

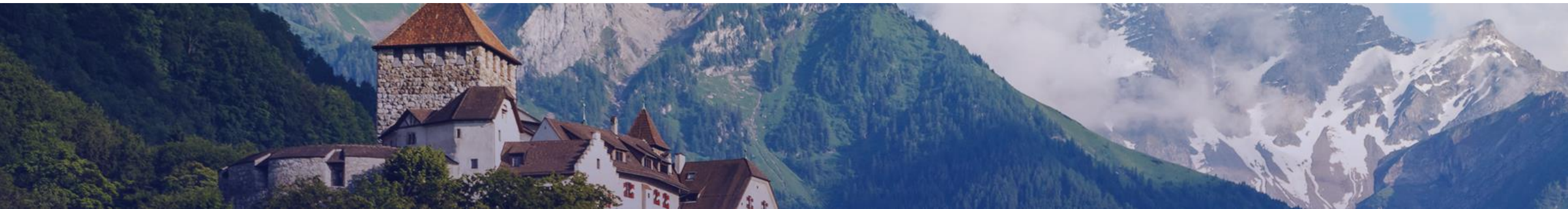


# Programm

LIECHTENSTEINISCHE  
VEREINIGUNG  
FÜR  
STEUERRECHT

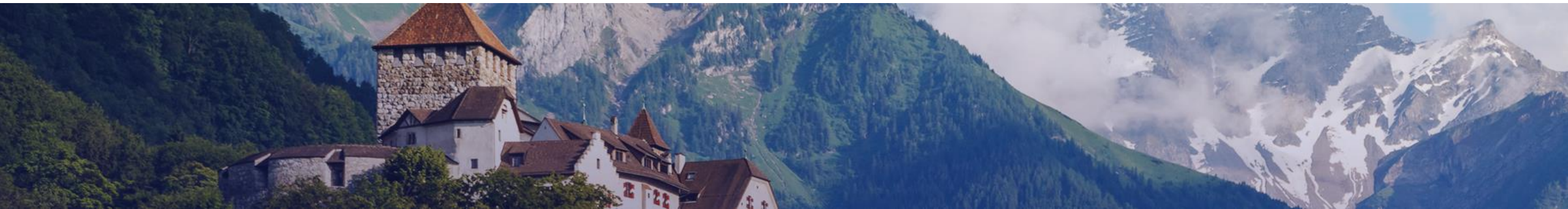


- 15.30 Uhr Begrüssung und Einführung in das Veranstaltungsthema – Dr. Marco Felder
- 15.40 Uhr Aktuelles aus der Rechtsprechung am Liechtensteinischen Gerichtshof – lic. iur. Andreas Batliner (Aufzeichnung)
- 16.10 Uhr Aktuelles aus der Schweizer Rechtsprechung mit Auswirkungen auf Liechtenstein im Bereich Stempelabgaben und Verrechnungssteuer – Dr. Roland A. Pfister
- 16.40 Uhr **Heikle Themen bei der liechtensteinischen Ertragssteuer – Dr. Thomas Nigg**
- 17.10 Uhr Paneldiskussion



## Agenda

1. Verwaltungsstrafbote
2. Kein volles Überprüfungsermessen seitens der Landessteuerkommission
3. Darlehen
  - a) Eintritt in die Steuerpflicht
  - b) Aktiv- und Passivdarlehen
  - c) Darlehen in verschiedenen Währungen
  - d) Darlehen als verstecktes Eigenkapital
4. Verkauf von Firmenanteilen an Mitarbeiter
5. Übergang einer Stiftung von privatnützig zu gemeinnützig



## 1. Verwaltungsstrafbote

Es wird relativ oft gegen Verwaltungsstrafbote der Steuerverwaltung Beschwerde an die Landessteuerkommission erhoben – mehr noch allerdings bei der Erwerbs- als bei der Ertragssteuer.

