

NIKLAUS HONAUER

MARCO FELDER

JANA KOKEL

DAS MEHRWERTSTEUERGESETZ DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN

Ein Vergleich der gesetzlichen und praktischen Unterschiede zur Schweiz (2. Teil)

Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein arbeiten im Bereich der Mehrwertsteuer (MWST) eng zusammen und streben nach einer einheitlichen Praxis. Dennoch gibt es einige Besonderheiten in der Praxis Liechtensteins, die auch einen Einfluss auf die Schweiz haben^[30].

2. ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN DER SCHWEIZ UND DEM FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN

2.1 Gemischte Kommission betreffend MWST. Gemäss Art. 13 der MWST-Vereinbarung setzen die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein eine Gemischte Kommission zur Behandlung von Fragen ein, die mit der Auslegung und Anwendung des Vertrags sowie der MWST-Vereinbarung zusammenhängen. Die gemischte Kommission besteht aus drei schweizerischen und drei liechtensteinischen Mitgliedern, die sich von Sachverständigen begleiten lassen können^[31] und mindestens einmal im Jahr zusammentreffen^[32]. Dabei funktioniert die Zusammenarbeit zwischen den beiden Behörden einwandfrei. So ist es auch nicht verwunderlich, dass insbesondere der Informationsaustausch zwischen den beiden Behörden gepflegt wird. Während bei den direkten Steuern ein Informationsaustausch zwischen der Schweiz und Liechtenstein momentan kaum oder überhaupt nicht stattfindet, ist dies zwischen den Behörden betreffend MWST durchaus der Fall. So werden alle Informationen ausgetauscht, die für die korrekte Veranlagung der MWST gebraucht werden (z. B. Leistungserbringer im Fürstentum Liechtenstein, der Vorsteuerabzug wird in der Schweiz geltend gemacht, Kontrolle ob in Liechtenstein eine Versteuerung erfolgte).

2.2 Verteilung der Einnahmen zwischen der Schweiz und Liechtenstein.

Gemäss Art. 5 der MWST-Vereinbarung

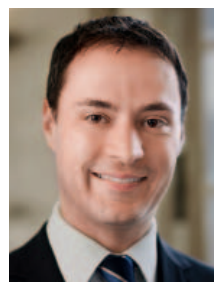
wird die Steuer von steuerpflichtigen Personen mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein durch die liechtensteinische Steuerverwaltung erhoben; die Steuer von steuerpflichtigen Personen mit Sitz im übrigen Anwendungsgebiet wird dagegen durch die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* erhoben. Da Liechtenstein von den geografischen Gegebenheiten her keine Einfuhrumsatzsteuer erheben kann, wird die Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen im gemeinsamen Anwendungsgebiet von der Eidg. Zollverwaltung erhoben. Gemäss Art. 7 der MWST-Vereinbarung findet im Anschluss daran jedoch eine Poolung der MWST-Erträge statt.

Die Erträge werden unter der Anwendung von einheitlichen Kriterien einem beim Eidg. Finanzdepartement errichteten Pool zugeführt. Ergibt sich bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung in einem Monat ein Liquiditätsengpass, kann sie einen Betrag aus dem Pool anfordern. Erzielt sie dagegen einen Liquiditätsüberschuss, zahlt sie diesen in den Pool ein^[33]. Die genauen Regelungen der Kassenzuweisungen befinden sich dabei in der Anlage III zu der MWST-Vereinbarung^[34]. Die jeweiligen Daten werden dabei monatlich ausgetauscht^[35] und sind umgehend durch Überweisung an die liechtensteinische Steuerverwaltung (im Falle eines Engpasses) bzw. durch Einzahlung der liechtensteinischen Steuerverwaltung in den Pool (im Falle eines Überschusses) auszugleichen^[36].

Die Verteilung des dem Pool zugeführten MWST-Ertrags erfolgt nach Kalenderjahr. Dazu lassen sich die beiden Steuer-



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

verwaltungen nach Abschluss des Kalenderjahrs eine nach Branchen gegliederte Aufstellung der MWST-Erträge zukommen. Anzuwenden sind dabei die detaillierten Branchencodes, die von der Gemischten Kommission als anwendbar bezeichnete Systematik der Wirtschaftszweige des Bundesamts für Statistik. Einzig die durch die Zollverwaltung erhobene Einfuhrsteuer ist nicht nach Branchencodes aufzugliedern [37].

