenzprinzip bezüglich Dividenden (ab einer Beteiligungsquote von mindestens 25%) umgesetzt werden.*
- Die BEPS-Massnahmen zu IP-Boxen schränken den Kreis der immateriellen Werte, welche als IP-Box relevante Rechte qualifizieren, ein und sehen den Nexus Approach vor. Nachdem die geltende IP-Regelung nicht diesen Vorgaben entspricht, soll sie mit einer Übergangsfrist aufgehoben werden.*
- Die BEPS-Massnahmen fordern den Austausch von Steuerrulings (verbindliche Auskünfte/Zusagen von Steuerbehörden) unter den betroffenen Steuerbehörden. Im Steuergesetz wird nun der Begriff „verbindliche Auskunft bzw. Zusage“ definiert.*
- Die BEPS-Massnahmen empfehlen eine weltweit standardisierte Dokumentation der Verrechnungspreise, damit die zuständigen Steuerbehörden einen besseren Überblick über die weltweite Geschäftstätigkeit und die allgemeine Verrechnungspreispolitik einer Unternehmensgruppe erhalten. Im Steuergesetz soll festgelegt werden, dass Unternehmen zur Führung von Verrechnungspreisdokumentationen verpflichtet sind.*

*In der Vorlage werden sodann weitere kleinere Gesetzesänderungen vorgeschlagen. Insbesondere soll die rechtliche Grundlage geschaffen werden, dass Or-*

*ganentschädigungen, welche an juristische Personen ohne Sitz bzw. tatsächliche Verwaltung im Inland geleistet werden, ebenfalls der Quellensteuer unterliegen. Somit erfolgt eine steuerliche Gleichbehandlung mit Organentschädigungen an natürliche Personen ohne Wohnsitz bzw. Aufenthalt im Inland.*

**ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM**

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

**BETROFFENE BEHÖRDE**

Steuerverwaltung



Vaduz, 12. Juli 2016

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**

Die OECD sowie die G20 Staaten haben sich mit ihrem gemeinsamen Projekt „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting) zum Ziel gesetzt, gegen die so genannte Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die künstliche Gewinnverlagerung vorzugehen. Das BEPS-Projekt will Länder dabei unterstützen, ihre Steuerbasis zu schützen und mehr Sicherheit für Steuerzahler zu schaffen.

Die OECD erarbeitete hierzu einen Aktionsplan, welcher insgesamt 15 Massnahmen umfasst und das Problem auf globaler Ebene lösen soll. Es handelt sich um folgende Massnahmen:

- Digitale Wirtschaft (Action 1)
- Neutralisierung von hybriden Gestaltungen (Action 2)
- Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC) (Action 3)

- Zinsaufwendungen und sonstige finanzielle Aufwendungen (Action 4)
- Schädliche Steuerregimes (Substanzerfordernisse, Informationsaustausch) (Action 5)
- Abkommensmissbrauch (Action 6)
- Umgehung des Betriebsstättenstatus (Action 7)
- Zuordnung der Funktionen und Risiken sowie die Festlegung der Transferpreise u.a. bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Konzernfinanzierungen (Action 8-10)
- Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten (Action 11)
- Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle (Action 12)
- Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting (Action 13)
- Streitbeilegung unter Doppelbesteuerungsabkommen (Action 14)
- Machbarkeit eines multilateralen Instruments zur Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen an die BEPS-Resultate (Action 15)

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD ihre finalen Berichte veröffentlicht, in welchen die Umsetzungsempfehlungen zu den 15 Massnahmen beschrieben werden. Die Berichte enthalten zum Teil lediglich Bestandesaufnahmen und Problemidentifikationen (z.B. Digitale Wirtschaft), zum Teil aber auch Empfehlungen zu inhaltlichen und verfahrenstechnischen Fragen. Diese Empfehlungen zielen ab auf die Umgestaltung der nationalen Steuergesetzgebung oder der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und der zukünftigen Abkommenspolitik der Länder. Sie haben unterschiedliche Verbindlichkeitsgrade: einzelne BEPS-Ergebnisse sind verbindliche Mindeststandards, bei anderen hat man sich auf einen Common Approach geeinigt, und weitere werden als Best Practice behan-

delt. Bei anderen Empfehlungen ist noch nicht klar, ob und wie sie sich als internationaler Standard durchsetzen werden. Als Mindeststandards gelten zurzeit:

- die Kriterien zur privilegierten Besteuerung von Erträgen aus Immaterialgütern (sog. IP-Box-Regime - Action 5);
- der spontane Informationsaustausch über Steuerrulings (Action 5);
- die Aufnahme von Missbrauchsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen (Action 6);
- der Austausch gewisser länderbezogener Informationen von Unternehmen (sog. Country-by-Country Reporting - CbCR - Action 13);
- und die Streitbeilegung unter Doppelbesteuerungsabkommen (Action 14).

Die Regierung setzte am 7. Mai 2014 eine Arbeitsgruppe ein – bestehend aus Vertretern der Industrie, der Banken, des Treuhandwesens, der Uni Liechtenstein sowie der Steuerverwaltung – mit dem Auftrag, die Arbeiten der OECD mitzuverfolgen, die publizierten Berichte zu analysieren und die vorliegenden Empfehlungen auf ihren Umsetzungsbedarf in Liechtenstein zu überprüfen. Dabei ist die Arbeitsgruppe zum Schluss gekommen, dass alle Mindestanforderungen in Liechtenstein umgesetzt werden sollen. Dieser Empfehlung schliesst sich die Regierung an.

Zur Einhaltung der Mindestanforderungen haben sich ursprünglich alle G20 und OECD-Staaten verpflichtet. Mittlerweile haben sich weitere Länder und Jurisdiktionen dazu bekannt, darunter Liechtenstein; somit stellen sich insgesamt 82 Jurisdiktionen hinter die Mindestanforderungen. Weitere 29 Jurisdiktionen haben sodann bei der OECD ihr Interesse angemeldet. Die OECD hat zur Umsetzung und Kontrolle der BEPS-Anforderungen ein neues Gremium geschaffen, das sog. Inclusive Framework, welches am 30. Juni/1. Juli 2016 erstmals getagt hat, und



welches alle verpflichteten Jurisdiktionen umfasst. Dieses Gremium wird die einheitliche Einführung der Standards überwachen.

Die Mindestanforderungen betreffend IP-Box und Ruling (Action 5) bedürfen der Anpassung des Steuergesetzes; die gesetzliche Grundlage für den Austausch der Informationen über Steurrulings soll im Steueramtshilfegesetz geschaffen werden. Für den Austausch des CbC-Reporting (Action 13) wird gestützt auf die Multilaterale Amtshilfekonvention (MAK) ein separates Gesetz geschaffen; die entsprechende Gesetzesvorlage wurde am 5. Juli 2016 in die Vernehmlassung geschickt. Die verlangte Aufnahme von Missbrauchsklauseln und Verbesserungen in der Streitbeilegung in Doppelbesteuerungsabkommen (Action 6 und 14) wird im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden. Liechtenstein wird sich im Laufe von 2016 entscheiden müssen, ob es die Mindestanforderungen über bilaterale Verhandlungen oder über das von der OECD zurzeit erarbeitete multilaterale Instrument in seine bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen will.

Ebenfalls soll das Korrespondenzprinzip bei Dividenden (ab einer Beteiligungsquote von mindestens 25%) – in Anlehnung an BEPS Action 2 – umgesetzt werden. Zudem soll eine Dokumentationspflicht über die Ermittlung der Verrechnungspreise für Transaktionen mit nahe stehenden Personen eingeführt werden.

Generell ist im Auge zu behalten, dass sich die Auswirkungen von BEPS auf Liechtenstein nicht nur auf die erforderlichen Gesetzesänderungen und Praxisanpassungen in Liechtenstein selber beschränken. Vielmehr werden auch Anpassungen, die andere Länder aufgrund der BEPS-Empfehlungen vornehmen, auf die steuerliche Praxis und das Steueraufkommen in Liechtenstein unweigerlich Auswirkungen haben. BEPS ist die bedeutendste Reform des internationalen Steuerrechts der letzten Jahrzehnte, welche nicht nur gegen unlautere Steuerpraxen

von Unternehmen vorgeht, sondern auch gegen missbräuchlichen Steuerwettbewerb im Unternehmensbereich zwischen den Ländern.

Die globale Umsetzung von BEPS hat erst begonnen. Die EU hat im Juni 2016 ihre Richtlinie zur einheitlichen Umsetzung gewisser BEPS-Massnahmen innerhalb der EU erlassen. Diese geht über den Mindeststandard der OECD hinaus. Es ist davon auszugehen, dass weitere Aktivitäten folgen werden. Auch könnte die OECD zeitnah gewisse weitere Empfehlungen zu Mindeststandards erheben oder ihre Empfehlungen in Einzelbereichen verfeinern.

## **2. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE**

### **2.1 Umsetzung von BEPS-Empfehlungen**

#### **2.1.1 Korrespondenzprinzip (Action 2)**

Das Korrespondenzprinzip hat zum Ziel, eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Dies bedeutet, dass nur solche Erträge steuerfrei vereinnahmt werden dürfen, welche nicht zuvor im Quellenstaat als Aufwand geltend gemacht werden konnten. BEPS Action 2 befasst sich im Wesentlichen mit strukturierten Produkten, hybriden Finanzinstrumenten und Finanzierungsvehikeln. Vorgesehen sind neben der Einführung des Korrespondenzprinzips für diese Instrumente auch komplexe Sekundärregelungen (Vorgehen, falls einer der beteiligten Staaten das Korrespondenzprinzip nicht umgesetzt hat). Das Korrespondenzprinzip ist zwar nicht Bestandteil der Mindestanforderungen, doch führen die Sekundärregelungen – sofern vom anderen Staat umgesetzt – faktisch zu demselben Resultat.

Die EU hat bereits 2014 beschlossen, die Mutter/Tochter-Richtlinie dahingehend abzuändern, dass Zahlungen an die Muttergesellschaft nur dann bei dieser nicht besteuert werden, wenn die Zahlungen im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesell-

schaft nicht abzugsfähig waren. Die Umsetzungsfrist für die EU-Länder ist Ende 2015 abgelaufen.

Die Regierung schlägt vor, im Steuergesetz das international sehr weit verbreitete Korrespondenzprinzip bezüglich Dividenden umzusetzen. Demzufolge sollen Dividenden aufgrund von Beteiligungen (ab 25% Stimmen- oder Kapitalanteil) beim Aktionär besteuert werden, wenn diese von der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich abgezogen werden können. Die Umsetzung erfolgt in Art. 15 Abs. 2 Bst. n, Art. 48 Abs. 1 Bst. e sowie Abs. 2 Bst. b SteG.

#### 2.1.2 IP-Box (Action 5)

Mit dem neuen Steuergesetz wurde per 1. Januar 2011 eine Sonderregelung für die Besteuerung für Erträge aus immateriellen Vermögenswerten (IP-Box) eingeführt, welche zu Steuervergünstigungen führt. Diese Regelung umfasst ein weites Spektrum an immateriellen Werten (Patente, Marken, Design, Software, technische und naturwissenschaftliche Datenbanken). Zur Sicherung der Steuereinnahmen wurden nur immaterielle Werte berücksichtigt, die nach dem 1. Januar 2011 geschaffen oder erworben wurden. Die Regelung sollte insbesondere für Neuansiedlungen attraktiv sein. Die aktuelle gesetzliche Bestimmung wurde auch der ESA im Hinblick auf staatliche Beihilfe notifiziert und von dieser genehmigt.

