

NIKLAUS HONAUER

MARCO FELDER

JANA KOKEL

DAS MEHRWERTSTEUERGESETZ DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN

Vergleich der gesetzlichen und praktischen Unterschiede zur Schweiz (1. Teil)

Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein bilden hinsichtlich der Mehrwertsteuer (MWST) ein gemeinsames Anwendungsgebiet. Die wesentlichen Regelungen der Schweiz finden sich auch im Liechtensteiner Gesetz. Doch wo enden die Gemeinsamkeiten und fangen die Unterschiede an?

1. GEMEINSAM UND DOCH VERSCHIEDEN

Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein haben weitestgehend gleichlautende mehrwertsteuerliche Bestimmungen. Grundlage dieser Bestimmungen ist der Staatsvertrag vom 28. Oktober 1994. Gestützt auf diesen Vertrag hatten der Bundesrat der Schweiz und die Regierung des Fürstentums Liechtenstein die Vereinbarung vom 28. November 1994 [1] ausgehandelt, die seit dem 1. Januar 1995 in Kraft ist. Am 12. Juli 2012 haben die Schweiz und Liechtenstein diese Vereinbarung den aktuellen Verhältnissen angepasst und eine total revidierte Vereinbarung unterzeichnet [2]. Die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Vereinbarung massgebende MWST-Gesetzgebung ist dabei in der Anlage 1 zu dieser Vereinbarung aufgeführt [3].

1.1 Gesetzesvergleich

1.1.1 Titel 1–3: Allgemeine Bestimmungen, Inlandsteuer und Bezugssteuer. Vergleicht man das *Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)* der Schweiz mit dem des Fürstentum Liechtenstein, so findet man in den ersten rund 50 Artikeln meist nur rechtsdogmatisch [4] oder geografisch [5] bedingte Unterschiede, die jedoch an dem grundsätzlichen Regelungsgehalt nichts ändern. So sind die Regelungen der Artikel 1 bis 50 der MWST-Gesetze beider Länder bezüglich des Inhalts und der Rechtsfolge der jeweiligen Regelung weitestgehend identisch.

Als Beispiel soll exemplarisch Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. f beider MWST-Gesetze herangezogen werden: Gemäss dem

Schweizer MWSTG ist der Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen nach dem *Kollektivanlagengesetz (KAG)* durch Personen, die diese verwalten oder aufbewahren, die Fondsleitung, die Depotbank und deren Beauftragte von der MWST ausgenommen. Gemäss *liechtensteinischem Mehrwertsteuergesetz (FL-MWSTG)* ist dies ebenso der Fall für den Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (UCITSG) oder von Investmentunternehmen für andere Werte oder Immobilien (IUG) durch Personen, die diese verwalten oder aufbewahren, die Verwaltungsgesellschaften bzw. Fondsleitungen, die Verwahrstellen bzw. Depotbanken und deren Beauftragte. Das liechtensteinische Gesetz trägt also den lokalen Gegebenheiten (Geltung des UCITSG bzw. UIG anstatt des KAG) Rechnung, ohne dabei am Inhalt oder der Tragweite des Gesetzes im Vergleich zur Schweiz etwas zu ändern.

Augenscheinlich ist jedoch, dass das FL-MWSTG an einigen Stellen etwas konkreter ist als das MWSTG. Ein Beispiel dafür ist der Art. 34 Abs. 3 beider MWST-Gesetze, welche die Steuerperiode regeln. Danach gestattet die (jeweilige) Steuerverwaltung der steuerpflichtigen Person auf Antrag, das Geschäftsjahr als Steuerperiode heranzuziehen. Während die Fussnote im MWSTG einzig ausführt, dass diese Regelung «noch nicht in Kraft» sei, konkretisiert die Fussnote im FL-MWSTG, dass diese Regelung in Kraft tritt, «sobald die technischen Voraussetzungen geschaffen sind» [6], um die ab-



