

CHANCEN UNTER DEM NEUEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN MIT LIECHTENSTEIN

Von Dr. Marco Felder und Martin Meyer

Für Liechtenstein ergeben sich zweifelsohne Chancen unter dem neuen DBA mit der Schweiz, welches am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist. Inwieweit aber ergeben sich dadurch auch Chancen für die Schweiz?

Im Grunde genommen ist die Situation bemerkenswert: die Schweiz und Liechtenstein begründen eine gemeinsame Zollunion, einen gemeinsamen Wirtschaftsraum und einen gemeinsamen Währungsraum. Ebenso begründen die beiden Nachbarstaaten ein gemeinsames Mehrwertsteuergebiet und die schweizerischen Stempelabgaben kommen in Liechtenstein gleichermassen zur Anwendung wie in der Schweiz. Trotz derart weitreichender steuerlicher Verflechtungen verbindet die beiden Nachbarstaaten erst seit wenigen Monaten ein umfassendes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Das neue DBA zwischen der Schweiz und Liechtenstein ist seit dem 1. Januar 2017 in Kraft und hat damit das bisherige, im Jahr 1995 abgeschlossene Abkommen über verschiedene Steuerfragen (sog. Rumpfabkommen), abgelöst. Mit dem neuen DBA wurden vor allem Rechtssicherheit in sämtlichen Steuerfragen und eine wesentliche Rechtsgrundlage für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit im Bereich der Besteuerung zwischen den beiden Staaten geschaffen.

Das DBA basiert auf dem OECD-Musterabkommen von 2014 (OECD-MA 2014) und folgt sowohl dem OECD-Standard als auch den Grundsätzen der schweizerischen und liechtensteinischen Abkommenspolitik. Durch die Orientierung am OECD-MA 2014 wird eine internationale Akzeptanz und Konformität mit internationalen Standards sichergestellt, was eine Wahrung und Verbesserung der Rechtssicherheit in den wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Liechtenstein bewirkt.

Gegenstand des DBA ist die Begrenzung der Besteuerungsrechte bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen der Schweiz und Liechtenstein und damit die Vermeidung bzw. die Verminderung der Doppelbesteuerung in Bezug auf Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher und juristischer Personen. Ferner dient es der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten, der Verhinderung der Steuerverkürzung sowie der Verhinderung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen. Infolgedessen beinhaltet das DBA auch Regelungen über den grenzüberschreitenden Informationsaustausch und Anti-Missbrauchsbestimmungen.

Erhöhte Investitionstätigkeit

Liechtenstein profitiert vom neuen DBA insbesondere durch den Ausbau des DBA-Netzwerks mit der Schweiz als einem der wichtigsten Handelspartner. Liechtenstein stärkt dadurch seine Position im Wettbewerb um international tätige Unternehmen. Aber auch die Schweiz profitiert vom neuen DBA in vielerlei Hinsicht. Aus liechtensteinischer Sicht gestalten sich Investitionen in der Schweiz fortan attraktiver, nicht zuletzt da sich die Verrechnungssteuer über 35 Prozent auf Vermögens- und Kapitalerträgen teilweise oder vollständig reduzieren lässt. Infolgedessen ist erstmals ein vollständiger Mittelrückfluss von Einkünften aus grenzüberschreitenden Investitionen möglich. Die rechtlichen Voraussetzungen für eine teilweise oder vollständige Reduktion der Verrechnungssteuer bei grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen ist in Artikel 10 Absatz 3 des DBA geregelt. Entsprechend wird die Schweizer Verrechnungssteuer vollständig reduziert bei Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung in Höhe von mindestens 10 Prozent am Kapital der die Dividende zahlenden Gesellschaft und einer einjährigen Haltedauer der Beteiligung im Zeitpunkt der Zahlung der Dividende. Erwähnenswert im Zusammenhang mit der internationalen Besteuerung von Einkünften aus Investitionen in der Schweiz ist die geltende Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer an ausländische Leistungsempfänger nur unter Erfüllung der Bedingungen *Ansässigkeit*, *Nutzungsberechtigung* und *Abwesenheit eines Abkommensmissbrauchs* gestattet wird. Ein Abkommensmissbrauch wird insbesondere auch dann angenommen, wenn der sog. Principal Purpose Test gemäss Ziffer 4 des Protokolls nicht erfüllt ist.

