

BERICHT UND ANTRAG
DER REGIERUNG
AN DEN
LANDTAG DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN
BETREFFEND
DIE ABÄNDERUNG DES STEUERGESETZES
(POSTULATSBEANTWORTUNG ZUR KALTEN PROGRESSION
IN LIECHTENSTEIN)

<i>Behandlung im Landtag</i>	
	<i>Datum</i>
1. Lesung	
2. Lesung	
Schlussabstimmung	

Nr. 66/2024

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	5
Zuständiges Ministerium.....	6
Betroffene Stellen	7
I. BERICHT DER REGIERUNG	8
1. Ausgangslage	8
1.1 Postulat zur kalten Progression in Liechtenstein	8
1.2 Weitere Anlassgründe.....	11
2. Begründung der Vorlage.....	12
3. Postulatsbeantwortung	14
4. Schwerpunkte der Vorlage	19
4.1 Widmungssteuer	19
4.2 Ausgleich der kalten Progression	20
4.3 Grundstücksgewinnsteuer bei Tausch und Ersatzbeschaffung	20
4.4 Berücksichtigung von Verrechnungspreiskorrekturen	21
4.5 Diverse weitere Änderungen	21
5. Vernehmlassung	22
5.1 Allgemeines	22
5.2 Grundstückstausch – Grundstücksgewinnsteuer	24
6. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen des Steuergesetzes unter Berücksichtigung der Vernehmlassung	30
7. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	55
8. Auswirkungen auf Verwaltungstätigkeit und Ressourceneinsatz	56
8.1 Neue und veränderte Kernaufgaben	56
8.2 Personelle, finanzielle, organisatorische und räumliche Auswirkungen.....	56
8.3 Betroffene UNO-Nachhaltigkeitsziele und Auswirkungen auf deren Umsetzung	57
8.4 Evaluation.....	57

II.	ANTRAG DER REGIERUNG	58
III.	REGIERUNGSVORLAGE	59

ZUSAMMENFASSUNG

Aufgrund von Erfahrungen im Rahmen der Gesetzesanwendung, geänderter Rahmenbedingungen sowie basierend auf dem Postulat zur kalten Progression in Liechtenstein hat sich bei verschiedenen Bestimmungen des Steuergesetzes ein Änderungsbedarf ergeben. Mit der gegenständlichen Regierungsvorlage werden deshalb folgende Änderungen vorgeschlagen:

Gemäss geltender Regelung fällt die Widmungssteuer bei Einbringung von Vermögen in eine juristische Person bzw. besondere Vermögenswidmung an, wenn einerseits die Begünstigungen nicht wertmässig bestimmbar sind und andererseits, wenn die Begünstigungen wertmässig bestimmbar, jedoch im Ausland wohnhaften Personen zuzuordnen sind. Im zweiten Fall führt dies dazu, dass die Widmungssteuer anfällt, obwohl diese Begünstigungen in Liechtenstein nicht der Vermögenssteuer unterliegen, und dass eine Ungleichbezahlung gegenüber einem Begünstigten besteht, der ins Ausland wegzieht. Die Widmungssteuer soll auf Sachverhalte der ersten Fallkonstellation eingeschränkt werden, d.h. wenn die Begünstigungen nicht wertmässig bestimmbar sind.

Die geltende Regelung zur kalten Progression sieht einen Ausgleich vor, wenn der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem letzten Ausgleich um 8 % angestiegen ist. Dieser Schwellenwert von 8 % ist eher hoch. Zu diesem Thema hat auch der Landtag in seiner Sitzung vom März 2024 ein "Postulat zur Kalten Progression in Liechtenstein" an die Regierung überwiesen¹. Es wird daher vorgeschlagen, dass neu ein Ausgleich der kalten Progression bereits erfolgen soll, wenn der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem letzten Ausgleich um 3 % angestiegen ist. Zudem wird eine Anpassung der Tarife, Limiten und Abzüge vorgeschlagen, um die seit Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetretene kalte Progression auszugleichen.

Die Regelung, dass beim Tausch von Grundstücken nur auf die Höhe des Differenzbetrages der Tauschobjekte die Grundstücksgewinnsteuer abgerechnet wird, wurde in jüngerer Vergangenheit stark ausgereizt. Es erfolgten vermehrt

¹ Postulat zur Kalten Progression in Liechtenstein der Abgeordneten Manfred Kaufmann, Dagmar Bühler-Nigsch, Walter Frick, Dietmar Lampert, Peter Frick und Thomas Vogt vom 15. Januar 2024.

Dreiecksgeschäfte, bei denen Tauschobjekte erworben und gleich darauf wieder veräußert wurden, einzig mit dem Zweck, vom Steueraufschub zu profitieren. Um solchen missbräuchlichen Transaktionen entgegen zu wirken, wird eine Regelung aufgenommen, wonach bei Tauschgeschäften die Grundstückgewinnsteuer nur aufgeschoben wird, wenn die zu tauschenden Grundstücke mindestens während 5 Jahren vom Veräußerer und Erwerber gehalten wurden.

Es wird zudem vorgeschlagen, den Steueraufschubtatbestand der Ersatzbeschaffung bei selbst genutztem Wohneigentum einzuführen. Veräußert bspw. jemand sein Haus um eine Eigentumswohnung zu erwerben, so wird ein allfälliger Gewinn aus der Veräußerung nicht sofort besteuert, sondern zeitlich aufgeschoben.

Weiters soll die Möglichkeit geschaffen werden, dass auch ohne Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens bzw. von Gegenrecht eine Verrechnungspreiskorrektur im Inland - als Folge einer Steuerprüfung und Steuerkorrektur beim ausländischen verbundenen Unternehmen - erfolgen kann. Dies dient der Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung international tätiger Unternehmen, leistet einen Beitrag zur Standortattraktivität und ist eine Investition in den Wirtschaftsstandort Liechtenstein. Zudem soll die Möglichkeit geschaffen werden, dass bei Transaktionen zwischen inländischen nahestehenden juristischen Personen bei Aufrechnungen beim leistenden Steuerpflichtigen eine entsprechende Gegenkorrektur beim empfangenden Steuerpflichtigen erfolgen kann.

Darüber hinaus werden einzelne kleinere Anpassungen vorgeschlagen, insbesondere die Ausweitung des Begriffs der Betriebsstätte um Vertreterbetriebsstätte, die Festlegung der Höhe des Sollertrages im Steuergesetz, die Möglichkeit der uneingeschränkten Verlustverrechnung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. Liquidation einer juristischen Person oder Wechsel der Besteuerungsart sowie die Aufnahme einer ausdrücklichen Regelung zur Verjährungshemmung bei Wiedereintragung von im Handelsregister gelöschten juristischen Personen bzw. Vermögenswidmungen.

ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

BETROFFENE STELLEN

Steuerverwaltung

Vaduz, 09. Juli 2024

LNR 2024-1020

P

Sehr geehrter Herr Landtagspräsident,
Sehr geehrte Frauen und Herren Abgeordnete

Die Regierung gestattet sich, dem Hohen Landtag nachstehenden Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Steuergesetzes sowie die Postulatsbeantwortung zur kalten Progression in Liechtenstein an den Landtag zu unterbreiten.

I. BERICHT DER REGIERUNG

1. AUSGANGSLAGE

1.1 Postulat zur kalten Progression in Liechtenstein

Die Abgeordneten Manfred Kaufmann, Dagmar Bühler-Nigsch, Walter Frick, Dietmar Lampert, Peter Frick und Thomas Vogt reichten am 15. Januar 2024 ein Postulat zur kalten Progression in Liechtenstein ein.

Das Postulat halt folgenden Wortlaut:

Die Regierung wird eingeladen zu prüfen, welche Konsequenzen die Abschaffung der kalten Progression in Liechtenstein hätte.

Begründung:

Angesichts der aktuellen Preissprünge ist das Thema Kalte Progression (KP) wieder vermehrt Thema - besonders in unseren Nachbarländern. Der Begriff der kalten Progression bezeichnet den Umstand, dass bei progressivem Steuertarif eine steuerpflichtige Person aufgrund ihres gestiegenen Nominaleinkommens mit einem höheren Durchschnittssteuersatz belastet wird, obwohl ihr reales Einkommen nicht entsprechend angestiegen ist. Dies führt zu einer Verminderung der Kaufkraft. Durch den Ausgleich der kalten Progression (u.a. durch Anpassen der Steuertarife) kann diesem Phänomen entgegengewirkt werden.²

Besonders in Österreich, ein Land mit relativ hohen steuerlichen Belastungen, war die Abschaffung der KP schon seit Jahrzehnten immer wieder ein Thema. Nun hat sich der Staat dazu durchgerungen, weil die Inflation davongaloppierte: Dort liegt die im Jahr 2024 auszugleichende Inflation bei 9,90 Prozent. Auf Basis der Analyse des Instituts für Höhere Studien (IHS) und des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung (WIFO) beläuft sich die kalte Progression im Jahr 2024 auf 3,655 Mrd. Euro. Im Zuge der Abschaffung der kalten Progression wurde eine jährliche automatische Anpassung der Einkommensteuertarife um zwei Drittel der Inflationsrate vorgesehen. Durch diese gesetzlich vorgesehene Zweidrittel-Anpassung sollen im Jahr 2024 2,471 Mrd. Euro ausgeglichen werden. In Höhe der Differenz von 1,184 Mrd. Euro - dem verbleibenden Drittel - kann der Finanzminister weitere Entlastungsmassnahmen setzen.

Auch in der Schweiz, wo die Inflation nicht derart durchschlägt, gibt es Massnahmen gegen die KP: Ehepaare in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zahlen

² Es empfiehlt sich das Studium der Informationen der Eidg. Steuerverwaltung vom Juni 2023 zum Thema: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/estv/steuersystem/dossier-steuerinformationen/e/ekalte-progression.pdf.download.pdf/e-kalte-progression.pdf>, abgerufen am 30. Oktober 2023

neu erst Steuern ab einem steuerbaren Einkommen von 28 800 Franken (bisher 28 300 Franken). Der Höchstsatz wird neu erst ab einem steuerbaren Einkommen von 912 600 Franken erreicht (bisher 895 900 Franken).

Zusätzlich dürfen für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätten neu maximal 3 200 Franken (bisher 3 000 Franken) abgezogen werden. Die seit dem letzten Ausgleich der kalten Progression aufgelaufene Teuerung beträgt 2,04 Prozent. Letztmals glich das Eidgenössische Finanzdepartement die kalte Progression in den Jahren 2011 und 2012 aus.

Auch in Deutschland erachtet man die Entlastung durch Abschaffung der Kalten Progression für angezeigt. Allein im Jahr 2023 unterstützen diese Anpassungen die Bürgerinnen und Bürger mit insgesamt über 18,6 Milliarden Euro. Im Jahr 2024 beträgt der Effekt weitere 31,8 Milliarden Euro.

Aufgrund dieser internationalen Trends halten es die Postulanten für angezeigt, die Auswirkungen eines Ausgleichs der Kalten Progression (Art. 20f. Gesetz über Landes- und Gemeindesteuern vom 23. September 2010) für Liechtenstein zu überprüfen. Im Gesetz sind Massnahmen bzw. eine Berichterstattung der Regierung an den Landtag erst ab einer Kalten Progression von 8 % seit dem letzten Ausgleich vorgesehen. Die Postulanten hätten aber gerne vorher Antworten, für wen dieser Ausgleich am wirksamsten wäre und ob ein solcher Ausgleich ggf. ein Mittel darstellen würde, um unsere Bevölkerung zu entlasten und wie hoch die Steuerausfälle für den Staat durch eine solche Massnahme wären.

Die Postulanten erachten eine genauere Betrachtung dieses Themas aus einem weiteren Aspekt heraus für wichtig. Gemäss dem Freiheitsindex von Avenir Suisse schafft es Liechtenstein nicht mehr auf einen Podestplatz, wenn man die Daten aus Liechtenstein - die von der Stiftung Zukunft.li erhoben werden - mit jenen der Schweizer Kantone vergleicht. Der aktuelle Freiheitsindex von Avenir Suisse

untersucht jährlich die wirtschaftlichen und zivilen Freiheiten in den Schweizer Kantonen. Anhand von 31 Indikatoren wird bewertet, wie liberal die kantonalen Gesetzgebungen ausgestaltet sind. Als unser Land vor drei Jahren in den Index aufgenommen wurde, belegten wir noch den Spitzenplatz. Im Sinne der wirtschaftlichen und bürgerlichen Freiheiten ist es ein erstrebenswertes Ziel, in diesem Index eine Topposition einzunehmen. In der Begründung für das "Abrutschen" Liechtensteins schreibt die Stiftung Zukunft.li: "Verschlechtert hat sich die Situation in Liechtenstein jedoch nicht. Vielmehr haben verschiedene Kantone Fortschritte erzielt und zum Fürstentum aufgeschlossen oder es sogar überholt. Beispielsweise haben einige ihr Öffentlichkeitsgesetz verbessert, auch die durchschnittliche Familiensteuerbelastung ist in vielen Kantonen gesunken. Zudem spielt die Einführung des neuen Indikators "kalte Progression" eine nicht unwesentliche Rolle: Während die meisten Kantone einen "automatischen, jährlichen und umfassenden" Ausgleich kennen, gibt es in Liechtenstein nur einen fakultativen Ausgleichsmodus. Der Landtag "kann" einen Ausgleich beschliessen, wenn der Konsumentenpreisindex seit der letzten Anpassung um acht Prozent gestiegen ist, muss es aber nicht. Damit ist der Ausgleichsmechanismus in Liechtenstein weniger strikt als in den meisten Schweizer Kantonen." Auch aus diesen Überlegungen heraus erachten es die Postulanten für angezeigt, diese Problematik genauer zu erörtern.

1.2 Weitere Anlassgründe

Das geltende Steuergesetz ist auf den 1. Januar 2011 in Kraft getreten. In der Vergangenheit hat die Regierung immer wieder Änderungen des Steuergesetzes vorgeschlagen, sofern sich aufgrund internationaler oder politischer Vorgaben oder im Rahmen der Gesetzesanwendung ein Änderungsbedarf ergab.

Im Folgenden werden die geltenden Regelungen erläutert, welche Anlass bzw. Schwerpunkt dieser Regierungsvorlage bilden:

Die geltende Regelung betreffend die Widmungssteuer (Art. 13 SteG) sieht vor, dass bei der Übertragung von Vermögen auf eine juristische Person bzw. besondere Vermögenswidmung die Widmungssteuer anfällt, wenn die daraus resultierenden Begünstigungen/Anteile nicht der Vermögenssteuer unterliegen. Dies führt dazu, dass die Widmungssteuer auch anfällt, wenn die Begünstigungen/Anteile wertmässig bestimmbar und Personen mit Wohnsitz im Ausland zuzuordnen sind, obwohl diese Personen nicht der Steuerpflicht in Liechtenstein unterliegen.