Viele EU-Mitgliedsstaaten (gemäss BEPS-Report Belgien, Frankreich, Ungarn, Italien, Luxemburg, Niederlande, Portugal, Spanien, Grossbritannien), aber auch gewisse Staaten ausserhalb Europas (z.B. China, Kolumbien) sehen in ihren Gesetzen IP-Boxen vor, die – auch wenn sie sehr unterschiedlich ausgestaltet sind – immer zu Steuervergünstigungen führen. Auch die Schweiz plant mit der Unternehmenssteuerreform III auf kantonaler Ebene die Einführung einer IP-Box.

Die Förderung von Innovation (Forschung und Entwicklung) ist ein erklärtes Ziel der EU und vieler anderer Staaten, weshalb IP-Boxen in der Vergangenheit auch

toleriert waren. Die IP-Boxen wurden aber durch die Staaten immer weiter gefasst, so dass auch viele hoch „mobile“ Erträge privilegiert wurden. Die IP-Boxen sind deshalb schon seit Jahren unter Beobachtung durch die Code-of-Conduct-Gruppe der EU. Das BEPS-Projekt der OECD hat dieses Thema ebenfalls analysiert. Neu müssen IP-Box-Regimes dem sogenannten „Modified Nexus Approach“ genügen, d.h. eine privilegierte Besteuerung der Erträge kann nur im Umfang des Verhältnisses der eigenen Aufwendungen (Steuerpflichtiger in Liechtenstein) zu den Gesamtaufwendungen (gesamte Unternehmensgruppe) für Forschung und Entwicklung erfolgen. Dies führt dazu, dass der einem immateriellen Recht zugrunde liegende Forschungs- und Entwicklungsaufwand weitestgehend in Liechtenstein anfallen muss, damit die aus dem Recht fliessenden Erträge von der IP-Box profitieren. Zudem verlangen die BEPS-Vorgaben, dass die für die IP-Box qualifizierenden Erträge eingeschränkt werden. Erträge aus marketingbasierten Rechten (z.B. Markenrechte) dürfen nicht mehr privilegiert besteuert werden.

Gemäss BEPS-Bericht sind ab dem 1. Juli 2016 nur noch IP-Boxen zulässig, die den von der OECD entwickelten Kriterien entsprechen. Das heute bestehende IP-Regime kann allerdings für Steuerpflichtige, die dieses Regime vor dem 30. Juni 2016 beansprucht haben, für maximal 5 Jahre, d.h. bis 30. Juni 2021, weitergeführt werden.

Die derzeitige liechtensteinische IP-Box entspricht nicht dem Nexus Approach. Zudem ist der heutige IP-Katalog zu weit gefasst, insbesondere qualifizieren die Markenrechte nicht mehr für das Steuerprivileg.

Entsprechend ist Art. 55 SteG anzupassen bzw. aufzuheben. Die bestehende IP-Box soll jedoch für Steuerpflichtige, welche diese im Steuerjahr 2016 nutzen, im Sinne der von der OECD akzeptierten Übergangsfrist weitergeführt werden. Im Rahmen einer umfassende Analyse – unter Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten und Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Liechtenstein

– wird in einem zweiten Schritt geprüft, ob Liechtenstein eine OECD-konforme IP-Box einführen soll.

### 2.1.3 Steuerruling (Action 5)

Gestützt auf die Arbeiten des Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) und aufbauend auf den Arbeiten der EU zur Verbesserung der Transparenz haben sich die OECD und G20-Länder auf die Einführung eines verpflichtenden spontanen Informationsaustausches über Steuerrulings geeinigt. Ausgetauscht werden sollen folgende Kategorien von Rulings:

- Rulings über begünstigte Steuerregime (d.h. Steuerregime, die Einkünfte aus mobilen Tätigkeiten wie Finanz- und andere Dienstleistungen sowie immateriellen Wirtschaftsgütern begünstigt besteuern);
- unilaterale grenzüberschreitende Verrechnungspreisrulings;
- sonstige grenzüberschreitende Steuerrulings, welche unilaterale Korrekturen des steuerbaren Gewinns bewirken;
- Steuerrulings in Zusammenhang mit Betriebsstätten;
- Steuerrulings über den „Spread“ bei zwischengeschalteten Unternehmen;
- jede andere Form von Steuerruling, welche ohne Informationsaustausch nach Einschätzung des FHTP Bedenken in Bezug auf BEPS hervorrufen könnte.

Als „Ruling“ gilt jede Information oder jede Zusage der Steuerbehörde an einen spezifischen Steuerpflichtigen zu seiner Steuersituation, auf die er sich berufen kann. Diese Rulings können dabei vor oder nach der entsprechenden Transaktion auf Anfrage des Steuerpflichtigen ergehen. Auskünfte, die sich an eine Gruppe von Steuerpflichtigen (oder alle) richten und die Auslegung des Gesetzes oder eine administrative Praxis festhalten, sind vom verpflichtenden spontanen In-

formationsaustausch nicht erfasst. Ebenfalls nicht erfasst sind Einigungen, die im Veranlagungsverfahren erzielt werden.

Die Rulings sollten grundsätzlich mit allen betroffenen Jurisdiktionen ausgetauscht werden. Dazu hält die OECD für jede Kategorie von Ruling im Einzelnen fest, welche Jurisdiktionen zu informieren sind. Es sind dies insbesondere die Ansässigkeitsstaaten aller durch das Ruling betroffenen verbundenen Personen, der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft und des Konzernhauptsitzes.

In der OECD hat man sich auf einen zweistufigen Austauschprozess geeinigt. Im ersten Schritt sollen dabei von der Steuerbehörde grundsätzliche Informationen zum Ruling mittels Standardformular übermittelt werden. Erst aufgrund der konkreten Rückfrage der Jurisdiktion, welche die Formularinformation erhalten hat, ist dann tatsächlich das entsprechende Ruling in einer der offiziellen OECD-Sprachen auszutauschen.

Rulings sollen grundsätzlich innerhalb von drei Monaten nach Erteilung ausgetauscht werden. Gemäss OECD-Report zu Action 5 sollen auch jene Rulings ausgetauscht werden, welche ab dem 1. Januar 2010 erlassen wurden und nach dem 1. Januar 2014 noch in Kraft waren. Diese alten Rulings sollen spätestens bis Ende 2016 ausgetauscht werden. Für diejenigen Jurisdiktionen, welche sich eben erst zu den Mindeststandards verpflichtet haben (u.a. Liechtenstein), werden diese Fristen verschoben werden. Der Staat, welcher die Informationen erhält, muss die rechtlichen Voraussetzungen für die vertrauliche Behandlung bereitstellen.

Rechtsgrundlage für den Austausch von Rulings wird für Liechtenstein grundsätzlich Art. 7 der Multilateralen Amtshilfekonvention (MAK) bilden. Diese ist zurzeit noch nicht in Kraft; der Landtag stimmte an seiner Sitzung vom Juni 2016 der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde im August 2016 zu.

Das geltende Steuergesetz definiert den Begriff Ruling nicht. Die Regierung schlägt vor, eine klare gesetzliche Grundlage ins Steuergesetz aufzunehmen, unter welchen Voraussetzungen sich ein Steuerpflichtiger auf eine Aussage der Steuerbehörden berufen kann, damit ein „Ruling“ vorliegt (vgl. z.B. Österreich, Deutschland, Luxemburg). Die Definition soll in Art. 93a SteG verankert werden.

#### 2.1.4 Verrechnungspreise (Action 13)

Die OECD empfiehlt in Action 13 eine standardisierte Dokumentation der Verrechnungspreise. Diese besteht aus einem Masterfile, welches die für den Konzern als Ganzes relevanten (high-level) Informationen enthält und den Local Files, die das Masterfile ergänzen und die für das spezifische Land wesentlichen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen dokumentieren sowie die angewendeten Verrechnungspreise rechtfertigen.

Durch diese vorgegebenen Master- und Local File-Anforderungen sollen die Verrechnungspreisdokumentationen weltweit standardisiert werden, damit die zuständigen Steuerverwaltungen einen besseren Überblick über die weltweite Geschäftstätigkeit und die allgemeine Verrechnungspreispolitik einer Unternehmensgruppe erhalten (Master File), und damit ihnen aufgezeigt wird, wie der Fremdvergleichsgrundsatz vom lokalen Steuerpflichtigen bei wesentlichen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen umgesetzt wird (Local File).

Im Master File soll folgendes enthalten sein:

- Überblick über die Organisationsstruktur des Unternehmens (Rechts- und Eigentumsverhältnisse) in Diagrammform,
- Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Konzerns (inkl. Angaben zur Wertschöpfungskette),
- Überblick über die F&E Strategie (inkl. Standort von wichtigen immateriellen Wirtschaftsgütern),

- Überblick über die Finanzierung des Konzerns,
- Konzernabschluss,
- Offenlegung unilateraler Verrechnungspreis-Absprachen mit Steuerbehörden sowie anderer Steuerrulings (nicht jedoch zwischenstaatliche Verständigungsverfahren).

Das Local File soll folgendes enthalten:

- Genaue Beschreibung des lokalen Unternehmens (u.a. Managementstruktur, Reporting lines),
- genaue Beschreibung der wesentlichen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen,
- Finanzinformationen (u.a. Jahresabschlüsse, Überleitungen zwischen Jahresabschluss und den für die Verrechnungspreise verwendeten Finanzdaten) sowie die Rechtfertigung der angewendeten Verrechnungspreise (Benchmarking-Studien, etc.).

Die Empfehlung der OECD zu dieser Verrechnungspreisdokumentation gilt als „Best Practice“ und ist zurzeit nicht als für die Länder verpflichtend ausgestaltet. Viele Länder haben eine entsprechende Verrechnungspreisdokumentation in ihren nationalen Rechtsgrundlagen festgelegt und international tätige Unternehmensgruppen werden vom Ausland an dieser „Best Practice“ gemessen. Eine nationale Verankerung des Erfordernisses der periodischen Einreichung einer Verrechnungspreisdokumentation an die Steuerverwaltung in Liechtenstein erachtet die Regierung als überschüssend. Jedoch soll in Art. 49 SteG der Grundsatz der Verrechnungspreisdokumentation explizit gesetzlich verankert werden.

Die erhöhte Transparenz (auch in Kombination mit dem nachfolgend beschriebenen Country-by-Country Reporting) sowie die Umsetzung der übrigen BEPS-Actions – insbesondere Actions 8-10 – werden zu vermehrten, nachgelagerten



Verrechnungspreiskorrekturen durch die ausländischen Steuerbehörden führen. Dies kann im Verhältnis zu Ländern, mit denen Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, eine Doppelbesteuerung zur Folge haben, weil ein Streitbeilegungsmechanismus fehlt.

## 2.2 Weitere Änderungen

Es werden folgende weitere Änderungen vorgeschlagen:

- Regelung der Gewinnungskosten betreffend Erwerb aus Organentschädigungen (Art. 16 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 Bst. c<sup>bis</sup>)
- 5-jährige Frist für die Nachversteuerung von verrechneten Verlusten von ausländischen Betriebsstätten bei selbständigem Erwerb (Art. 16 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4);
- Frist für Antragstellung auf Erlass einer Verfügung über den Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht (Art. 25 Abs. 4);
- beschränkte Steuerpflicht für juristische Personen, welche weder Sitz noch Ort der tatsächlichen Verwaltung in Inland haben, für Erträge aus Organentschädigungen sowie Regelung der Erhebung der Steuer auf diese Erträge (Art. 44 Abs. 3 Bst. d und Art. 62 Abs. 1, Art. 63a);
- Regelung, dass sehr geringe Steuerbeträge nicht rückerstattet werden (Art. 126 Abs. 1).

## 3. VERNEHMLASSUNG

Mit Beschluss vom 3. Mai 2016 hat die Regierung einen Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des Steuergesetzes verabschiedet und den interessierten Kreisen zur Stellungnahme unterbreitet.

