

# § 165 (5) StGB: Steuerliche Substanz



## **Ausweitung der Vortaten zur Geldwäscherei auf «Steuerersparnisse»**

Seit dem 1. Juli 2019 gelten in Liechtenstein verschärfte Bedingungen betreffend Vortaten zur Geldwäscherei. In Bezug auf Steuerdelikte (Steuerbetrug bzw. qualifizierte Steuerhinterziehung) galten bisher die Strafbestimmungen dann, wenn Vermögensbestandteile aus solchen Delikten «herrührten», d.h. wenn durch die Einreichung von falschen, verfälschten oder inhaltlich unwahren Urkunden ein Vermögenszufluss resultierte (z.B. in Form einer zu Unrecht erhaltenen Rückerstattung oder Gutschrift einer Steuer). Mit der aktuellen Gesetzesänderung reicht es bereits aus, wenn durch

einen Steuerbetrug eine reine Steuerersparnis erlangt wurde. Mit anderen Worten: Bis jetzt musste ein Vermögenszufluss tatsächlich erfolgen, nun reicht es aus, dass kein oder ein zu geringer Vermögensabfluss (in Höhe der ersparten Steuern) erfolgt.

Dadurch stellt sich für die Betroffenen die Herausforderung zu beweisen, dass eine mögliche Steuerersparnis nicht erfolgt ist. Insbesondere für Rechtsträger mit ausländischen Beteiligten, welche in Liechtenstein nur über geringe Substanz verfügen, kann die Bereitstellung von geeigneten Nachweisen eine Herausforderung darstellen.

## **Wann verfügt ein Rechtsträger über ausreichende (steuerliche) Substanz?**

Insbesondere substanzarme Rechtsträger werden in der Praxis mit vermehrten Nachfragen, z.B. durch Banken, konfrontiert sein, da bei ihnen der Verdacht bestehen kann, dass sie primär zur unrechtmässigen Erlangung von Steuervorteilen eingesetzt werden. Verfügt ein Rechtsträger über kein eigenes Personal, keine ausreichende Eigenkapitalfinanzierung und sind die Kosten (z.B. All-In-Fee an einen Treuhänder) generell sehr tief, ist es fraglich, ob die Substanz ausreicht, um die mit dem Geschäftszweck verbundenen Funktionen wahrzunehmen. Dabei ist jedoch eine spezifische Prüfung des Einzelfalls vorzunehmen, da insbesondere

im Treuhandbereich eine Vielzahl von Geschäftsaktivitäten vorkommt, bei denen ein einfaches Abprüfen von traditionellen Substanzkriterien nicht sachgerecht ist. Im Mittelpunkt stehen dabei die folgenden Fragen:

- Was ist die Geschäftsaktivität der Gesellschaft?
- Entspricht die von der Gesellschaft erhaltene Entschädigung ihrer Wertschöpfung sowie den von ihr wahrgenommenen Risiken und Funktionen?
- Ist die Gesellschaft mit einer angemessenen Substanz aus Steuersicht ausgestattet, um ihre Geschäftsaktivität selbstständig wahrzunehmen und Wertschöpfung zu erzielen?

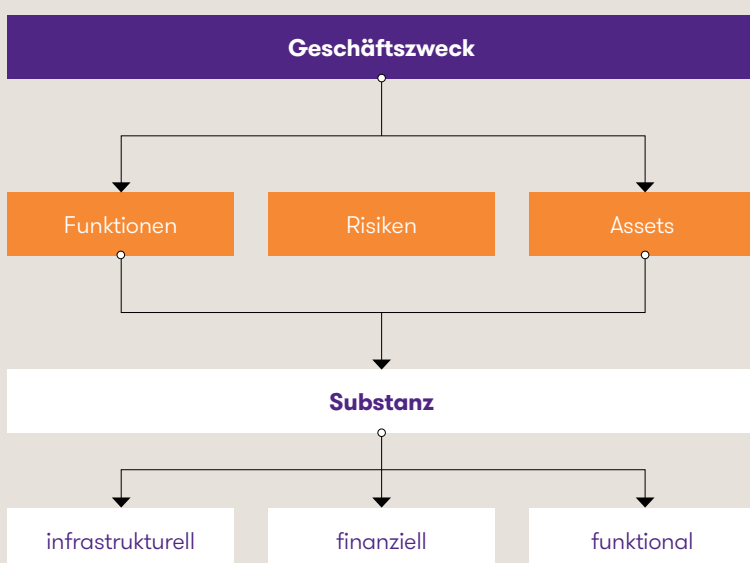
Erhält ein Rechtsträger eine Entschädigung, welche für die zuvor genannten Kriterien angemessen ist, kann unseres Erachtens grundsätzlich keine unrechtmässige Steuerersparnis lukriert werden, welche als mögliche Vortat zur Geldwäscherei angesehen wird.