NIKLAUS HONAUER, DR. IUR.,
HSG, RECHTSANWALT,
LEITER MWST-BERATUNG
SCHWEIZ, PRÄSIDENT
DES MWST-KOMPETENZ-
ZENTRUMS DER
TREUHAND-KAMMER,
PARTNER, PWC,
ZÜRICH/BASEL



MARCO FELDER,
EHM. AMTSLEITER,
LIECHTENSTEINISCHE
STEUERVERWALTUNG,
MARKTLEITER STEUERN UND
RECHT LIECHTENSTEIN,
PWC, ZÜRICH/ST. GALLEN

weichende Steuerperiode umzusetzen. Während dies auch in der Schweiz der Grund dafür ist, dass die Regelung bisher noch nicht in Kraft ist, legt dies der Gesetzgeber in Liechtenstein offen.

1.1.2 Titel 4: Einfuhrsteuer. Eine erste grosse Lücke im FL-MWSTG im Gegensatz zum MWSTG findet sich bei den Regelungen der *Einfuhrsteuer* in den Art. 51ff. Grund dafür ist, dass Art. 50 FL-MWSTG in Bezug auf die Einfuhrsteuer vollumfänglich auf das MWSTG Bezug nimmt. So gelten die Regelungen der Art. 51 bis 62 des MWSTG wortwörtlich und unverändert auch für Liechtenstein. Erst ab Art. 62 MWSTG, bzw. Art. 51 FL-MWSTG laufen die Gesetzestexte wieder parallel. Regelungen zum Erlass der Einfuhrsteuer aufgrund von besonderen Gegebenheiten (z. B. Untergang der Waren unter einem Zollverfahren)^[7] fehlen dagegen im FL-MWSTG. Grund dafür sind freilich die unterschiedlichen Zuständigkeiten bei der Erhebung der Steuer (siehe dazu unter Ziffer 2.2, ST 13/6–7, 2. Teil).

1.1.3 Titel 5: Verfahrensrecht für die Inland- und Bezugsteuer. Auch die Regelungen über *Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person* sind in der Schweiz und in Liechtenstein gleich. So hat die steuerpflichtige Person gemäss Art. 59 FL-MWSTG Mängel, die sie im Rahmen ihres Jahresabschlusses feststellt, zu korrigieren. Die Regelungen des FL-MWSTG lauten gleich wie die Art. 66 bis 72 MWSTG.

Im Bereich der *Rechte und Pflichten der Behörden* finden sich dann allerdings wieder Unterschiede. So kann die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* in der Schweiz über die folgenden im Register der steuerpflichtigen Personen enthaltenen Informationen Auskunft geben:

→ Nummer, unter der er oder sie eingetragen ist; → Adresse und wirtschaftliche Tätigkeit sowie → Beginn und Ende der Steuerpflicht^[8]. Gemäss Art. 61 Abs. 3 Bst. d FL-MWSTG, darf die Steuerverwaltung nur Auskunft darüber geben, ob jemand im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder war. Regelungen über die internationale Amtshilfe^[9] fehlen im FL-MWSTG.

Eine der wesentlichsten Abweichungen, des liechtensteinischen vom Schweizer MWSTG findet sich im Art. 65 FL-MWSTG: Während Schweizer Steuerpflichtige^[10] mittels begründeten Gesuchs die Durchführung einer Kontrolle verlangen können, wurde auf die Einführung einer entsprechenden Regelung im liechtensteinischen Steuergesetz ausdrücklich verzichtet. Grund dafür war einerseits die Be-

fürchtung, dass die Steuerbehörde den administrativen Aufwand gar nicht bewältigen könnte, wenn zu viele Steuerpflichtige von ihrem Recht Gebrauch machen würden. Andererseits sollte jedoch auch bewusst keine Konkurrenz zu den externen Beratern entstehen.