### 3.1 Eingegangene Stellungnahmen

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

- die Gemeinden Balzers, Triesen, Vaduz, Schaan, Planken, Eschen, Mauren, Ruggell;
- das Fürstliche Landgericht;
- die Datenschutzstelle;
- die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer;
- die Liechtensteinische Treuhandkammer;
- die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung;
- der Liechtensteinische Bankenverband;
- der Liechtensteinische Anlagenfondsverband;
- der Liechtensteinische Patentanwaltsverband;
- der Verband Liechtensteinischer Versicherungsmakler;
- der Liechtensteinische Versicherungsverband;
- der Liechtensteinische Arbeitnehmerverband;
- die Liechtensteinische Ingenieur- und Architektenvereinigung;
- der Verein unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein;
- die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen e.V.;
- das Beratungsbüro Felder Sprenger Partner AG
- die Wirtschaftsprüfergesellschaft ReviTrust Grant Thornton AG
- das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner zusammen mit der Confida Treuhand, Unternehmens- und Steuerberatungs AG.

Die Gemeinden, das Fürstliche Landgericht, die Datenschutzstelle, der Verband Liechtensteinischer Versicherungsmakler, der Liechtensteinische Arbeitnehmerverband, die Liechtensteinische Ingenieur- und Architektenvereinigung, der Verein unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein, der Liechtensteiner Versicherungsverband sowie die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen haben die Vorlage zur Kenntnis genommen und auf eine Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen verzichtet.

Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer, die Liechtensteinische Treuhändervereinigung, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung, der Liechtensteinische Bankenverband, der Liechtensteinische Anlagenfondsverband, der Liechtensteinische Patentanwaltsverband sowie die privaten Büros begrüßen grundsätzlich die Anpassung des Steuergesetzes an die BEPS-Vorgaben. Sie haben zudem zu einzelnen Bestimmungen eine Stellungnahme abgegeben. Auf diese Stellungnahmen wird im Rahmen der Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen eingegangen.

#### **4. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER VERNEHMLASSUNG**

##### **Zu Art. 15 Abs. 2 Bst. n**

Wie bei juristischen Personen soll auch beim Geschäftsvermögen von Selbständigerwerbenden das Korrespondenzprinzip bezüglich Ausschüttungen aufgrund von Beteiligungen eingeführt werden. Hierzu sei auf die Ausführungen unter Art. 48 Abs. 1 Bst. e und Abs. 2 Bst. b verwiesen.

Beteiligungen im Privatvermögen sind von der Änderung nicht betroffen.

**Zu Art. 16 Abs. 1 Bst. c, Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 und Bst. c<sup>bis</sup> sowie Abs. 6****Abs. 1 Bst. c**

Bisher fehlt eine Regelung, dass auch bei Erwerb aus Vergütungen an Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglieder oder Mitglieder ähnlicher Organe Gewinungskosten geltend gemacht werden können. Diese Bestimmung ist deshalb entsprechend um den Verweis auf Bst. d<sup>bis</sup> zu ergänzen.

**Abs. 2 Bst. b Ziff. 4**

Gemäss geltender Regelung können Verluste einer ausländischen Betriebsstätte mit dem steuerpflichtigen inländischen Erwerb aus selbständiger Tätigkeit verrechnet werden, sofern diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht berücksichtigt werden. Erzielt eine Betriebsstätte in den Folgejahren wieder Gewinne, so sind diese Gewinne im Ausmass der zuvor mit einem steuerpflichtigen Erwerb verrechneten Verluste dem steuerpflichtigen Reinertrag zuzurechnen. Erzielt die Betriebsstätte in den Folgejahren hingegen keine Gewinne in der Höhe der verrechneten Verluste, so sind gemäss geltender Regelung die nicht ausgeglichenen Verluste erst bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuzurechnen.

Bei juristischen Personen bestand ursprünglich dieselbe Regelung betreffend Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten wie bei selbständig Erwerbenden. Im Rahmen der Gesetzesänderung vom 4. September 2014, LGBl. 2014 Nr. 344, wurde bei juristischen Personen die Verrechnung der Verluste von ausländischen Betriebsstätten zeitlich beschränkt. Es wurde sodann festgelegt, dass die Nachversteuerung spätestens innerhalb von fünf Jahren seit der Verlustverrechnung zu erfolgen hat.

Im Sinne einer Gleichbehandlung soll auch bei selbständig Erwerbenden die Verlustverrechnung auf längstens fünf Jahre beschränkt werden. Dies bedeutet, dass Verluste ausländischer Betriebsstätten nachzuversteuern sind, sobald die aus-

ländische Betriebsstätte wieder Gewinne erzielt, jedoch spätestens fünf Jahre seit der Verlustverrechnung bzw. im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, wobei der frühere dieser beiden Zeitpunkte massgebend ist.

*Die Industrie- und Handelskammer wirft die Frage auf, ob eine solche 5-Jahres-Regelung sowie die gegenwärtige Behandlung von finalen Betriebsstättenverlusten EWR-konform seien. Zudem sollte geprüft werden, ob eine Gleichstellung nicht besser über eine Aufhebung der 5-Jahres-Regelung bei den juristischen Personen erfolgen sollte.*

Die Nachversteuerung innert 5 Jahren betrifft nicht die Frage der Geltendmachung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste. Betreffend die Befristung der Nachversteuerung von ausländischen Betriebsstättenverlusten ist der Regierung keine EuGH-Rechtsprechung bekannt. Das österreichische Einkommenssteuergesetz sieht beispielsweise eine Nachversteuerung bereits nach drei Jahren vor.

Zur Geltendmachung finaler Betriebsstättenverluste liegt keine eindeutige EuGH-Rechtsprechung vor, was aus dem zuletzt ergangenen EuGH-Urteil in der Sache Timac Agro ersichtlich ist, bei dem die Geltendmachung finaler Verluste deutlich erschwert wurde. In diesem Urteil wurde eine Nichtberücksichtigung der finalen Betriebsstättenverluste bei der Muttergesellschaft als im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit stehend erkannt, wenn dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft aufgrund des inländischen Steuerrechts oder des DBA kein Besteuerungsrecht für ausländische Betriebsstättengewinne zusteht. Auch das liechtensteinische Steuerrecht sieht kein Besteuerungsrecht auf ausländische Betriebsstättengewinne vor (Art. 48 Abs. 1 Bst. b SteG). Es gilt somit abzuwarten, in welche Richtung sich die EuGH-Rechtsprechung zu den finalen Verlusten entwickeln wird.

**Abs. 2 Bst. c<sup>bis</sup>**

In dieser Bestimmung wird geregelt, welche Gewinnungskosten im Zusammenhang mit Erwerb aus Vergütungen an Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglieder oder Mitglieder ähnlicher Organe geltend gemacht werden können. Dies sind Aufwendungen für die An-/Abreise sowie allfällige Aufwendungen für Verpflegung und Übernachtung, welche durch die Ausübung der Organtätigkeit bedingt sind. Der Umfang und die Höhe der zulässigen Aufwendungen sollen, wie bei den Gewinnungskosten aus unselbständiger Tätigkeit, auf dem Verordnungswege geregelt werden.

**Abs. 6**

Nachdem Art. 55 aufgehoben wird, ist in Abs. 6 der Verweis auf Art. 55 zu streichen.

**Zu Art. 25 Abs. 4**

Diese Bestimmung sieht vor, dass ein Steuerpflichtiger oder Vergütungsschuldner, welcher mit dem Steuerabzug nicht einverstanden ist, von der Steuerverwaltung eine Verfügung über den Bestand oder Umfang der Steuerpflicht verlangen kann. Die geltende Bestimmung sieht derzeit keine Frist vor, bis wann er diese Verfügung zu beantragen hat. Ohne Befristung könnte der Steuerpflichtige bzw. Vergütungsschuldner jederzeit – auch nach Jahren – eine Verfügung verlangen.

Gleich wie in der Schweiz soll die Frist für die Antragsstellung bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres festgesetzt werden.

**Zu Art. 44 Abs. 3 Bst. d**

Das geltende Recht bietet keine Grundlage, Honorare für Organtätigkeiten zu besteuern, wenn die Honorare an eine juristische Person bezahlt werden, die im *Inland weder Sitz noch Ort der tatsächlichen Verwaltung* hat. Hierbei gibt es zwei Fälle zu unterscheiden: Einerseits kann eine juristische Person selber Organ einer

anderen juristischen Person sein. Andererseits können Mitarbeiter einer juristischen Person, z.B. Mitarbeiter eines Treuhandbüros, die Organfunktion bei einer anderen juristischen Person übernehmen.

Mit der gegenständlichen Regelung soll nun die rechtliche Grundlage geschaffen werden, dass juristische Personen, die weder Sitz noch Ort der tatsächlichen Verwaltung im Inland haben, mit ihren Erträgen aus Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglied oder Mitglied ähnlicher Organe im Inland beschränkt steuerpflichtig werden. Es muss sich hierbei um Organfunktionen von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland handeln.

Nehmen eine juristische Person *mit Sitz oder Verwaltung im Inland* oder deren Mitarbeiter die Organfunktion wahr und erfolgt die Bezahlung des Honorars an diese juristische Person, stellt die Bezahlung bei dieser inländischen juristischen Person Ertrag dar und dieser wird bei der inländischen juristischen Person zusammen mit ihren übrigen Erträgen gemäss Art. 44ff. SteG besteuert.

*Die Liechtensteinische Treuhandkammer begrüsst diese Gesetzesanpassung einerseits im Sinne einer Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen, welche solche Organentschädigungen erhalten, und andererseits in Bezug auf eine Erweiterung des Steuersubstrats in Liechtenstein. Auch sehe sie keinen Widerspruch durch diese Gesetzesanpassung bei bestehenden und neu zu verhandelnden DBAs, zumal das Besteuerungsrecht des Quellenstaates dem OECD- und dem liechtensteinischen Musterabkommen entspreche.*

*Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung und die ReviTrust Grant Thornton AG sehen in dieser Regelung eine wünschenswerte Schliessung der bestehenden Gesetzeslücke. Sie geben jedoch zu bedenken, dass manche bestehende DBAs, insbesondere dasjenige mit Österreich und das revidierte mit der*

*Schweiz, keine Regelung betreffend Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen enthielten, wenn die leistende juristische Person als Privatvermögensstruktur (PVS) besteuert werde. Da PVS keine ansässigen Personen seien, käme die in den DBAs enthaltene Regelung betreffend Aufsichts- und Verwaltungsratsentschädigungen nicht zur Anwendung; es gebe somit keine Regelung betreffend die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den Vertragsstaaten. Somit komme es in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung dieser Vergütungen. Es sei sodann fraglich, ob österreichische oder schweizerische Berater bzw. Anwälte ihren Kunden eine liechtensteinische Vermögensstruktur empfehlen würden, wenn sie selbst im Falle einer Organfunktion von einer Doppelbesteuerung betroffen wären.*

Bei Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, richtet sich das Besteuerungsrecht bei Organentschädigungen nach den vereinbarten Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens. Gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich und dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz hat Liechtenstein das Besteuerungsrecht auf Organentschädigungen, welche durch in Liechtenstein ansässige juristische Personen an in Österreich bzw. der Schweiz ansässige Organe geleistet werden.

Gemäss diesen beiden Doppelbesteuerungsabkommen gelten Privatvermögensstrukturen nicht als ansässig. Somit fallen Organentschädigungen, welche von Privatvermögensstrukturen geleistet werden, nicht unter diese Bestimmung, sondern unter die Auffangbestimmung gemäss Art. 21 der beiden Doppelbesteuerungsabkommen. Das Besteuerungsrecht auf Organentschädigungen, welche von Privatvermögensstrukturen ausbezahlt werden, steht somit dem Ansässigkeitsstaat der Organe, d.h. Österreich bzw. der Schweiz, zu. Es kommt somit nicht zu einer Doppelbesteuerung.