Der geltende Art. 37 Abs. 2 sieht vor, dass bei einem Tausch von Grundstücken der Differenzbetrag zwischen dem Verkehrswert des empfangenen (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn gilt, wobei nur auf die Höhe des Aufgeldes (d.h. Differenz zwischen Verkehrswert der beiden Grundstücke) die Grundstücksgewinnsteuer erhoben wird und in der Höhe des restlichen Teils des Gewinnes ein Steueraufschub erfolgt. Der Steueraufschub erfolgt unabhängig einer Haltedauer der Tauschgrundstücke.

Bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätten werden gemäss Art. 63 Verrechnungspreiskorrekturen bei der Ermittlung der Ertragssteuer auf Antrag berücksichtigt werden, sofern eine Verständigungsvereinbarung oder ein Schiedsspruch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder Gegenseitigkeit mit dem anderen involvierten Staat besteht. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen oder keine Gegenseitigkeit, werden Verrechnungspreiskorrekturen von ausländischen Steuerbehörden bei verbundenen Unternehmen bzw. Stammhaus und Betriebsstätten nicht berücksichtigt, was zu einer Doppelbelastung führt.

2. BEGRÜNDUNG DER VORLAGE

Folgende Gründe sprechen nach Ansicht der Regierung dafür, betreffend den in Kapitel 1 beschriebenen geltenden Regelungen Änderungen vorzuschlagen:

Widmungssteuer

Während früher die Begünstigten (Erstbegünstigten) von Stiftungen und Trusts, welche durch inländische Steuerpflichtige errichtet wurden, insbesondere im Inland wohnhaft waren, gibt es zwischenzeitlich vermehrt Fälle, bei welchen die Begünstigten (Zweitbegünstigte, insbesondere Nachkommen der Erstbegünstigten) im Ausland wohnhaft sind. Es stellte sich bei der Behandlung dieser Fälle sodann die Frage, ob es sachgerecht ist, dass bei Wegfall der Vermögenssteuer auf wertmässig bestimmbaren Begünstigungen von im Ausland wohnhaften Personen die Widmungssteuer erhoben wird, nachdem diese Begünstigten in Liechtenstein nicht der Steuerpflicht unterliegen. Beim Wegzug von Begünstigten mit wertmässig bestimmbaren Begünstigungen ins Ausland fällt keine Widmungssteuer an mit der Begründung, dass die Begünstigten nicht der Steuerpflicht in Liechtenstein unterliegen. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung dieser ähnlich gelagerten Konstellationen.

Ausgleich der kalten Progression

Der Schwellenwert von 8 % für den Ausgleich der kalten Progression ist hoch, insbesondere auch im Vergleich zu den Nachbarstaaten. Im Rahmen der Interpellationsbeantwortung betreffend die steuerliche Entlastung des Mittelstandes (Nr. 2023/18) führte die Regierung aus, dass bei der nächsten Anpassung des Steuergesetzes der Schwellenwert für den Ausgleich der kalten Progression von 8 % geprüft werde. In der Landtagssitzung vom 6. März 2024 überwies der Landtag der Regierung ein Postulat, in welchem diese eingeladen wurde zu prüfen, welche Konsequenzen die Abschaffung der kalten Progression in Liechtenstein hätte. Die im Postulat vorgebrachten Anliegen sollen mit der gegenständlichen Vorlage aufgenommen werden.

Grundstückgewinnsteuer bei Tausch

In der Rechtsanwendung hat sich gezeigt, dass die geltende Regelung betreffend den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer bei Tauschgeschäften teils zu Missbräuchen führte, indem Grundstücke einzig zum Zwecke des Tausches erworben werden, um von der Steueraufschubsregelung profitieren zu können.

Berücksichtigung von Verrechnungspreiskorrekturen

In Liechtenstein ansässige international tätige Unternehmen werden im Ausland vermehrt mit vertieften Verrechnungspreisprüfungen und daraus folgend steuerlichen Korrekturen konfrontiert, was zu einer steuerlichen Doppelbelastung führt. Im Sinne einer Investition in den Wirtschaftsstandort Liechtenstein soll die Möglichkeit geschaffen werden, ausländische steuerliche Korrekturen im Inland geltend machen zu können, auch wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen bzw. keine Gegenseitigkeit in Anspruch genommen werden kann.

Neben diesen Änderungen werden kleinere Anpassungen diverser anderer Bestimmungen vorgeschlagen. Hierzu kann auf die Ausführungen unter Kapitel 4 verwiesen werden.

3. POSTULATSBEANTWORTUNG

Die Postulanten erachten es als angezeigt, die Auswirkungen eines Ausgleichs der kalten Progression für Liechtenstein zu überprüfen.

Die Postulanten hätten auch gerne Antworten, für wen dieser Ausgleich am wirksamsten wäre und ob ein solcher Ausgleich gegebenenfalls ein Mittel darstellen würde, um die Bevölkerung zu entlasten und wie hoch die Steuerausfälle für den Staat durch eine solche Massnahme wären.

Die Regierung nimmt hierzu Stellung wie folgt:

Änderung der Bestimmung über den Ausgleich der kalten Progression

Mit dem Steuergesetz aus dem Jahr 2011 wurde ein neuer Tarif eingeführt. Der geltende Art. 20 bestimmt, dass die Regierung dem Landtag zu berichten hat, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem letzten Ausgleich der kalten Progression um 8 % erhöht hat. Der Landtag beschliesst über den Ausgleich der kalten Progression, wobei der Ausgleich durch Anpassung des Tarifs und der Limiten und Abzüge erfolgt.

Ein Schwellenwert von 8 % für den Ausgleich der kalten Progression ist – auch im Vergleich zu den Nachbarstaaten – sehr hoch. In diesem Sinne hat die Regierung bereits im Rahmen der Interpellationsbeantwortung betreffend die steuerliche Entlastung des Mittelstandes (Nr. 2023/18) ausgeführt, dass sie im Rahmen einer künftigen Anpassung des Steuergesetzes prüfen werde, ob es angezeigt sei, den Schwellenwert von 8 % für den Ausgleich der kalten Progression zu senken.

Während in den Jahren bis Dezember 2021 die Teuerung gegenüber dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuergesetzes (1. Januar 2011) negativ war, ist sie ab 2022 gestiegen. Ende Dezember 2022 betrug die kumulierte Teuerung 2.5%, Ende Dezember 2023 4.2 % und Ende Mai 2024 5.7 % gegenüber Ende 2010.

Aufgrund des Anstiegs der Teuerung in den letzten Jahren wurde auch in den Nachbarländern die kalte Progression ausgeglichen, wobei die Länder einen unterschiedlichen Weg zum Ausgleich der kalten Progression wählen.

In der Schweiz wird die kalte Progression jährlich ausgeglichen. Der Ausgleich erfolgt durch die gleichmässige Anpassung der Tarifstufen und der in Frankenbeträgen festgesetzten Abzüge vom Einkommen. Massgebend ist der Landesindex der Konsumentenpreise (Indexstand am 30. Juni vor Beginn der Steuerperiode).

In Österreich wird seit 2023 die kalte Progression ausgeglichen, wobei die gesetzlich festgelegten Tarifeckwerte (v. a. Tarifstufen und wesentliche Absetzbeträge) jedenfalls nur im Ausmass von zwei Dritteln der auszugleichenden Teuerungsrate angepasst werden.

In Deutschland werden mit dem Inflationsausgleichsgesetz die Einkommensgrenzen im deutschen Einkommenssteuergesetz automatisch angepasst, wobei die erste automatische Anpassung für das Jahr 2023 vorgenommen wurde. Die Anknüpfung erfolgt an den Verbraucherpreisindex.

Die Regierung schlägt vor, dass ein Ausgleich erfolgen soll, sofern die Teuerung um 3 % oder mehr gestiegen ist. Schon bei geringerem Anstieg der Teuerung einen Ausgleich vorzunehmen, ist nach Ansicht der Regierung nicht angezeigt, da die Anpassung einerseits mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden ist (Gesetzesvorlage an Landtag, Anpassung der Steuererklärung sowie Wegleitung und der IT-Programme) und andererseits bei niedriger Teuerung die Tarifanpassung zu keinen merklich tieferen Steuerlasten führen würde.

Es wird vorgeschlagen, dass neu jeweils auf den Indexstand Mai abgestellt wird, damit das Steuergesetz bis Ende Jahr mittels Vorlage der Regierung an den Landtag fristgerecht angepasst werden kann. Ist die Teuerung seit dem letzten Ausgleich um mehr als 3 % angestiegen, legt die Regierung dem Landtag einen Bericht und Antrag mit den angepassten Tarifstufen, Limiten und Abzügen zur Beschlussfassung vor.

Nachdem seit der Einführung des neuen Tarifes im Jahr 2011 die Teuerung um 5.7 % (Stand Ende Mai 2024) angestiegen ist, wird bereits in dieser Regierungsvorlage eine Anpassung der Tarife gemäss Art. 18 Abs. 6 und Art. 19 sowie der Limiten und Abzüge in Art. 10, 16, 18 und 23 um 5.7 % vorgeschlagen.

Entlastung der Steuerpflichtigen

Zur Frage der Entlastung der Steuerpflichtigen durch den Ausgleich der kalten Progression kann wie folgt festgehalten werden:

Die nachstehende Tabelle zeigt die aktuelle Steuerbelastung einer Familie mit zwei Kindern bei einem Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit und null Reinvermögen³ (vgl. Amt für Statistik, Steuerstatistik 2023 Tabelle T 4.3.1. und T 4.3.2).

Bruttoerwerb in CHF	80'000	100'000	150'000	200'000	250'000	300'000	350'000	400'000
Bisheriger Tarif								
Steuerbelastung								
...in CHF	46	982	4'742	9'315	14'955	21'323	28'299	35'732
...in %	0.1%	1.0%	3.2%	4.7%	6.0%	7.1%	8.1%	8.9%

Die nachstehende Tabelle zeigt die Steuerbelastung bzw. Entlastung einer Familie gemäss oben erwähnter Konstellation, wenn die Tarife (inkl. Abzüge) wie vorgeschlagen angepasst werden:

Bruttoerwerb in CHF	80'000	100'000	150'000	200'000	250'000	300'000	350'000	400'000
Neuer Tarif								
Steuerbelastung								
...in CHF	0	714	4'336	8'910	14'347	20'447	27'306	34'691
...in % Bruttoerwerb	0.0%	0.7%	2.9%	4.5%	5.7%	6.8%	7.8%	8.7%
Entlastung								
Entlastung in CHF	-46	-268	-406	-406	-608	-876	-993	-1'041
Entlastung in %	-100.0%	-27.3%	-8.6%	-4.4%	-4.1%	-4.1%	-3.5%	-2.9%

Die grössten prozentualen Entlastungen ergeben sich bei den tieferen Einkommen. Bei einem sehr hohen steuerpflichtigen Erwerb und entsprechend hoher Steuerbelastung ist die prozentuale Entlastung sehr gering. Aufgrund des angepassten Tarifs (inkl. Abzüge) wird die betragsmässige Steuerbelastung aber für jeden Steuerzahlenden geringer.

³ In den Berechnungsbeispielen werden alle Abzüge berücksichtigt, die ohne Nachweis vorgenommen werden können. Den Berechnungen liegt ein Gemeindesteuerzuschlag von 160% zu Grunde.

Die folgende Tabelle zeigt, welche Kategorie von Steuerpflichtigen in welchem Umfang entlastet werden. Jene Steuerpflichtigen, welche eine Landessteuer von weniger als CHF 10'000 zu entrichten haben, werden bei den Landessteuern mit total CHF 2.5 Mio. bzw. durchschnittlich 5.3 % entlastet. Hinzu kommt die Entlastung bei den Gemeindesteuern.

<u>Landessteuerbetrag in CHF</u>	<u>Entlastung</u>	
	<u>in Mio. CHF</u>	<u>Durchschnitt in %</u>
0 - 10'000	-2.5	-5.3%
10'001 - 20'000	-0.4	-2.7%
20'001 - 30'000	-0.2	-2.1%
30'001 - 40'000	-0.1	-1.5%
40'001 - 50'000	-0.1	-1.2%
50'001 - 100'000	-0.1	-0.8%
> 100'001 -	-0.1	-0.1%
Total	-3.5	

Hat eine steuerpflichtige Person mit einem Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit eine Lohnerhöhung im Umfang der ausgeglichenen Teuerung erhalten, bleibt die prozentuale Steuerbelastung im Verhältnis zum Bruttoerwerb aufgrund der vorgeschlagenen Tarifierung (inkl. Abzüge) unverändert. Dies bedeutet, dass nach der Tarifierung (inkl. Abzüge) die prozentuale Steuerbelastung auf den erhöhten Lohn gleich hoch ist, wie die prozentuale Steuerbelastung auf den Lohn vor Lohnerhöhung und gemäss aktuellem Tarif.

Finanzielle Auswirkungen für den Staat

Der Ausgleich der kalten Progression wird beim Land zu Mindereinnahmen bei der Vermögens- und Erwerbssteuer von rund CHF 3.5 Mio. führen (Basis Steuerjahr 2022). Zudem werden auch bei den Gemeinden Mindereinnahmen resultieren, wodurch sich die Finanzausgleichszahlungen des Landes um rund CHF 2.5 Mio. erhöhen werden. Die gesamten finanziellen Auswirkungen des Landes aufgrund der

Mindereinnahmen aus der Vermögens- und Erwerbssteuer sowie der Erhöhung der Finanzausgleichszahlungen werden somit rund CHF 6.0 Mio. betragen.

4. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE

Schwerpunkte der Regierungsvorlage sind folgende Änderungen des Steuergesetzes:

4.1 Widmungssteuer

Die geltende Regelung betreffend die Widmungssteuer (Art. 13 SteG) ist weit gefasst und stellt den Ersatz für die wegfallende Vermögenssteuer dar. Sie kommt zur Anwendung, wenn bei der Übertragung von Vermögen auf eine juristische Person bzw. besondere Vermögenswidmung die daraus resultierenden Begünstigungen/Anteile nicht der Vermögenssteuer unterliegen, sei dies weil die Begünstigungen/Anteile nicht wertmässig bestimmbar sind oder die Begünstigungen/Anteile zwar wertmässig bestimmbar sind, jedoch Personen mit Wohnsitz im Ausland zuzuordnen sind, und keine stellvertretende Vermögensbesteuerung erfolgt.

Dies hat zur Folge, dass auf die wertmässig bestimmbaren Begünstigungen/Anteile, welche im Ausland wohnhaften Personen zuzuordnen sind, die Widmungssteuer erhoben wird (Entzug der Vermögenssteuer). Der Entzug der Besteuerung ist damit zu begründen, dass der Begünstigte im Ausland wohnt und deshalb in Liechtenstein die Vermögenssteuer(pflicht) auf die Begünstigung verloren geht. Die/Der wertmässig bestimmbare Begünstigung/Anteil unterliegt am Wohnort des Begünstigten in der Regel der Vermögens- und/oder Einkommensteuer.

