



Liechtenstein ratifiziert das MLI

Dezember 2019

Durch das MLI werden liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend den internationalen Standards angepasst. Nach der Zustimmung des liechtensteinischen Parlaments (BuA Nr. 114/2019¹) wurde am 19. Dezember 2019 die Ratifikationsurkunde bei der OECD hinterlegt und damit der Ratifikationsprozess abgeschlossen. Dies bewirkt, dass das MLI für Liechtenstein am 1. April 2020 in Kraft tritt und ab 2021 wirksam wird. Nachfolgend ein Überblick über das MLI aus der liechtensteinischen Perspektive.

Was ist MLI?

Das MLI steht für ein multilaterales Instrument, welches die Grundlage für die Anpassung von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen bildet. Auch als BEPS-Übereinkommen genannt, soll es ermöglichen, die im Rahmen des BEPS-Projektes der OECD und G20 ausgearbeiteten abkommensbezogenen Massnahmen in zahlreiche DBA ohne langwierige bilaterale Verhandlungen rasch und effizient zu implementieren.

Das MLI ist ein hoch komplexes und zugleich sehr flexibles Regelwerk, welches die Vertragsstaaten befähigt, ihr DBA-Netz mittels Vorbehalte und Optionen entsprechend den individuellen Bedürfnissen anzupassen. Mit dem Anbringen von Vorbehalten kann die Anwendung einzelner Bestimmungen gänzlich (in allen DBA) oder teilweise (nur im Verhältnis zu bestimmten DBA) ausgeschlossen werden. Die Vielzahl an Alternativen macht es möglich, für das eine oder andere Wahlrecht zu optieren, wobei es grundsätzlich nur dann Anwendung findet, wenn die DBA-Vertragsstaaten die jeweils gleiche Option gewählt haben. Zwingend umzusetzen ist lediglich der sog. BEPS-Mindeststandard, wobei auch hier ein gewisser Spielraum gegeben ist.

¹ Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend das multilaterale Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Nr. 114/2019.

Umsetzung in Liechtenstein

Mit dem multilateralen Übereinkommen sollen vor allem die BEPS-Mindeststandards, deren Umsetzung den Peer Review Verfahren der OECD unterliegt, in bestimmte liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden. Die abkommensbezogenen Mindeststandards umfassen eine Präambel, eine Anti-Missbrauchsklausel und ein Verständigungsverfahren. Darüber hinaus sollen mit dem MLI der Methodenartikel angepasst und eine Schiedsklausel eingeführt werden. Alle weiteren Bestimmungen des Übereinkommens werden mittels Vorbehalte "ausgeschaltet", wodurch diese auf die erfassten DBA keine Anwendung finden werden. Die Tabelle auf Seite 2 gibt einen Überblick über die Umsetzung des MLI in Liechtenstein.

Betroffene Doppelbesteuerungsabkommen

Das MLI kann seine Wirkung nur auf die "unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen" entfalten. Entscheidend ist, dass das jeweilige DBA dem Verwahrer von beiden Vertragsparteien als vom MLI erfasst notifiziert wird.

In Liechtenstein werden diejenigen Doppelbesteuerungsabkommen dem MLI unterstellt, welche noch nicht dem BEPS-Mindeststandard entsprechen. Betroffen sind folgende 14 DBA:

Andorra	San Marino
Deutschland	Singapur
Georgien	Tschechische Republik
Guernsey	Ungarn
Hong Kong (China)	Uruguay
Luxemburg	Vereinigte Arabische Emirate
Malta	Vereinigtes Königreich

Nicht vom multilateralen Übereinkommen erfasst werden jene 5 DBA, welche den vorgegebenen Mindeststandard in Bezug auf Missbrauch und Verständi-

gungsverfahren bereits enthalten: Island, Österreich, Monaco, Jersey, Litauen.