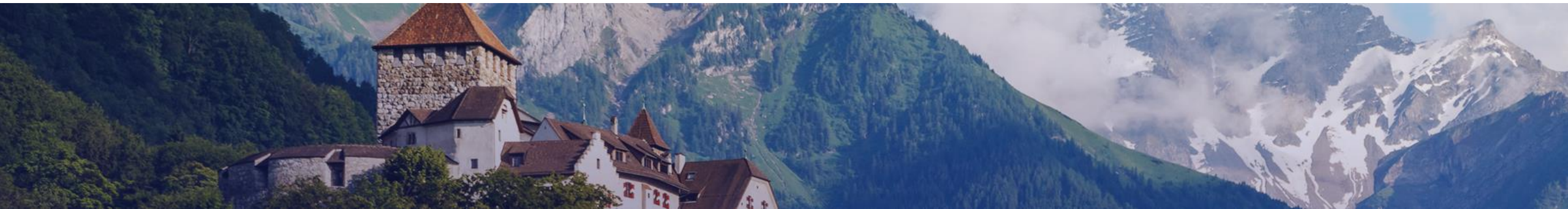
In aller Regel werden die Verwaltungsstrafbote bestätigt.

Da es sich um ein Strafverfahren handelt, ist in aller Regel eine öffentliche Verhandlung durchzuführen (sh. VGH 2011/125 / Art. 6 EMRK).

### Tipp:

Wenn noch nicht alle relevanten Unterlagen vorliegen, dann kann allenfalls die Steuererklärung so weit als möglich ausgefüllt werden und diese sodann, wenn auch nicht ganz vollständig, eingereicht werden.

Wird die Erklärung nicht innerhalb der Frist oder einfach leer eingereicht, besteht gemäss Gesetzwortlaut praktisch gar keine andere Möglichkeit, als eine Busse zu verhängen.



## 2. Kein volles Überprüfungsermessen seitens der Landessteuerkommission

Art. 117 Abs. 3 SteG lautet wie folgt:

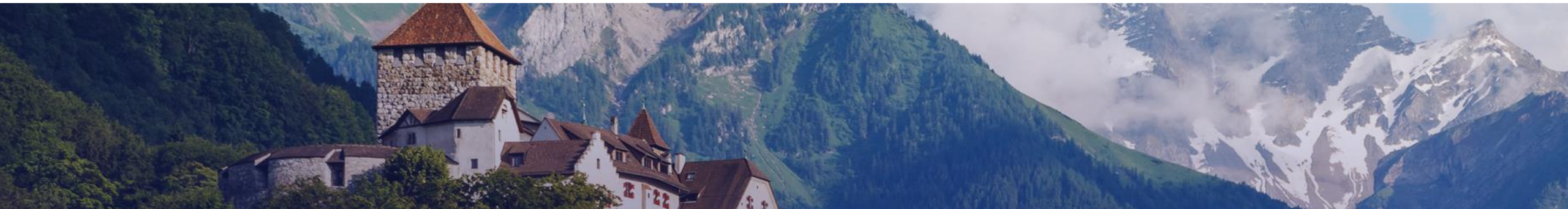
*«Mit der Beschwerde kann der Steuerpflichtige alle Mängel geltend machen. Gegen eine Ermessensveranlagung oder eine Ermessensentscheidung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Beschwerde erheben. Beweismittel, welche im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren vorenthalten worden sind, dürfen nicht mehr erhoben oder entgegengenommen werden.»*

Somit ist es sehr wichtig, sämtliche Beweismittel bereits im Verfahren vor der Steuerverwaltung darzulegen! Sh. zu den Beweismittelbeschränkungen VGH 2017/084 und VGH 2015/105

**Nicht zu vergessen ist allerdings auch die Einschränkung im Überprüfungsermessen!**

Auch diese Bestimmung hat schon zur Abweisung von Beschwerden geführt.

**Wo die Steuerverwaltung im Rahmen ihres Ermessens gehandelt hat, darf die Landessteuerkommission dieses Ermessen nicht durch ihr eigenes ersetzen.**



### 3. Darlehen

#### a) Eintritt in die Steuerpflicht:

Sh. hierzu insbesondere die Ausführungen von Andreas Batliner zu Art. 158 Abs. 9 SteG (VGH 2017/107, VGH 2018/127 und VGH 2019/069)