Die Widmungssteuer soll auf jene Konstellationen beschränkt werden, bei denen die Begünstigungen/Anteile wertmässig nicht bestimmbar sind und nicht für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert wird; keine Widmungssteuer soll hingegen anfallen, wenn die Begünstigungen/Anteile wertmässig bestimmbar sind

und Personen mit Wohnsitz im Ausland zuzuordnen sind und somit nicht mehr der liechtensteinischen Vermögenssteuerpflicht unterliegen.

4.2 Ausgleich der kalten Progression

Hier kann auf die Ausführungen unter Kapitel 3 verwiesen werden.

4.3 Grundstücksgewinnsteuer bei Tausch und Ersatzbeschaffung

Der geltende Art. 37 Abs. 2 sieht vor, dass bei einem Tausch von Grundstücken der Differenzbetrag zwischen dem Verkehrswert des empfangenen (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn gilt, wobei nur auf die Höhe des Aufgeldes (d.h. Differenz zwischen Verkehrswert der beiden Grundstücke) die Grundstücksgewinnsteuer erhoben wird. In jüngerer Vergangenheit wurde diese Bestimmung stark ausgereizt und es wurden Dreiecksgeschäfte (Kauf-Tauschgeschäfte) vereinbart, um von der Regelung gemäss Art. 37 Abs. 2 zu profitieren.

Um solche missbräuchlichen Dreiecksgeschäfte zu verhindern, soll eine Halte-dauer für Tauschobjekte eingeführt werden, d.h. der Steueraufschub gelangt bei Tauschgeschäften nur zur Anwendung, wenn die zu tauschenden Objekte sich schon seit mindestens 5 Jahren im Eigentum des Veräusserers und Erwerbers befanden (Art. 36 Abs. 3 Bst. e).

Es soll neu der Steueraufschubtatbestand der Ersatzbeschaffung bei selbst genutztem Wohneigentum eingeführt werden. Veräussert bspw. jemand sein Haus um eine Eigentumswohnung zu erwerben, so wird ein allfälliger Gewinn aus der Veräusserung nicht sofort besteuert, sondern zeitlich aufgeschoben (Art. 36 Abs. 3 Bst. d; Art. 123 Abs. 1a Bst. a).

4.4 Berücksichtigung von Verrechnungspreiskorrekturen

- Gemäss geltender Regelung (Art. 63) können bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätten Verrechnungskreiskorrekturen bei der Ermittlung der Ertragssteuer auf Antrag nur berücksichtigt werden, sofern eine Verständigungsvereinbarung oder ein Schiedsspruch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder Gegenseitigkeit mit dem anderen involvierten Staat besteht.
- Es soll nun auch bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder der Gegenseitigkeit die Möglichkeit geschaffen werden, ausländische Verrechnungspreiskorrekturen auf Antrag und bei Vorliegen entsprechender Anwendungsvoraussetzungen zu berücksichtigen (Art. 63 Abs. 2; Art. 124a).
- Weiters soll auch bei Transaktionen zwischen inländischen nahestehenden juristischen Personen die Möglichkeit gegeben sein, dass bei Aufrechnungen beim leistenden Steuerpflichtigen eine entsprechende Gegenkorrektur (Gegenberichtigung) auf Antrag und bei Vorliegen entsprechender Anwendungsvoraussetzungen beim empfangenden Steuerpflichtigen erfolgen kann (Art. 63 Abs. 3; Art. 123 Abs. 1a Bst. b).

4.5 Diverse weitere Änderungen

Zudem seien folgende weitere vorgeschlagene Änderungen hervorgehoben:

- Ausweitung des Begriffs der Betriebsstätte um Vertreterbetriebsstätte ("abhängiger Vertreter"; Art. 2 Abs. 1 Bst. a zweitletzter Satz);
- Festlegung der Höhe des Sollertrages neu im Steuergesetz – und nicht mehr im jährlichen Finanzgesetz (Art. 5);
- Möglichkeit der uneingeschränkten Verlustverrechnung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. Liquidation oder Wechsel der

Besteuerungsart einer juristischen Person (Art. 16 Abs. 3 Bst. b Ziff. 3; Art. 57 Abs. 1a);

- Aufnahme einer ausdrücklichen Regelung zur Verjährungshemmung bei Wiedereintragung von im Handelsregister gelöschten juristischen Personen bzw. Vermögenswidmungen (Art. 115 Abs. 5).

5. VERNEHMLASSUNG

5.1 Allgemeines

Mit Beschluss vom 26. März 2024 hat die Regierung einen Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des Steuergesetzes verabschiedet und den Vernehmlassungsteilnehmenden bis zum 31. Mai 2024 die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Zur Stellungnahme eingeladen wurden:

- alle Gemeinden
- die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer
- die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer
- die Liechtensteinische Treuhandkammer
- die Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung
- der Liechtensteinische Anlagefondsverband
- der Liechtensteinische Bankenverband
- der Liechtensteinische Versicherungsverband
- der Verein unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein
- die Vereinigung der Buchhalter, Büchlersachverständigen und Steuerberater in Liechtenstein
- der Verband der Personen nach Art. 180a PGR

- die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen und Trusts e.V.
- die Landessteuerkommission
- der Verwaltungsgerichtshof
- das Landgericht
- die Staatsanwaltschaft

Die Gemeinden Triesen, Vaduz, Eschen und Mauren, die Liechtensteinische Treuhandkammer, die Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen und Trust e.V., der Verwaltungsgerichtshof, die Staatsanwaltschaft sowie die Datenschutzstelle haben mitgeteilt, dass sie auf eine Stellungnahme verzichten.

Die Confida Treuhand, Unternehmernehmens- und Steuerberatung AG (Confida AG) äusserte sich in ihrer Stellungnahme zu diversen Bestimmungen. Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer (LIHK) nahm Stellung zur Regelung betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Rechtsanwaltskammer (RAK) und das Rechtsanwaltsbüro Batliner Wanger Batliner Rechtsanwälte AG (BWB AG) äusserten sich zur Ersatzbeschaffung. Auf diese Äusserungen der Vernehmlassungsteilnehmenden wird bei den Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen (Kapitel 6) eingegangen.

Die Gemeinden Balzers, Triesenberg, Schaan, Planken, Gamprin-Bendern und Ruggell, die Wirtschaftskammer Liechtenstein, die Liechtensteinische Ingenieur- und Architektenvereinigung (LIA), die RAK, die BWB AG sowie die Immobilienunternehmen ITW Ingenieurunternehmung AG (ITW AG) und Axalo Immobilien AG (Axalo AG) äusserten sich zu der in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Aufhebung der Bestimmung betreffend den Steueraufschub bei Tauschgeschäften. Auf diese Äusserungen wird nachfolgend in Kapitel 5.2 eingegangen.

5.2 Grundstückstausch – Grundstücksgewinnsteuer

Gemäss geltendem Art. 37 Abs. 2 gilt bei Tauschgeschäften von Grundstücken die Differenz des Verkehrswerts des empfangenen Grundstücks (inkl. allfälligem Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn, wobei nur das Aufgeld der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt. Auf dem verbleibenden Teil erfolgt ein Steueraufschub.

In der Vernehmlassungsvorlage hat die Regierung vorgeschlagen, diese Bestimmung gänzlich aufzuheben. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass es früher bei Tauschgeschäften insbesondere darum gegangen sei, dass zwei Parteien, welche schon länger im Eigentum von Grundstücken gewesen seien und ein gegenseitiges Interesse am Grundstück der anderen Partei hätten, dieses gegeneinander eintauschten. Heute werde die Bestimmung über den Tausch hingegen teils stark ausgereizt. Es erfolgten vermehrt Dreiecksgeschäfte (Kauf-Tauschgeschäfte) einzig mit dem Zweck, von der Regelung gemäss Art. 37 Abs. 2 SteG – die zu einem Steueraufschub führe – zu profitieren. Eine Person erwerbe ein Grundstück lediglich, um dieses kurz darauf tauschen zu können und nicht, um dieses zu besitzen bzw. nutzen.

Beispiel:

A möchte von B das Grundstück X erwerben. B ist bereit, ihm das Grundstück zu veräussern. Er möchte jedoch kein Geld, sondern als Realersatz die von ihm ausgesuchte Wohnung Y, welche sich im Eigentum von C befindet. Deshalb kauft A von C die Wohnung Y. In einem zweiten Schritt tauscht A mit B die Wohnung Y gegen das Grundstück X. A ist nur für eine ganz kurze Zeit (eine logische Sekunde oder nur ein paar wenige Tage) im Grundbuch als Eigentümer der Wohnung Y eingetragen. A hat kein Interesse am Eigentum an der Wohnung Y, sondern erwirbt diese nur als Tauschobjekt.

In diesem Fall fällt bei der Veräusserung der Wohnung von C die Grundstücksgewinnsteuer an; beim Tausch der Grundstücke zwischen A und B fallen jedoch nur Grundstücksgewinnsteuern auf ein allfälliges Aufgeld an.

Wenn B das Grundstück X an A veräussert hätte und B aus dem Erwerbspreis das Grundstück Y erworben hätte, - was den wirtschaftlichen Interessen und Gegebenheiten entsprechen würde -, wäre die Grundstücksgewinnsteuer bei beiden Transaktionen angefallen. Einmal beim Verkauf des Grundstückes X von B an A und einmal beim Verkauf des Grundstückes Y von C an B. Die Abwicklung der Grundstückstransaktionen im Dreiecksverhältnis (Kauf-Tausch) ist rein steuerlich motiviert, d.h. weil bei einem Tausch die Grundstücksgewinnsteuer aufgeschoben wird und der Aufschub – je nach Haltedauer des Grundstücks – sehr lange dauern kann.

Weiters begründet die Regierung die Aufhebung von Art. 37 Abs. 2 damit, dass sich ein Tauschvertrag, dessen Gegenstand die wechselseitige Übertragung von Grundstücken sei, sich vom gewöhnlichen Kaufvertrag einzig dadurch unterscheide, dass die Gegenleistung für die Veräusserung eines Grundstückes nicht Geld, sondern ein anderes Grundstück bilde. Der Gewinn, definiert als Mehrwert über die Anlagekosten hinaus, werde beim Tausch nicht in Barform, sondern in Form eines anderen Grundstücks realisiert.

In ihren Vernehmlassungseingaben führen die Gemeinden Balzers, Triesenberg, Schaan, Planken, Gamprin-Bendern, Ruggell, die Wirtschaftskammer Liechtenstein, die LIA, die RAK, die Immobilienunternehmen sowie die BWB AG aus, dass Tauschgeschäfte im Zusammenhang mit der Raumplanung für Land und Gemeinden eine grosse Bedeutung hätten. Für Land und Gemeinde sei es nicht einfach, Boden an strategischer Lage und für notwendige Arrondierungen (z.B. Trottoir) sichern zu können. Viele private Grundeigentümer seien nur bereit, eigene Flächen abzugeben, wenn sie im Gegenzug von Land oder Gemeinde eine wertgleiche

Fläche erhielten. Würden inskünftig bei solchen Tauschgeschäften Grundstücksgewinnsteuern für den privaten Eigentümer anfallen, dürften diese höchstwahrscheinlich in das für die Öffentlichkeit wichtige Tauschgeschäft nicht einsteigen, ausgenommen die öffentliche Hand wäre bereit, die Grundstücksgewinnsteuer zu übernehmen. Es wird sodann vorgeschlagen, wertgleiche Tauschgeschäfte mit dem Land und den Gemeinden von der Grundstücksgewinnsteuer zu befreien. Die Gemeinden Gamprin-Bendern und Balzers sprechen sich zudem für eine Ausdehnung des Steueraufschubes auf Kaufgeschäfte mit den Gemeinden aus.

Die Wirtschaftskammer Liechtenstein sowie die ITW AG und Axalo AG sind der Auffassung, dass die Abschaffung der bestehenden Sonderregelung bei Grundstückstauschgeschäften den freien Handel mit Immobilien unnötig einschränke und die Marktdynamik verlangsamt. Hierzu nennen sie insbesondere folgende Gründe: Tauschgeschäfte würden eine flexible Möglichkeit bieten, Immobilien zu erwerben oder zu veräußern, ohne Bargeldtransaktionen durchführen zu müssen; eine Besteuerung schränke diese Flexibilität ein. Die Besteuerung von Tauschgeschäften erhöhe die Transaktionskosten und höhere Kosten schreckten potentielle Tauschpartner ab. Wenn weniger Grundstücke auf den Markt kommen würden, habe dies Auswirkungen auf die Bauwirtschaft. Zusätzliche Steuerkosten würden in die Preisgestaltung einfließen, was zu einer Verzerrung oder Erhöhung der Immobilienpreise führe.

Die Axalo AG führt weiters aus: Die Erhebung und Verwaltung einer solchen Steuer bedeute zusätzlichen bürokratischen Aufwand, sowohl für die Steuerbehörden und die Betroffenen. Die Bewertung von Tauschgeschäften für steuerliche Zwecke könne komplex sein, da der Wert der getauschten Güter nicht immer leicht zu bestimmen sei, was zu einer erhöhten steuerlichen Komplexität und zu Rechtsunsicherheiten führen könne. Die Steuer auf Tauschgeschäfte könne sozial ungerecht sein, da sie insbesondere Menschen mit geringem Einkommen treffe, welche

möglicherweise keine andere Wahl hätten, als durch Tausch an eine passende Immobilie zu gelangen.

Die Immobilienunternehmen haben Bedenken, dass Erbgemeinschaften, deren Anteile der Verlassenschaften auf verschiedene Liegenschaften aufgeteilt seien und welche die Erbschaften durch Tauschgeschäft abwickeln möchten, massive finanzielle Belastungen tragen müssten.

Von den Vernehmlassungsteilnehmenden äussert sich die LIA, die RAK und die BWB AG zur Problematik der "Missbrauchsfälle". Die LIA kann nachvollziehen, dass die im Vernehmlassungsbericht erwähnten Grundstückstransaktionen im Dreieckverhältnis für eine Aufhebung des Steueraufschubes bei Tauschgeschäften sprechen. Die RAK spricht sich gegen die Aufhebung des Steueraufschubes bei Tauschgeschäften aus und vertritt die Auffassung, dass nur in jenen Fällen, in denen nach der erfolgten Grundstückübertragung eine weitere Übertragung erfolge und das Dreiecksverhältnis realisiert werde, der Steueraufschub aufgrund der Missbrauchsbestimmung gemäss Art. 3 SteG verweigert und eine Besteuerung wie beim Kauf erfolgen sollte.

Die BWB AG vertritt die Meinung, dass teils grundverkehrsrechtliche Überlegungen Hintergrund für Dreiecksgeschäfte bildeten, bei denen Grundstücke erworben und sehr zeitnah (im gleichen Vertrag) wieder veräussert würden.