Das DBA mit der Schweiz befindet sich nicht (mehr) auf der Liste der unter das MLI fallenden Abkommen und wird entsprechend nicht durch das MLI angepasst. Dies aufgrund der entgegengesetzten Haltung der Staaten zur Wirkung des Übereinkommens. Während die

Schweiz die Auffassung vertritt, dass das BEPS-Übereinkommen die erfassten DBA ändert (ähnlich wie ein Änderungsprotokoll), schliesst sich Liechtenstein dem Standpunkt der OECD an, dass das MLI parallel zu den bestehenden DBA Anwendung findet und den Vertragstext nicht direkt abändert (kein Änderungsprotokoll).

Inhalt	Position Liechtensteins
TEIL I: ANWENDUNGSBEREICH UND BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	
TEIL II: HYBRIDE GESTALTUNGEN	
Art. 3: Transparente Rechtsträger	Vorbehalt
Art. 4: Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit	Vorbehalt
Art. 5: Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung <ul style="list-style-type: none"> – Option A: Anrechnungsmethode nur bei unterschiedlicher Vertragsauslegung – Option B: Anrechnungsmethode bei abzugsfähigen Dividenden – Option C: Anrechnungsmethode generell 	Option A
TEIL III: ABKOMMENSMISSBRAUCH	
Art. 6: Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (DBA-Präambel)	Umsetzung in FL-DBA (BEPS-Mindeststandard)
Art. 7: Verhinderung von Abkommensmissbrauch <ul style="list-style-type: none"> – PPT (Principle Purpose Test) – PPT mit S-LOB (simplified Limitation on Benefits) – Anti-Conduit-Bestimmung mit detaillierter LOB 	PPT-Klausel (BEPS-Mindeststandard)
Art. 8: Ausschüttung von Dividenden	Vorbehalt
Art. 9: Veräusserungsgewinne aus Beteiligungen an Immobiliengesellschaften	Vorbehalt
Art. 10: Anti-Missbrauchsklausel für Drittstaaten-Betriebsstätten	Vorbehalt
Art. 11: Einschränkung der Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates	Vorbehalt
TEIL IV: UMGEHUNG DES BETRIEBSSTÄTTENSTATUS	
Artt. 12-15: Bestimmungen zur Umgehung des Betriebsstättenstatus	Vorbehalte
TEIL V: VERBESSERUNG DER STREITBEILEGUNG	
Art. 16: Verständigungsverfahren	Umsetzung in FL-DBA (BEPS-Mindeststandard)
Art 17: Gegenberichtigung	Vorbehalt
TEIL VI: SCHIEDSVERFAHREN	
Art. 18-26: Bestimmungen zum Schiedsverfahren	Umsetzung in FL-DBA
TEIL VII: SCHLUSSBESTIMMUNGEN	

Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (Art. 5 MLI)

Art. 5 MLI enthält drei Wahlmöglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung:

- Option A: Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode bei Qualifikationskonflikten
- Option B: Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode bei abzugsfähigen Dividenden
- Option C: generelle Anwendung der Anrechnungsmethode.

Jeder Vertragsstaat kann sich für die Anwendung einer der Optionen oder auch keiner der drei Optionen entscheiden. Eine asymmetrische Anwendung der Optionen – wenn eine Vertragspartei eine Option und die

andere Vertragspartei eine andere oder keine Option wählt – ist durchaus möglich. In jedem Vertragsstaat kommt für die in seinem Gebiet ansässigen Personen die entsprechend notifizierte Option zur Anwendung.

Es ist nicht vorgesehen, dass ein Vertragsstaat für einzelne DBA eine Option und für andere DBA eine andere Option wählen kann. Allerdings ist es möglich, die Anwendung der gewählten Option nicht auf alle betroffenen DBA zu erstrecken. Ferner besteht die Möglichkeit, einem anderen Vertragsstaat die generelle Anwendung der Anrechnungsmethode (Option C) nicht zu gestatten.