#### Thema: Abschreibung von Darlehen

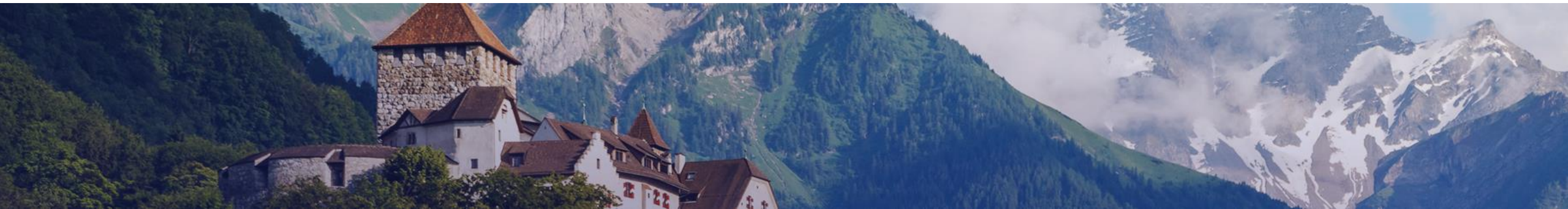
Momentan ist es ein ziemliches Thema bei Fällen vor der Steuerverwaltung, inwieweit nachgewiesen kann, dass eine Abschreibung auf einem Darlehen geschäftsmässig begründet ist.

In diesem Zusammenhang stellt ich oft auch die Frage, von welchem Betrag aus abgeschrieben werden darf.

Dies aus folgendem Grund:

Viele Gesellschaften waren früher nicht ordentlich besteuert – sei es, weil sie früher dem Sitzprivileg unterstanden oder weil es sich um Offshore-Gesellschaften handelte, die in Liechtenstein steuerregistriert wurden oder ihren Sitz hierher verlegt haben.

Bei diesem Eintritt in die Steuerpflicht ist eine Bewertung(skorrektur) der Werthaltigkeit der Darlehen vorzunehmen – per Datum des Eintritts in die Steuerpflicht. Insoweit die Darlehen damals nicht werthaltig waren, sind die Darlehen beretis per jenen Zeitpunkt entsprechend (proportional) abzuschreiben.



## b) Aktiv- und Passivdarlehen

Hier ist auf das von der Steuerverwaltung jeweils jährlich neu herausgegebene Merkblatt betreffend Zinssätze für die Berechnung geldwerter Leistungen abzustellen.

Wichtig ist hier zu betonen, dass betreffend **Aktivdarlehen** Mindestzinssätze und betreffend **Passivdarlehen** Höchstzinssätze angegeben werden.

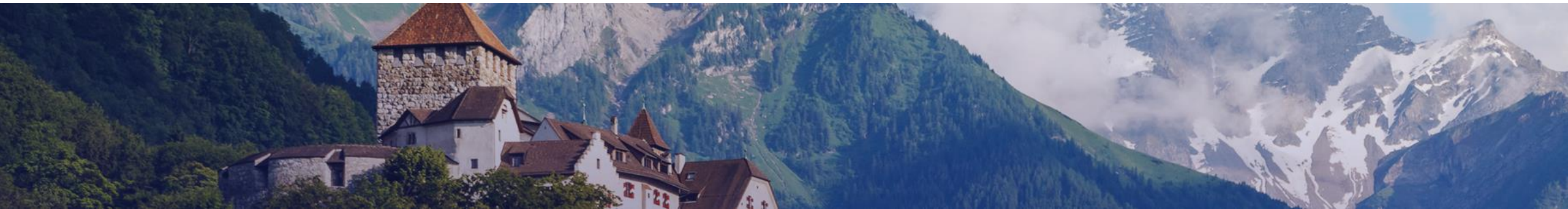
Es gab folgende Fälle (Fallbeispiel 4):

-Es gab keine Darlehensverträge und die Steuerpflichtigen korrigierten die Werte in der Steuererklärung auf die Zinsen gemäss Merkblatt. Die Steuerverwaltung strich sodann die Passivzinsen, da diese nicht effektiv vereinbart waren.

-Es gab Verträge aber ohne Zins. Die Steuerverwaltung hatte in der Folge nur den Zins für das Aktivdarlehen angepasst, **nicht** aber jenen des Passivdarlehens!

Diese Praxis wurde höchstrichterlich gestützt.

Einzigste Ausnahme: Wenn ein Darlehen hereinkommt und an eine andere Gruppengesellschaft durchgeleitet wird ("Durchläufer" bzw. 1:1 aus Fremdkapital finanziert), dann besteht die Praxis der Landessteuerkommission, dass hier von der Steuerverwaltung die Marge von 0.5% anzuwenden ist, selbst wenn vertraglich nicht bestimmte Zinssätze vereinbart wurden.