*Das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG sprechen sich gegen die Aufnahme dieser Bestimmung auf. Es sei nämlich davon auszugehen, dass die ausländischen juristischen Personen im Falle der Einführung einer entsprechenden Quellensteuer ihre bisherigen Vergütungen in Nettovergütungen umwandeln würden, womit die Fixkosten von Strukturen steigen würden, was für den liechtensteinischen Standort schädlich wäre. Weiters bringen sie vor, dass es zu einer Kumulation von Steuern komme, wenn die Vergütung an eine ausländische juristische Person ausserhalb der Zollunion erfolge, weil in einem solchen Fall Bezugssteuer und Quellensteuer anfallen würden.*

Ist die ausländische juristische Person in einem Staat ansässig, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, so kommt es nicht zu einer Doppelbesteuerung. Besteht hingegen kein Doppelbesteuerungsabkommen, so kann es zu einer Doppelbelastung kommen. Dies ist jedoch auch bei natürlichen Personen, die eine Organfunktion ausüben und in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind, der Fall.

Erbringt eine juristische Person mit Domizil ausserhalb der Zollunion FL/CH die Organtätigkeit, so ist die Bezugssteuer zu entrichten, sofern der Bezug der Leistungen aus dem Ausland im Jahr mehr als CHF 10'000 beträgt. Wird die Organtätigkeit von einer liechtensteinischen oder schweizerischen juristischen Person erbracht, so wird diese mit Mehrwertsteuer fakturiert, sofern die liechtensteinische oder schweizerische juristische Person mehrwertsteuerpflichtig ist. Diese Bezugssteuer bzw. die fakturierte Mehrwertsteuer können von der liechtensteinischen juristischen Person, die diese Leistungen bezieht, wieder als Vorsteuern geltend gemacht werden, sofern sie selber mehrwertsteuerpflichtig ist.

Die Quellensteuer stellt die Besteuerung des Leistungserbringers für seine Tätigkeit dar.

**Zu Art. 48 Abs. 1 Bst. e und Abs. 2 Bst. b**

## Vorbemerkung:

*Der Liechtensteinische Bankenverband, die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer sowie der Liechtensteinische Anlagefondsverband sprechen sich dafür aus, das Korrespondenzprinzip auf Dividenden im Konzernverhältnis zu beschränken. Der Bankenverband begründet dies einerseits damit, dass das Ziel des Korrespondenzprinzips die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung sei. In der Praxis sei als Fall einer doppelten Nichtbesteuerung die Beteiligung durch eine Strukturierung, bei welcher die Dividendenzahlung als Aufwand abzugsfähig sei, vorstellbar. Bei Beteiligungen im Streubesitz sei ihm keine Strukturierungsvariante bekannt, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen könnte. Andererseits bringt er vor, dass es einem Steuerpflichtigen kaum oder nur mit grossem Aufwand möglich und zumutbar sei, bei einer nicht kontrollierten Beteiligung (<50%) den Nachweis zu erbringen, dass die Dividendenzahlung im Quellenstaat nicht als Aufwand geltend gemacht werden konnte. Auch die Industrie- und Handelskammer führt aus, dass der Zugang zu nötigen Informationen bei Minderheitsbeteiligungen erschwert oder verunmöglicht sei.*

*Die Liechtensteinische Treuhandkammer und das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG sehen momentan keine Notwendigkeit, das Korrespondenzprinzip aufzunehmen, nachdem es sich nicht um eine BEPS-Mindestanforderung handle. Grundvoraussetzung für die Treuhandkammer für die Einführung des Korrespondenzprinzips ist der Zugang zur Mutter-/Tochter-Richtlinie. Sollte das Korrespondenzprinzip dennoch eingeführt werden, sollte dies gemäss Treuhandkammer lediglich auf qualifizierte Beteiligungen (mind. 10% Beteiligungsquote) Anwendung finden. Auch die Treuhandkammer gibt zu bedenken, dass der Nachweis der Nichtabzugsberechtigung der Dividendenzahlung als Aufwand mit einem hohen Aufwand verbunden sei.*

Die Regierung versteht die von den Vernehmlassungsteilnehmern dargelegte Nachweisproblematik. Sie schlägt deshalb aus Praktikabilitätsgründen vor, dass erst ab einem Stimmen- oder Kapitalanteil grösser 25% zu prüfen ist, ob die Zahlung von der leistenden Gesellschaft steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden konnte. Durch eine solche Schwelle kann auch das Ziel dieser Bestimmung, die doppelte Nichtbesteuerung, weiterhin erreicht werden. Strukturierungen, die auf eine doppelte Nichtbesteuerung hinzielen, sind bei geringen Beteiligungsanteilen äusserst unwahrscheinlich.

Die Nicht-Einführung des Korrespondenzprinzips – wie dies in zwei Vernehmlassungsstellungen gefordert wird – wäre im aktuellen internationalen Umfeld ein schlechtes Signal. Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung haben sich die OECD sowie die EU zum Ziel gesetzt. Auch wurde dieses Thema seitens der Code of Conduct-Gruppe der EU gegenüber Liechtenstein thematisiert. In der Präambel des liechtensteinischen Muster-DBA wird erwähnt, dass die doppelte Nicht-Besteuerung (Mindeststandard) vermieden werden soll. Das Korrespondenzprinzip ist ein Instrument, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Auch die Schweiz, Österreich und Deutschland und viele andere Länder haben das Korrespondenzprinzip umgesetzt.

*Die Liechtensteinische Treuhandkammer und das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG sprechen sich gegen die Einführung des Korrespondenzprinzips bei Ausschüttungen von Stiftungen und stiftungsähnlichen Anstalten aus. Dies schiesse klar über das Ziel hinaus. Das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG bringen vor, dass es mit einem immensen Aufwand verbunden sei, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis zu erbringen habe, dass die Ausschüttung bei der leistenden Gesellschaft kein Aufwand darstelle. In der Praxis sei es oftmals nicht einfach, Ausschüttungsbeschlüsse zu erhalten, weshalb ein zusätzlicher Nachweis zu weiteren erheblichen Schwierigkeiten führen könnte. Die*

*Treuhandkammer führt aus, dass das Korrespondenzprinzip ganz klar auf eine gerechte Besteuerung von Dividenden im Konzernverhältnis abziele und im Bereich der vermögensverwaltenden Strukturen nichts verloren habe, zumindest solange bis Liechtenstein den diskriminierungsfreien Zugang zur Mutter-/Tochter-Richtlinie im Verhältnis zu EU-Partner- oder DBA-Staaten habe.*

Ausschüttungen von Vermögensstrukturen (Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten, besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit) sind grundsätzlich aus den sachlich gleichen Überlegungen wie Dividenden von Beteiligungen steuerbefreit, weshalb in der Vernehmlassung auch eine gleichlautende Bestimmung für Vermögensstrukturen vorgeschlagen wurde. Die Regierung hat sich nochmals vertieft mit Ausschüttungen von Vermögensstrukturen auseinandergesetzt. Dabei ist sie zum Schluss gekommen, dass Begünstigungen nicht derart ausgestaltet bzw. strukturiert werden können, dass diese zu einem hybriden Finanzinstrument werden. Entsprechend sind Art. 48 Abs. 1 e<sup>bis</sup> und Abs. 2 Bst. c nicht, wie in der Vernehmlassung vorgeschlagen, anzupassen.

*Der Liechtensteinische Anlagefondsverband und der Bankenverband vertreten die Auffassung, dass das Korrespondenzprinzip beim Fonds als Investor irrelevant sei, da die Erträge aus dem verwalteten Fondsvermögen gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. g SteG ohnehin nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen. Nichtsdestotrotz möchten sie anregen, dies klarzustellen. Eine Verpflichtung zum Nachweis der Nicht-Abzugsfähigkeit von Ausschüttungen als Voraussetzung für die Freistellung von Erträgen aus Anlagefonds beim Investor würde ihres Erachtens dazu führen, dass diese Erträge voraussichtlich nicht mehr steuerbefreit behandelt würden, da entsprechende Nachweise in der Praxis nicht erbracht werden könnten.*

Gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. g SteG unterliegen Erträge aus dem verwalteten Vermögen von Fonds nicht der Ertragssteuer. Die Erträge aus den Anlagen des Fonds

werden bei den Anlegern besteuert. Beim Anleger kommt das Korrespondenzprinzip – gleich wie bei der Direktanlage – zur Anwendung.

*Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die ReviTrust Grant Thornton AG regen an, dass Lebensversicherungen in Bezug auf den von ihnen verwalteten Fremdbestand nicht vom Korrespondenzprinzip erfasst sind.*

Das Korrespondenzprinzip gilt auch für den von der Lebensversicherungsgesellschaft verwalteten Fremdbestand.

*Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die ReviTrust Grant Thornton AG erachten es als wünschenswert, dass eine Regelung aufgenommen würde, wonach sich ein Steuerpflichtiger vom Korrespondenzprinzip exkulpiert könnte, wenn die ihm übergeordnete Gesellschaft einem CFC-Regime unterliege und der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass die in Frage stehenden Einkünfte im Steuerdomizil der übergeordneten Gesellschaft aufgrund des CFC-Regimes bereits besteuert würden (u.a. Example 1.24, S. Final Report zu Action 2).*

Diese Exkulpationsmöglichkeit soll nicht geschaffen werden, da es sich hier um die Besteuerung eines Ertrags handelt, der von einer in Liechtenstein steuerpflichtigen Gesellschaft erzielt wurde.

*Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die ReviTrust Grant Thornton AG führen aus, dass zu erwarten sei, dass es insbesondere im Zusammenhang mit Betriebsstätten und steuerlich doppelt ansässigen Gesellschaften zu einer Doppelbesteuerung aufgrund des Korrespondenzprinzips kommen könne. Durch eine einheitliche und gesetzlich verbindliche Regelung könnten Begehrlichkeiten ausländischer Jurisdiktionen auf einer soliden Basis gekontert werden und mitunter eine Doppelbesteuerung – welche durch das Korrespondenzprinzip zusätzlich verschärft würde – verhindert werden. Darüber hinaus wäre eine Aufnahme der OECD-Empfehlung betreffend dual resident sehr wünschenswert, um*

*einem Switch-Over durch andere Jurisdiktionen entgegenzuwirken (sh. Recommendation 7, Final Report zu Action 2).*

Die Regierung sieht keinen Zusammenhang zwischen dem Korrespondenzprinzip – ausgestaltet in der vorliegenden Form – und einer potentiellen Doppelbesteuerung.

*Die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die ReviTrust Grant Thornton AG regen an, eine Regelung betreffend die Dokumentationspflicht im Zusammenhang mit dem Korrespondenzprinzip aufzunehmen. Hierdurch wüssten die Steuerpflichtigen und ihre Berater vorab, welche Dokumente sie der Steuererklärung beilegen müssten.*

Die Regierung erachtet es als verfehrt, in diesem Bereich bereits Regeln zur Dokumentationspflicht aufzustellen.

**Abs. 1 Bst. e sowie Abs. 2 Bst. b**

Wie in Punkt 2.1.1 ausgeführt, soll in Anlehnung an die BEPS-Empfehlung Action 2 das Korrespondenzprinzip bezüglich Dividenden eingeführt werden. Demzufolge sollen Dividenden aus Beteiligungspapieren – ab einer Beteiligungsquote von mindestens 25% – beim liechtensteinischen Inhaber besteuert werden, wenn sie von der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich abgezogen werden können.

