

VERNEHMLASSUNGSBERICHT

DER REGIERUNG

BETREFFEND DIE ABÄNDERUNG DES STEUERGESETZES

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

Vernehmlassungsfrist: 17. Juni 2016

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	4
Zuständiges Ministerium.....	5
Betroffene Behörde	5
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.....	19
3. Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	19
4. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	32
5. Regierungsvorlage	33

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 Vernehmlassungsvorlage 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 Ausschüttungen 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 Vernehmlassungsvorlage werden sodann weitere kleinere Gesetzesänderungen vorgeschlagen. Insbesondere soll die rechtliche Grundlage geschaffen werden, dass Organentschädigungen, 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, 3. Mai 2016

BNR 2016/625

P

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 prozessualen 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 behandelt. Bei anderen Empfehlungen ist noch nicht klar, ob und wie sie sich als internationaler Standard durchsetzen werden. Die Mindestanforderungen betreffen 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)

Zur Einhaltung der Mindestanforderungen haben sich alle G20 und OECD-Staaten verpflichtet. Die OECD wird Kontrollsysteme errichten, welche die Einhaltung dieser Standards überwachen.

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. Die Mindestanforderungen betreffend IP-Box und Ruling (Action 5) bedürfen einerseits der Anpassung des Steuergesetzes; die gesetzliche Grundlage für den Austausch der Informationen über Steuerrulings soll im Steueramtshilfegesetz geschaffen werden. Für den Austausch des CbC-Reporting (Action 13) soll gestützt auf die Multilaterale Amtshilfekonvention (MAK) im Herbst 2016 ein separates Gesetz geschaffen werden. Die verlangte Aufnahme von Missbrauchsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen (Action 6) wird im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden. Liechtenstein wird sich im Rahmen der OECD-Arbeiten zu einem multilateralen Instrument im Laufe von 2016 entscheiden müssen, ob es die Missbrauchsregeln bilateral oder multilateral in seine bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen will. Die Standards betreffend Streitbeilegung bei einer internationalen Doppelbesteuerung (Action 14) werden in der Praxis bei den Verständigungsverfahren berücksichtigt.

Ebenfalls soll das Korrespondenzprinzip bei Ausschüttungen - enthalten in der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU und auch von BEPS Action 2 empfohlen - 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 Anpassungen in Liechtenstein selber beschränken. Vielmehr werden auch Anpassungen, die andere Länder / Organisationen 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 zwischen den Ländern.

Die globale Umsetzung von BEPS hat erst begonnen. Die EU hat am 27. Januar 2016 ihren Entwurf einer Richtlinie zur einheitlichen Umsetzung gewisser BEPS-Massnahmen innerhalb der EU vorgestellt. Dieser 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)

Die ursprüngliche Empfehlung der OECD zu Action 2 forderte die unlimitierte Aufnahme des sog. Korrespondenzprinzips ins nationale Recht. Das Korrespondenzprinzip bedeutet, dass nur solche Erträge steuerfrei vereinnahmt werden dürfen, welche nicht zuvor im Quellenstaat als Aufwand geltend gemacht werden konnten. Das Korrespondenzprinzip hat zum Ziel, eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Auf Druck der Wirtschaft, welche im Laufe der Public Consultation erhebliche verfahrensbezogene und administrative Bedenken äußerte, beschränkt sich die Empfehlung der OECD nun im Wesentlichen auf strukturierte Produkte, hybride Finanzinstrumente und Finanzierungsvehikel. Vorgeesehen 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 Tochtergesellschaft nicht abzugsfähig waren. Die Umsetzungsfrist für die EU-Länder ist Ende 2015 abgelaufen.

Die Regierung schlägt deshalb vor, im Steuergesetz das Korrespondenzprinzip bezüglich Ausschüttungen umzusetzen. Demzufolge sollen Ausschüttungen aus Beteiligungen beim Aktionär bzw. Ausschüttungen aus Begünstigungen beim

Begünstigten 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 und e^{bis} sowie Abs. 2 Bst. b und c 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 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. Dieser schränkt den Umfang der privilegierten Besteuerung stark ein und auch die für die IP-Box qualifizierenden Erträge sind reduziert worden. Die OECD kommt in ihrem Report zu Action 5 zum Schluss, dass keine der 16 von ihrem Gremium untersuchten IP-Box-Regimes dem neuen Standard genügt.