### c) Darlehen in verschiedenen Währungen

Gewährt eine ordentlich ertragssteuerpflichtige juristische Person Darlehen in Fremdwährungen, so kann dies zu Währungsgewinnen oder –verlusten führen.

Entsteht unter dem Strich effektiv ein Gewinn, so ist eine Steuer zu verkraften. Es sind aber Konstellationen denkbar, in welchen die Währungsschwankungen letztlich zu einer Steuer führen, obwohl kein Gewinn erzielt worden ist. Zur Illustration hierzu der folgende Fall:

Eine Gesellschaft bilanziert in CHF.

Sie hat aber Darlehen in USD gewährt und hat auch USD auf dem Bankkonto

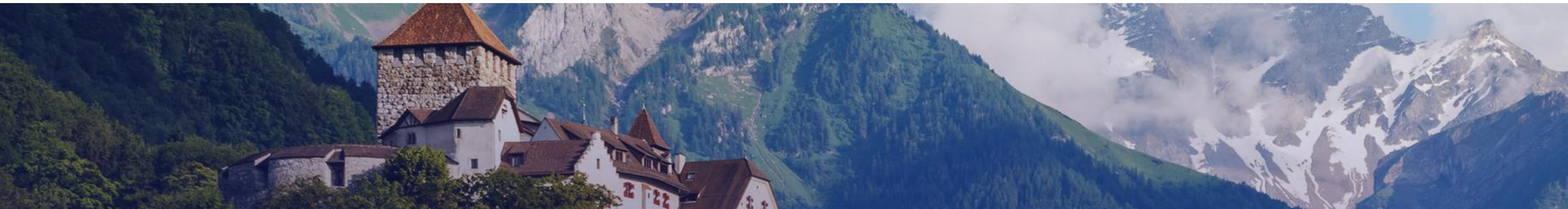
Jahr 1: Der USD sinkt von 1 : 1.1 auf 1 : 0.9

Jahr 2: Der USD steigt wieder auf 1:1 zu 1:1

Im Jahr 1 gibt es einen Verlust von 0.1 und in Jahr 2 einen Gewinn von 0.1. Der Verlust kann aber gemäss Art. 57 Abs. 1 SteG nur zu 70% geltend gemacht werden. Es gibt somit eine Steuer, ohne dass es einen Gewinn gibt.

Teilweise kann dies abgefedert werden, durch Buchung ins Anlagevermögen (Bewertungserhöhungen müssen dann nicht gebucht werden [Niederstwertprinzip]).

Diesen Effekt sowie die Währungsdifferenzen als Ganzes eliminieren kann man aber nur, wenn je Währung eine separate Finanzierungsgesellschaft errichtet wird.





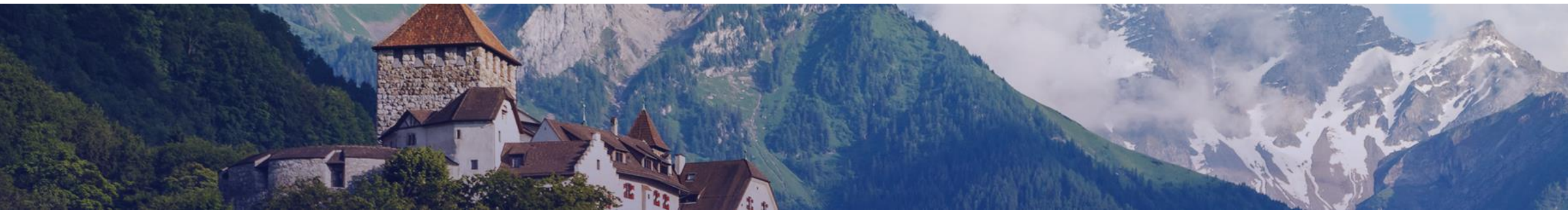
#### d) Darlehen als verdecktes Eigenkapital

Auch zu diesem Thema hatten wir Fälle. Es ging darum, dass Abschreibungen auf Darlehen ganz oder teilweise nicht anerkannt wurden (die Steuerverwaltung erachtete Darlehen als verstecktes Eigenkapital proportional zum Grad der Überschuldung), weil Dritte Darlehen unter jenen Umständen nicht gewährt gehabt hätten (Fremdvergleichsgrundsatz). Die Landessteuer-kommission war der Ansicht, dass, solange Beteiligungen steuerwirksam abgeschrieben werden konnten, man folglich auch bei den Gruppendarlehen nicht zu streng sein musste. Der Fremdvergleichsgrundsatz wurde aber für den Zins herangezogen (sh. dazu oben unter b).

