

Die Betriebsstätte nach liechtensteinischem Recht



Von Rainer Sprenger

*Juristischer Mitarbeiter der Kanzlei
Ospelt & Partner Rechtsanwälte AG
Schaan, Liechtenstein*

Einleitung

Im heutigen wirtschaftlichen Treiben ist es für schweizerische Unternehmen relativ einfach, die Standortvorteile Liechtensteins, wie beispielsweise die Mitgliedschaft im Europäischen Wirtschaftsraum, zunutze zu machen. Um allenfalls zivil- und steuerrechtliche Probleme zu vermeiden, empfiehlt es sich, von vornherein zu klären, in welcher Rechtsform die zukünftige wirtschaftliche Tätigkeit im liechtensteinischen und europäischen Wirtschaftsraum erfolgen soll. Die Erschliessung kann dabei durch die Gründung einer juristischen Person im Sinn eines Tochterunternehmens oder durch die Begründung einer Betriebsstätte erfolgen.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen kursorischen Einblick insbesondere in die steuerrechtliche Behandlung einer Betriebsstätte nach liechtensteinischem Recht geben. Dabei wird nicht nur jener grenzüberschreitende Sachverhalt betrachtet, in

welchem ein schweizerisches Unternehmen in Liechtenstein, sondern auch jener, in welchem ein liechtensteinisches Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte begründen will.

Steuerrechtliche Behandlung nach unilateralem Recht

Der steuerrechtliche Begriff «Betriebsstätte» begründet sich darin, festzustellen, ob dem Staat, in dem die wirtschaftliche Tätigkeit des ausländischen Unternehmens stattfindet, ein Besteuerungsanspruch auf die in diesem Staat erwirtschafteten Unternehmensgewinne zusteht. Bejahendenfalls begründet dies ein Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates und führt zu einer Aufteilung der erwirtschafteten Gewinne zwischen diesem und dem Sitzstaat des Unternehmens.

Das liechtensteinische Steuergesetz definiert die Betriebsstätte als jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird. Neben diesem Regeltatbestand normiert das Steuergesetz, dass insbesondere der Ort der tatsächlichen Verwaltung,

eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Ein- oder Verkaufsstelle, eine Werkstätte, eine Stätte der Nutzbarmachung von Wasserkräften und eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet, eine Betriebsstätte darstellen. Dies gilt auch für Versicherungsunternehmen, welche in Liechtenstein Prämieinnahmen erzielen. Kann keine Betriebsstätte aufgrund dieser Aufzählung begründet werden, so ist zu eruieren, ob die wirtschaftliche Tätigkeit unter dem Regeltatbestand subsumiert werden kann. Da in Liechtenstein die Betriebsstättendefinition weitestgehend jener des Art. 5 Abs. 2 und 3 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) entspricht, kann zur Auslegung dieses Regeltatbestandes das OECD-MA herangezogen werden. Demnach können bereits nach Liechtenstein entsandte Vertreter oder durchgeführte Dienstleistungen, wie beispielsweise die Wartung einer Anlage, eine Betriebsstätte begründen. Dasselbe gilt für aufgestellte Getränke- und Snackautomaten.

Vorab ist zu erwähnen, dass nach liechtensteinischen Gesetzesbestimmungen nicht nur juristische Personen, sondern auch natürliche Personen eine Betriebsstätte begründen können. Natürliche Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein haben, sind mit ihrem inländischen Vermögen und ihrem inländischen Erwerb beschränkt steuerpflichtig. Dazu gehört auch die in Liechtenstein gelegene Betriebsstätte sowie der daraus erzielte Erwerb. Da hier aber der Schwerpunkt auf die steuerrechtliche Behandlung von in Liechtenstein wirtschaftlich tätig werdenden Gesellschaften im Sinne von juristischen Personen gelegt wird, wird auf diese Thematik nicht näher eingegangen.

Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein haben, sind mit ihren inländischen Erträ-

gen beschränkt ertragssteuerpflichtig. Dabei gilt als inländischer Ertrag der steuerpflichtige Reinertrag der in Liechtenstein gelegenen Betriebsstätte(n). Juristische Personen unterliegen also mit ihrem steuerpflichtigen Reinertrag einer Besteuerung von 12,5% oder allenfalls einer Mindestertragssteuer von 1'200 Franken. Dabei beginnt die Steuerpflicht mit dem Erwerb von Einkünften oder mit der Eintragung der Betriebsstätte in das Handelsregister.

Eine Besonderheit des liechtensteinischen Steuerrechts liegt darin, dass durch einen sogenannten Eigenkapital-Zinsabzug (EK-Zinsabzug) das Eigen- dem Fremdkapital gleichgestellt wird. Dabei werden fiktive Zinsen eines modifizierten Eigenkapitals in der Höhe des Sollertrages von derzeit 4% als geschäftsmässig begründeter Aufwand von der handelsrechtlichen Jahresrechnung in Abschlag gebracht. Beim Sollertrag handelt es sich dabei um einen standardisierten Vermögensertrag, welcher jährlich durch das Finanzgesetz bestimmt wird. Dieser beträgt für das Steuerjahr 2013 4%.