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.

Nachdem die Empfehlung der OECD zur Begrenzung der IP-Box auf den Nexus Approach als Mindestanforderung formuliert ist, ist davon auszugehen, dass die massgeblichen Länder ihre Gesetze anpassen werden. So haben beispielsweise Grossbritannien, Spanien und die Niederlande bereits angekündigt, ihre Patent-box-Regelung anzupassen. Luxemburg hingegen hat kundgetan, das IP-Box-Regime womöglich abschaffen zu wollen.

Da die bestehende liechtensteinische IP-Box nicht den BEPS-Vorgaben entspricht, ist sie und somit Art. 55 SteG aufzuheben. Die bestehende IP-Box soll jedoch für Steuerpflichtige, welche diese im Steuerjahr 2016 nutzen, im Sinne der von der OECD akzeptierten Übergangsfrist bis und mit Steuerjahr 2020 weitergeführt werden. Vor der Einführung einer neuen IP-Box sollen vorerst die Bedürfnisse Liechtensteins umfassend analysiert werden.

2.1.3 Steuerruling (Action 5)

Gestützt auf die Arbeiten des Forum for 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 jeder Ratschlag, jede Information oder jede Zusage der Steuerbehörden 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 Informationsaustausch 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 worden sein. 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 zur Zeit noch nicht in Kraft und befindet sich im Ratifikationsprozess.

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. 93^{bis} 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 zur dieser Verrechnungspreisdokumentation gilt als „Best Practice“ und ist zurzeit nicht als für die Länder verpflichtend ausgestaltet. International tätige Unternehmensgruppen werden jedoch vom Ausland an dieser „Best Practice“ gemessen werden. 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 führt im Verhältnis zu Ländern, mit denen Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen hat, zu einer Doppelbesteuerung derselben Erträge, denn

nach Art. 63 resp. Art. 124 SteG wird gemäss geltendem Steuergesetz die Doppelbesteuerung nur in spezifischen Fällen und nur bei einem Doppelbesteuerungsabkommen vermieden. In den abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist regelmässig ein Artikel enthalten, der ein Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden bei aktueller oder drohender Doppelbesteuerung vorsieht. Als Teil der ständigen Abkommenspolitik versucht Liechtenstein, wenn immer möglich, das Verständigungsverfahren mit einer Schiedsklausel zu sichern, die dann greift, wenn sich die Behörden nicht einigen können.

Exkurs: Country-by-Country Reporting (Action 13)

Wie in der Ausgangslage (Punkt 1) ausgeführt, soll die BEPS-Empfehlung betreffend Country-by-Country Reporting (Action 13) nicht im Steuergesetz, sondern in einem separaten Gesetz umgesetzt werden. Trotzdem sollen im Folgenden kurze Erläuterungen zu dieser BEPS-Empfehlung gemacht werden:

Das von der OECD für Unternehmen mit einem konsolidierten Gruppenumsatz grösser EUR 750 Mio. als Mindeststandard bestimmte Country-by-Country Reporting (CbCR) ist anhand eines vordefinierten Formats jährlich und für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen ein multinationales Unternehmen einer Geschäftstätigkeit durch ein verbundenes Unternehmen nachgeht, von dieser Unternehmensgruppe auszufüllen und bei der Steuerverwaltung des Hauptsitzes einzureichen. Das Reporting ist nach Ländern gegliedert und beinhaltet unter anderem Informationen über die Höhe der Einkünfte, den Vorsteuergewinn, der bezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern, der eingesetzten Vermögenswerte sowie der Anzahl Mitarbeiter. Zusätzlich ist jede lokale Einheit eines Landes aufzulisten und ihre Geschäftstätigkeit auszuweisen. Damit soll Aufschluss über die geographische Verteilung der geschäftlichen Aktivitäten gegeben werden. Das CbCR wird bei der Steuerverwaltung im Staat der obersten Muttergesellschaft eingereicht

und über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch automatisch weitergeleitet. Die OECD sieht die Einführung der Berichtspflichten erstmals für das Geschäftsjahr 2016 vor, mit erstmaliger Einreichung zum 31. Dezember 2017. Sofern das Land des Hauptsitzes das CbCR nicht oder noch nicht eingeführt hat, können die lokalen Steuerbehörden diese globalen Informationen jeweils bei der lokalen Gesellschaft einverlangen.