Allerdings ist diese Abschreibungsfähigkeit von Beteiligungen seit dem 1.1.20219 nun nicht mehr gegeben ist, stellt sich in Analogie nun aber die Frage, wann Darlehen eigenkapitalähnlich sind (verdecktes Eigenkapital). Weiters stellt sich die Frage, ob für solche (nicht abschreibungs-fähigen) Darlehen überhaupt Zins verlangt werden darf.

Es stellt sich weiters die Frage, wo hier diese Schwelle zwischen Fremdkapital und verdecktem Eigenkapital ist sowie ob allenfalls gestaffelte Zinssätze zu verrechnen sind je nach Belehnungshöhe oder Ähnlichem.

Eine umfassende kohärente Praxisanweisung der Steuerverwaltung in Form eines Merkblattes wäre sinnvoll. Da es sich um eine komplexe Angelegenheit mit ziemlich vielen Implikationen handelt, wäre es m.E. sinnvoll, den Entwurf für so ein Merkblatt vorab in einem “runden Tisch” vorab zu besprechen.



## 4. Verkauf von Firmenanteilen an Mitarbeiter

Es gibt ein Merkblatt der Steuerverwaltung zur Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen. Dieses findet man unter dem folgenden Link:

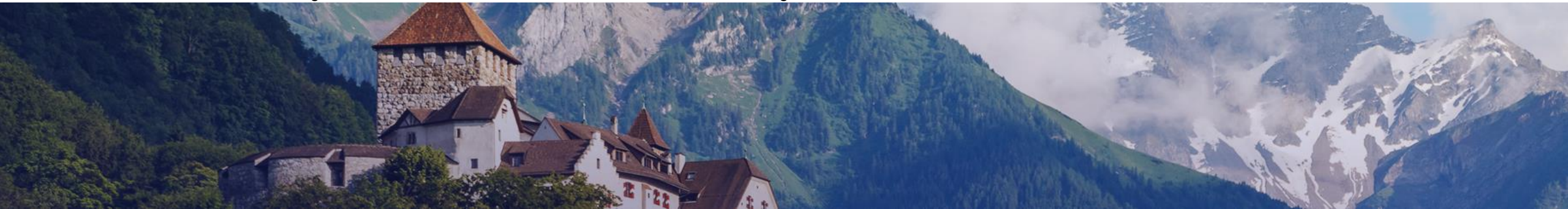
<https://www.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-3342.pdf>

Ein analoges Thema, welches im Merkblatt nicht ausdrücklich geregelt wird ist die Übertragung von Anteilen an der Firma (nicht kotierte Beteiligungen) an verdiente Mitarbeiter. Werden Mitarbeiter an der Firma mit-beteiligt und bezahlen sie hierfür nicht den vollen Preis, so ist die Differenz als Einkommen zu besteuern.

In den Entscheidungsgründen E.5. des Urteil vom 24. November 2017, VGH 2017/87 hält der VGH wie folgt fest:

*„Somit ist es auch nicht entscheidungsrelevant, ob es sich bei den verfahrensgegenständlichen Aktien um "Mitarbeiteraktien" oder um eine "Mitarbeiterbeteiligung" im Sinne des Merkblattes der Steuerverwaltung über die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen oder des Kreisschreibens Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen oder im Sinne von Art. 17a DBG handelt. Wesentlich ist, wie ausgeführt, der Kausalzusammenhang zwischen der arbeitsrechtlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers zu 1. bei der AB AG und dem Erwerb der verfahrensgegenständlichen Aktien zu einem Vorteilspreis. Auch liegt keine (gemischte) Schenkung des AB an den Beschwerdeführer zu 1. vor. Eine Schenkung läge nur vor, wenn persönliche Gründe wie Freundschaft oder Anhänglichkeit für die Zuwendung ausschlaggebend gewesen wären, der Steuerpflichtige also die Gabe in diesem Sinne als "unverdient" ansehen muss (Richner/Frei, a.a.O., § 5 N 2). Vorliegendenfalls war AB zwar nicht verpflichtet, die verfahrensgegenständlichen Aktien dem Beschwerdeführer zu 1. zu verkaufen oder gar zu einem sehr vorteilhaften Preis zu verkaufen, doch liegt der alleinige oder zumindest weit überwiegende Grund für den Abschluss des Kaufvertrages vom 01. Januar 2015 im Arbeitsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer zu 1. und der AB AG“.*