Bei inländischen Betriebsstätten erfolgt ein solcher EK-Zinsabzug nur insoweit, als sie mit den inländischen Erträgen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das heisst, dass nur jener Anteil des Eigenkapitals in Abschlag zu bringen ist, durch den auch inländische Erträge generiert wurden.

Ferner können nach liechtensteinischem Steuerrecht auch Verluste vortragen werden. Dabei können 70% des positiven steuerpflichtigen Reinertrags um den Verlustvortrag gemindert werden. Eine weitere nationale steuerrechtliche Besonderheit liegt darin, dass ein solcher Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt möglich ist. Zwar werden inländische Betriebsstättenverluste von ausländischen Unternehmen von dieser Bestimmung nicht explizit erfasst, dennoch sollte eine solche Verlustverrechnung und ein solcher zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag möglich sein.

Wird ein liechtensteinisches Unternehmen im Ausland tätig und begründet es dort durch seine Tätigkeit eine Betriebsstätte, so sind diese Erträge von der unbeschränkten Steuerpflicht

ausgenommen. Im Gegenzug können jedoch ausländische Betriebsstätten keinen aliquoten EK-Zinsabzug in Abschlag bringen. Auch Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte können nur mit dem steuerpflichtigen Reinertrag verrechnet werden, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat oder in einem anderen Staat nicht bereits berücksichtigt wurden. Zu berücksichtigen ist aber, dass die bereits verrechneten Verluste mit den nachfolgenden Gewinnen nachzuversteuern sind.

Steuerrechtliche Behandlung nach bilateralem Recht

Zuletzt ist anzuführen, dass für die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte gegeben ist und bejahendenfalls die sich daraus ergebende steuerrechtliche Behandlung grundsätzlich die innerstaatlichen Bestimmungen der jeweils involvierten Staaten heranzuziehen sind. Unter Umständen kann dies aber zu einer Doppelbesteuerung führen. Dies dann, wenn nicht nur der Staat, in welchem sich die Betriebsstätte befindet, sondern auch der Staat, in welchem das Unternehmen unbeschränkt steuerpflichtig ist, sein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt.

Um dies zu vermeiden, ist es unabdingbar zu prüfen, ob Liechtenstein mit dem hier betroffenen anderen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat. Der Sinn und Zweck eines DBA liegt jedoch nicht nur in der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sondern auch in der Vermeidung einer Steuerverkürzung. Ist ein DBA vorhanden und anwendbar, so erfolgt eine Besteuerung grundsätzlich nach dessen Regeln. Zu beachten ist dabei aber, dass grundsätzlich die günstigeren nationalen Bestimmungen dem DBA vorgehen, insoweit dass DBA nichts anderes bestimmt.

Im ersten Schritt ist nun zu prüfen, ob die hier betroffene Person sowie die hier zu erhebende Steuerart unter das entsprechende Abkommen fallen und ob diese Person in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Für das gegenständliche Thema wesentlich ist, dass im DBA die Betriebsstätte eigens definiert wird und, wie bereits erwähnt, dem nationalen

Betriebsstättenbegriff vorgeht. Hierbei ist interessant, dass im Vergleich zum liechtensteinischen Steuerrecht in einem DBA in der Regel ein Negativkatalog enthalten ist, welcher angibt, was nicht als Betriebsstätte gilt. Demnach gelten beispielsweise reine Warenlager nicht als Betriebsstätte.

Begründet danach die wirtschaftliche Tätigkeit eine Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat, so kann dieser den zugeordneten Gewinn besteuern (Betriebsstättenprinzip). Der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens stellt dabei, damit es zu keiner Doppelbesteuerung kommt, diesen Teil des Gewinnes frei oder rechnet die im Betriebsstaat bezahlte Steuer an (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode).

Fazit

Die Betriebsstätte ist sicherlich eine praktikable Alternative zur Gründung einer Tochtergesellschaft, um in Liechtenstein wirtschaftlich tätig zu werden. Wie jedoch eine zukünftige wirtschaftliche Tätigkeit in Liechtenstein und im europäischen Wirtschaftsmarkt (steuer-) rechtlich organisiert werden sollte, muss in jedem Einzelfall gesondert betrachtet werden.

Literaturnachweise

Dieser Artikel stützt sich insbesondere auf das liechtensteinische Steuergesetz, auf die dazu erlassene Steuerverordnung sowie auf den Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtensteins betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern. Herangezogen wurde ferner die Literatur von Prof. Dr. Martin Wenz «Die liechtensteinische Steuerpolitik» (Beitrag in «Rechtsform und Zukunft des Finanzplatzes», in: Schriften des Zentrums für liechtensteinisches Recht [ZLR] an der Universität Zürich, Band 1, Dike Verlag, Zürich 2012), von Dr. Patrick Roth «Grundriss des neuen liechtensteinischen Steuerrechts» (GMG AG, Schaan 2011) sowie von Dr. Stefan Bendlinger «Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts» (Lexis Nexis Verlag, Wien 2013, 2. Auflage).

rainer.sprenger@ospelt-law.li
www.ospelt-law.li