Dazu folgendes Beispiel: Ein Staat qualifiziert ein Finanzinstrument als Darlehen und lässt entsprechende Vergütungen an den Geldgeber steuerlich als abzugsfähigen Zinsaufwand zu. Der Staat, in dem sich diese Zahlung empfangende Gesellschaft befindet, qualifiziert das gleiche Finanzinstrument als Beteiligung, die Vergütung entsprechend als Gewinnanteil und stellt diesen deshalb von der Besteuerung frei. Dies sind sogenannte hybride Finanzinstrumente. In einem solchen Fall käme es somit zu einer doppelten Nichtbesteuerung, was durch das Korres-

pondenzprinzip verhindert werden soll. Aufgrund des Korrespondenzprinzips soll diese Zahlung bei der empfangenden Gesellschaft als Ertrag besteuert werden.

Abs. 1 Bst. e regelt für unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen und Abs. 2 Bst. b für beschränkt Steuerpflichtige den Grundsatz, dass Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- und ausländischen juristischen Personen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen. Dieser Grundsatz soll nicht gelten, wenn der Zahlungsempfänger eine Beteiligung von mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals an der leistenden Gesellschaft hält und diese die Zahlung steuerlich als Aufwand geltend machen kann. Werden bei einer 25%-Beteiligungsquote die Gewinnanteile von der leistenden Gesellschaft als Aufwand geltend gemacht und unterliegen sie somit bei ihr nicht der Besteuerung, so zählen diese Gewinnanteile beim Inhaber zum steuerpflichtigen Reinertrag und werden bei diesem besteuert.

#### **Zu Art. 49 (Fremdvergleichsgrundsatz)**

##### **Abs. 1**

Diese Bestimmung regelt den Fremdvergleichsgrundsatz. Demnach sind bei Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen diejenigen Bedingungen zugrunde zu legen, die voneinander unabhängige Dritte unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten. Neu soll der Fremdvergleichsgrundsatz – wie international üblich – auf Betriebsstätten ausgeweitet werden.

##### **Abs. 2**

In Anlehnung an die BEPS-Empfehlung Action 13 soll betreffend die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Verrechnungspreisen eine ausdrückliche Regelung zur Dokumentationspflicht eingeführt werden. In Abs. 2 von Art. 49 wird sodann dieser Grundsatz verankert.

**Abs. 3**

In Abs. 3 soll festgelegt werden, dass die näheren Bestimmungen, insbesondere betreffend die Ermittlung der Verrechnungspreise sowie die Art und Ausgestaltung der Dokumentation, die Regierung mittels Verordnung regelt.

Die Ermittlung der Verrechnungspreise hat nach international anerkannten Richtlinien zu Verrechnungspreisen zu erfolgen. Darunter fallen insbesondere die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen.

Die OECD hat 1995 allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995; OECD-VPG, mit Updates 1996, 1997 und 1998); die Mitgliedstaaten der OECD wurden hierbei aufgefordert, diesen OECD Grundsätzen bei Verrechnungspreisprüfungen und bei allfälligen Verrechnungspreisberichtigungen zu folgen. Mit OECD-Empfehlung vom 22. Juli 2010 wurde um Beachtung des Updates 2010 ersucht, mit welchem die Kapitel I bis III der OECD-VPG 1995 einer vertiefenden Überarbeitung unterzogen wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde. Dies ist auch der Standard, den die Steuerverwaltung aktuell in der Praxis anwendet. Welche zusätzlichen Empfehlungen aus dem BEPS-Projekt (Actions 8-10) in die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie einfliessen werden, ist noch ungewiss.

Zur Wahrung der Verhältnismässigkeit sind an die Dokumentationspflicht unterschiedlich hohe Anforderungen zu stellen. In der Verordnung soll geregelt werden, dass die nach international anerkannten Richtlinien vorgegebene Dokumentationsart nur für grosse Unternehmen gilt. Als grosse Unternehmen gelten Steuerpflichtige, welche die Grössenkriterien gemäss Art. 1064 Abs. 2 PGR über-



schreiten. Die aktuellen Grenzwerte gemäss PGR sind eine Bilanzsumme von CHF 25.9 Mio., ein Nettoumsatz von CHF 51.8 Mio. und 250 Mitarbeiter.

Für Unternehmen, die diese Grössenkriterien nicht erreichen und somit nicht als grosse Unternehmen qualifizieren, soll ein den Verhältnissen angepasster Nachweis festgelegt werden.

Weiters soll in der Verordnung festgehalten werden, dass die Dokumentation bzw. der vereinfachte Nachweis nur auf Verlangen der Steuerverwaltung einzureichen ist.

*Der Liechtensteinische Bankenverband, die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer und das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG betonen die Wichtigkeit, dass zur Wahrung der Verhältnismässigkeit unterschiedlich hohe Anforderungen an die Dokumentationspflicht zu stellen sind, um den zusätzlichen administrativen Aufwand in Grenzen zu halten.*

*Die Industrie- und Handelskammer schlägt zur Begrenzung des Aufwandes vor, dass Transaktionen mit nahestehenden Personen im Inland keiner speziellen Dokumentationspflicht unterliegen sollten, sondern nur wie bisher lediglich der Mitwirkungspflicht. Zudem sollte für Transaktionen mit nahestehenden Personen im Ausland ein Schwellenwert („de minimis“ Regelung) eingeführt werden. Sie schlägt sodann folgende Formulierung von Abs. 2 vor. „Die Steuerpflichtigen haben die Angemessenheit der Verrechnungspreise von wesentlichen Transaktionen mit nahestehenden Personen und Betriebsstätten im Ausland mittels einer Dokumentation nachzuweisen.“*

Die Verrechnungspreise unter nahe stehenden Personen haben – ungeachtet ob sich diese Im- oder Ausland befinden – in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen. Entsprechend soll der Geltungsbereich nicht auf ausländische Transaktionen beschränkt werden. Bei rein innerstaatlichen Trans-

aktionen sind jedoch geringere Anforderungen an die Dokumentation zu stellen, was entsprechend in der Verordnung berücksichtigt wird. Der Anregung, eine „de minimis“ Regelung aufzunehmen, wird entsprochen, weshalb die gesetzliche Bestimmung wie vorgeschlagen mit dem Wort „wesentlichen“ ergänzt wird.

*Die Industrie- und Handelskammer führt aus, dass im Falle einer Verrechnungspreisanpassung durch eine ausländische Steuerbehörde bisher eine Gegenberichtigung in Liechtenstein nur bei Bestehen eines DBA vorgesehen sei. Aufgrund des limitierten liechtensteinischen DBA-Netztes werde somit bei Verrechnungspreiskorrekturen im Ausland in vielen Fällen eine Doppelbesteuerung resultieren oder Steuersubstrat antizipativ aus Liechtenstein ins Ausland abfließen, damit das Risiko für eine künftige Doppelbesteuerung reduziert werden könne. Sie schlägt vor, eine Regelung aufzunehmen, welches es der Steuerverwaltung erlaube, auch ohne DBA im Rahmen der Einzelfallbeurteilung eine Gegenberichtigung in Liechtenstein vorzunehmen.*

Eine Korrektur der inländischen Veranlagung aufgrund einer ausländischen Verrechnungspreisanpassung erfolgt nur, wenn sich die liechtensteinische und ausländische Steuerverwaltung über den im gegenständlichen Fall anzuwendenden Verrechnungspreis geeinigt haben (Verständigungsverfahren).

Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, so gibt es die Möglichkeit des Verständigungsverfahrens und somit Einigung zwischen den Steuerverwaltungen nicht. Auch besteht in einem solchen Fall keine Verpflichtung der betroffenen Staaten, Doppelbesteuerung durch Anpassungen zu vermeiden.

Bei fehlendem Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen von Einzelfallbeurteilungen Gegenberichtigungen vorzunehmen, erachtet die Regierung als heikel. Es müssten klare Kriterien festgelegt werden, wann Korrekturen vorgenommen werden, um eine rechtsgleiche Behandlung zu gewähren. Auch stelle sich die

Frage, ob aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes bei anderen Doppelbesteuerungen, welche aufgrund fehlender Doppelbesteuerungsabkommen entstehen, nicht ebenfalls Korrekturen vorzunehmen wären. Zudem würde in solchen Fällen die Zuteilung des Besteuerungsrechts dem ausländischen Staat überlassen und Liechtenstein würde jeweils verzichten.

*Die ReviTrust Grant Thornton AG erachtet die Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage insoweit verwirrend, dass einerseits eine Pflicht zur Dokumentation von Transaktionen eingeführt werden solle, andererseits jedoch ausgeführt werde, dass die Regierung eine nationale Verankerung des Erfordernisses der periodischen Einreichung einer Verrechnungspreisdokumentation an die Steuerverwaltung als überschliessend erachte.*

Es ist zu unterscheiden, ob ein Verrechnungspreis vor der Transaktion zwingend zu dokumentieren ist oder ob die Angemessenheit des angewandten Preises im Nachhinein und auf Verlangen der Steuerverwaltung zu belegen ist. Diese Detailfragen sollen in der Verordnung festgehalten werden.

*Die ReviTrust Grant Thornton AG führt aus, dass in der Vorlage festgehalten sei, dass die Vorgaben hinsichtlich der Festlegung und Dokumentation von Verrechnungspreisen mittels Verordnung geregelt werden solle. Gemäss Urteil des Staatsgerichtshofes (StGH 2011/13) müssten bei Steuern das Steuersubjekt, das Steuerobjekt und die Bemessungsgrundlage der Steuer hinreichend bestimmt im Gesetz im formellen Sinne geregelt werden. Da die Festlegung der Verrechnungspreise einen direkten Einfluss auf die Bemessungsgrundlage der Steuerpflichtigen habe, müsse dieser Aspekt in Hinblick auf die StGH-Rechtsprechung im Gesetz verankert werden. Hiervon sollte ebenfalls umfasst sein, ob eine statische oder dynamische Übernahme der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sowie des OECD-Musterkommentars zu Art. 9 beabsichtigt sei.*

Gemäss Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes (StGH 2011/13) hat der Gesetzgeber aufgrund des Legalitätsprinzips im Steuergesetz das „Wichtige“ zu regeln. Das „Wichtige“ umfasse hinsichtlich Steuern insbesondere den Tatbestand, der die Steuerpflicht auslöse, die Steuerbemessungsgrundlage (welche bei einer direkten Steuer wie der Einkommenssteuer mit dem Steuerobjekt sachlich identisch sei) sowie das Steuermass. In Art. 47 ff. SteG wird ausgeführt, wie die Steuerbemessungsgrundlage ermittelt wird. Art. 49 SteG hält den Grundsatz fest, dass bei der Ermittlung des Ertrags aufgrund von Leistungen unter nahe stehenden Personen der Fremdvergleichsgrundsatz („Drittvergleich“) zur Anwendung gelangt. Der Grundsatz, wie Leistungen unter nahe stehenden Personen zu bewerten sind, nämlich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, ist somit im Steuergesetz festgehalten. Der Fremdvergleichsgrundsatz findet auf jegliche Leistungen unter Nahestehenden Anwendung und kann auf Gesetzesstufe nicht für alle möglichen Leistungen umschrieben werden. In der Verordnung sollen nun Konkretisierungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise festgelegt werden.

*Die ReviTrust Grant Thornton AG bringt vor, dass für kleine oder mittlere Unternehmen ein Wahlrecht geschaffen werden sollte, womit sie zur Verrechnungspreisdokumentation nach OECD-Verrechnungspreisrichtlinien optieren könnten. Hierdurch würde es Unternehmen, die bereits im Ausland der Dokumentation anhand der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien unterlägen, ermöglichen, diese auch für die Dokumentation in Liechtenstein heranzuziehen. Dadurch könnte verhindert werden, dass Sekundärkorrekturen notwendig seien und die betroffenen Unternehmen könnten sich zusätzlichen Dokumentationsaufwand für liechtensteinische Zwecke ersparen.*

Kleinere oder mittlere Unternehmen sollen nicht zur Führung von Verrechnungspreisdokumentationen gemäss OECD-Standard verpflichtet werden, da diese umfassend und aufwendig in der Erstellung sind. Es ist ihnen natürlich überlas-

sen, trotzdem Verrechnungspreisdokumentationen gemäss OECD-Standard zu führen. Bei den in der Verordnung festzulegenden Vorgaben handelt es sich um Mindeststandards.