Obwohl ein grundsätzliches Bestreben besteht, auch das Verfahrensrecht möglichst eng und unverändert in Liechtenstein zu übernehmen, sofern und soweit keine zwingenden rechtlichen Gründe bestehen, sind auch die Regelungen über die *Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren* im liechtensteinischen Gesetz ganz eigen geregelt^[11]. Interessant ist dabei, dass gemäss der MWST-Vereinbarung für sämtliche Belange betreffend die MWST in Liechtenstein das schweizerische Bundesgericht als letzte Instanz fungiert^[12]. Auch diese Regelung hat das Ziel, eine einheitliche Auslegung der MWST sowohl in der Schweiz als auch in Liechtenstein zu gewährleisten.

Grund für die dennoch vorhandenen Abweichungen ist vor allem, dass das *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG)*^[13] in Liechtenstein keine Geltung hat, sondern vielmehr die Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege (LVG). Während Art. 83ff. MWSTG auf die Regelungen im VwVG Bezug nehmen, sind die relevanten Bestimmungen ausführlich im FL-MWSTG geregelt. Dabei fällt auf, dass den liechtensteinischen Steuerpflichtigen eine Instanz mehr zur Verfügung steht: Während einem Schweizer Steuerpflichtigen auf die Verfügung der Steuerverwaltung der Weg einer Einsprache^[14], auf den Einspracheentscheid die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und dann der Gang zum Bundesgericht zur Verfügung steht, steht liechtensteinischen Steuerpflichtigen vor der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof noch der Weg einer Beschwerde an die Landessteuernkommission offen^[15]. Diese zusätzliche Instanz hat jedoch ihren Preis: Während gemäss MWSTG im Verfügungs- und Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben werden^[16], kann die liechtensteinische Steuerverwaltung die für den Erlass von Verfügungen und Entscheidungen entstehenden Kosten ganz oder teilweise den Adressaten auferlegen^[17]. Dabei werden die Verfügungskosten insbesondere dann überbunden, wenn zum Beispiel eine Verfügung auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt. Im Rahmen des Einspracheverfahrens werden die Kosten überbunden, wenn der Steuerpflichtige unterliegt. Erlässt die Steuerverwaltung dagegen von sich aus eine Verfügung, werden die Kosten nicht dem Steuerpflichtigen belastet.

Weiterhin fällt auf, dass Regelungen betreffend provisorischer *Festsetzung des Steuerbetrags*, wie diese im Art. 86 Abs. 2 bis 9 MWSTG geregelt sind, im liechtensteinischen Gesetz fehlen. Erbringt eine in der Schweiz steuerpflichtige Person keine oder eine offensichtlich ungenügende Zahlung, so setzt die ESTV den für die jeweilige Abrechnungsperiode provisorisch geschuldeten Steuerbetrag nach vorgängiger Mahnung in Betreibung. Liegt keine oder eine offensichtlich ungenügende Abrechnung der steuerpflichtigen Person vor, so bestimmt die ESTV den provisorisch geschuldeten Steuerbetrag vorgängig nach pflichtgemäßem Ermessen^[18]. Den liechtensteinischen Steuerbehörden ist es mangels gleich



JANA KOKEL,
RECHTSASSESSORIN,
MAS IN MWST (FH),
SENIOR MANAGER,
STEUERN UND
RECHT, PWC,
ZÜRICH/ST. GALLEN

oder ähnlich lautender Regelungen im FL-MWSTG dagegen nicht möglich, einen provisorisch geschuldeten Steuerbetrag vorgängig festzusetzen [19].