Der MWST-Ertrag der Steuerverwaltungen beider Vertragsstaaten, der aus den sogenannten separierten Branchen stammt, fliesst ungekürzt aus dem Pool in den jeweiligen Vertragsstaat zurück (direkte Zurechnung) [38].

Der nach der direkten Zurechnung verbleibende Poolertrag ist aufgrund der Bevölkerungszahl, korrigiert um eine gegebenenfalls unterschiedliche Pro-Kopf-Nachfrage nach mehrwertsteuerbelasteten Gütern und Leistungen, auf die beiden Vertragsstaaten aufzuteilen. Der Anteil der Schweiz ergibt sich aus der Differenz zwischen dem nach der direkten Zurechnung verbleibenden Poolertrag und dem so ermittelten Anteil des Fürstentums Liechtenstein [39].

Dabei werden dem Fürstentum Liechtenstein für das erste bis dritte Kalendervierteljahr Abschlagszahlungen aus dem Pool in Höhe von jeweils einem Viertel des im liechtensteinischen Landesvoranschlag für das laufende Rechnungsjahr eingesetzten Ertragsanteils auf das Ende des Kalendervierteljahrs ausgerichtet.

3. DIE PRAXIS DER LIECHTENSTEINISCHEN STEUERVERWALTUNG

Die im 1. Teil dieses Aufsatzes [40] dargestellten Unterschiede liessen vermuten, dass sich die Praxis der jeweiligen Steuerbehörden in einigen Punkten unterscheidet. Zwischen der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein und der ESTV besteht jedoch grundsätzlich das Streben nach einer einheitlichen Praxis, wenn nötig mithilfe von höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. dazu unten Ziff. 3.2.2).

3.1 Streben nach einheitlicher Praxis. Gemäss Art. 6 Abs. 1 der MWST-Vereinbarung ist das Streben nach einer gemeinsamen Praxis bereits gesetzlich normiert. Danach verwenden die Steuerverwaltungen der beiden Vertragsstaaten inhaltlich übereinstimmende Praxisbekanntmachungen und Formulare. Sie stellen sich unentgeltlich alle Praxisbekanntmachungen, Formulare und sonstige zweckdienlichen Unterlagen zu oder gewähren den Zugang zu den Unterlagen [41]. Die liechtensteinische Steuerverwaltung hat im Onlineschalter die von der ESTV herausgegebenen Publika-

tionen aufgeschaltet. Die Publikationen der ESTV finden in Liechtenstein grundsätzlich analoge Anwendung. Allerdings kann es aufgrund der liechtensteinischen Gegebenheiten in einzelnen Punkten zu Abweichungen kommen. Diejenigen Publikationen, welche für Liechtenstein von besonderer Relevanz sind, werden an die liechtensteinischen Gegebenheiten redaktionell angepasst und aktualisiert [42].

3.2 Besonderheiten in der Praxis Liechtenstein

3.2.1 Publikationen und sonstige Gegebenheiten. Aufgrund der oben gemachten Ausführungen erscheint es also spannend zu untersuchen, welche Publikationen analog gelten und welche

«Die Publikationen der ESTV finden in Liechtenstein grundsätzlich analoge Anwendung.»

Publikationen für Liechtenstein von so besonderer Relevanz sind, dass eigene Broschüren erarbeitet wurden. Umso überraschender ist es festzustellen, dass von den 20 MWST-Infos, 4 Praxis-Infos und den (bisher publizierten) 25 Branchen-Infos lediglich die MWST-Info 08 Privatanteile als eigene liechtensteinische Broschüre erarbeitet wurde. Eine genauere Analyse der MWST-Info 08 zeigt jedoch, dass sich die Notwendigkeit der eigenen Publikation eher aus den landesspezifischen Anhängen zur MWST-Info 08 ergeben (z. B. «Merkblatt zur Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern» in Liechtenstein versus «Merkblatt Naturalbezüge von Selbstständigerwerbstätigen» in der Schweiz).