Demzufolge wird ein Abkommensmissbrauch bejaht, wenn die Steuerersparnis „der hauptsächliche Zweck“ des Geschäfts, aus dem die Dividende resultiert, darstellt. Der Principal Purpose Test gemäss DBA geht damit weniger weit als der Test wie er gemäss BEPS Action 6 vorgeschlagen wird, wonach die Steuerersparnis nur „einer der Hauptgründe“ sein muss. In Bezug auf die Missbrauchsklausel des neuen DBA wird sich die Praxis der ESTV noch entwickeln und fallspezifisch ergeben. Aus diesem Grund wird typischerweise empfohlen, die Abkommensberechtigung mittels Ruling zu bestätigen. Unabhängig davon ist in Bezug auf die Missbrauchsklausel des neuen DBA abzuwarten, inwieweit sie vom multilateralen Instrument der OECD zur Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; MLI) erfasst wird.

Aufgrund der neuen Investitionsbedingungen im Verhältnis zur Schweiz liess die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer unmissverständlich verlauten, dass sich die grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivitäten durch das neue DBA wesentlich erleichtern. Nicht nur Industriegesellschaften, auch Finanzgesellschaften, die Liechtensteinische AHV-IV-FAK, die liechtensteinischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, diskretionäre und gemeinnützige Stiftungen oder Privatpersonen mit Ansässigkeit in Liechtenstein sind fortan geneigt, noch stärker in der Schweiz zu investieren. Liechtensteinische Investitionen in der Schweiz sind daher weiter im Wachstum begriffen.

Kombination der Vorteile beider Steuerstandorte

Neben einem Mehr an Investitionstätigkeit in der Schweiz werden durch das DBA zahlreiche weitere Vorteile für beide Vertragsstaaten geschaffen, welche sich insbesondere in Kombination der beiden Steuersysteme nutzen lassen. Während Liechtenstein seit der Einführung seines neuen Steuergesetzes im 2011 vollständig in Einklang mit europäischen und internationalen Vorgaben steht, hat sich die Schweiz bereit erklärt, privilegiert besteuerte Regime wie die gemischte Gesellschaft, das Holdingprivileg oder die Swiss Finance Branch zeitnah abzuschaffen. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III hätten Ersatzmassnahmen wie unter anderen der Eigenkapital-Zinsabzug eingeführt werden sollen. Im Februar des laufenden Jahres wurde die Reform vom Schweizer Stimmvolk abgelehnt und es liegen derzeit – auch in der neuen Steuervorlage 17 – noch keine Ersatzmassnahmen für Finanzierungsgesellschaften international tätiger Konzerne vor.

Für Kantone mit zahlreichen Holding- und Finanzgesellschaften wirkt sich dieser Aspekt teilweise nachteilig aus. Liechtenstein hingegen sieht in seinem neuen Steuergesetz einen Eigenkapital-Zinsabzug vor, der sich von schweizerischen Finanzgesellschaften wirksam nutzen lässt. Mit einem Steuersatz von 12.5 Prozent, einem Eigenkapital-Zinsabzug von 4 Prozent sowie der Nichtexistenz von Kapital- und Quellensteuern bietet Liechtenstein eine naheliegende Alternative zur Schweiz als Finanzierungsstandort. Unter dem neuen DBA können bestehende Schweizer Gesellschaften ihre Finanzierungstätigkeit mittels liechtensteinischen Betriebsstätten nach Liechtenstein auslagern bzw. in ihre Konzernstruktur integrieren. Die Schweiz bleibt dadurch im Zusammenwirken mit Liechtenstein auch unabhängig einer eigenen zinsbereinigten Gewinnsteuer für Finanzgesellschaften unverändert attraktiv. Die Anziehungskraft der Schweiz für Finanzgesellschaften wird zusätzlich durch Standortattribute wie hohe Lebensqualität, verfügbarem qualifizierten Personal oder einem weltumspannenden DBA-Netzwerk unterstrichen. Vor diesem Hintergrund gibt es für bestehende Finanzierungsgesellschaften grundsätzlich wenig Anreiz zur Abwanderung, da sich durch die geografische Nähe zu Liechtenstein kompatible grenzüberschreitende Lösungen anbieten.

Im regulierten Bereich der Banken, Versicherungen und Vermögensverwalter bietet Liechtenstein schweizerischen Gesellschaften weiterhin den freien Marktzugang zur EU und zum EWR. Mit dem neuen DBA lässt sich dieses strategisch wichtige Zutrittstor in den europäischen Markt für schweizerische Gesellschaften mit noch höherer Rechtssicherheit nutzen.