Liechtenstein hat sich für die Option A entschieden und wird überdies einen Vorbehalt gegen die Anwendung

der Option C anbringen. Option A verhindert die Nichtbesteuerung aufgrund eines Qualifikationskonfliktes, wenn ein Sachverhalt unterschiedlich beurteilt oder eine DBA-Bestimmung von den Vertragsparteien unterschiedlich interpretiert wird. Der Ansässigkeitsstaat nimmt dann keine Befreiung von Einkünften vor, wenn der Quellenstaat das DBA so anwendet, dass diese Einkünfte von der Besteuerung befreit sind oder der Quellensteuersatz reduziert wird. In diesem Fall ist vom Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode statt der Befreiungsmethode anzuwenden.

Präambel: Zweck eines DBAs (Art. 6 MLI)

In allen vom MLI erfassten liechtensteinischen DBA wird der Wortlaut der Präambel an den vorgeschriebenen BEPS-Mindeststandard angepasst. Damit wird klargestellt, dass der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht nur in der Beseitigung der Doppelbesteuerung liegt, sondern auch die Vermeidung der (doppelten) Nichtbesteuerung umfasst. Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen keine Möglichkeit zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung bieten. Gemeint sind insbesondere die Fälle, in welchen missbräuchliche Gestaltungen Ursache für die Steuerverkürzung sind. Die neue Präambel bezweckt nicht zuletzt die Verhinderung von Treaty-Shopping-Strukturen.

Darüber hinaus wird die Präambel in den liechtensteinischen DBA mit einem weiteren Zweck der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen ergänzt. Betroffen sind DBA, die nicht bereits eine solche Absichtserklärung enthalten.

Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Art. 7 MLI)

Zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch sind gemäss Art. 7 MLI folgende Varianten vorgesehen:

- Einführung einer PPT-Regel (sog. principal purpose test, Hauptzwecktest)
- Einführung einer PPT-Klausel zusammen mit einer S-LOB-Regel (sog. simplified limitation on benefits, vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen)
- Einführung von sog. Anti-Conduit-Bestimmungen (gegen Gestaltungen, die nur der Weiterleitung von Erträgen dienen) in Verbindung mit einer detaillierten LOB-Klausel.

Dem BEPS-Mindeststandard kann auf diese drei Arten entsprochen werden, wobei die PPT-Klausel als Standardvariante vorgesehen ist. Liechtenstein wird die PPT-Regel für alle unter das MLI fallenden Abkommen, welche diese Bestimmung noch nicht enthalten, übernehmen. Von der Anwendung der S-LOB-Klausel wird abgesehen, wobei auch eine asymmetrische Anwendung der S-LOB-Bestimmung auf liechtensteinische DBA ausgeschlossen wird.

Der Hauptzwecktest (PPT) verweigert die Gewährung von Abkommensvorteilen, wenn unter Berücksichtigung aller massgeblichen Tatsachen und Umstände darauf geschlossen werden kann, dass der Erhalt der Ver-

günstigung nach einem DBA einer der Hauptzwecke der Gestaltung war. Die Erlangung von Abkommensvorteilen ist ausnahmsweise dann möglich, wenn nachgewiesen wird, dass die Gewährung dieser Vorteile mit dem Ziel und Zweck der relevanten Abkommensbestimmungen im Einklang steht. Hervorzuheben ist, dass sich die PPT-Regel nicht auf bestimmte Einkünfte wie Dividenden, Zinsen oder Lizenzen bezieht, sondern auf sämtliche DBA-Bestimmungen Anwendung findet.

Werden Abkommensvergünstigungen aufgrund der Nichterfüllung des Hauptzwecktests versagt, besteht die Möglichkeit der Entlastung nach Ermessen, welche Liechtenstein für seine vom MLI erfassten DBA vorgesehen hat. Die sog. Discretionary-Relief-Regelung legt fest, dass die zuständige Behörde auf Antrag und nach Prüfung der massgeblichen Tatsachen und Umstände die Abkommensvorteile gewähren kann, wenn der Steuerpflichtige diese auch ohne die "missbräuchliche" Gestaltung erlangt hätte.