#### **Zu Art. 55**

Die geltende IP-Regelung (IP=intellectual property=immaterieller Vermögenswerte) nach Art. 55 entspricht in zweierlei Hinsicht nicht dem BEPS-Mindeststandard gemäss Action 5:

Einerseits ist der Kreis der immateriellen Werte, die als IP-Rechte qualifizieren, zu weit gefasst. Zulässig sind noch

- Patente und andere Vermögenswerte, die in ihrer Funktion mit Patenten vergleichbar sind (z.B. Gebrauchsmuster, Schutzrechte für Pflanzensorten und Arzneimittel für seltene Krankheiten),
- urheberrechtlich geschützte Software und
- unter gewissen Voraussetzungen (Umsatzgrösse, Genehmigungsprozess) andere IP-Rechte, welche nicht-evident, neuartig und gewerblich nutzbar sind.

Erträge aus marketingbasierter IP (z.B. Markenrechte) dürfen somit nicht mehr privilegiert besteuert werden.

Andererseits können aufgrund des Nexus Approach (Verhältnis der eigenen Aufwendungen zu den Gesamtaufwendungen für Forschung und Entwicklung) nur noch Unternehmen, welche die Forschungs- und Entwicklungs-Arbeiten primär in Liechtenstein durchführen, von der Privilegierung profitieren.

Nachdem die geltende IP-Regelung nicht dem BEPS-Mindeststandard entspricht, ist sie aufzuheben (vgl. Ausführungen unter Punkt 2.1.2 sowie zur Übergangsbestimmung).

Wie bereits ausgeführt, sollen vor der Einführung einer neuen IP-Box vorerst die konkreten Entwicklungen in einzelnen Ländern beobachtet und die Bedürfnisse des Wirtschaftsstandortes Liechtenstein umfassend analysiert werden.

*Der Liechtensteinische Bankenverband, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfervereinigung, die Liechtensteinische Treuhandkammer, der Liechtensteinische Patentanwaltsverband, die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer, die ReviTrust Grant Thornton AG, die Felder Sprenger Partner AG sowie das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/Confida AG sind sich einig, dass die bestehende liechtensteinische IP-Box-Regelung nicht dem OECD-Standard (BEPS Action 5) entspricht und begrüssen eine vertiefte Analyse betreffend Umsetzung einer OECD-konformen IP-Box für Liechtenstein. Die Liechtensteinische Treuhandkammer, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung sowie die ReviTrust Grant Thornton AG sprechen sich dafür aus, dass bereits jetzt über eine Anpassung der IP-Box nachzudenken und eine solche in den Gesetzgebungsprozess aufzunehmen sei; würde erst zu einem späteren Zeitpunkt eine angepasste Regelung eingeführt, könnte das Vertrauen der bestehenden und potentiellen Steuerpflichtigen jedoch schon verletzt sein. Selbst eine vorübergehende Abschaffung würde ein negatives Signal im Hinblick auf die Steuerkontinuität und Planbarkeit aussenden.*

Aufgrund der kurzen Frist für die Abschaffung nicht BEPS-konformer IP-Boxen (in Liechtenstein erfolgt die Abschaffung auf 1. Januar 2017) ist es nicht möglich, in dieser Zeit eine umfassende Analyse durchzuführen, ob und allenfalls wie eine künftige liechtensteinische IP-Box aussehen soll, und die allfälligen gesetzlichen Grundlagen zu schaffen.

Von der geltenden IP-Box-Regelung machten nur wenige Steuerpflichtige Gebrauch; sie können diese Regelung aus Vertrauensschutzgründen noch bis Ende 2020 beanspruchen. Für die Regierung ist nicht nachvollziehbar, wie das Ver-

trauen von Steuerpflichtigen auf eine Regelung verletzt werden soll, die noch gar nicht besteht.

*Die Felder Sprenger Partner AG und das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG führen aus, dass immaterielle Vermögenswerte im heutigen Wirtschaftsleben einen hohen Stellenwert hätten und diese im Vergleich zu den materiellen Werten oft wichtiger seien für den Erfolg eines Unternehmens. Mit wachsender Wichtigkeit von immateriellen Vermögenswerten steige auch die Bedeutung des Schutzes von Innovationen und das Steuerrecht habe dieser Entwicklung Rechnung zu tragen.*

*Die Felder Sprenger Partner AG und der Liechtensteinischen Patentanwaltsverband führen an, dass Patent-Boxen dem internationalen Trend entsprechen. Eine Vielzahl von Staaten erwäge deren Einführung oder Anpassung. Der Patentanwaltsverband vertritt die Auffassung, dass für Staaten und Steuerjurisdiktionen, die zukünftig eine aktive Rolle in der Technologieverwertung spielen wollten, eine Patent-Box zukünftig ein notwendiges Instrumentarium darstelle, ohne das ein Steuersystem nicht als vollständig empfunden werde. Er betont auch, dass eine Patent-Box in isolierter Betrachtung keine Grundlage für ein Geschäftsmodell darstellen könne. Die Hoffnung auf Ansiedelung von Patent-Holdings ohne parallele Verwirklichung von tatsächlichen F&E-Aktivitäten im Land erscheine spätestens seit BEPS als realitätsfern, wie auch aus volkswirtschaftlicher Sicht als nicht zukunftsfähig.*

*Der Liechtensteinische Patentanwaltsverband, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung, die Felder Sprenger Partner AG sowie die ReviTrust Grant Thornton AG regen an zu prüfen, neben der IP-Box-Lösung die Möglichkeit vorzusehen, einen erhöhten steuerlichen Abzug für bestimmte Innovations-, Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen geltend machen zu können; ein solcher Abzug könnte mitunter für gewisse Unternehmen attraktiver sein als eine IP-Box.*

Diese Vernehmlassungsteilnehmer erachten aufgrund der steigenden Bedeutung von immateriellen Werten im heutigen Wirtschaftsleben steuerliche Sonderregelungen für diese Werte als wichtig. Auch schlagen sie vor, neben IP-Boxen (Ertragsprivilegierung) andere steuerliche Sonderregime (steuerlich höhere Abzugsmöglichkeit für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen) für den Bereich Forschung und Entwicklung zu prüfen.

Im Rahmen der geplanten Analyse über die zukünftige Behandlung von Erträgen aus IP-Werten sind die von den Vernehmlassungsteilnehmern vorgebrachten Argumente miteinzubeziehen. Auch gilt es prüfen, welche steuerlichen Fördermassnahmen andere Staaten haben bzw. einzuführen planen.

Bei der Analyse sind insbesondere auch die Gegebenheiten und Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Liechtenstein zu berücksichtigen. Dem Patentanwaltsverband ist vollumfänglich beizupflichten, dass eine Patent-Box in isolierter Betrachtung keine Grundlage für ein Geschäftsmodell darstellt.

Zu berücksichtigen ist zudem, dass Liechtenstein bereits über eine kompetitive Steuerbelastung verfügt. Besteuerungen unter 10% führen in einigen Ländern zur Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Lizenznehmer oder zur Hinzurechnungsbesteuerung bei einer ausländischen Muttergesellschaft.

#### **Zu Art. 62 Abs. 1**

Grundsätzlich unterliegen – vorbehaltlich Abs. 3 – unbeschränkt wie beschränkt Steuerpflichtige der Mindestertragssteuer. Der Mindestertragssteuer unterliegen hingegen nicht Erträge aus Organentschädigungen gemäss Art. 44 Abs. 3 Bst. d, wenn die Steuer mit dem Steuerabzug an der Quelle abgegolten wird (Art. 63a Abs. 3) und somit keine Veranlagung erfolgt. Beantragen beschränkt Steuerpflichtige, welche Erträge aus Organentschädigungen erzielen, hingegen eine



Veranlagung im Sinne von Art. 63a Abs. 5, unterliegen auch sie der Mindesttragssteuer.

#### **Zu Art. 63a**

Die folgenden Ausführungen gelten analog auch für Trusts. Erträge aus Organentschädigungen begründen bei diesen eine beschränkte Steuerpflicht. Der Leserlichkeit halber wird in den Ausführungen jedoch nur auf juristische Personen Bezug genommen.

Diese Bestimmungen über den Steuerabzug werden für die Besteuerung der Erträge von beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen aus Vergütungen für Organtätigkeiten eingeführt. Wie bei den natürlichen Personen soll in erster Linie die Besteuerung mittels Steuerabzug erfolgen, welcher grundsätzlich abgeltende Wirkung hat. Lediglich auf Antrag erfolgt eine Veranlagung, bei der Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Erträgen geltend gemacht werden können.

#### **Abs. 1**

Dieser Absatz regelt, welche Erträge dem Steuerabzug an der Quelle unterliegen. Dies sind Erträge von beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen aus Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglied oder Mitglied ähnlicher Organe von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland (Art. 44 Abs. 3 Bst. d).

#### **Abs. 2**

Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug bildet der Bruttoertrag, d.h. die Bruttovergütung. Zum Bruttoertrag zählen Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und ähnliche Vergütungen, die diese Mitglieder für ihre Organfunktion erhalten.

**Abs. 3**

Der Steuerabzug beträgt 12%. Damit ist die Ertragssteuer für diese Vergütung grundsätzlich abgegolten. Dem Steuerpflichtigen steht es jedoch offen, einen Antrag auf Veranlagung gemäss Abs. 5 zu stellen.

**Abs. 4**

Dieser Absatz regelt, welche Bestimmungen betreffend die Quellenbesteuerung von natürlichen Personen auf die Quellenbesteuerung von juristischen Personen analog Anwendung finden.

**Abs. 5**

Auf Antrag findet eine Veranlagung dieser Erträge statt. Hierbei können geschäftsmässig begründete Aufwendungen, die mit diesen Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, in Abzug gebracht werden. Wie bei natürlichen Personen können Reisekosten sowie allfällige Kosten für Verpflegung und Übernachtung geltend gemacht werden.

**Zu Art. 93a (Verbindliche Auskunft und Zusage)**

Im Steuergesetz wird anstelle des englischen Begriffs „Ruling“ die Wendung „Verbindliche Auskunft und Zusage“ verwendet.

Die verbindliche Auskunft bzw. Zusage ist von der unverbindlichen Auskunft bzw. Zusage und der Veranlagung eines Steuerpflichtigen abzugrenzen.

Unverbindlich sind allgemeine Rechtsauskünfte ohne Bezug auf einen ganz konkreten Sachverhalt. Ebenfalls unverbindlich sind mündliche Auskünfte bzw. Zusagen, selbst wenn sie sich auf einen konkreten Sachverhalt beziehen. Diesen soll nicht die Bindungswirkung von schriftlichen Auskünften zukommen. Gerade im Steuerrecht, bei dem es oft um sehr komplexe Sachverhalte geht und Details zu anderen Resultaten führen können, wäre es schwierig nachzuweisen, welcher

Sachverhalt und steuerliche Würdigung im Rahmen der mündlichen Auskunftserteilung genau besprochen wurde, ob sich Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung auch richtig verstanden haben, ob sich der Sachverhalt zwischenzeitlich geändert hat usw. Möchte der Steuerpflichtige eine verbindliche Auskunft, hat er deshalb einen entsprechenden schriftlichen Antrag zu stellen, welcher dann auch schriftlich beantwortet wird und somit dokumentiert ist.