Sodann enthält das Protokoll zum neuen DBA spezifische Bestimmungen zur Verwendung von liechtensteinischen Stiftungen im grenzüberschreitenden Verhältnis. Die damit einhergehende Rechtssicherheit fördert den Zugang zum flexiblen liechtensteinischen Stiftungsrecht beispielsweise im Falle von Nachfolgelösungen im privaten und unternehmerischen Bereich.

Das neue DBA fördert zweifelsohne das Zusammenwirken der beiden Steuersysteme und unterstützt damit die Wirtschaftsstandorte Schweiz und Liechtenstein in ihrem Ansinnen, sich im internationalen Steuerwettbewerb auch künftig erfolgreich zu behaupten. Folglich profitieren in Liechtenstein Land und Gemeinden sowie in der Schweiz Bund und insbesondere die angrenzenden Kantone und Gemeinden grundsätzlich von einem erhöhten Einkommens- und Vermögenssteuersubstrat.

Schliesslich mag in diesem Kontext nicht unerwähnt bleiben, dass Liechtenstein im neuen DBA entgegen internationalem Usus und parlamentarischer Widerstände weiterhin vollständig auf die Einkommensbesteuerung von schweizerischen Grenzgängern verzichtet. Die an Liechtenstein angrenzenden Kantone und Gemeinden erfreuen sich somit unverändert über ein erhebliches Ausmass an resultierendem Steuersubstrat. Liechtenstein wird an seiner eher restriktiven Vergabe von Aufenthaltsbewilligungen an Grenzgänger, die einer Erwerbstätigkeit in Liechtenstein nachgehen, wohl auch künftig entschieden festhalten. Daher resultieren weiterhin Vorteile für die beiden Steuerstandorte, sofern die Schweiz sich für solche Grenzgänger als ideale Aufenthaltsalternative empfiehlt.

Geografische Nähe als einzigartiger Standortvorteil

Die geografische Nähe zwischen der Schweiz und Liechtenstein erlaubt die zahlreichen Vorteile beider Steuersysteme auf natürliche Art und Weise zu nutzen. Für Konzerne mit Ansässigkeit in der Schweiz kann es sich gerade im Zeitalter von BEPS je nach Ausgangssituation verhältnismässig sinnvoll und effizient erweisen, ohne signifikante Mehrkosten beispielsweise durch Reisetätigkeiten oder zusätzlichem Personal eine angemessene wirtschaftliche Substanz in Liechtenstein zu schaffen und zu unterhalten. Im Gegensatz zur Vergabe von liechtensteinischen Aufenthaltsbewilligungen gestaltet sich die Vergabe von liechtensteinischen Arbeitsbewilligungen für in der Schweiz ansässige Personen in aller Regel als unproblematisch.

Fazit

Das neue DBA begünstigt die grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivitäten von natürlichen und juristischen Personen. Die Schweiz und Liechtenstein sehen sich dabei mit weniger steuerlichen Hindernissen konfrontiert. Die Schweiz dürfte von diesem Umstand besonders profitieren, da sich die Schweizer Verrechnungssteuer im Falle von liechtensteinischen Investitionen nunmehr teilweise oder vollständig reduzieren lässt. Liechtensteinische Investitionen in der freundschaftlichen Schweiz gestalten sich daher attraktiver und sind im Begriff weiter zuzunehmen. Zugleich erfahren die beiden Steuerstandorte durch das neue DBA mehr Rechtssicherheit.

Neben einem Zuwachs an Investitionstätigkeit in der Schweiz ergeben sich neue steuerliche Lösungsansätze durch das Zusammenwirken der beiden Steuersysteme, die sich nicht zuletzt aufgrund der geographischen Nähe zwischen der Schweiz und Liechtenstein besonders sinnvoll und effektiv erweisen können. Im Resultat erhöhen sich durch das Zusammenwirken der beiden Steuersysteme die internationale Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und Liechtenstein. Chancen wie beispielsweise die grenzüberschreitende Verwendung von Finanzierungsgesellschaften liegen auf der Hand. Das Rheintal ist und bleibt daher das Chancental, erst recht unter Einbezug des neuen DBA.

Autoren:

Dr. Marco Felder, Steuerberater und Treuhänder, Felder Sprenger + Partner

Martin Meyer, dipl. Steuerexperte, Schweiz, dipl. liechtensteinischer Treuhand-Experte und Leiter Financial and Private Wealth Services Liechtenstein bei PwC in Vaduz