Liechtenstein hat zusammen mit 30 anderen Ländern das CbCR MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) am 27. Januar 2016 in Paris unterzeichnet. Die Unterzeichnung des CbCR MCAA führt nicht unmittelbar zur Verpflichtung Liechtensteins, mit bestimmten Staaten bzw. Jurisdiktionen das CbCR auszutauschen. Um diese Verpflichtung auszulösen, muss zuerst die MAK für Liechtenstein und den jeweiligen Partnerstaat in Kraft sein, und es braucht eine übereinstimmende Willensäusserung beider Jurisdiktionen, das CbCR auszutauschen.

Die nationale Umsetzungsgesetzgebung wird in einem separaten Gesetz im zweiten Halbjahr 2016 erfolgen, damit diese zeitgleich mit der Multilateralen Amtshilfekonvention (MAK) Anwendung findet. Nachdem Liechtenstein die MAK noch nicht ratifiziert hat, kann der Austausch von CbCR-Daten des Geschäftsjahres 2016 (Austausch in 2017) nicht mehr erfolgen. Bis zur Anwendbarkeit der MAK werden die betroffenen Unternehmen das Reporting - wie in einer Reihe von anderen Staaten bereits vorgesehen - direkt in den jeweiligen Ländern einreichen müssen.

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^{bis})
- 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. 63bis);
- Regelung, dass sehr geringe Steuerbeträge nicht rückerstattet werden (Art. 126 Abs. 1).

3. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

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^{bis} 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^{bis} 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 Betriebstätte 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.

Abs. 2 Bst. c^{bis}

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 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.

Zu Art. 48 Abs. 1 Bst. e und e^{bis} sowie Abs. 2 Bst. b und c

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

Wie in Punk 2.1.1 ausgeführt, soll in Anlehnung an die BEPS-Empfehlung Action 2 und die Mutter-Tochterrichtlinie das Korrespondenzprinzip bezüglich Ausschüttungen eingeführt werden. Demzufolge sollen Dividenden aus Beteiligungspapie-

ren 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 Korrespondenzprinzip 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 neu aber nur gelten, wenn die Gewinnanteile von der leistenden Gesellschaft nicht als Aufwand geltend gemacht werden konnte. Werden 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.

Abs. 1 Bst. e^{bis} und Abs. 2 Bst c

Analog zu den Gewinnanteilen soll in diesen beiden Bestimmungen für unbeschränkt wie beschränkt Steuerpflichtige eine Regelung für Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit aufgenommen werden.

Hier gilt der Grundsatz, dass Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit zum steuerfreien Reinertrag zählen. Dieser Grundsatz kommt nicht zum Tragen, wenn die Ausschüttung von der leistenden Person als Aufwand geltend gemacht werden konnte. Werden die Ausschüttungen von der leistenden Person als Aufwand geltend gemacht, bilden diese Ausschüttungen bei der empfangenden Person (Begünstigten) steuerpflichtigen Reinertrag.

Zu Art. 49 (Fremdvergleichsgrundsatz)

Abs. 1

Diese Bestimmung regelt den Fremdvergleichsgrundsatz. Demnach sind bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden 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

Bei der Prüfung, ob im Einzelfall der Fremdvergleichsgrundsatz in den Beziehungen zu den verbundenen Unternehmen bzw. Betriebsstätten eingehalten wurde, kann die Steuerverwaltung auf die allgemeine Bestimmung betreffend Mitwirkungspflichten (Art. 97) zurückgreifen.

In Anlehnung an die BEPS-Empfehlung Action 13 soll betreffend die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Verrechnungspreisen jedoch 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.

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 Liechtensteins umfassend analysiert werden.