Nicht als verbindliche Zusage für die Zukunft gelten Veranlagungsverfügungen.

*Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer, die Liechtensteinische Treuhandkammer, der Liechtensteinische Bankenverband, die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung, die ReviTrust Grant Thornton sowie das Rechtsanwaltsbüro Marxer & Partner/die Confida AG äussern sich zu Rulings. Ihre Ausführungen beziehen sich nicht auf die steuergesetzliche Definition von Rulings, sondern den Austausch der Steuerrulings. Die Vernehmlassungsteilnehmer haben Bedenken gegen die von der OECD vorgesehene Rückwirkung, wonach die ab dem 1. Januar 2010 erlassenen und ab dem 1. Januar 2014 noch in Kraft stehenden Rulings ausgetauscht werden sollen. Sie schlagen teils vor, dass nur die am 1. Januar 2017 noch geltenden Rulings ausgetauscht werden sollen. Weiters wird die Auffassung vertreten, dass nur mit Staaten ein Austausch erfolgen solle, welche ebenfalls über die rechtlichen Grundlagen verfügten, Liechtenstein spontane Amtshilfe zu gewähren (Reziprozität) und die Vertraulichkeit gewährten. Es müsse zudem sichergestellt werden, dass Steuerrulings nur für Steuer- und Strafzwecke verwertet würden. Der Einbezug und die Rechte der betroffenen Steuerpflichtigen seien zu gewährleisten.*

In der gegenständlichen Gesetzesvorlage wird lediglich der Begriff verbindliche Auskunft und Zusage definiert. In einem zweiten Schritt soll der Austausch dieser verbindlichen Auskünfte und Zusagen geregelt werden. Dies soll jedoch nicht im Steuergesetz, sondern zu einem späteren Zeitpunkt im Steueramtshilfegesetz

erfolgen. Im Steueramtshilfegesetz wird dann zu regeln sein, dass verbindliche Auskünfte und Zusagen betreffend jener Sachverhalte ausgetauscht werden, für die verpflichtend ein spontaner Informationsaustausch vorgesehen ist (sh. Ausführungen unter Punkt 2.1.3). Im Steueramtshilfegesetz wird auch festzulegen sein, welche Bedingungen an den Informationsaustausch geknüpft werden, wie Vertraulichkeit, Verwendung der Informationen usw. Zudem gilt es dort zu regeln, inwiefern zurückliegende Auskünfte und Zusagen ausgetauscht werden. Die Regierung geht derzeit davon aus, dass vor dem Inkrafttreten der diesbezüglichen Revision des Steueramtshilfegesetzes abgeschlossene Rulings nur ausgetauscht werden, wenn sie beim Inkrafttreten noch gültig sind.

Nachdem der Austausch von verbindlichen Auskünften und Zusagen nicht Gegenstand dieser Gesetzesvorlage ist, wird an dieser Stelle nicht näher auf die entsprechenden Ausführungen der Vernehmlassungsteilnehmer eingegangen. Diese Anregungen sollen im Rahmen der Regelung des Austausches von verbindlichen Auskünften und Zusagen im Steueramtshilfegesetz berücksichtigt werden. Für die notwendigen Änderungen im Steueramtshilfegesetz wird eine separate Vernehmlassung durchgeführt werden.

*Die Wirtschaftsprüfer-Vereinigung und die ReviTrust Grant Thornton AG bringen vor, dass beim zweistufigen Verfahren vorgesehen sei, dass der ersuchende Staat das gesamte Ruling einfordern könne. Gemäss Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage sei das Ruling in eine offizielle OECD-Sprache, d.h. Englisch oder Französisch, zu übersetzen. Im Gesetz sollte geregelt werden, wer die Kosten zu tragen habe, welche teils erheblich sein könnten.*

Ebenso soll im Rahmen der Revision des Steueramtshilfegesetzes die Frage geklärt werden, wer allfällige Übersetzungskosten zu tragen hat.

**Abs. 1**

Die Steuerverwaltung kann auf Antrag eine verbindliche Rechtsauskunft erteilen. Die verbindliche Auskunft soll es dem Betroffenen ermöglichen, steuerliche Konsequenzen bereits vor der Verwirklichung des Sachverhalts abzuschätzen. Hierbei muss es sich um genau bestimmte, aber noch nicht verwirklichte Sachverhalte (z.B. Festlegung der Verrechnungspreise) handeln. Antrag wie auch Auskunft haben schriftlich zu erfolgen.

**Abs. 2**

In dieser Bestimmung geht es um die verbindliche Beurteilung von in der Vergangenheit geprüften und verwirklichten Sachverhalten für die Zukunft. Mit der verbindlichen Zusage soll der Steuerpflichtige bezüglich der steuerlichen Konsequenzen geprüfter Sachverhalte Rechtsicherheit für die Zukunft erlangen. Die Prüfung des Sachverhaltes kann etwa im Rahmen einer Revision vor Ort erfolgen oder Prüfung der entsprechenden Unterlagen bei der Steuerverwaltung. Der Antrag sowie die Zusage haben ebenfalls schriftlich zu erfolgen.

**Abs. 3**

Die Regelung der näheren Bestimmungen zu den verbindlichen Auskünften und Zusagen soll an die Regierung delegiert werden. So soll in der Verordnung insbesondere geregelt werden: Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages, die Bindungswirkung der Auskunft bzw. Zusage sowie die Gebühr für die Bearbeitung des Antrages.

*Die Liechtensteinische Treuhandkammer führt aus, dass trotz der Tatsache, dass der Rulingbegriff von Actionsplan 5 keine Beschränkung auf schriftlich erteilte Rulings vorsehe, diesbezüglich im Vernehmlassungsbericht eine genaue Definition und klare Abgrenzung des Rulingbegriffes im Steuergesetz vorgenommen werde.*

BEPS Action 5 hält fest, dass Auskünfte bzw. Zusagen, auf die sich der Steuerpflichtige verlassen kann und in die in Punkt 2.1.3 erwähnten Kategorien fallen, auszutauschen sind. Action 5 definiert jedoch nicht, unter welchen Voraussetzungen sich Steuerpflichtige auf Auskünfte bzw. Zusagen verlassen können. Im innerstaatlichen Recht soll deshalb definiert werden, welche Auskünfte bzw. Zusagen verbindlich sind. Als verbindlich werden lediglich schriftliche Auskünfte und Zusagen angesehen. Weshalb mündlichen Auskünfte und Zusagen im Steuerrecht keine Bindungswirkung zukommen soll, sei auf die obigen Ausführungen verwiesen.

*Die Liechtensteinischen Treuhandkammer bringt vor, dass aufgrund des Reports on Harmful Tax Competition (1998) davon ausgegangen werden könne, dass lediglich Unternehmenssteuern vom Austausch betroffen seien. Somit sei klar, dass nur Steuerrulings ausgetauscht werden dürften, welche die Ertragssteuer betreffen, nicht jedoch andere liechtensteinische Steuern (z.B. Mehrwertsteuer, Vermögens- und Erwerbssteuer) und Stempelabgaben. Dies müsse in der Verordnung klar geregelt werden. Auch brauche es eine Klarstellung, dass Steuerveranlagungen nicht als „Steuerrulings“ gelten würden und nicht ausgetauscht werden dürften.*

Ausgetauscht werden sollen nur Auskünfte und Zusagen, für die eine Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch besteht. Die OECD regelt nicht die Steuerarten, sondern gibt Arten von Rulings vor (sh. die in Punkt 2.1.3 erwähnten Kategorien). In aller Regel wird nur die Ertragssteuer betroffen sein.

Wie in der Vernehmlassungsvorlage und auch oben ausgeführt, stellen Steuerveranlagungen keine verbindlichen Auskünfte und Zusagen dar. Im Steuergesetz wird positiv umschrieben, was als verbindliche Auskunft und Zusage gilt. Die Regierung erachtet es nicht als zweckmässig, neben einer positiven Umschreibung dieses Begriffes eine negative Umschreibung vorzunehmen.

**Zu Art 124 Abs. 2**

Der geltende Art. 124 sieht vor, dass Veranlagungsverfügungen zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern sind, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens geboten ist. Diese Bestimmung enthält keine Befristung für den Erlass einer Veranlagungsverfügung bzw. die Aufhebung oder Änderung einer rechtskräftigen Verfügung, was zur Folge hat, dass dies unbeschränkt möglich ist.

Die Regierung schlägt vor, die Möglichkeit zum Erlass oder Änderung bzw. Aufhebung einer Veranlagungsverfügung aufgrund einer Verständigungsvereinbarung bzw. eines Schiedsspruches auf 10 Jahre zu befristen, analog den absoluten Verjährungsfristen bei der Nachsteuererhebung, bei Revisionsverfahren oder Bezugsverjährung.

Diese Befristung gilt jedoch nur, falls in Doppelbesteuerungsabkommen keine abweichende Regelung festgelegt wird, insbesondere dass die Verständigungsregelung ungeachtet innerstaatlichen Rechts (insbesondere Fristen) der Vertragsstaaten gilt.

*Die ReviTrust Grant Thornton AG spricht sich gegen diese Befristung aus. Die Praxis zeige, dass Verständigungsverfahren in der Regel sehr langwierig seien und es durchaus zu Konstellationen kommen könne, in denen die Frist von 10 Jahre überschritten werde. Dauerten die Verfahren länger als 10 Jahre, dann würden durch die vorgeschlagene Regelung Verständigungsverfahren ad absurdum geführt, sofern das zugrundeliegende Doppelbesteuerungsabkommen keine abweichende Regelung enthalte. Angesichts des in Aufbau befindlichen DBA-Netzes könnten sich per se nicht eine Vielzahl von Steuerpflichtigen auf Art. 124 SteG berufen; jenen wenigen Steuerpflichtigen sollte nun nicht eine zusätzliche Hürde zur Erlangung ihres Rechts in den Weg gestellt werden, was nicht zur Attraktivität des Steuerstandorts Liechtenstein beitrage. In der Schweiz könnten sich die Steuer-*

*pflichtigen aufgrund des in der Bundesverfassung verankerten Prinzips der Leistungsfähigkeit in Härtefällen mittels Revision (ausserordentlicher Revisionsgrund) gegen signifikante Doppelbesteuerungen zur Wehr setzen. Den liechtensteini-schen Steuerpflichtigen sei dieser Weg aufgrund der fehlenden Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Verfassung verwehrt.*

Richtig ist, dass in der Schweiz Verständigungsvereinbarungen als ordentlicher Revisionsgrund gelten. Gemäss schweizerischem Steuerrecht gilt bei Revisionsverfahren eine relative Verjährungsfrist von 90 Tagen und eine absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren. Ein Gesuch auf Revision muss somit 90 Tage nach Vorliegen der Verständigungslösung respektive innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden. In der Schweiz gilt bei Korrekturen aufgrund von Verständigungsvereinbarungen somit ebenfalls eine 10jährige absolute Verjährungsfrist.

Aufgrund nochmaliger Prüfung dieser Bestimmung schlägt die Regierung neben einer absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren eine relative Verjährungsfrist von 90 Tagen vor, wie dies auch bei der Revision nach liechtensteinischem Steuerrecht der Fall ist (Art. 123 Abs. 3 SteG). Auch soll wie bei der Revision auf die Eröffnung der Veranlagungsverfügung bzw. Entscheidung – und nicht auf Ablauf des entsprechenden Steuerjahres, wies dies in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehen war – abgestellt werden.

Ergibt sich aufgrund einer Verständigungsvereinbarung, dass zu wenig Steuern erhoben wurden, kann die Steuerverwaltung 90 Tagen nach Vorliegen der Verständigungsvereinbarung bzw. längstens bis 10 Jahre nach der Zustellung der Verfügung bzw. Entscheidung eine Veranlagungsverfügung zur Erhebung der Nachsteuer erlassen.