Demnach ist eine freiwillige Einräumung einer Zuwendung für geleistete Dienste bei einer Veräusserung von Aktien nicht als Schenkung sondern als steuerbares Erwerbseinkommen zu qualifizieren. Die Landessteuerkommission hat die Praxis des VGHs entsprechend angewendet, wenn ein enger Kausalzusammenhang zwischen Verkaufserlös und der dafür erbrachten Arbeitsleistung bestand.



## 5. Übergang einer Stiftung von privatnützig zu gemeinnützig

### Sachverhalt:

- Gemäss den Beistatuten einer Stiftung ist die Stifterin zu Lebzeiten auf das gesamte Stiftungsvermögen begünstigungsberechtigt.
- Nach Ableben sollen zwei Personen je einen Geldbetrag erhalten.
- Danach soll die Stiftung ausschliesslich gemeinnützig werden.
- Nach Auszahlung an die beiden Personen wurden die Statuten geändert und der Zweck auf ausschliesslich gemeinnützig festgesetzt.
- Die Stiftung beantragte sodann die steuerliche Gemeinnützigkeit

### Streitpunkt:

Die Stiftung wollte die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit per Todesdatum der Stifterin. Die Steuerverwaltung gewährte die Gemeinnützigkeit aber erst per Datum der Statutenänderung bzw. Auszahlung an die Begünstigten.

### Konklusion der Landessteuerkommission:

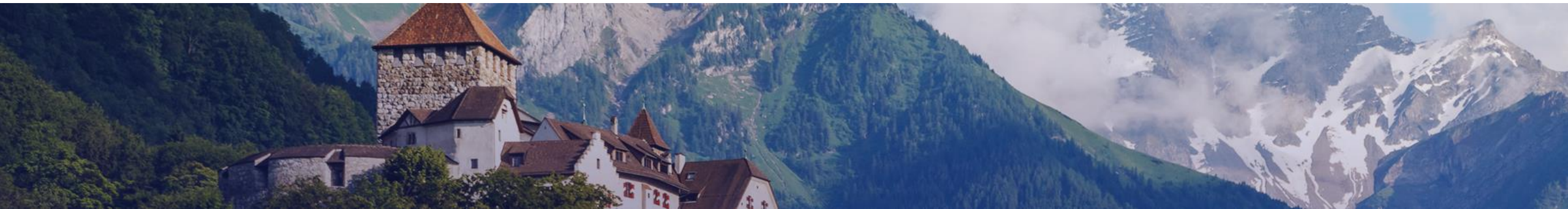
Die Entscheidung der Steuerverwaltung wurde gestützt, weil in den Beistatuten nicht ausdrücklich festgeschrieben wurde, dass die Stiftung mit dem Ableben der Stifterin gemeinnützig wird.

Es ist somit sehr wichtig, darauf zu achten, dass die Nachfolge sauber formuliert ist. Im konkreten Fall ging es darum, ob das Stiftungsvermögen im Kanton Zürich der Erbschaftssteuer untersteht oder nicht.

Letzteres wäre nicht der Fall gewesen, hätte die Stiftung automatisch mit Ableben die Gemeinnützigkeitskriterien erfüllt, da ihr in jenem Fall per Todesdatum der Stifterin die Gemeinnützigkeit zuerkannt worden wäre und nicht erst mit der Statutenänderung.

Es ist somit darauf zu achten, das sauber zu formulieren – insbesondere wenn es noch einzelne privatnützige Legatäre zu bedenken gibt.

P.S.: der Fall ist noch nicht rechtskräftig und wird wohl vor den VGH gezogen



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