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. 63^{bis} Abs. 3) und somit keine Veranlagung erfolgt. Beantragen beschränkt Steuerpflichtige, welche Erträge aus Organentschädigungen erzielen, hingegen eine Veranlagung im Sinne von Art. 63^{bis} Abs. 5, unterliegen auch sie der Mindestertragssteuer.

Zu Art. 63^{bis}

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 abgelösende 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. 93^{bis} (Verbindliche Auskunft und Zusage)

Wie in Punkt 2.1.3 ausgeführt, soll in Umsetzung des BEPS-Mindeststandard gemäss Action 5 im Steuergesetz der Begriff Ruling definiert werden. In einem zweiten Schritt soll der Austausch von Rulings geregelt werden, dies soll jedoch nicht im Steuergesetz, sondern im Steueramtshilfegesetz oder allenfalls in einem separaten Gesetz zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

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.

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 von Sachverhalten bzw. Transaktionen abzuschätzen. Hierbei muss es sich um genau bestimmte, aber noch nicht verwirklichte Sachverhalte oder noch nicht getätigte Transaktionen (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 bzw. Transaktionen für die Zukunft. Mit der verbindlichen Zusage soll der Steuerpflichtige bezüglich der steuerlichen Konsequenzen geprüfter Sachverhalte bzw. Transaktionen Rechtssicherheit für die Zukunft erlangen. Die Prüfung des Sachverhaltes bzw. Transaktion 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.

Zu Art 124 Abs. 2

Der geltende Art. 124 sieht vor, dass Veranlassungsverfügungen 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 Veranlassungsverfügung 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 Veranlassungsverfügung 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.

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.

II.

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 Immaterialgüterrechte nutzten, diese Bestimmung bis und mit Steuerjahr 2020 weiterhin für diese Immaterialgüterrechte nutzen können.

III.

Inkrafttreten

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

4. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES

Hinsichtlich der gegenständlichen Vorlage bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

5. **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), LGBI. 2010 Nr. 340, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 15 Abs. 2 Bst. n

- 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 Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden konnten;

Art. 16 Abs. 1 Bst. c, Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 und Bst. c^{bis} sowie Abs. 6

- 1) Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes erfolgt:

- c) bei Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d und d^{bis} 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^{bis}) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d^{bis} 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

- d) die Erträge aus Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats-, 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 e^{bis} sowie Abs. 2 Bst. b und c

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 Gewinnanteile von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden konnten;
- e^{bis}) Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit. Dies gilt jedoch

nicht für Ausschüttungen, die von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden konnten;

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 konnten;
- c) Ausschüttungen von Stiftungen, stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit. Dies gilt jedoch nicht für Ausschüttungen, die von der leistenden Person steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden konnten;

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 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 dieser 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. 63^{bis} 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.

Titel vor Art. 63^{bis}

3a) Steuerabzug an der Quelle

Art. 63^{bis}

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

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

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

4) Art. 27 und Art. 28 Abs. 2, Abs. 3 Bst. a sowie Abs. 4 und 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^{bis} findet sinngemäss Anwendung.

Art. 93^{bis}

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 bzw. noch nicht verwirklichter Transaktion 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 bzw. geprüfte Transaktion in Zukunft steuerlich behandelt wird.

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

Art. 124 Abs. 2

2) Das Recht auf Nachversteuerung einer nicht erhobenen Steuer bzw. auf Einreichung eines Antrages auf Rückerstattung einer zu viel erhobenen Steuer erlischt nach zehn Jahren. Bei periodisch geschuldeten Steuern beginnt die Frist nach Ablauf des Steuerjahres, für das eine Steuer nachzuerheben bzw. erhobene Steuer zurückzuerstatten ist und bei nicht periodisch geschuldeten Steuern nach Ablauf des Steuerjahres, in welchem das steuerpflichtige Ereignis stattgefunden hat.

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**

Auf juristische Personen und selbständig Erwerbende, deren Einkünfte aus Immaterialgüterrechten im Steuerjahr 2016 der Besteuerung des Art. 55 unterliegen, findet diese Bestimmung bis und mit Steuerjahr 2020 auf ihre Einkünfte aus diesen Immaterialgüterrechten weiterhin Anwendung.

III.

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage der Kundmachung in Kraft und findet erstmals Anwendung für das Steuerjahres 2017.