Die BWB AG ist auch der Ansicht, dass eine unterschiedliche Behandlung von Verkaufsgeschäften zu Tauschgeschäften angezeigt sei. Bei einem Tauschgeschäft veräusserten die Parteien jeweils ein Grundstück und erhielten im Gegenzug ein gleichwertiges Grundstück oder allenfalls ein Grundstück mit Aufgeld. Der Gewinn werde nicht oder nur teilweise in Geld generiert. Es sei deshalb nicht verständlich, weshalb künftig für Parteien eine Grundstücksgewinnsteuer in Geld anfallen solle, wenn sie gar keinen Gewinn in Form von Geld erhielten. Auch würde bei

Tauschgeschäften oft keine genügende Liquidität zur Verfügung stehen, um die Grundstückgewinnsteuer zu begleichen. In die gleiche Richtung argumentiert die RAK.

Die Einschätzung der Vernehmlassungsteilnehmenden, dass eine Aufhebung des Steueraufschubes bei der Grundstücktausch grosse Auswirkungen auf den Immobilienmarkt habe und diesen erheblich beeinträchtige und verlangsamt, teilt die Regierung nicht.

Die Ausführungen, dass eine Abschaffung des Steueraufschubes bei Tauschgeschäften bei der Aufteilung von Verlassenschaften zu massiven finanziellen Belastungen der Erben führen könne, trifft nicht zu. Art. 39 Abs. 1 ermöglicht unter Verwandten eine Veräusserung eines Grundstücks zum Steuerschätzwert, was zur Folge hat, dass die Grundstückgewinnsteuer nicht anfällt bzw. aufgeschoben wird.

Die Erhebung einer Steuer ist für die Steuerbehörden und Steuerpflichtigen immer mit einem Aufwand verbunden; dies kann jedoch keine Rechtfertigung sein, von der Erhebung von Steuern abzusehen. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der steuerlichen Abwicklung eines Tauschgeschäftes sind mit jenen der steuerlichen Abwicklung einer Grundstücksveräusserung durch Verkauf vergleichbar.

Bei Tauschgeschäften wird sehr wohl ein Gewinn generiert. Der Gewinn besteht in der Differenz zwischen dem Verkehrswert des Empfangenen (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn (vgl. geltender Art. 37 Abs. 2). Dass bei Tauschgeschäften in der Höhe dieser Differenz ein Gewinn realisiert wird, wird auch in den Nachbarstaaten so beurteilt. In den Nachbarstaaten (Deutschland, Österreich, Schweiz (alle Kantone mit Ausnahme der Kantone BL, NE, GE) wird sodann auch auf diesen realisierten Gewinn die Grundstückgewinnsteuer erhoben und nicht nur in der Höhe des Aufpreises. Hier werden Tauschgeschäfte wie zwei Verkaufsgeschäfte behandelt. Dies wird

damit begründet, dass ein Tauschvertrag, dessen Gegenstand die wechselseitige Übertragung von Grundstücken ist, sich vom gewöhnlichen Kaufvertrag einzig dadurch unterscheidet, dass die Gegenleistung für die Veräusserung eines Grundstückes nicht Geld, sondern ein anderes Grundstück bildet.

Nach Ansicht der Regierung kann die Frage, ob aktuell genügend Liquidität zur Verfügung steht, um Steuern zu bezahlen, keinen Grund darstellen für die Entscheidung, ob eine Steuer erhoben werden soll oder nicht. Steuern fallen auf Erwerbseinkünfte oder Vermögenswerte an und sind zu begleichen, unabhängig der jederzeit frei verfügbaren Mittel zur Begleichung der Steuerschulden. Ansonsten würden Steuerpflichtige mit Liquidität steuerlich benachteiligt gegenüber jenen, die ihre Vermögenswerte z.B. in Immobilien investiert haben.

Das Argument, dass eine Steuer auf Tauschgeschäfte sozial ungerecht sein könne, da sie insbesondere Menschen mit geringem Einkommen treffe, welche möglicherweise keine andere Wahl hätten, als durch Tausch an eine passende Immobilie zu gelangen, kann die Regierung nicht nachvollziehen. Personen, die bereits im Besitz einer Immobilie sind, sind eher zu den Privilegierten zu zählen.

Die Regierung teilt die Auffassung, es für die öffentliche Hand aus raumplanerischer Sicht und zur Erstellung bzw. Erhaltung der Infrastruktur notwendig ist, dass Grundeigentümer bereit sind, der öffentlichen Hand Grundstücke (bzw. Teilgrundstücke) zu übertragen und dass die Bereitschaft zur Übertragung oft grösser ist, wenn die öffentliche Hand dem Eigentümer ein Tauschobjekt anbietet und hierbei keine Grundstücksgewinnsteuer anfällt. Dies spricht dafür, in einem gewissen Rahmen am Steueraufschub bei Tauschgeschäften festzuhalten.

Die Regierung spricht sich – insbesondere aus raum- bzw. infrastrukturplanerischen Gründen – für die Beibehaltung des Steueraufschubes bei Tauschgeschäften aus. Der Steueraufschub soll auch für alle Parteien gelten, d.h. für Land,

Gemeinden und Private. Der Steueraufschub wird aber zur Vermeidung von Missbrauch, – was der Hauptanlass für die Regierung für die Aufhebung von Art. 37 Abs. 2 bildet – eingeschränkt. Um missbräuchliche Transaktionsgestaltungen mit sehr kurzer Haltedauer zu vermeiden, sollen Tauschgeschäfte nurmehr zu einem Steueraufschub führen, wenn die Grundstücke über längere Zeit – konkret 5 Jahre – gehalten wurden. Diese Regelung soll in Art. 36 Abs. 3 Bst. e SteG aufgenommen werden (sh. Erläuterungen zu Art. 36 Abs. 3 Bst. e SteG).

Die Tatsache, dass inskünftig bei Tauschgeschäften mit kurzer Haltedauer kein Steueraufschub erfolgt und in solchen Fällen die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet wird, hat keine Auswirkungen auf die Abwicklung von Grundstücktauschgeschäften nach dem Grundverkehrsrecht, d.h. hier gelten weiterhin ausschliesslich die Bestimmungen des Grundverkehrsrechts.

6. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN DES STEUERGESETZES UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER VERNEHMLASSUNG

Zu Art. 2 Abs. 1 Bst. a Schlusssätze und Abs. 2

Abs. 1 Bst. a zweitletzter Satz

Nach dem OECD⁴- und UN-Musterabkommen⁵ hat ein Staat das Besteuerungsrecht für jenen Teil des Unternehmensgewinns, der einer inländischen Vertreterbetriebsstätte eines ausländischen Unternehmens zuzurechnen ist (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA; Art. 5 Abs. 5 UN-MA). Eine Vertreterbetriebsstätte liegt vor, wenn eine Person im Inland für ein ausländisches Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich im Namen oder auf Rechnung des Unternehmens Verträge schliesst oder

⁴ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁵ United Nations Department of Economic and Social Affairs (2021), The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2021

gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt und die Verträge routinemässig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen abgeschlossen werden (= abhängiger Vertreter). Aufgrund eines abhängigen Vertreters begründet das Unternehmen auch dann eine Betriebsstätte im betreffenden Staat, wenn es dort über keine feste Geschäftseinrichtung verfügt. Im Abkommensrecht wird der Vertreter als Sonderfall einer Betriebsstätte gesehen, um eine steuerliche Gleichbehandlung von Unternehmen zu erreichen, die ihre Kunden mittels eigenständigen festen Geschäftseinrichtungen betreuen, und solchen, die diese Aufgabe abhängigen Vertretern überlassen.

In der überwiegenden Mehrzahl der liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich am OECD-Musterabkommen orientieren, wurde ein Besteuerungsrecht aufgrund einer Vertreterbetriebsstätte vereinbart (Ausnahmen: Hongkong, Uruguay und San Marino). Allerdings fehlt im nationalen Betriebsstättenbegriff von Art. 2 Abs. 1 Bst. a bislang eine Vertreterbetriebsstätte; dies hat zur Folge, dass Liechtenstein das ihm aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesene Besteuerungsrecht bislang nicht ausüben konnte. Die nationalen Steuerrechte der meisten europäischen Staaten sehen eine Anknüpfung der beschränkten Steuerpflicht an einen inländischen abhängigen Vertreter vor.

Daher soll nun eine Vertreterbetriebsstätte im liechtensteinischen Steuerrecht geschaffen werden. Bei einem abhängigen Vertreter kann es sich sowohl um eine juristische als auch um eine natürliche Person oder eine Personenvereinigung handeln, wobei der Vertreter in einem Abhängigkeitsverhältnis im Sinne von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zum Unternehmen steht. Irrelevant ist, ob der abhängige Vertreter selbst im Tätigkeitsstaat auch seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder seine tatsächliche Verwaltung hat.

Die **Confida AG** führt aus, dass sich gemäss Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage der nationale Begriff der Vertreterbetriebsstätte gemäss OECD-MA richte.

Sie regt an, dass es für die Anwendungspraxis hilfreich wäre, klarstellend in den Erläuterungen auszuführen, dass eine Vertreterbetriebsstätte auch durch fremde Dritte (und nicht nur im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen) begründet werden könne. Zudem sollte klarstellend ausgeführt werden, dass eine Vertreterbetriebsstätte – gemäss OECD-MA 2017 – durch lediglich tatsächliches Handeln begründet werden könne, auch wenn keine Unterschrift geleistet werde.

Eine Vertreterbetriebsstätte kann auch durch einen fremden Dritten begründet werden; es muss sich nicht um ein mit dem Vertretenen verbundenes Unternehmen handeln. Entscheidend ist das Vorliegen eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter. Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 reicht es für einen abhängigen Vertreter aus, dass die Person in Liechtenstein tätig ist und hierbei gewöhnlich Verträge abschliesst oder gewöhnlich die führende Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, spielt, welche regelmässig ohne wesentliche Änderungen durch den Vertreter abgeschlossen werden. Eine Abschlussvollmacht ist nicht mehr unbedingt erforderlich. Die Verträge können im Namen des Unternehmens als Vertreter oder im eigenen Namen und auf fremde Rechnung als Kommissionär abgeschlossen werden (Rz 86ff OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017). Im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Liechtenstein ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, ist zu beachten, dass der Betriebsstättenbegriff des jeweiligen DBA das Besteuerungsrecht aufgrund einer Vertreterbetriebsstätte einschränken oder vollständig beseitigen kann.

Abs. 1 a letzter Satz

Dieser Satz entspricht dem heutigen letzten Satz von Art. 2 Abs. 1 Bst. a.

Abs. 2

Dieser Absatz stellt klar, dass unter den verwendeten Personenbezeichnungen alle Personen unabhängig ihres Geschlechts zu verstehen sind, sofern sich die Personenbezeichnungen nicht ausdrücklich auf ein bestimmtes Geschlecht beziehen.

Zu Art. 5

Eine Erhöhung des Zinssatzes für den Sollertrag führt einerseits zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Erwerbs von natürlichen Personen und andererseits zu einem tieferen steuerpflichtigen Reinertrag von juristischen Personen aufgrund des höheren Eigenkapitalzinsabzuges. Eine Senkung des Sollertrages hat den umgekehrten Effekt. Nachdem sich Änderungen betreffend die Höhe des Sollertrages unmittelbar auf die Steuerbelastung von natürlichen und juristischen Personen auswirken, sollen solche Änderungen – wie der Steuertarif sowie die Steuerabzüge – dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mit Vernehmlassung, Landtagsbeschluss und Referendum unterworfen werden. Es wird deshalb vorgeschlagen, die Höhe des Sollertrages nicht mehr im jährlichen Finanzgesetz, sondern im Steuergesetz zu regeln, weshalb Art. 5 entsprechend angepasst werden soll.

Zu Art. 6 Abs. 5 Bst. c

Gegenwärtig ist die Erwerbssteuerpflicht aufgrund unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich auf jene ausländischen Arbeitnehmer beschränkt, die in Liechtenstein ihre Tätigkeit ausüben. Allerdings gibt es auch Fälle, in denen Liechtenstein in einem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht auch dann zugewiesen bekommt, wenn die Arbeitnehmer ihre Arbeit im Ausland ausüben, insbesondere bei öffentlich Bediensteten, die im Homeoffice oder auf Dienstreisen ausserhalb Liechtensteins tätig sind. Umgekehrt ist der ausländische Partnerstaat aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens daran gehindert, diesen Gehaltsanteil zu besteuern.

Um eine doppelte Nicht-Besteuerung zu vermeiden, nimmt die Verwaltungspraxis – wie international üblich – bereits gegenwärtig eine umfassende Besteuerung des Gehalts vor, zumal die Tätigkeit der öffentlich Bediensteten in Liechtenstein verwertet wird. Zur Klarstellung soll nunmehr eine Regelung ins Steuergesetz aufgenommen werden, dass Liechtenstein bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeit-

nehmern auch das Entgelt für Tätigkeiten im Ausland besteuern kann, soweit abkommensrechtlich dafür ein liechtensteinisches Besteuerungsrecht besteht.

Aufgrund dessen wird die Einfügung von Ziff. 1 vorgeschlagen. Ziff. 2 entspricht dem bisherigen zweiten Satz von Bst. c.

Zu Art. 10 Bst. a und b

Hier werden die Beträge zum Ausgleich der kalten Progression entsprechend erhöht (vgl. Ausführungen unter Kapitel 3).

Zu Art. 13

Die Widmungssteuer ist der Ersatz für eine wegfallende Vermögensbesteuerung. Gemäss geltender Regelung kommt die Widmungssteuer zur Anwendung, wenn bei Übertragung von bisher der Vermögenssteuer unterliegendem Vermögen auf eine juristische Person bzw. besondere Vermögenswidmung, welche nicht steuerbefreit ist, die Begünstigungen/Anteile nicht der Vermögenssteuer unterliegen. Dies ist einerseits der Fall, wenn die Begünstigungen/Anteile wertmässig nicht bestimmbar sind und somit nicht Begünstigten zugeordnet werden können oder andererseits, wenn die Begünstigungen/Anteile wertmässig bestimmbar sind, die Begünstigten jedoch im Ausland wohnen (Abs. 1).

Die Widmungssteuer kommt ebenfalls zur Anwendung, wenn Begünstigungen/Anteile, welche bisher der Vermögenssteuer unterlegen sind, durch Änderung der Verhältnisse nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegen (z.B. bei Übergang einer wertmässig bestimmaren Begünstigung auf den Zweitbegünstigten, wenn dieser im Ausland wohnt und der Erstbegünstigte im Inland wohnte) oder bei Widerruf des Antrages nach Art. 9 Abs. 3 (Widerruf der stellvertretenden Vermögensbesteuerung) bei wertmässig nicht bestimmaren Begünstigungen oder bei wertmässig bestimmaren Begünstigungen, wenn die Begünstigten im Ausland wohnen (Abs. 2).