Wo sich wirklich ein Unterschied in der Praxis von Liechtenstein im Vergleich zur Schweiz ergibt, sind die der liechtensteinischen Steuerverwaltung zur Verfügung stehenden Unterlagen: Gemäss Art. 62 FL-MWSTG unterstützen sich die Steuerverwaltung und die Gemeindesteuerkassen gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben; sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und Akteneinsicht zu gewähren. Diese Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 75 MWSTG. Dabei ergibt sich jedoch die Besonderheit, dass die Steuerbehörde des Fürstentums Liechtenstein, die für die Erhebung der MWST zuständig ist, gleichzeitig auch Zugriff auf die Daten der Vermögens- und Erwerbssteuer sowie der Ertragssteuer hat. So stehen der Steuerverwaltung alle Steuerdaten der Steuerpflichtigen Liechtensteins (z. B. Bilanz, Erfolgsrechnung) zur Auswertung zur Verfügung. Dieser Zugriff wird am Ende des Geschäftsjahrs für stichprobenartige Abgleiche der deklarierten Umsätze durch die Steuerbehörde auch genutzt (Umsatzabstimmung). Darüber hinaus findet ein solcher Abgleich immer automatisch dann statt, wenn eine Gesellschaft aus dem MWST-Register gelöscht werden soll. Aus diesem Grund ist ein Amtshilfegesuch gemäss Art. 62 FL-MWSTG nur theoretischer Natur, in der Schweiz dagegen – schon aufgrund der kantonalen Zuständigkeit – unabdingbare Voraussetzung, um die notwendigen Informationen zu bekommen.



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

3.2.2 *Liechtensteinische Praxis in der Rechtsprechung.* Bereits in der Vergangenheit gab es Fälle im Zusammenhang mit dem Fürstentum Liechtenstein vor dem Schweizerischen Bundesgericht, die dann einen Einfluss auf die Praxis der ESTV hatten. Ein Beispiel dafür ist ein Urteil aus dem Jahr 2010 im Zusammenhang mit der Untervermittlungstätigkeit eines Versicherungsvertreters [43]. Im strittigen Fall hatte die Liechtensteiner Steuerbehörde die Umsätze einer in Liechtenstein ansässigen Aktiengesellschaft, im Wesentlichen als solche aus einer Tätigkeit als Versicherungsvermittler und

«Interessant ist zu erwähnen, dass in den aktuell diskutierten Flugzeugfällen, vier der sieben vom Bundesgericht entschiedenen Fälle aus dem Fürstentum Liechtenstein kamen.»

nicht – wie von dem Steuerpflichtigen vorgetragen – als «Finder's Fees» aus der blossen Zuführung von Kunden eingestuft. Das Bundesgericht hielt in seinem Urteil fest, dass die Praxis, die im Zusammenhang mit der Untervermittlung eines Versicherungsmaklers (unabhängig von der Anzahl der Untervermittlungen ist die ganze Kette als ausgenommener Umsatz zu qualifizieren) gelte, analog auch im Zusammenhang mit den Untervermittlungen eines Versicherungsververtreters gelten müsse. Diese durch die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein eingebrachte Argumentation

entspricht heute der geltenden Praxis.

Interessant ist auch zu erwähnen, dass in den aktuell diskutierten Flugzeugfällen [44] vier der sieben vom Bundesgericht entschiedenen Fälle aus dem Fürstentum Liechtenstein kamen. Zwar handelt es sich bei allen Urteilen um Sachverhalte, die sich vor dem Inkrafttreten des aktuellen MWST-Gesetzes ereignet haben; sie lassen jedoch einen gewissen Rückschluss auf die Praxis der liechtensteinischen Steuerverwaltung zu. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass das Bundesgericht, vor der Entscheidung über einen von der liechtensteinischen Behörde vorliegenden Fall, die ESTV um Stellungnahme bittet.

Im Fall *Pilatus* [45] strich die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein eine für die Zwecke der MWST registrierte Aktiengesellschaft rückwirkend aus dem Register der MWST-Pflichtigen und ordnete die Rückerstattung der gesamten geltend gemachten Vorsteuern an. Die von der Aktiengesellschaft auf Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellten MWST blieben demgegenüber geschuldet. Die Aktiengesellschaft schuldete der Steuerverwaltung aus der Rückerstattung der Vorsteuern insgesamt CHF 191 093.95. Die Steuerverwaltung befand, die Aktiengesellschaft vermiete ein Flugzeug Pilatus PC 12/45 ausschliesslich an einen wirtschaftlich Berechtigten sowie an die von diesem wirtschaftlich beherrschten Gesellschaften. Mit den eingereichten Unterlagen könne der Nachweis nicht erbracht werden, dass die Aufwendungen der Aktiengesellschaft in einem geschäftlichen Zusammenhang mit diesen Gesellschaften stünden. Etliche Vermerke in den Fluglisten liessen zudem erkennen, dass die Aufwendungen für den wirtschaftlich Berechtigten persönlich erfolgten. Für die restlichen Flüge