Eine Konkretisierung im liechtensteinischen Steuergesetz findet sich in den *Strafbestimmungen*. Während in Liechtenstein bei der Verletzung von Verfahrenspflichten die Busse mit einem Betrag von bis zu CHF 10 000 festgesetzt wird [20], findet sich im MWSTG lediglich ein Verweis auf die Regelungen des Strafgesetzbuchs, wonach das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters bemisst [21]. Dagegen fehlt im Liechtensteiner Gesetz eine Bestrafung bei der nicht richtigen Anwendung der publizierten Praxisfestlegungen, da eine ähnliche Regelung wie die des Art. 96 Abs. 3 MWSTG im liechtensteinischen Gesetz fehlt [22]. Dafür kennt das FL-MWSTG neben der Steuerhinterziehung und der qualifizierten Steuerhinterziehung auch den Tatbestand des Steuerbetrugs [23]. So wird ein Steuerpflichtiger, der eine Steuerhinterziehung durch den vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wegen Vergehens mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft. Eine Ermessensentscheidung sieht dieser Artikel nicht vor. Dabei kann gemäss Liechtensteiner Gesetz nicht nur der unmittelbare Täter die strafbare Handlung begehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, sie auszuführen, oder der sonst zu ihrer Ausführung beiträgt [24]. Ist durch eine Verletzung von Verfahrenspflichten, durch eine Steuerhinterziehung, durch einen Steuerbetrug, eine qualifizierte Steuerhinterziehung oder durch eine Steuerhehlerei zu Unrecht eine Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt worden, so sind die Steuer und der Zins ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person nachzuentrichten oder zurückzuerstatten [25]. Dabei ist leistungs- oder rückleistungspflichtig, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist [26]. Mit diesem haftet solidarisch, wer vorsätzlich an einer solchen Widerhandlung teilgenommen hat [27].

1.2 Sonderregelungen aufgrund Staatsvertrag. Neben dem Gesetz besteht eine staatsvertragliche Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (im Folgen-

den: MWST-Vereinbarung), aus der sich einige Besonderheiten ergeben.

Gemäss Art. 3 der MWST-Vereinbarung erfolgt die Gruppenbesteuerung nicht grenzüberschreitend zwischen der Schweiz und Liechtenstein. Zweigniederlassungen und Betriebsstätten, die die steuerpflichtigen Personen unterhalten, werden für die Entrichtung und Erhebung der MWST ihrem Hauptsitz zugerechnet. So kann es sein, dass die Betriebsstätte eines liechtensteinischen Hauptsitzes in der Schweiz dem liechtensteinischen Gesetz unterworfen ist und umgekehrt. Diese – aufgrund der Tatsache, dass die Schweiz und Liechtenstein hinsichtlich der MWST eigentlich ein gemeinsames Anwendungsgebiet bilden – auf den ersten Blick überraschend anmutende Regelung hat das Ziel, dass das Steuersubstrat im jeweiligen Land bleibt. Trotzdem wird die Steuer bei der Zweigniederlassung jeweils von der lokalen Steuerverwaltung erhoben [28]. Dabei ist es gemäss Art. 4 der MWST-Vereinbarung für den Anspruch auf Vorsteuerabzug unerheblich, aus welchem Teil des gemeinsamen Anwendungsgebiets die bezogenen Leistungen stammen. Die Zuordnung der Steuerpflicht eines Einzelunternehmens richtet sich nicht nach dem Hauptsitz, sondern nach dem Wohnort des Einzelunternehmers. Ist dieser in Liechtenstein, sind die liechtensteinischen Steuerbehörden zuständig, auch wenn sich das Geschäft in der Schweiz befindet.

Die MWST-Vereinbarung mit der Schweiz war auch der Grund dafür, warum Liechtenstein parallel zur Schweiz ab 1. Januar 2011 die MWST-Sätze erhöht hat [29]. Während in der Schweiz die MWST-Mehreinnahmen aus der Steuererhöhung für die Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung verwendet werden, gibt es in Liechtenstein keine Zweckbindung. Die Mehreinnahmen fliessen also zur freien Verfügung in den allgemeinen Staatshaushalt. Allerdings ist die Steuersatzerhöhung aufgrund der von Anfang an nur vorübergehend gedachten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung – zumindest in der Schweiz – bis zum 31. Dezember 2017 befristet. Sollte die Schweiz die Steuersätze tatsächlich wieder senken, würde die liechtensteinische Regierung dem Landtag eine entsprechende Gesetzesvorlage unterbreiten müssen, um wiederum ihren staatsvertraglichen Verpflichtungen nachkommen zu können.