Keine Widmungssteuer fällt jedoch an, wenn beispielsweise ein Begünstigter, dessen Begünstigung wertmässig bestimmbar ist, ins Ausland zieht, obwohl auch in diesen Fällen die inländische Vermögenssteuerpflicht auf das eingebrachte Vermögen bzw. die Begünstigung verloren geht. Die Nichterhebung der Widmungssteuer im Falle des Wegzugs wird damit begründet, dass einerseits eine entsprechende Wegzugssteuer EWR-abkommensrechtlich unzulässig wäre, und andererseits in diesem Fall aus systematischen Gründen keine Besteuerung geboten ist, da der Begünstigte durch den Wegzug nicht mehr der Steuerhoheit Liechtensteins unterliegt.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass es immer mehr Fälle gibt, in denen der Erstbegünstigte im Inland wohnhaft ist und die Zweitbegünstigten (Nachkommen) im Ausland wohnhaft sind. Gemäss geltender Regelung fällt in solchen Fällen die Widmungssteuer an, obwohl die Begünstigten mit ihren wertmässig bestimmbar Begünstigungen nicht der Steuerhoheit Liechtensteins unterliegen. Dies kann auch zu einer Doppelbelastung führen: einerseits unterliegt der Begünstigte mit seiner Begünstigung/seinem Anteil im Ausland der Besteuerung (Vermögenssteuer; Steuer auf Erträge aus der Begünstigung) und andererseits wird auf die Begünstigung/der Anteil im Inland mit der Widmungssteuer (als Ersatz für die wegfallende Vermögenssteuer) erhoben.

Analog zum Wegzug soll inskünftig keine Widmungssteuer – als Ersatz für den Wegfall der bisherigen Vermögenssteuer – erhoben werden, wenn die wertmässig bestimmbar Begünstigungen/Anteile nicht in Liechtenstein wohnhaften Personen zuzuordnen sind.

Abs. 1

Bei Einbringung von Vermögen in eine juristische Person oder besondere Vermögenswidmung soll die Widmungssteuer auf Fälle beschränkt werden, in denen die

Begünstigungen/Anteile nicht wertmässig bestimmbar sind und auch nicht zur stellvertretenden Besteuerung gemäss Art. 9 Abs. 3 optiert wird.

Beispiele zu Abs. 1:

- Ein inländischer Stifter bringt Vermögenswerte in eine Stiftung ein und die Begünstigungen sind wertmässig nicht bestimmbar.

Es fällt die Widmungssteuer auf den gesamten eingebrachten Vermögenswerten an. Keine Widmungssteuer fällt jedoch an, wenn für die stellvertretende Vermögenssteuer optiert wird.

- Ein inländischer Stifter bringt Vermögenswerte in eine Stiftung ein und die Begünstigungen sind wertmässig bestimmbar.

Es fällt keine Widmungssteuer an.

Abs. 2

Die Widmungssteuer soll bei einer Änderung der Verhältnisse zur Anwendung gelangen, wenn aus wertmässig bestimmaren Begünstigungen wertmässig nicht bestimmbare Begünstigungen werden oder wenn bei wertmässig nicht bestimmaren Begünstigungen für die stellvertretende Vermögensbesteuerung gemäss Art. 9 Abs. 3 optiert wurde und die Optierung widerrufen wird.

Beispiele zu Abs. 2:

- Eine Stiftung hat wertmässig bestimmbare Begünstigungen und die Begünstigten wohnen im Inland. Die wertmässig bestimmbaren Begünstigungen werden zu wertmässig nicht bestimmaren Begünstigungen bzw. die Begünstigungen der Zweitbegünstigten sind wertmässig nicht bestimmbar.

Es fällt die Widmungssteuer an, ausser es wird für die stellvertretende Vermögenssteuer im Sinne von Art. 9 Abs. 3 optiert.

- Eine Stiftung hat wertmässig nicht bestimmbare Begünstigungen und es wurde für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert und die Optierung wird zurückgezogen.

Es fällt die Widmungssteuer an.

Art. 16 Abs. 2 Bst. a, b Ziff. 3 und Bst. c, Abs. 3 Bst. a, d, f, g und i Einleitungssatz sowie Abs. 6

Abs. 2 Bst. a

Der Pauschalabzug von CHF 600 bis zu einem Erwerb von CHF 6'000 findet in der Praxis kaum Anwendung, weshalb – im Sinne einer Vereinfachung – der Abzug immer 10 % des Erwerbs betragen soll.

Abs. 2 Bst. b Ziff. 3

Die Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeit auf 70 % soll bei endgültiger Aufgabe des Betriebes oder bei Wegzug durch einen selbständig Erwerbenden keine Anwendung finden (vgl. Ausführungen zu Art. 57).

Abs. 2 Bst. c sowie Abs. 3 Bst. a, d, f, g und i Einleitungssatz

Hier werden die Beträge zum Ausgleich der kalten Progression entsprechend erhöht (vgl. Ausführungen unter Kapitel 3).

Abs. 6

Dieser Absatz regelt mittels Verweisen, welche Bestimmungen betreffend die Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags bei juristischen Personen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes bei selbständig Erwerbenden analog Anwendung finden. Dieser Absatz ist um den Verweis auf Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG zu ergänzen. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes nicht als Aufwendungen zu berücksichtigen, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG).

Zu Art. 18 Abs. 6

Hier werden die Beträge zum Ausgleich der kalten Progression entsprechend erhöht (vgl. Ausführungen unter Kapitel 3).

Zu Art. 19

Die Regierung schlägt vor, dass neu ein Ausgleich bereits erfolgen soll, sofern die Teuerung um 3 % oder mehr gestiegen ist.

Ist die Teuerung seit dem letzten Ausgleich um mehr als 3 % angestiegen, so erfolgt eine Anpassung der Tarifstufen und Abzüge bzw. Limiten. Nachdem die Tarifstufen, Abzüge und Limiten im Steuergesetz geregelt sind, hat deren Anpassung durch eine Änderung des Steuergesetzes zu erfolgen. Die Regierung legt sodann bei einem Teuerungsanstieg von 3 % oder mehr dem Landtag einen Bericht und Antrag mit den angepassten Tarifstufen, Abzügen und Limiten zur Beschlussfassung vor.

Bei der Beurteilung, ob die Teuerung diesen Schwellenwert erreicht hat, soll neu jeweils auf den Indexstand Mai abgestellt wird, damit das Steuergesetz fristgerecht bis Ende Jahr angepasst werden kann.

Nachdem seit der Einführung des neuen Tarifes im Jahr 2011 die Teuerung bis Ende Mai 2024 5.7 % beträgt, wird bereits in dieser Regierungsvorlage eine Anpassung der Tarife, Limiten und Abzüge um 5.7 % vorgeschlagen.

Der geänderte Art. 19 enthält die um 5.7 % erhöhten Tarifstufen.

Des Weiteren wird auf die Ausführungen unter Kapitel 3 verwiesen.

Zu Art. 20

Hier kann auf die Ausführungen unter Kapitel 3 verwiesen werden.

Zu Art. 23 Abs. 2 Bst. a und a^{bis}

Die geltende Regelung in Art. 23 Abs. 2 Bst. a sieht vor, dass eine ordentliche Veranlagung bei einem Bruttoerwerb grösser CHF 200'000 zu erfolgen hat. Der Begriff "Bruttoerwerb" ist für den Erwerb aus selbständiger Tätigkeit gemäss Art. 6 Abs. 5 Bst. a und b nicht passend. Hier ist auf den Erwerb nach Berücksichtigung der Abzüge gemäss 16 Abs. 2 Bst. a und b Ziff. 1 und 2 abzustellen. Dies entspricht dem Erwerb gemäss Ziff. 12 der Steuererklärung.

Aufgrund dessen regelt neu Bst. a die zwingende ordentliche Veranlagung bei Erwerb aus selbständiger Tätigkeit gemäss Art. 6 Abs. 5 Bst. a und b und Bst. a^{bis} die zwingende ordentliche Veranlagung bei den übrigen Erwerbsarten gemäss Art. 6 Abs. 5 Bst. c bis f.

Zudem wird im Rahmen des Ausgleichs der kalten Progression die Limite von CHF 200'000 auf CHF 211'400 angehoben.

Zu Art. 36 Abs. 3 Bst. d

Es wird vorgeschlagen, für den Ersatz einer selbst genutzten Wohnliegenschaft einen Steueraufschub einzuführen. Diesen Steueraufschubtatbestand der Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft gibt es auch in der Schweiz. Dieser Steueraufschubtatbestand führt dazu, dass wenn eine Person ihre selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert und den Erlös innert angemessener Frist für den Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Inland nutzt, die Grundstücksgewinnsteuer aufgeschoben wird. Als Beispiele können etwa genannt werden: Ein Ehepaar hat ein grosses Haus gebaut und nachdem die Kinder ausgezogen sind, wollen sie das Haus verkaufen und eine kleinere Wohnung erwerben. Eine Person besitzt eine Wohnung und nach der Familiengründung veräussert sie diese Wohnung, um ein Haus zu erwerben.

Zu den einzelnen Voraussetzungen betreffend den Ersatzbeschaffungstatbestand kann ausgeführt werden:

Selbstnutzung bedeutet, dass das veräusserte Objekt durch die steuerpflichtige Person selbst zu Wohnzwecken an ihrem Hauptwohnsitz genutzt wird. Diese Voraussetzung ist bei Zweit- oder Ferienwohnungen nicht erfüllt.

Ausschliesslich ist die Selbstnutzung, wenn das Wohnhaus oder die Wohnung keinem anderen Zweck als zu Wohnzwecken dient. Handelt es sich beim veräusserten Objekt um ein Mehrfamilienhaus, in welchem der Veräusserer lediglich eine von mehreren Wohnungen selbst nutzte, wird der Steueraufschub anteilmässig gewährt.

Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Wohnliegenschaft in der Zeit vor der Veräusserung grundsätzlich ohne erhebliche Unterbrechung nutzte, mithin am fraglichen Ort ihren Wohnsitz gehabt hat.

Gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft liegt dann vor, wenn es sich bei der veräusserten und der neu erworbenen Liegenschaft um funktional identische Objekte handelt. Dies trifft für ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung, welche als Hauptwohnsitz der steuerpflichtigen Person dienen, in der Regel zu.

Ist die Ersatzliegenschaft ein Mehrfamilienhaus (mit einer selbstbewohnten und einer oder mehreren vermieteten Wohnungen), wird die Grundstücksgewinnsteuer insoweit aufgeschoben, als der Veräusserungserlös für die selbstgenutzte Wohnung verwendet wird.

Der Erlös aus der Veräusserung der Wohnliegenschaft muss innert zwei Jahren zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet werden.

Der Aufschieb der Grundstücksgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung muss vom Veräusserer beantragt werden, bevor die Grundstücksgewinnsteuer rechtskräftig veranlagt ist.

Ist im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder sind die Voraussetzungen für den Steuerschieb aus anderen Gründen nicht zweifelsfrei gegeben, kann die Grundstücksgewinnsteuer erhoben und später nach Kauf des Ersatzobjekts im Revisionsverfahren erstattet werden. Hierfür wird in Art. 123 Abs. 1a Bst. a ein eigener Revisionsstatbestand aufgenommen.

Die **Confida AG** führt aus, dass sich aufgrund dessen, dass diese Bestimmung ausschliesslich die Ersatzbeschaffung im Inland begünstige, in einer nicht zu rechtfertigenden Weise gegen den EWR-Vertrag (Niederlassungsfreiheit) verstossen könnte. Bei einer Ersatzbeschaffung im Ausland werde hingegen keine Begünstigung gewährt, wodurch der Wegzug tatsächlich erschwert werden könnte. Dieses Risiko wäre zumindest dann ausgeschlossen, wenn die Begünstigung auf Ersatzbeschaffungen im EU/EWR-Ausland (entsprechende Stundung gegebenenfalls mit jährlichen Meldepflichten) erweitert werden würde.

Im Gegensatz zu den vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Niederlassungsfreiheit entschiedenen Sachverhalten (bspw. Urteile des EuGH in Sachen Cartesio⁶, National Grid Indus⁷, Wächtler⁸) löst hier nicht der Wegzug des Steuerpflichtigen die Steuer aus, sondern die tatsächliche Veräusserung des Grundstücks. Die Grundstücksveräusserung wird nicht anlässlich des Wegzuges fingiert; es kommt beim Wegzug zu keinem Verlust des liechtensteinischen Besteuerungsrechts am Gewinn

⁶ Urteil des Gerichtshofes vom 16. Dezember 2008; Rechtssache C-210/006

⁷ Urteil des Gerichtshofes vom 29. November 2011, Rechtssache C-371/10

⁸ Urteil des Gerichtshofes vom 26. Februar 2019, Rechtssache C-581/117

aus dem liechtensteinischen Grundstück. Die Regierung erkennt somit keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Ersatzbeschaffung auf inländische Grundstücke beschränkt wird.

Die **BWB AG** begrüsst grundsätzlich die Einführung der Regelung über die Ersatzbeschaffung. Ihres Erachtens sind jedoch noch viele Fragen in Bezug auf die Umsetzung dieses Steueraufschubtatbestands offen. So gehe nicht hervor, ob die Selbstnutzung noch gegeben sei, wenn der Eigentümer eines Grundstücks dieses als Wohnsitz, gleichzeitig aber auch als Betriebsstätte seiner eigenen Firma, nutze.

Zudem sei auch nicht klar, wie lange die Selbstnutzung der zu veräussernden Liegenschaft gedauert haben müsse bzw. diese bei der Ersatzliegenschaft dauern müsse. Es werde lediglich ausgeführt, dass die Selbstnutzung "grundsätzlich ohne erhebliche Unterbrechung" stattgefunden haben müsse. Ob es sich hierbei um 1 Jahr oder 10 Jahre handelt, werde nicht weiter dargelegt.

Zudem werde auch nicht genauer erläutert, ab welchem Zeitpunkt die Ersatzbeschaffungsfrist zu laufen beginne. Eine weitere Frage, die offen zu sein scheine, sei die Handhabung der Situation, wenn das Ersatzgrundstück bereits vor der Veräusserung des Grundstücks gekauft werde. Soll in dieser Konstellation der Steueraufschub ebenfalls möglich sein? Falls ja, was werde hierfür vorausgesetzt?

Auch die RAK begrüsst die Einführung der Regelung zur Ersatzbeschaffung. Sie schlägt aus Gründen der Rechtssicherheit vor, die Dauer der Selbstnutzung auf Gesetzes- oder Verordnungsebene zu regeln.

Bei der Selbstnutzung ist massgebend, ob es sich hierbei um eine Selbstnutzung als Wohneigentum handelt, was bei einer Nutzung als Betriebsstätte nicht der Fall ist. In diesem Fall gilt – wie bei Mehrfamilienhäusern (sh. obige Ausführungen) – dass nur ein anteilmässiger Aufschub erfolgt.