Traditionell werden für die Beurteilung der Substanz Merkmale wie ausreichendes qualifiziertes Personal, Mietverträge, Strom- und Telefonkosten herangezogen. In einem zunehmend digitalisierten und

globalisierten Marktumfeld erscheinen diese althergebrachten Parameter jedoch nicht für alle Fälle sachgerecht und sind für sich genommen nicht ausreichend, um die steuerliche Qualifikation eines Rechtsträgers zu bestimmen. Dies gilt umso mehr für die Treuhandbranche und die mit ihr typischerweise verbundenen Gesellschaftsformen wie z.B. Holdings, welche nicht ins Konzept der simplen Substanzkriterien für «normale» operativ geschäftstätige Unternehmen passt. Für die Prüfung, ob genügend Substanz vorhanden ist, muss zunächst analysiert werden, welche Aktivitäten und Funktionen die Gesellschaft genau ausübt. Der Umfang und die Komplexität der wahrgenommenen Funktionen sowie die damit verbundenen Risiken wirken sich auf die Anforderungen an die Substanz aus. In diesem Zusammenhang können die Substanzkriterien in drei Kategorien eingeteilt werden, wie nachfolgende Darstellung zeigt:

- infrastrukturelle Substanz – Personal, Räumlichkeiten
- finanzielle Substanz – risikoadäquate Eigenkapitalquote für den jeweiligen Geschäftszweck und
- funktionelle Substanz – tatsächliches «Leben» des Geschäftszwecks, Entscheidungsbefugnisse.

Bei der Beurteilung der Substanz sollte unseres Erachtens beachtet werden, welche Geschäftsaktivitäten der Rechtsträger ausübt. Es sollte unschädlich sein, wenn Nebenfunktionen wie z.B. Administration oder Hilfstätigkeiten an Dritte ausgelagert werden. Auch die Delegation von rein verwaltenden Aktivitäten löst nicht unbedingt das Erfordernis für Standardsubstanz aus. Hingegen kann sich eine Gesellschaft nicht darauf berufen, über ausreichend Substanz zu verfügen, wenn sie operative Geschäftsentscheidungen an Dritte oder ausländische Konzerngesellschaften in einer Weise delegiert, sodass die Gesellschaft lediglich als Hülle zu betrachten ist und keine eigenen Aktivitäten mehr verwirklicht. Schliesslich ist immer eine individuelle Betrachtung notwendig, die sämtliche relevanten Umstände des Falles berücksichtigt.



## Typische Gesellschaftsformen und mögliche Substanznachweise

Nachfolgend haben wir exemplarisch einige Typen von Gesellschaften mit geringer Substanz aufgelistet. Diese sollen beispielhaft typische Funktionen und damit verbundene Substanznachweise aufzeigen.

Traditionell verfügen Holdings und vermögensverwaltende Gesellschaften über kein oder nur geringes eigenes Personal. Dies ist jedoch durch das Geschäftsmodell von Holding- und vermögensverwaltenden Gesellschaften bedingt und diesen Gesellschaftsformen immanent. Verfügt eine solche Gesellschaft über eine geringe infrastrukturelle und ggf. auch finanzielle Substanz, ist besonderes Augenmerk auf die funktionale Substanz zu legen. Für eine hohe funktionale Substanz würden unter anderem die unabhängigen Entscheidungsbefugnisse des lokalen Verwaltungsrates sprechen.

Diskussionsbedarf dürfte es bei Immobilienengesellschaften insbesondere dann geben, wenn sie über kein eigenes Personal verfügen und die Funktionen durch den Verwaltungsrat oder unabhängige Agenten wahrgenommen werden. Unseres Erachtens kann die Immobilienverwaltung auch durch den Verwaltungsrat vorgenommen werden, wenn dieser für seine Tätigkeit die notwendige Qualifikation hat, angemessen entlohnt wird und auch die hierfür notwendige Zeit aufwendet.