Der 2. Teil erscheint im ST 2013/6–7. ■

Anmerkungen: 1) SR o.641.295.142.1. 2) Vgl. Der Bundesrat und das Eidg. Finanzdepartement [Hrsg.], <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=45386> (3.2.2013). 3) Vgl. Art. 1 Abs. 2 MWST Vereinbarung. Danach sind massgebende Schweizer Gesetzgebung die folgenden Artikel: Art. 1 Abs. 1, 2 Bst. a und b und 3, Art. 3, Art. 5–14, Art. 15 Abs. 1, 2, 4 und 5, Art. 16 und 17, Art. 18 Abs. 1 und 2 Bst. a, b und d–l, Art. 19 und 20, Art. 21 Abs. 1, Abs. 2 Ziff. 1–24 und 26–29 sowie Abs. 3–5, die Art. 22 und 23, Art. 24 Abs. 1–5 und Abs. 6 Bst. a–c, Art. 25–36, Art. 37 Abs. 1, 2, 3 erster Satz, 4 und 5, Art. 38–49, Art. 63, Art. 107 und 108, Art. 112 Abs. 1, 2 erster Satzteil und 3, Art. 113–115 sowie Art. 116 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni

2009 über die Mehrwertsteuer einschliesslich der gestützt darauf erlassenen Ausführungsverordnungen. 4) Z. B. «Regierung» anstatt «Bundesrat»; oder das Auslassen der Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser-, und Abfallfonds an Versorgungsanstalten oder Wasserwerke, wie diese im Art. 18 Abs. 2 Bst. b MWSTG geregelt sind. 5) Vgl. z. B. Art. 3 a) und Art. 4 MWSTG und FL-MWSTG. 6) Vgl. hierzu auch Art. 111 Abs. 2 FL-MWSTG. 7) Vgl. Art. 64 MWSTG. 8) Vgl. Art. 74 Abs. 2 lit. d des MWSTG. 9) Vgl. dazu Art. 75 a des MWSTG. 10) Gemäss Art. 78 Abs. 4 MWSTG. 11) Vgl. Art. 68–75 FL-MWSTG. 12) Vgl. Art. 12 MWST Vereinbarung. 13) SR 172.021. 14) Vgl. Art. 82 MWSTG. 15) Vgl. Art. 71, 82 Abs. 3 und 83 Abs. 4 FL-MWSTG.

16) Vgl. Art. 84 Abs. 1 MWSTG. 17) Vgl. Art. 75 Abs. 1 FL-MWSTG. 18) Vgl. Art. 86 Abs. 2 MWSTG. 19) D. h., weitere Regelungen bezüglich der Entrichtung der Steuer fehlen im Art. 76 FL-MWSTG. 20) Vgl. Art. 86 Abs. 1 FL-MWSTG. 21) Vgl. Art. 97 Abs. 1 und Art. 98 MWSTG i. V. m. Art. 106 Abs. 3 StGB. 22) Vgl. Art. 87 Abs. 3 FL-MWSTG im Vergleich zu Art. 96 Abs. 3 MWSTG. 23) Vgl. Art. 88 FL-MWSTG. 24) Vgl. Art. 92 FL-MWSTG. 25) Vgl. Art. 93 Abs. 1 FL-MWSTG. 26) Vgl. Art. 93 Abs. 2 FL-MWSTG. 27) Vgl. Art. 93 Abs. 3 FL-MWSTG. 28) Vgl. Art. 5 Abs. 1 MWST Vereinbarung. 29) Normalsatz 8% (vorher: 7,6%), Reduzierter Satz 2,5% (vorher: 2,4%), Sondersatz 3,8% (vorher: 3,6%).