Die selbst genutzte Wohnliegenschaft muss in der Zeit vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gedient haben. Bei relativ kurzer Selbstnutzung vor dem Verkauf ist allerdings zu prüfen, ob nicht eine Steuerumgehung vorliegt, d.h. ob die Selbstnutzung nur vorgeschoben worden ist, um vom Ersatzbeschaffungsprivileg zu profitieren. Diese Frage könnte sich insbesondere bei geerbten Liegenschaften (z.B. Ferienhaus) stellen, die während sehr kurzer Zeit durch den Veräußerer bewohnt und anschliessend weiterveräußert wurden. Die Regierung schlägt im Sinne der Ausführungen der RAK vor, die Dauer der Selbstnutzung auf Verordnungsebene zu regeln.

Die Ersatzbeschaffungsfrist beginnt mit der grundbücherlichen Eigentumsübertragung zu laufen.

Der Steueraufschub ist auch möglich, wenn das Ersatzobjekt vor der Veräußerung des ursprünglichen Objekts gekauft wird. Voraussetzung dabei ist, dass zwischen dem Erwerb und der Veräußerung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Hierbei muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kauf oder die Erstellung des Ersatzobjekts im Hinblick auf die Veräußerung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgt. In diesem Fall beginnt die Ersatzbeschaffungsfrist mit dem Erwerb des Ersatzobjektes.

Zu Art. 36 Abs. 3 Bst. e und Art. 37 Abs. 2

Art. 37 regelt die Ermittlung des Grundstücksgewinnes. Er regelt in Abs. 1, dass dies der Betrag ist, um welchen der Veräußerungserlös die Anlagekosten übersteigt. Eine Sonderregelung enthält Abs. 2 für Tauschgeschäfte; hier gilt die Differenz des Verkehrswerts des empfangenen Grundstücks (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn. In der Höhe der Gleichwertigkeit der beiden Tauschgrundstücke erfolgt ein Steueraufschub. Die Grundstücksgewinnsteuer wird nur auf das Aufgeld erhoben.

Wie in den Ausführungen unter Kapitel 5.2 festgehalten, soll die heutige Regelung betreffend die grundstückgewinnsteuerliche Regelung von Tauschgeschäften mittels einer Haltedauer eingeschränkt werden, um Missbräuche zu verhindern. Verhindert werden sollen insbesondere Tauschgeschäfte im Zusammenhang mit Grundstückübertragungen, bei denen es beim Erwerber nicht darum geht, das Tauschgrundstück zu besitzen, sondern nur um dieses innert kürzester Frist weiter zu veräussern und die Gestaltung der Grundstückübertragungen in dieser Weise erfolgt, um vom Steueraufschubtatbestand profitieren zu können.

Die Regierung geht davon aus, mit der vorgeschlagenen Regelung weitgehend missbräuchliche Gestaltungen von Grundstückstransaktionen, mit dem Ziel, vom Steueraufschubtatbestand der Grundstückgewinnsteuer zu profitieren, auszuschliessen. Sollte sich jedoch in Zukunft zeigen, dass diese Neureglung den missbräuchlichen Gestaltungen nicht hinreichend entgegenwirken kann, wird zu prüfen sein, ob die Regelung über den Steueraufschub bei Grundstückstauschgeschäften gänzlich abgeschafft bzw. auf Tauschgeschäfte mit der öffentlichen Hand beschränkt werden soll.

In Art. 36, welcher die Tatbestände des Steueraufschubs auf Antrag regelt, wird neu der Steueraufschub bei Tauschgeschäften (Art. 36 Abs. 3 Bst. e) geregelt. Gemäss dieser Bestimmung wird ein Steueraufschub nur gewährt, wenn sich die Tauschgrundstücke vor dem Tausch längere Zeit im Eigentum der Veräusserer bzw. Erwerber waren. Hierbei wird eine Frist von 5 Jahren vorgeschlagen. Auf diese Weise wird der Steueraufschub ausgeschlossen, falls Grundstücke nur zum Zweck des Tausches erworben und nur für eine kurze Dauer gehalten werden.

Art. 37 Abs. 2, welcher bisher den Steueraufschub bei Tauschgeschäften regelte, ist entsprechend zu streichen.

Zu Art. 57 Abs. 1a

Verlustvorträge können zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden. Die Begrenzung des Umfangs der Verlustverrechnungsmöglichkeit auf höchstens 70 % hat zur Folge, dass jeweils auf mindestens 30 % des steuerpflichtigen Reinertrags des laufenden Jahres die Ertragssteuer geschuldet ist. Mit dieser Bestimmung wird die Volatilität der Steuereinnahmen reduziert, gleichzeitig aber eine volle und zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung ermöglicht.

Stellt die steuerpflichtige Person ihre Tätigkeit ein und beschliesst die Liquidation, so soll mit dieser neu vorgeschlagenen Bestimmung eine uneingeschränkte Verlustverrechnung möglich sein, da eine spätere Geltendmachung nicht mehr möglich ist.

Die **Confida AG** begrüsst grundsätzlich diese Regelung, regt jedoch an, diese Bestimmung auf Fälle auszuweiten, in denen Rechtsträger nicht in Liechtenstein liquidiert werden, sondern deren unbeschränkte Steuerpflicht etwa durch Wegzug oder deren ordentliche Besteuerung durch Umstellung auf Besteuerung als PVS endet.

Diese Anregung wird aufgenommen, da solche Änderungen steuerlich wie eine Liquidation wirken. Die uneingeschränkte Verlustverrechnung wird auf Tatbestände ausgeweitet, bei welchen Art. 51 Abs. 1 zur Anwendung gelangt. Es sind dies insbesondere Wegzug und Wechsel der Besteuerungsart (z.B. Wechsel von der Besteuerung nach Art. 44 zu Art. 64).

Zu Art. 63Sachtitel

Der Sachtitel wird angepasst und generell formuliert.

Abs. 1

Der Verweis auf Art. 22 ist aufgrund des neuen Abs. 2 neu zu formulieren, inhaltlich bleibt Abs. 1 jedoch unverändert. Gemäss dieser Regelung können bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätten Verrechnungskreiskorrekturen bei der Ermittlung der Ertragssteuer auf Antrag nur berücksichtigt werden, sofern eine Verständigungsvereinbarung oder ein Schiedsspruch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder Gegenseitigkeit mit dem anderen involvierten Staat besteht.

Abs. 2

Neu soll - zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Liechtenstein - eine rechtliche Grundlage geschaffen werden, dass Verrechnungspreiskorrekturen aus Transaktionen mit verbundenen Unternehmen sowie Stammhaus und Betriebsstätten bei der Ermittlung der Ertragssteuer auf Antrag auch dann berücksichtigt werden, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen oder keine Gegenseitigkeit mit dem anderen involvierten Staat gegeben ist. In Abs. 2 wird eine entsprechende Bestimmung vorgeschlagen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige bei der Festsetzung der Verrechnungspreise davon ausgehen durfte, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 49 entsprechen (Bst. a) sowie dass die Korrekturen der ausländischen Steuerbehörde dem Fremdvergleichsgrundsatz gemäss Art. 49 entsprechen und diese Korrekturen im Ausland angemessen bekämpft wurden (Bst. b).

Eine inländische Gesellschaft hat beispielsweise im Steuerjahr X Waren an eine ausländische verbundene Gesellschaft geliefert und hierfür wurde ein Betrag von 100 vereinbart und in Rechnung gestellt. Die ausländische Gesellschaft verbucht entsprechend für diesen Wareneinkauf im Steuerjahr X einen Aufwand von 100. Gelangt im Rahmen der Veranlagung der ausländischen Gesellschaft die ausländische Steuerbehörde zum Schluss, dass der Betrag von 100 überhöht ist und dass

lediglich ein Betrag von 90 im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes angemessen wäre, nimmt sie in der Höhe von 10 eine Aufrechnung vor. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, kann die inländische Gesellschaft nun beantragen, dass bei der Veranlagung des Steuerjahres X lediglich ein Betrag von 90 zur Besteuerung gelangt und auf die Verrechnungspreiskorrektur von 10 keine Steuer erhoben bzw. die erhobene Steuer zurückerstattet wird.

Die Korrektur erfolgt auf Antrag. Die Nachweispflichten für die Anwendungsvoraussetzungen werden auf Verordnungsebene geregelt. Der Steuerpflichtige wird insbesondere nachzuweisen bzw. darzulegen haben, nach welchen Grundsätzen der ursprüngliche Verrechnungspreis ermittelt wurde und weshalb die ausländische Steuerbehörde diesen nicht akzeptiert hat bzw. mit welcher rechtlichen Begründung die Korrektur im Ausland vorgenommen wurde. Hinzu kommt der Nachweis, dass sämtliche zumutbaren Mittel gegen diese Korrektur (z.B. Rechtsmittel) ausgeschöpft wurden. Basiert der ursprünglich angesetzte Verrechnungspreis nicht auf einer vertretbaren Rechtsansicht, entspricht die ausländische Korrektur nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz oder wurden keine zumutbaren Massnahmen ergriffen, den ursprünglich festgesetzten Verrechnungspreis im Ausland durchzusetzen, so ist seitens Liechtensteins keine einseitige Verrechnungspreisanpassung vorzunehmen.

Ist das entsprechende Steuerjahr im Inland noch nicht veranlagt, erfolgt die Verrechnungspreisanpassung im Rahmen der Veranlagung. Ist das entsprechende Steuerjahr im Inland bereits veranlagt, richtet sich die Korrektur der rechtskräftigen Veranlagung nach Art. 124a.

Diese Bestimmung findet erstmals auf Veranlagungen des Steuerjahres 2025 Anwendung, d.h. auf Transaktionen bzw. ausländische Verrechnungspreiskorrekturen, welche das Steuerjahr 2025 betreffen (vgl. Inkrafttretensbestimmung).

Die **Confida AG** sieht einen gewissen Widerspruch in den vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden Voraussetzungen. Der Steuerpflichtige habe nachzuweisen, wie er zur Auffassung gelangt sei, dass er einen bestimmten Preis (bspw. CHF 100) als fremdvergleichskonform erachten habe dürfen. Weiters habe er nachzuweisen, dass der im Ausland korrigierte Verrechnungspreis (bspw. CHF 85) ebenfalls fremdvergleichskonform sei, obwohl er wiederum nachweisen müsse, dass er die Festsetzung von CHF 85 für unzutreffend halte und angemessen bestritten habe.

Die Confida AG führt weiters aus, dass der Nachweis, dass die im Ausland vorgenommene Verrechnungspreiskorrektur fremdvergleichskonform sei, in der Praxis dann zu einem hohen Nachweisaufwand für die Steuerpflichtigen führe, wenn die ausländische Finanzbehörde die Verrechnungspreiskorrektur nicht oder nicht entsprechend begründe. Für solche mögliche Einzelfälle könnte (im Rahmen einer Verordnung) eine Härtefallklausel hinzugefügt werden, wonach vom Nachweis dieser Voraussetzung abgesehen werde.

Diese Voraussetzungen bzw. deren Nachweispflicht stehen nicht im Widerspruch zueinander. Der Steuerpflichtige hat erstens nachzuweisen, dass er bei der Festlegung der Verrechnungspreise davon ausgehen durfte, dass diese dem Fremdvergleich entsprechen. Hierfür hat er die Grundsätze darzulegen, nach welchen er die Verrechnungspreise ermittelt hat (z.B. Verrechnungspreisstudie). Zweitens hat er darzulegen, nach welchen Grundsätzen die ausländische Steuerbehörde die Verrechnungspreise ermittelt hat. Hierfür hat er die Veranlagung bzw. die Begründung der ausländischen Behörde einzureichen. Drittens hat er nachzuweisen, dass er diese Korrekturen im Ausland angemessen bekämpft und seine Ermittlung der Verrechnungspreise verteidigt hat.

Dass Steuerbehörden Korrekturen gegenüber der Steuerdeklaration zu begründen haben, entspricht rechtsstaatlichen Prinzipien (Recht auf Beschwerdeführung). Denn nur auf diese Weise werden die Steuerpflichtigen und allfällige obere

Instanzen in die Lage versetzt, den Entscheid der Steuerbehörden nachzuvollziehen. Sollte entgegen diesem Grundsatz in einem Einzelfall die ausländische Steuerbehörde ihren Entscheid nicht begründen, was jedoch nur sehr schwer vorstellbar ist, wird dies im Rahmen des Antrages auf Gegenberichtigung entsprechend berücksichtigt. Für einen solchen Einzelfall bedarf es keiner ausdrücklichen Regelung.

Die **LHK** begrüsst ausdrücklich und unterstützt vollumfänglich die von der Regierung vorgeschlagene Umsetzung der Berücksichtigung von Verrechnungspreiskorrekturen gemäss Art. 63, 123 und 124a. Es sei erfreulich, dass somit inskünftig eine ungerechtfertigte doppelte Besteuerung liechtensteinischer Unternehmen, welche aus Verrechnungspreisanpassungen entstehe, vermieden werden könne. Die LHK macht gleichzeitig darauf aufmerksam, dass aufgrund fehlender Doppelbesteuerungsabkommen (respektive eines entsprechenden Gegenrechts), neben den in der Vorlage adressierten Verrechnungspreisanpassungen, insbesondere auch ausländische Quellensteuern auf Zinszahlungen, Lizenzgebühren und gewissen Dienstleistungsgebühren zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung liechtensteinischer Unternehmen führen könnten. Dadurch ergebe sich eine Benachteiligung der heimischen Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen in Ländern mit einem umfangreicheren Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen und/oder mit inländischen Mechanismen, welche unilateral die Vermeidung einer solch ungerechtfertigten doppelten Besteuerung erlauben würden.

Die Regierung ist sich dieser Thematik bewusst, weshalb sie auch seit Jahren entsprechende Anstrengungen unternimmt und dies auch weiterhin tun wird, um das Netz an Doppelbesteuerungsabkommen weiter auszubauen. In den letzten Jahren konnten grosse Fortschritte erzielt werden. Liechtenstein hat in den letzten rund 10 Jahren über 20 Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, darunter mit der Schweiz, Deutschland, dem Vereinigten Königreich, den Niederlanden, Tschechien und Ungarn. Mit Italien, Irland und Lettland wurden Abkommen ausverhandelt und

bereits parapiert. Die Regierung beobachtet die internationalen Entwicklungen im Steuerbereich – insbesondere auch bei der Unternehmensbesteuerung und den Quellensteuern – sehr eng, um zeitgerecht Massnahmen treffen zu können, damit die Unternehmen in Liechtenstein wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen vorfinden.

Abs. 3

Aufgrund der Regelung in Abs. 1 und 2 können (steuermindernde) Anpassungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages vorgenommen werden, wenn ausländische Steuerbehörden bei der ausländischen Gegenpartei fremdvergleichskonforme (steuererhöhende) Verrechnungspreiskorrekturen vorgenommen haben.