Verständigungsverfahren (Art. 16 MLI)

Zur Verbesserung der Streitbeilegung ist in Art. 16 MLI ein Verständigungsverfahren vorgesehen. In Übereinstimmung mit dem BEPS-Mindeststandard besteht für Steuerpflichtige die Möglichkeit bei nicht abkommenskonformer Besteuerung den Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorzulegen. In den vom MLI erfassten liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen fehlt bisher das Recht beim Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat zu wählen. Liechtenstein nutzt das multilaterale Übereinkommen dazu, seine DBA in Bezug auf das Verständigungsverfahren entsprechend anzupassen.

Weitere materielle MLI-Bestimmungen zum Verständigungsverfahren stimmen inhaltlich mit den Bestimmungen in den erfassten liechtensteinischen DBA überein und beinhalten:

- eine Frist von drei Jahren für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens;
- eine Verpflichtung für die zuständigen Behörden, sich zu bemühen, eine Einigung durch Verständigung in einem konkreten Fall herbeizuführen;
- eine Verpflichtung zur Umsetzung der erzielten Verständigungsvereinbarung;
- eine Verpflichtung für die zuständigen Behörden, sich zu bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung des DBA durch Verständigung zu lösen;
- eine Möglichkeit der gemeinsamen Konsultation für Fälle ausserhalb des Anwendungsbereichs des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens.

Schiedsverfahren (Art. 18-26 MLI)

Die Bestimmungen über das Schiedsverfahren (Teil VI MLI) stellen keinen BEPS-Mindeststandard dar. Liechtenstein hat sich grundsätzlich für die Anwendung des Schiedsverfahrens entschieden und dies für die Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen, in denen noch keine Schiedsklausel enthalten ist. Teil VI MLI wird nur dann zur Anwendung kommen, wenn beide

Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.

Das Schiedsverfahren setzt ein Verständigungsverfahren voraus. Gelingt es den zuständigen Behörden nicht, sich innerhalb einer bestimmten Frist auf eine Verständigungsvereinbarung zu einigen, werden auf schriftlichen Antrag der betroffenen Person noch offene Fragen einem Schiedsverfahren unterworfen. Liechtenstein wird mittels Vorbehalt die Frist für die Einigung von zwei auf drei Jahre ausdehnen.

Die zuständigen Behörden können die Art des Schiedsverfahrens durch Verständigung bestimmen. Ist dies nicht der Fall, stellt das Übereinkommen zwei Verfahrensarten zur Verfügung. Die sog. "Final Offer Arbitration" gilt als Standardverfahren und sieht vor, dass die zuständigen Behörden beider Staaten der Schiedsstelle einen Regelungsvorschlag samt Argumentation vorlegen, in dem alle noch offenen Fragen des konkreten Einzelfalls behandelt werden. Die Schiedsstelle wählt dann ohne Begründung einen der vorgelegten Lösungsvorschläge aus. Bei der sog. "Independent Opinion Arbitration" werden der Schiedsstelle alle erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt. Die Schiedsstelle entscheidet in freier Rechtsfindung und begründet ihre Entscheidung mit Angabe der Rechtsquellen. Der Schiedsspruch entfaltet bei beiden Verfahren keine Präzedenzwirkung für andere Fälle. Auf die betroffenen liechtensteinischen DBA wird grundsätzlich die "Final Offer Arbitration" angewendet.

Der Schiedsspruch ist grundsätzlich verbindlich und muss umgesetzt werden. Liechtenstein wird von der Möglichkeit Gebrauch machen, den Schiedsspruch dann nicht anzuwenden, wenn sich die zuständigen Behörden innerhalb von drei Kalendermonaten nach der Übermittlung des Schiedsspruchs auf eine andere Regelung verständigen.

Inkrafttreten und Wirksamwerden

Das multilaterale Übereinkommen ist völkerrechtlich bereits am 1. Juli 2018 in Kraft getreten. Mit der am 19. Dezember 2019 erfolgten Hinterlegung der Ratifikationsurkunde bei der OECD wird das MLI für Liechtenstein am 1. April 2020 in Kraft treten.