Ergibt sich aufgrund einer Verständigungsvereinbarung, dass der Steuerpflichtige zu viel Steuern bezahlt hat, kann er innert 90 Tagen nach Vorliegen der Verständigungsvereinbarung bzw. längstens bis 10 Jahre nach der Zustellung der Verfügung bzw. Entscheidung einen Antrag auf Aufhebung oder Änderung der Verfügung bzw. Entscheidung sowie auf Rückerstattung der zu viel bezahlten Steuer stellen.

#### **Zu Art. 126**

Die geltende Bestimmung sieht vor, dass die Steuerverwaltung regelt, bis zu welchem Betrag geringfügige Steuern und Verzugszinsen nicht erhoben werden. Derzeit werden Beträge bis 10 Franken nicht erhoben. Auf die Erhebung wird verzichtet, da die Erhebung mit einem höheren Aufwand verbunden wäre als die Steuereinnahmen. Ebenso soll aus administrativen Gründen von der Rückerstattung von sehr geringen Steuerbeträgen abgesehen werden.

#### **Übergangsbestimmung**

Wie in den Erläuterungen zu Art. 55 ausgeführt, wird die geltende Regelung betreffend IP-Box aufgehoben. Die geltende Regelung kann jedoch gemäss BEPS-Bericht für maximal 5 Jahre weitergeführt werden (vgl. Ausführungen unter Punkt 2.1.2). Die Regierung schlägt vor, diese Übergangsfrist zu beanspruchen. Somit sollen Steuerpflichtigen, die im Steuerjahr 2016 die Regelung gemäss Art. 55 für bestimmte Immaterialgüterrechte nutzten, diese Bestimmung bis und mit Steuerjahr 2020 weiterhin für eben diese Immaterialgüterrechte nutzen können.

*Der Liechtensteinische Patentanwaltsverband führt aus, dass gemäss Action 5 eine Fortgeltung der bestehenden Regelung um ein weiteres halbes Jahr, d.h. bis 30. Juni 2021 möglich wäre. Die Felder Sprenger Partner AG vertritt die Ansicht, dass die von der OECD längst mögliche Übergangsfrist bis 30. Juni 2021 genutzt werden sollte. Sollte ein Steuerpflichtiger die IP-Box bis zum 30. Juni 2021 nutzen wollen, habe er zur Abgrenzung der steuerprivilegierten positiven Einkünfte einen*

*angemessenen Zwischenbericht zu erstellen und zusammen mit der Steuererklärung für das Steuerjahr 2021 bei der Steuerverwaltung einzureichen.*

Eine Verlängerung der Übergangsfrist bis 30. Juni 2021 wäre grundsätzlich möglich. Liechtenstein führt traditionell Steuergesetzesänderungen jeweils mit Gültigkeit für das gesamte Steuerjahr durch. Dieses Vorgehen ermöglicht einen einfacheren und effizienteren Deklarations- und Veranlagungsprozess.

### **Inkrafttreten**

Die Gesetzesänderung soll auf den 1. Januar 2017 in Kraft treten und erstmals für die Veranlagung des Steuerjahres 2017 Anwendung finden.

## **5. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES**

Hinsichtlich der gegenständlichen Vorlage bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

## **6. PERSONELLE, FINANZIELLE, ORGANISATORISCHE UND RÄUMLICHE AUSWIRKUNGEN**

Die gegenständliche Gesetzesvorlage hat keine direkten personellen Auswirkungen. Die internationalen Entwicklungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung werden jedoch unausweichlich zusätzliche personelle Ressourcen erfordern, um das Steuersubstrat gegenüber ausländischen Staaten zu verteidigen. Das BEPS-Projekt hat eine Entwicklung eingeleitet, die in den meisten Staaten zu Verschärfungen in der Steuergesetzgebung führen wird. Dies betrifft insbesondere die Anwendung von Missbrauchsbestimmungen, die Ermittlung der Verrechnungspreise und die Begründung von Betriebsstätten. Neben den gesetzlichen

Verschärfungen haben zahlreiche Länder in den letzten Jahren und Monaten die Anzahl Steuerprüfer und Verrechnungspreisspezialisten erheblich erhöht, um diese Gesetzesänderungen auch in der Praxis umzusetzen.

Aufgrund dieser Entwicklung werden Verrechnungspreisdispute und Verfahren wegen der Annahme von steuerlichen Betriebsstätten und von Orten der tatsächlichen Verwaltung erheblich zunehmen. Die liechtensteinische Steuerverwaltung wird deshalb vertieft prüfen müssen, ob diese Dispute nicht ungerechtfertigterweise zu Lasten Liechtensteins gelöst werden. Ein erhöhter Personalaufwand wird auch dadurch entstehen, dass aufgrund verschärfter ausländischer Steuerprüfungen und dem laufenden Ausbau des liechtensteinischen DBA-Netzes vermehrt Verständigungsverfahren mit ausländischen Steuerbehörden durchzuführen sind.

Die gegenständliche Vorlage führt zu Mehreinnahmen aufgrund der Quellenbesteuerung von juristischen Personen, welche weder Sitz noch Ort der tatsächlichen Verwaltung in Inland haben, für Erträge aus Organentschädigung; diese lassen sich jedoch nicht quantifizieren. Darüber hinaus sind mit der gegenständlichen Gesetzesvorlage keine wesentlichen direkten finanziellen Auswirkungen verbunden. Die erwähnten Veränderungen in vielen Ländern können jedoch auf das Steueraufkommen in Liechtenstein negative Auswirkungen haben.

**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**

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping strokes, positioned below the official name of the government.

### **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**

2) Der Erwerbssteuer unterstehen zudem nicht:

- n) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen; beim Geschäftsvermögen gilt dies jedoch nicht für Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen, sofern die Beteiligung mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals beträgt und die Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können;

Art. 16 Abs. 1 Bst. c, Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 und Bst. c<sup>bis</sup> sowie Abs. 6

1) Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes erfolgt:

- c) bei Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d und d<sup>bis</sup> durch Abzug der Gewinnungskosten von den Einnahmen.

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;

4. Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte in den folgenden Jahren Gewinne, so sind diese Gewinne höchstens im Ausmass der zuvor mit einem inländischen Erwerb verrechneten Verluste dem steuerpflichtigen Erwerb zuzurechnen; der Steuerpflichtige hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nicht erfüllt sind. Eine Zurechnung hat spätestens fünf Jahre nach der Verrechnung des Verlustes bzw. im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zu erfolgen; massgebend ist der frühere dieser beiden Zeitpunkte;

- c<sup>bis</sup>) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d<sup>bis</sup> Aufwendungen für Reisekosten, Verpflegung und Übernachtung. Die Regierung erlässt mit Verordnung entsprechende Vorschriften betreffend Umfang und Höhe der zulässigen Aufwendungen;

6) Art. 47 Abs. 3 Bst. i und k sowie Art. 49 bis 53, 56 und 60 finden entsprechend Anwendung.

Art. 25 Abs. 4

4) Ist der Steuerpflichtige oder der Vergütungsschuldner mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, so kann er von der Steuerverwaltung bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen. Der Vergütungsschuldner bleibt bis zum rechtskräftigen Entscheid zum Steuerabzug verpflichtet.

Art. 44 Abs. 3 Bst. d

3) Als inländische Erträge nach Abs. 2 gelten:

d) 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, welche für die Wahrnehmung dieser Organfunktion geleistet werden, soweit diese Erträge nicht einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Art. 48 Abs. 1 Bst. e und Abs. 2 Bst. b

1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:

e) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen. Dies gilt jedoch nicht für Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen, sofern die Beteiligung mindestens 25% der Stimmen oder des Kapitals beträgt und die Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können;

2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:

- b) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen. Dies gilt jedoch nicht für Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an juristischen Personen, sofern die Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden können;

Art. 49

*Fremdvergleichsgrundsatz*

1) Werden Erträge oder Aufwendungen eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit nahe stehenden Personen oder mit einer Betriebsstätte dadurch verändert, dass hierbei andere Bedingungen zugrunde gelegt wurden, als sie voneinander unabhängige Dritte unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten, sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags die Erträge und Aufwendungen so anzusetzen, wie sie bei einer Beziehung zwischen unabhängigen Dritten angefallen wären.

2) Die Steuerpflichtigen haben die Angemessenheit der Verrechnungspreise von wesentlichen Transaktionen mit nahestehenden Personen und Betriebsstätten mittels einer Dokumentation nachzuweisen.

3) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung, insbesondere die Ermittlung der Verrechnungspreise sowie die Art und Ausgestaltung der Dokumentation.

Art. 55

Aufgehoben



## Art. 62 Abs. 1

1) Unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige juristische Personen, bei denen die Steuer nicht mittels Steuerabzug an der Quelle abgegolten wird (Art. 63a Abs. 3), unterliegen einer Mindestertragssteuer, welche unabhängig von der Dauer der Steuerpflicht im jeweiligen Steuerjahr geschuldet ist. Diese ist in vollem Umfang auf die Ertragssteuer anrechenbar.

## Überschrift vor Art. 63a

## 3a. Steuerabzug an der Quelle

## Art. 63a

1) Dem Steuerabzug an der Quelle unterliegen Erträge nach Art. 44 Abs. 3 Bst. d.

2) Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs ist der Bruttoertrag aus der Vergütung.

3) Der Steuerabzug beträgt 12% des Ertrages nach Abs. 2. Mit dem Steuerabzug ist die Ertragssteuer abgegolten; vorbehaltlich bleibt eine Veranlagung nach Abs. 5.

4) Art. 27, 28 Abs. 2, 3 Bst. a und Abs. 4 sowie Art. 29 finden sinngemäss Anwendung.

5) Auf Antrag erfolgt eine ordentliche Veranlagung. Bei der ordentlichen Veranlagung können geschäftsmässig begründete Aufwendungen in Abzug gebracht werden, die mit diesem Ertrag in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Art. 16 Abs. 2 Bst. c<sup>bis</sup> findet sinngemäss Anwendung.

Art. 93a

*Verbindliche Auskünfte und Zusagen*

1) Die Steuerverwaltung kann auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung eines genau bestimmten, im Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichten Sachverhaltes erteilen.

2) Die Steuerverwaltung kann auf Antrag im Anschluss an eine Prüfung eines verwirklichten Sachverhaltes verbindliche Zusagen erteilen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird.

3) Die Regierung regelt das nähere mit Verordnung, insbesondere Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags, die Bindungswirkung der Auskunft bzw. Zusage sowie die Gebühr für die Bearbeitung des Antrags.

Art. 124 Abs. 2

2) Das Recht auf Erlass einer Veranlagungsverfügung bzw. auf Einreichung eines Antrags zur Änderung oder Aufhebung einer Veranlagungsverfügung erlischt 90 Tage nach Vorliegen der Verständigungsvereinbarung, spätestens zehn Jahre nach Zustellung der Verfügung oder Entscheidung.

Art. 126 Abs. 1

1) Die Vermögens- und Erwerbssteuer wird von den Gemeindesteuerkassen, die übrigen Steuern werden von der Steuerverwaltung bezogen. Die Steuerverwaltung legt jährlich fest, bis zu welchem Betrag geringfügige Steuern und Verzugszinsen nicht erhoben bzw. rückerstattet werden.

**II.**

**Übergangsbestimmung**

Art. 55 des bisherigen Rechts findet auf diejenigen Einkünfte aus Immaterialgüterrechten von juristischen Personen und selbständig Erwerbenden, die im Steuerjahr 2016 der Besteuerung nach dieser Bestimmung unterliegen, bis und mit Steuerjahr 2020 weiterhin Anwendung.

**III.**

**Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Kundmachung in Kraft und findet erstmals auf das Steuerjahr 2017 Anwendung.