(ausmachend rund 40%) wurde der Nachweis der geschäftlichen Verwendung nicht erbracht. Es sei davon auszugehen, dass kein Leistungsaustausch zwischen der Aktiengesellschaft und den weiteren Gesellschaften stattfänden. Dabei stellte sich auch die Frage der Steuerumgehung [46], was später vom Bundesgericht bejaht wurde [47].

Auch im Fall *Heli* [48] setzte die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein die Vorsteuern für vier vergangene

«Aufgrund der Ausführungen wird deutlich, dass eine Praxis- oder Gesetzesänderung in der Schweiz immer auch einen direkten Einfluss auf die mehrwertsteuerlichen Regelungen in Liechtenstein hat.»

Jahre auf je CHF 0 fest, stellte fest, dass das Konto einer im Fürstentum Liechtenstein für MWST-Zwecke registrierten Gesellschaft einen Saldo von CHF 492 394.65 zugunsten der Steuerverwaltung ausweise und löschte die Aktiengesellschaft rückwirkend im MWST-Register. In diesem Fall hielt die Aktiengesellschaft einen Helikopter, wobei der Flugbetrieb von einer Drittgesellschaft wahrgenommen wurde. 90% der Flüge erfolgten für den Alleinaktionär [49]. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, es liege eine Steuerumgehung vor, zumal die Gesellschaft sich praktisch auf eine Buchungsstelle, ohne eigenes Personal, beschränke. Es würden darin einzig die eingehenden Rechnungen verbucht und bezahlt. Weitere Aufgaben erfülle die Gesellschaft nicht. Wirtschaftlich bestünde kein Unterschied, mit Ausnahme eines etwaigen Haftungsrisikos, wenn der streitige Helikopter in Form einer Einzelfirma geführt würde, da sämtliche Finanzierungen der Aufwendungen vom wirtschaftlich Berechtigten getätigt würden. Die Annahme einer Steuerumgehung wurde später vom Bundesgericht bestätigt [50].

Im Fall *Anstalt* [51] setzte die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein die steuerbaren Entgelte für die Zeit vom 1. Quartal 1999 bis zum 3. Quartal 2004 (nach Widerspruch des Steuerpflichtigen) mit insgesamt CHF 10 019 488 und die Vorsteuern für diese Zeit mit insgesamt CHF 1136 161

fest. Sie führte aus, das Konto der in Liechtenstein für MWST-Zwecke registrierten Anstalt weise damit einen Saldo von CHF 1 851 597.20 zugunsten der liechtensteinischen Steuerverwaltung aus. Die liechtensteinische Anstalt hielt zunächst einen Helikopter und später auch einen Learjet, wobei beide Luftfahrzeuge durch ein Drittunternehmen betrieben und geflogen wurden. Verchartert wurden die Luftfahrzeuge an die liechtensteinische Anstalt, deren wirtschaftlich Berechtigten, sowie an weitere Personen [52], wobei die Verwendung überwiegend durch den wirtschaftlich Berechtigten erfolgte [53]. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung insbesondere aus, es liege eine Steuerumgehung vor. Die Luftfahrzeuge seien überwiegend vom wirtschaftlich Berechtigten verwendet worden. Die Anstalt selbst verfüge über keine Beschäftigten. Die Kapitalausstattung der Firma sei sehr beschränkt. Die Finanzierung der Luftfahrzeuge erfolge durch den wirtschaftlich Berechtigten. Als Folge werde einerseits der wirtschaftlich Berechtigte der Anstalt und Empfänger der Leistungen für seinen Anteil an der Nutzung der Luftfahrzeuge vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen; ebenso seien bei den Anschaffungskosten anteilige Kürzungen vorzunehmen. Andererseits werde die bisher für die Inlandsbeförderung in Rechnung gestellte MWST gutgeschrieben [54].