Das Steuergesetz enthält keine Grundlage für eine korrespondierende Anpassung bei Transaktionen zwischen inländischen nahestehenden Steuerpflichtigen. Gemäss geltender Regelung und Rechtsprechung erfolgt eine Korrektur, wenn Erträge im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes zu tief oder Aufwendungen zu hoch angesetzt und deklariert wurden. Es erfolgt jedoch keine korrespondierende Korrektur bei der Gegenpartei, d.h. bei dem anderen involvierten inländischen Steuerpflichtigen.

Neu soll auch im reinen Inlandsfall, d.h. bei Transaktionen zwischen nahestehenden inländischen Steuerpflichtigen, auf Antrag eine reinertragsmindernde Korrektur beim empfangenden Steuerpflichtigen erfolgen können, wenn beim leistenden Steuerpflichtigen eine reinertragserhöhende Korrektur vorgenommen wurde. Voraussetzung, dass eine Korrektur vorgenommen wird, ist - analog zu Abs. 2 - insbesondere, dass die Steuerpflichtigen davon ausgehen durften, dass der ursprünglich angesetzte (vereinbarte) Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz gemäss Art. 49 entspricht. Basiert der ursprünglich angesetzte Verrechnungspreis nicht auf einer vertretbaren Rechtsansicht, d.h. vereinbarten die Steuerpflichtigen

Verrechnungspreise im Wissen darum oder mangels angemessener Beurteilung, dass diese nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (z.B. Nullverzinsung bei Darlehen oder Abweichung von den Safe Harbour-Zinsen der Steuerverwaltung ohne sachliche Begründung), ist ihr Verhalten nicht schutzwürdig und eine Gegenberichtigung wird nicht gewährt.

Ist das entsprechende Steuerjahr bei dem inländischen empfangenden Steuerpflichtigen bei dessen Antragsstellung noch nicht veranlagt, erfolgt die Verrechnungspreisanpassung im Rahmen der Veranlagung. Ist das entsprechende Steuerjahr im Inland bereits veranlagt, richtet sich die Korrektur der rechtskräftigen Veranlagung nach Art. 123 Abs. 1a Bst. b.

Auch hier gilt, dass eine korrespondierende Gegenberichtigung beim inländischen empfangenden Steuerpflichtigen erstmals für Transaktionen bzw. Verrechnungspreiskorrekturen zum Tragen kommt, welche das Steuerjahr 2025 betreffen.

Die **Confida AG** stellt sodann die Frage nach dem Verhältnis dieser Korrekturvorschrift zur Handelsbilanz. Sie führt aus, dass vieles dafür spreche, dass die Norm als steuerlich eigenständige Korrektornorm zu verstehen sei, wonach steuerliche Korrekturen unabhängig von der handelsrechtlichen Erfassung erfolgen könnten (reinertragserhöhend wie reinertragsreduzierend/Art. 49 SteG spreche in diesem Sinne auch von Erträgen und Aufwendungen). Dies sei zumindest teilweise unausweichlich, da ansonsten in den Fällen, in denen die Aufwendungen nicht oder nicht in entsprechender Höhe gebucht worden seien, die Korrektornorm ins Leere laufen würde bzw. die nicht korrekte handelsrechtliche Erfassung gerade eine Voraussetzung einer Gegenkorrektur sei.

Sie führt sodann weiters aus, dass in vielen Fällen eine zu geringe Verzinsung in der Steuererklärung bereits proaktiv von den Steuerpflichtigen korrigiert werde (Zinsaufrechnung meist bis zu den Safe Harbour Zinssätzen), womit diese (Gegen-

)Korrektur bei der inländischen Gegenpartei (Darlehensnehmer) ebenfalls bereits in dessen Steuererklärung proaktiv geltend gemacht werden können sollte. Die proaktive Geltendmachung könnte dabei als Antrag und entsprechenden Nachweis gelten. Der Nachweis über die Fremdunüblichkeit des zu niedrig bzw. nicht erfassten Zinsaufwandes wäre in diesen Fällen indirekt über durch die Zinsaufrechnung (Mindestverzinsung) bei der Gegenpartei "erwiesen" (korrespondierende Gegenkorrektur).

In Steuerrecht gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz. Diese grundsätzliche Bindung an die Handelsbilanz gilt sowohl für die Steuerbehörden (unter Vorbehalt steuerlicher Korrekturvorschriften) als auch für den Steuerpflichtigen und wird als Schutzwirkung der Massgeblichkeit zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen bezeichnet. Dieser zentrale Grundsatz gilt nach wie vor, d.h. Aufwendungen müssen gebucht und geschuldet sein.

Eine korrespondierende Erhöhung des Aufwands bzw. Reduktion des Ertrags erfolgt nur in folgenden Situationen:

- *Die Steuerverwaltung hat im Rahmen der Veranlagung den Ertrag erhöht oder den Aufwand einer juristischen Person reduziert und*
- *die Korrektur erfolgte, obschon die steuerpflichtige Person davon ausgehen durfte, dass der gebuchte Aufwand bzw. Ertrag dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche.*

Die Deklaration nicht gebuchter bzw. nicht geschuldeter Zinsen in der Steuererklärung führt nicht zu einem steuerwirksamen Aufwand. Mit diesem Vorgehen bringt die steuerpflichtige Person gerade zum Ausdruck, dass der verbuchte bzw. nicht verbuchte Aufwand seines Erachtens nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Art. 49 erwähnt Erträge und Aufwendungen, da sowohl zu tiefe Erträge

wie auch zu hohe Aufwendungen zu einer steuerlichen Korrektur gemäss Art. 47 führen.

Abs. 4

Diese Bestimmung hält fest, dass die Regierung das Nähere, insbesondere betreffend die Nachweispflichten gemäss Abs. 2 und 3, mit Verordnung regelt.

Zu Art. 86 Abs. 1a

In dieser Bestimmung ist "Steuerverwaltung" durch "Steuerbehörden" zu ersetzen, da die Bearbeitung der im Rahmen von internationalen Abkommen (z.B. Steuerinformationsaustauschabkommen) eingehenden Daten auch durch die Gemeindesteuerkassen zu erfolgen hat, welche die Veranlagungen vorbereiten und versenden.

Zu Art. 94 Abs. 1

Im Rahmen der Digitalisierung werden den Steuerpflichtigen zum Teil keine Steuerformulare mehr zugestellt, sondern sie werden nurmehr mittels persönlicher Mitteilung (Informationsschreiben) zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert und auf die Internet-Seite der Steuerverwaltung verwiesen, auf welcher die Steuererklärung heruntergeladen werden kann. Dies ist heute bei juristischen Personen bereits der Fall. Diese Bestimmung soll deshalb um "persönliche Mitteilung" ergänzt werden.

Zu Art. 115 Abs. 5

In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, bei denen juristische Personen bzw. besondere Vermögenswidmungen, obwohl sie im Handelsregister gelöscht wurden, fortbestehen, da noch Vermögen vorhanden ist, und sie werden Jahre später wieder im Handelsregister eingetragen. Bestehen juristische Personen bzw. besondere Vermögenswidmungen in diesem Sinne weiter, so unterliegen sie auch weiterhin der Steuerpflicht, da die Steuerpflicht gemäss Art. 46 Abs. 2 Bst. a erst mit

dem Abschluss der Liquidation endet. D.h. dass diese juristischen Personen bzw. besonderen Vermögenswidmungen trotz Löschung im Handelsregister steuerpflichtig bleiben.

Aufgrund der Löschung der juristischen Person bzw. besonderen Vermögenswidmung hat die Steuerverwaltung jedoch keine Kenntnisse des Fortbestehens der juristischen Person bzw. besonderen Vermögenswidmung und deren Steuerpflicht und kann deshalb keine Einforderungshandlungen bzw. Exekutionshandlungen (Art. 115 Abs. 2 Bst. b) setzen. Bis anhin wurden bei einer Wiedereintragung einer im Handelsregister gelöschten juristischen Person bzw. besonderen Vermögenswidmung gestützt auf Art. 115 Abs. 2 Bst. b längstens für die letzten 10 Jahre (Dauer der absoluten Verjährungsfristen gemäss Art. 115 Abs. 4) vor der beantragten Wiedereintragung die Steuern erhoben. Klarstellend soll in einer separaten Regelung für die Fälle von Wiedereintragungen geregelt werden, dass während der Zeit der Löschung der juristischen Person bzw. besonderen Vermögenswidmung die Verjährung gehemmt ist. Die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren soll hier nicht gelten.

Zu Art. 123 Abs. 1a

Bst. a

Wie in den Ausführungen zu Art. 36 Abs. 3 Bst. d erwähnt, soll die Möglichkeit bestehen, falls im Zeitpunkt der Veräusserung der selbstgenutzten Wohnliegenschaft noch kein Ersatzgrundstück erworben und die Grundstücksgewinnsteuer somit veranlagt und erhoben wurde, dass nach Kauf des Ersatzobjekts die rechtskräftige Veranlagung im Revisionsverfahren korrigiert und die erhobene Grundstücksgewinnsteuer zurückerstattet wird.

Eine solche Korrektur wäre aufgrund von Art. 123 Abs. 1 Bst. a nicht möglich, da die spätere Ersatzbeschaffung (nach Rechtskraft der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer) keine neue Tatsache im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

Nachdem somit Korrekturen von rechtskräftigen Veranlagungen aufgrund von Ersatzbeschaffungen vom Tatbestand gemäss Art. 123 Abs. 1 Bst. a nicht erfasst sind, bedarf es in Art. 123 Abs. 1a einer entsprechenden ausdrücklichen Regelung.

Bst. b

Hierzu kann auf die Ausführungen zu Art. 63 Abs. 3 verwiesen werden. Auch gilt, dass solche Korrekturen nicht von Art. 123 Abs. 1 Bst. a erfasst sind und es deshalb einer entsprechenden ausdrücklichen Regelung bedarf.

Zu Art. 124a

Abs. 1

Es kann der Fall eintreten, dass eine ausländische Verrechnungspreiskorrektur erst erfolgt, wenn die inländische Veranlagung bereits rechtskräftig ist. Mit dieser Bestimmung wird die Grundlage geschaffen, dass in diesem Fall die rechtskräftige inländische Veranlagung korrigiert werden kann. Die Korrektur erfolgt auf Antrag.

Abs. 2

Der Antrag ist binnen 90 Tagen nach der Rechtskraft der ausländischen Veranlagung betreffend die Verrechnungspreiskorrektur zu stellen. Eine Korrektur kann nur für jene rechtskräftigen Veranlagungen erfolgen, welche sich auf Steuerjahre beziehen, die nicht mehr als 10 Jahre vor Antragstellung abgelaufen sind. Eine Korrektur ist zudem nur für Steuerjahre ab 2025 möglich (siehe Inkrafttretensbestimmung).

Inkrafttreten

Die Bestimmungen finden erstmals auf die Veranlagungen des Steuerjahres 2025 Anwendung.

7. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES

Dieser Gesetzesvorlage stehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen.

8. AUSWIRKUNGEN AUF VERWALTUNGSTÄTIGKEIT UND RESSOURCENEIN- SATZ

8.1 Neue und veränderte Kernaufgaben

Durch die gegenständliche Reform werden weder neue Kernaufgaben eingeführt, noch bestehende Kernaufgaben verändert.

8.2 Personelle, finanzielle, organisatorische und räumliche Auswirkungen

Die gegenständliche Regierungsvorlage hat keine personellen, organisatorischen und räumlichen Auswirkungen.

Zu den finanziellen Auswirkungen kann wie folgt festgehalten werden:

Die Mindereinnahmen aufgrund des Ausgleichs der kalten Progression belaufen sich auf CHF 3.5 Mio. Hinzukommen erhöhte Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich von CHF 2.5 Mio. (vgl. Ausführungen in Kapitel 3).

Die finanzielle Auswirkung der neu geschaffenen Möglichkeit der unilateralen Korrektur von Verrechnungspreisen kann nicht quantifiziert werden, da die allfällig vorzunehmenden Korrekturen von verschiedenen Faktoren abhängig sind.

Die steuerliche Behandlung von Grundstücktauschgeschäften als Veräusserung bei Verletzung der Haltedauer wird tendenziell zu höheren Einnahmen führen, da die Grundstückgewinnsteuer nicht mehr aufgeschoben wird.

Die uneingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit bei der Liquidation und steuerlich ähnlichen Sachverhalten wird zu geringfügigen Mindereinnahmen führen.

8.3 Betroffene UNO-Nachhaltigkeitsziele und Auswirkungen auf deren Umsetzung

Von der gegenständlichen Vorlage sind keine UNO-Nachhaltigkeitsziele betroffen.

8.4 Evaluation

Die Vorlage hat keine Auswirkung auf die Verwaltungstätigkeit und den Ressourceneinsatz.

II. ANTRAG DER REGIERUNG

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen unterbreitet die Regierung dem Landtag den

Antrag,

der Hohe Landtag wolle

- diesen Bericht und Antrag zur Kenntnis nehmen,
- die beiliegende Gesetzesvorlage in Behandlung ziehen und
- das Postulat zur kalten Progression in Liechtenstein vom 15. Januar 2024 abschreiben.

Genehmigen Sie, sehr geehrter Herr Landtagspräsident, sehr geehrte Frauen und Herren Abgeordnete, den Ausdruck der vorzüglichen Hochachtung.

**REGIERUNG DES
FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN**

gez. Dr. Daniel Risch

III. 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), LGBl. 2010 Nr. 340, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 2 Abs. 1 Bst. a Schlussätze und Abs. 2

1) Im Sinne dieses Gesetzes gelten als:

a) ...

Ein abhängiger Vertreter begründet auch ohne feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte, wenn er für das Unternehmen tätig ist.

Ein Versicherungsunternehmen verfügt auch dann über eine inländische Betriebsstätte, wenn es im Inland Prämieinnahmen erzielt;

2) Unter den in diesem Gesetz verwendeten Personenbezeichnungen sind alle Personen unabhängig ihres Geschlechts zu verstehen, sofern sich die Personenbezeichnungen nicht ausdrücklich auf ein bestimmtes Geschlecht beziehen.

Art. 5

Standardisierter Vermögensertrag

Die Höhe des Zinssatzes zur Ermittlung des standardisierten Vermögensertrages (Sollertrag) beträgt 4 %.