Die Anwendbarkeit des Übereinkommens auf die erfassten Doppelbesteuerungsabkommen hängt von dessen Inkrafttreten in den Vertragsstaaten ab. Für Quellensteuerzwecke werden die Bestimmungen des multilateralen Übereinkommens ab dem Kalenderjahr anwendbar sein, das nach dem Inkrafttreten des MLI im letzteren der beiden Vertragsstaaten folgt; für liechtensteinische DBA frühestens ab dem 1. Januar 2021. Bei allen anderen Einkommens- und Vermögenssteuern wird das BEPS-Übereinkommen seine Wirkung für Steuerjahre entfalten, die nach Ablauf einer Frist von sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des MLI im letzteren der beiden Vertragsstaaten beginnen; für liechtensteinische DBA frühestens ab dem Steuerjahr 2021. Der genaue Zeitpunkt der Anwendbarkeit des MLI auf ein bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen wird gesondert kundgemacht. Zudem wird von der liechtensteinischen Steuerverwaltung eine Leseanleitung ("syn-

thesized text" nach OECD-Definition) zur Verfügung gestellt, um die Anwendung der DBA unter Berücksichtigung der MLI-Änderungen zu erleichtern.

Auswirkungen

Die Umsetzung des MLI stellt eine umfangreiche Anpassung des weltweiten DBA-Netzes dar. Mit dem primären Ziel der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wird das MLI unbestrittenermassen signifikante Auswirkungen auf das internationale Steuerrecht haben. Davon betroffen sind auch liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen. Internationale Unternehmen sowie Privatpersonen sind gut beraten, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die konkreten Auswirkungen des MLI frühzeitig zu überprüfen.

Ausblick DBA FL-CH

Liechtenstein hat sich als Mitglied des sog. Inclusive Frameworks der OECD verpflichtet, die BEPS-Mindeststandards umzusetzen. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und der Schweiz entspricht bei genauer Betrachtung nicht den vorgegebenen Mindestanforderungen. Erstens findet sich in der Präambel kein Hinweis auf den Ausschluss von Steuervermeidungsmöglichkeiten. Zweitens ist die Anti-Missbrauchsklausel auf bestimmte Einkünfte begrenzt und stellt auf "den hauptsächlichlichen Zweck" einer Gestaltung ab. Und drittens fehlt beim Einleiten des Verständigungsverfahrens die Möglichkeit zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat zu wählen. Aufgrund dessen wird es vermutlich früher oder später zu einer Anpassung kommen (müssen).

Für weitere Informationen kontaktieren Sie direkt unsere Spezialisten:



Heinz Hanselmann
Eidg. dipl. Steuerexperte &
Wirtschaftsprüfer
LL.M. International Taxation
Mail: heinz.hanselmann@confida.li
Tel: +423 235 84 45



Iryna Gartlacher
Mag., MSc,
LL.M. International Taxation
Mail: iryna.gartlacher@confida.li
Tel: +423 235 84 49



Elia Sozzi
Treuhandler mit eidg. Fachausweis
Mail: elia.sozzi@confida.li
Tel: +423 235 84 14



Sascha Bonderer
lic.oec. HSG
Eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer
Mail: sascha.bonderer@confida.li
Tel: +423 235 84 15

Unseren Newsletter zu steuerlichen Themen können Sie abonnieren unter [Newsletter | CONFIDA](#).

Disclaimer

Dieser Newsletter wurde lediglich zur Information erstellt und stellt keine Rechts- oder Steuerberatung dar. Wir übernehmen keine Haftung oder Verantwortung für allfällige Unklarheiten, Unkorrektheiten oder Ungenauigkeiten dieses Newsletters. Wir empfehlen jeden Fall unter Berücksichtigung aller Umstände mit Ihrem Steuerberater zu analysieren.