4. AKTUELLE ENTWICKLUNGEN UND AUSBLICK

Aufgrund der oben gemachten Ausführungen wird deutlich, dass eine Praxis- oder Gesetzesänderung in der Schweiz immer auch einen direkten Einfluss auf die mehrwertsteuerlichen Regelungen in Liechtenstein hat. Umgekehrt hat auch die Praxis der liechtensteinischen Steuerbehörden im Rahmen der gemischten Kommission und durch Fälle, die von der Schweizer Rechtsprechung entschieden werden, einen direkten Einfluss auf die Praxis der Schweiz.

Darüber hinaus ist am 1. März 2013 das revidierte KAG und damit auch die revidierte Ausnahmebestimmung des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. f MWSTG in Kraft getreten. Danach sind der Vertrieb und neu auch das nicht als Vertrieb nach KAG geltende Zurverfügungstellen von Informationen und der Erwerb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen im Rahmen von Vermögensverwaltungsmandaten und Beratungsgeschäften von der MWST ausgenommen [55]. Zwar gilt in Liechtenstein, wie im 1. Teil dieses Artikels unter Ziff. 1.1.1 [56] dargestellt, nicht das KAG, sondern das UCITSG bzw. UIG. Von der Rechtsfolge her muss jedoch auch der Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. f des FL-MWSTG – in irgendeiner Form – angepasst werden. ■

Anmerkungen: 30) Der 1. Teil ist in ST 2013/4, S. 232 ff. erschienen. **31)** Vgl. Art. 13 Abs. 2 MWST-Vereinbarung. **32)** Vgl. Art. 13 Abs. 3 MWST-Vereinbarung. **33)** Vgl. Art. 8 der MWST-Vereinbarung. **34)** Diese wird in der AS nicht publiziert, kann jedoch auf Anfrage bei der Eidg. Steuerverwaltung, HA MWST, Stabsstelle Gesetzgebung, eingesehen werden. **35)** Vgl. Anlage III Ziff. 3 der Anlage zur MWST-Vereinbarung. **36)** Vgl. Anlage III Ziff. 4 der Anlage zur MWST-Vereinbarung. **37)** Vgl. Anlage IV Ziff. 2 der Anlage zur MWST-Vereinbarung. **38)** Dabei kann die gemischte Kommission eine andere Systematik der Wirtschaftszweige des Bun-

desamts für Statistik für anwendbar erklären und Änderungen bei der Zuteilung zu den separierten Branchen vornehmen. Vgl. Anlage IV Ziff. 3.1 lit. a) der Anlage zur MWST-Vereinbarung. **39)** Vgl. dazu Anlage IV Ziff. 3.2. Ziff. a) der Anlage zur MWST-Vereinbarung. **40)** Vgl. Anm. 30. **41)** Vgl. Art. 10 Abs. 1 MWST Vereinbarung. **42)** Vgl. Steuerverwaltung Liechtenstein [Hrsg.] <http://www.llv.li/amtstellen/llv-stv.mehrwertsteuer.htm> (21.01.2013). **43)** BGER-Urteil 2C_343/009 vom 17. Juni 2010. **44)** Vgl. dazu z. B. Diego Clavadetscher, Mehrwertsteuerliche Flugzeugfälle, Der Schweizer Treuhänder 2013/1–2, S. 83 ff.; Roger Rohner, Mehrwertsteuerliche Be-

handlung der Nutzung von Flugzeugen durch den Alleinaktionär, Zsis, 2013, BestCase Nr. 1. **45)** BGER-Urteil 2C_476/2010 vom 19. März 2012. **46)** Vgl. a. a. O. Bst. B. **47)** Vgl. a. a. O. Ziff. 4. **48)** BGER-Urteil 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012. **49)** Vgl. a. a. O., Ziff. A und E 4.1. **50)** Vgl. a. a. O., Ziff. 7. **51)** BGER-Urteil 2C_146/2010 vom 15. August 2012. **52)** Vgl. a. a. O. Ziff. A. **53)** Vgl. a. a. O. Ziff. B. a. **54)** Vgl. a. a. O. Ziff. B. a. **55)** Vgl. dazu Britta Rehfisch, KAG-Revision, Herausgabepflicht und MWST, Der Schweizer Treuhänder 2013/1–2, S. 87 ff. **56)** Vgl. ST 2013/4, S. 232 ff.