Art. 6 Abs. 5 Bst. c

5) Als inländischer Erwerb nach Abs. 2 gelten:

- c) der Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbständiger Tätigkeit im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Bst. d sowie Ersatzeinkünfte im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Bst. f, welche im Zusammenhang mit einem inländischen Arbeitsverhältnis stehen und von einer inländischen Versicherung geleistet werden. Als im Inland ausgeübt gilt auch eine unselbständige Tätigkeit, die:
1. im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird, wenn ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit Liechtenstein ein Besteuerungsrecht zuweist; oder
 2. an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, wenn sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung des betreibenden Unternehmens im Inland befindet;

Art. 10 Bst. a und b

Von der Vermögenssteuer sind befreit und bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens nicht zu berücksichtigen:

- a) der Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände sowie die privat genutzten Motorfahrzeuge des Steuerpflichtigen, soweit ihr Wert insgesamt den Betrag von 26 400 Franken, bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten den Betrag von 52 800 Franken, nicht überschreitet;
- b) die für die Ausübung einer landwirtschaftlichen oder gewerblichen Erwerbstätigkeit oder zur sonstigen Ausübung eines Berufes erforderlichen Geräte und Werkzeuge, sofern ihr Wert insgesamt den Betrag von 2 100 Franken nicht überschreitet;

Art. 13

Widmungsbesteuerung

1) Soweit durch Übertragung von Vermögen auf eine nicht nach Art. 4 Abs. 2 von der Steuerpflicht ausgenommene juristische Person oder besondere Vermögenswidmung dieses Vermögen nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegt, die Begünstigungen oder Anteile wertmässig nicht bestimmbar sind und kein Antrag auf stellvertretende Vermögensbesteuerung nach Art. 9 Abs. 3 eingereicht wurde, hat der Übertragende eine Steuer in Höhe von 3,5 % des vermögenssteuerlichen Wertes der Zuwendung zu entrichten. Bei Wertpapieren, die keine Kursnotiz haben, ist mindestens der anteilige Eigenkapitalwert des Unternehmens anzusetzen.

2) Bei späteren Änderungen der Verhältnisse, die zum Wegfall einer bestehenden Vermögenssteuerpflicht von Begünstigungen oder Anteilen führen, sowie bei Widerruf des Antrags nach Art. 9 Abs. 3, ist Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

Art. 16 Abs. 2 Bst. a, b Ziff. 3 und Bst. c, Abs. 3 Bst. a, d, f, g und i Einleitungssatz
sowie Abs. 6

2) Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes dürfen abgezogen werden:

- a) vom landwirtschaftlichen Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a 10 %, sofern die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs aufgrund von Ertragseinheiten erfolgt;
- 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:

3. nachgewiesene Geschäftsverluste, der dem betreffenden Steuerjahr vorangegangenen Jahre, soweit sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten, höchstens jedoch 70 % des laufenden steuerpflichtigen Erwerbs. Die Begrenzung auf höchstens 70 % kommt im Steuerjahr, in dem der Betrieb endgültig aufgegeben wird, nicht zur Anwendung;

- c) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d 1 600 Franken; vorbehalten bleibt die Geltendmachung von ausserordentlichen Gewinnungskosten. Die Regierung erlässt mit Verordnung entsprechende Vorschriften über Art, Umfang und Höhe der zulässigen Aufwendungen. In Bezug auf den Arbeitsweg legt die Regierung, unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel, unter Berücksichtigung der Wegdistanz pauschale Abzüge durch Verordnung fest;

3) Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs dürfen zudem abgezogen werden:

- a) für jedes minderjährige, unter der Obsorge des Steuerpflichtigen stehende Kind und für jedes volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen

Ausbildung steht, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und ihm kein Abzug nach Bst. b zusteht, ein Betrag von 12 700 Franken; bei tatsächlicher gemeinsamer Obsorge durch Eltern, die getrennt veranlagt werden, steht der Abzug den beiden Elternteilen je zur Hälfte zu;

- d) die Beiträge und Prämien an private Lebensversicherungen, Krankenversicherungen und die nicht unter Bst. c fallenden Unfallversicherungen, im Umfang von höchstens 3 700 Franken für alle Steuerpflichtigen, höchstens 7 400 Franken für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten sowie höchstens 2 200 Franken pro Kind, für das dem Steuerpflichtigen nach Bst. a ein Abzug zusteht;
- f) die Ausbildungskosten für Kinder, ausser den Kosten der Primar-, Sekundar- und inländischen Musikschulen, bis zu einer Höhe von 12 700 Franken pro Kind jährlich. Nicht abzugsfähig sind Ausbildungskosten für Kinder, die dauernd erwerbstätig sind. Vom Gesamtbetrag der Ausbildungskosten sind die von den öffentlichen und privaten Institutionen gewährten Stipendien abzuziehen. Die Ausbildungskosten sind nachzuweisen;
- g) die nicht durch Versicherungsleistungen gedeckten Krankheits-, Unfall- und Zahnarztkosten, die der Steuerpflichtige für sich und die in Bst. d genannten Personen getragen hat, bis zu einem Betrag von 6 300 Franken pro Person. Die Kosten, welche den Gesamtbetrag von 300 Franken pro Person überschreiten, sind durch Belege nachzuweisen;
- i) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von 12 700 Franken, sofern:

6) Art. 47 Abs. 3 Bst. c, c^{bis}, i und k sowie Art. 48 Abs. 7, Art. 49 bis 52, 56 und 60 finden entsprechend Anwendung.

Art. 18 Abs. 6

6) Kapitalleistungen nach Art. 14 Abs. 2 Bst. e unterliegen unter Berücksichtigung des Abzugs nach Art. 16 Abs. 2 Bst. d getrennt vom restlichen steuerpflichtigen Erwerb der Besteuerung. Auf diese Kapitalleistungen ist der Durchschnittssteuersatz heranzuziehen, der sich durch Anwendung des Tarifs nach Art. 19 für eine nach der Lebenserwartung des Berechtigten zutreffende Rente ergibt. Dabei ist der Grundfreibetrag nicht zu berücksichtigen und der jeweilige Abzugsbetrag in Art. 19 Bst. a um 159 Franken, in Art. 19 Bst. b um 238 Franken und in Art. 19 Bst. c um 317 Franken zu vermindern. Liegt die ermittelte Rente unter dem Grundfreibetrag, kommt die erste Tarifstufe zur Anwendung.

Art. 19

Tarif

1) Die Landessteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Erwerb einschliesslich des nach Art. 14 Abs. 2 Bst. l in einen Erwerb umgerechneten Vermögens. Sie beträgt vorbehaltlich Art. 15 Abs. 2 Bst. i, Art. 21 und 22 für steuerpflichtige Erwerbe (x):

a) für alle Steuerpflichtigen, vorbehaltlich Bst. b und c:

bis 15 855 Franken (Grundfreibetrag): 0

von 15 856 Franken bis 21 140 Franken: $0,01 \cdot x - 159$

von 21 141 Franken bis 42 280 Franken: $0,03 \cdot x - 581$

von 42 281 Franken bis 73 990 Franken: $0,04 \cdot x - 1\ 004$

von 73 991 Franken bis 105 700 Franken: $0,05 \cdot x - 1\ 744$

von 105 701 Franken bis 137 410 Franken: $0,06 \cdot x - 2\ 801$

von 137 411 Franken bis 169 120 Franken: $0,065 \cdot x - 3\ 488$

von 169 121 Franken bis 211 400 Franken: $0,07 \cdot x - 4\,334$

von 211 401 Franken oder mehr: $0,08 \cdot x - 6\,448$;

b) für Alleinerziehende im Sinne des Familienzulagengesetzes:

bis 23 783 Franken (Grundfreibetrag): 0

von 23 784 Franken bis 31 710 Franken: $0,01 \cdot x - 238$

von 31 711 Franken bis 63 420 Franken: $0,03 \cdot x - 872$

von 63 421 Franken bis 110 985 Franken: $0,04 \cdot x - 1\,506$

von 110 986 Franken bis 158 550 Franken: $0,05 \cdot x - 2\,616$

von 158 551 Franken bis 206 115 Franken: $0,06 \cdot x - 4\,202$

von 206 116 Franken bis 253 680 Franken: $0,065 \cdot x - 5\,232$

von 253 681 Franken bis 317 100 Franken: $0,07 \cdot x - 6\,501$

von 317 101 Franken oder mehr: $0,08 \cdot x - 9\,672$;

c) für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten:

bis 31 710 Franken (gemeinsamer Grundfreibetrag): 0

von 31 711 Franken bis 42 280 Franken: $0,01 \cdot x - 317$

von 42 281 Franken bis 84 560 Franken: $0,03 \cdot x - 1\,163$

von 84 561 Franken bis 147 980 Franken: $0,04 \cdot x - 2\,008$

von 147 981 Franken bis 211 400 Franken: $0,05 \cdot x - 3\,488$

von 211 401 Franken bis 274 820 Franken: $0,06 \cdot x - 5\,602$

von 274 821 Franken bis 338 240 Franken: $0,065 \cdot x - 6\,976$

von 338 241 Franken bis 422 800 Franken: $0,07 \cdot x - 8\,667$

von 422 801 Franken oder mehr: $0,08 \cdot x - 12\,895$.

2) Bei der stellvertretenden Vermögensbesteuerung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 findet auf den Sollertrag des Vermögens der Tarif nach Abs. 1 Bst. a Anwendung. Dabei ist der Grundfreibetrag nicht zu berücksichtigen und der jeweilige Abzugsbetrag in Abs. 1 Bst. a um 159 Franken zu vermindern. Liegt der steuerpflichtige Erwerb unter dem Grundfreibetrag, kommt die erste Tarifstufe zur Anwendung.

Art. 20

Ausgleich der kalten Progression

1) Hat sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem letzten Ausgleich der kalten Progression um 3 % oder mehr erhöht, werden die Folgen der kalten Progression durch gleichmässige Anpassung des Tarifs sowie die Anpassung der in Frankenbeträgen festgesetzten Limiten und Abzüge ausgeglichen; die Regierung stellt beim Landtag einen entsprechenden Antrag. Die Beträge betreffend Limiten und Abzüge sind auf 100 Franken auf- oder abzurunden.

2) Massgebend ist der Indexstand Mai vor Beginn der Steuerperiode. Bei negativem Teuerungsverlauf ist eine Anpassung ausgeschlossen.

Art. 23 Abs. 2 Bst. a und a^{bis}

2) Eine ordentliche Veranlagung erfolgt:

a) bei Erwerb im Sinne von Art. 6 Abs. 5 Bst. a und b, sofern der Erwerb nach Berücksichtigung der Abzüge gemäss Art. 16 Abs. 2 Bst. a und b Ziff. 1 und 2 211 400 Franken oder mehr beträgt;

a^{bis}) bei Erwerb im Sinne von Art. 6 Abs. 5 Bst. c bis f, sofern der Bruttoerwerb 211 400 Franken oder mehr beträgt; bei Kapitalleistungen nach Art. 6 Abs. 5 Bst. e sowie bei Leistungen nach Art. 6 Abs. 5 Bst. f ist auf den mittels Rentensatz umgerechneten Erwerb (Art. 18 Abs. 6) abzustellen;

Art. 36 Abs. 3 Bst. d und e

- 3) Die Besteuerung wird auf Antrag aufgeschoben bei:
- d) Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert zwei Jahren zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Inland verwendet wird;
 - e) Tausch von Grundstücken, sofern sich die Tauschgrundstücke seit mindestens fünf Jahren im Eigentum des Veräusserers und Erwerbers befunden haben. Der Aufschub gilt nicht für ein geleistetes Aufgeld.

Art. 37 Abs. 2

Aufgehoben

Art. 57 Abs. 1a

1a) Die Begrenzung nach Abs. 1 findet keine Anwendung für Steuerjahre, in denen:

- a) sich die steuerpflichtige Person in Liquidation befindet; oder
- b) sämtliche Vermögensgegenstände der juristischen Person den Bestimmungen von Art. 51 Abs. 1 unterliegen.

Art. 63

Vermeidung einer Doppelbesteuerung

1) Soweit ein entsprechendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht oder Gegenseitigkeit gewährt wird, findet Art. 22 sinngemäss Anwendung.

2) Besteht kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, wird eine Verrechnungspreiskorrektur einer ausländischen Steuerbehörde für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sowie Stammhaus und Betriebsstätten auf Antrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags des Steuerpflichtigen im Umfang der im Ausland vorgenommenen Korrektur berücksichtigt. Eine Korrektur erfolgt nur, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass:

- a) er davon ausgehen durfte, dass der ursprünglich vereinbarte Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 49 entspricht; und
- b) die Korrektur der ausländischen Steuerbehörde dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 49 entspricht und diese Korrektur im Ausland angemessen bekämpft wurde.

3) Erfolgt bei Transaktionen zwischen inländischen nahestehenden Steuerpflichtigen beim leistenden Steuerpflichtigen eine den steuerpflichtigen Reinertrag erhöhende Korrektur, wird auf Antrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags des empfangenden Steuerpflichtigen die vorgenommene Korrektur berücksichtigt, sofern er nachweist, dass er davon ausgehen durfte, dass der ursprünglich vereinbarte Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 49 entspricht.

4) Die Regierung regelt das Nähere, insbesondere über die Nachweispflichten nach Abs. 2 und 3, mit Verordnung.

Art. 86 Abs. 1a

1a) Die Steuerbehörden dürfen Informationen und personenbezogene Daten, einschliesslich personenbezogener Daten über strafrechtliche Verurteilungen und Straftaten, die ihnen auf der Grundlage internationaler Abkommen als

zuständige Behörde übermittelt werden, verarbeiten. Sie können zu diesem Zweck ein Informationssystem betreiben.

Art. 94 Abs. 1

1) Die Steuerpflichtigen, welche der Vermögens- und Erwerbsteuer oder der Ertragssteuer unterliegen, werden durch öffentliche Kundmachung, durch persönliche Mitteilung oder durch Zustellung eines Steuerformulars zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert. Die Steuererklärung ist unabhängig von einer persönlichen Mitteilung oder der Zustellung eines Steuerformulars einzureichen.

Art. 115 Abs. 5

5) Wird eine steuerpflichtige juristische Person oder besondere Vermögenswidmung im Handelsregister gelöscht und später wieder eingetragen, ist während der Dauer, in welcher sie gelöscht war, die Verjährungsfrist gehemmt. Abs. 4 findet keine Anwendung.

Art. 123 Abs. 1a

1a) Eine rechtskräftige Verfügung oder Entscheidung kann auf Antrag zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn:

- a) die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nach Art. 36 Abs. 3 Bst. d erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden;
- b) Korrekturen nach Art. 63 Abs. 3 beim empfangenden Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.

Art. 124a

Änderungen aufgrund ausländischer Verrechnungspreiskorrekturen

1) Eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung ist auf Antrag zu ändern, soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach Art. 63 Abs. 2 geboten ist.

2) Das Recht auf Änderung einer rechtskräftigen Veranlagung erlischt 90 Tage nach Rechtskraft der ausländischen Veranlagung, spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Steuerjahres, auf welches sich die Veranlagung bezieht.

II.

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Kundmachung in Kraft und findet erstmals auf Veranlagungen des Steuerjahres 2025 Anwendung.