Bei IP-Gesellschaften besteht ein sehr breites Feld von Konstellationen und Aktivitäten, welches von der Art des Immaterialguts und der Geschäftsaktivität abhängt. Die Entwicklung von Software oder technischer Patente wird zum Beispiel nicht ohne eigene qualifizierte Mitarbeiter möglich sein. Die reine Verwaltung und der Schutz einer Marke können allenfalls auch von einem Verwaltungsrat in Zusammenarbeit mit externen Dienstleistern gewährleistet werden. Verfügt die Gesellschaft über eine relativ geringe Anzahl von Lizenzen oder Patenten, ist es zumeist nicht wirtschaftlich, für die Lizenzverwaltung eigene Mitarbeiter zu beschäftigen. Wird bei solchen Gesellschaften daher ein Teil der Verwaltung an externe Dienstleister wie z.B. Patentanwälte vergeben, bedeutet dies für sich betrachtet noch nicht per se, dass die Gesellschaft nicht

## Holding und Vermögensverwaltung

Funktion	Substanzerfordernis	Möglicher Nachweis
Portfoliomanagement	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Berater	Personal- oder Beratungsaufwand
Beteiligungsmanagement	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Berater	Personal- oder Beratungsaufwand
Administration der Gesellschaft	Qualifizierte Mitarbeiter oder Treuhänder	Personal- oder Beratungsaufwand

## Immobilien

Funktion	Substanzerfordernis	Möglicher Nachweis
Immobilienverwaltung	Qualifizierte Mitarbeiter	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personalaufwand</li> <li>• Qualifikationsnachweise der Mitarbeiter</li> <li>• Mietaufwand für geeignete Büroräumlichkeiten</li> </ul>
Erstellung von Verträgen (z.B. Kauf, Verkauf, Vermietung)	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Rechtsberater	Personal- oder Beratungsaufwand
Administration der Immobiliengesellschaft	Qualifizierte Mitarbeiter oder Treuhänder	Personal- oder Beratungsaufwand
Betreuung der Liegenschaften (Unterhalt)	Mitarbeiter oder externe Dienstleister	Personal- oder Dienstleistungsaufwand

## Immaterialgüter (IP)

Funktion	Substanzerfordernis	Möglicher Nachweis
Entwicklung der Immaterialgüter	Qualifizierte Mitarbeiter und allenfalls auch externe Partner (z.B. bei Cost Sharing Agreements oder geführte Auftragsforschung)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal- oder Dienstleistungsaufwand</li> <li>• Qualifikationsnachweise der Mitarbeiter</li> <li>• Mietaufwand für geeignete Büroräumlichkeiten</li> </ul>
Verbesserung und Erhaltung der Immaterialgüter	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Partner	Siehe oben
Schutz der Immaterialgüter	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Partner	Siehe oben
Verwertung der Immaterialgüter	Qualifizierte Mitarbeiter oder externe Partner	Siehe oben
Administration der Gesellschaft	Qualifizierte Mitarbeiter oder Treuhänder	Personal- oder Beratungsaufwand



über ausreichende Substanz verfügt. Auch hier sollte eine Einzelfallprüfung erfolgen und analysiert werden, welche Funktionen durch die Gesellschaft wahrgenommen werden und wie diese entschädigt werden. Verfügt ein Verwaltungsrat respektive Treuhänder über die notwendige Ausbildung und übernimmt bedeutende Funktionen (z.B. Anbahnung von Verträgen, Suche nach neuen Verwertungsmöglichkeiten/Kunden), kann dies aus unserer Sicht ein Indiz für eine ausreichende Substanz der Gesellschaft sein.

Wird die Dienstleistungserbringung bei einer reinen Dienstleistungsgesellschaft ausgelagert, wird die Gesellschaft ihrer wichtigsten Funktion beraubt und es verbleiben nur noch Hilfsfunktionen administrativer Art (z.B. Fakturierung, Buchhaltung, etc.). Dies stellt unseres Erachtens ein starkes Indiz für eine substanzlose Gesellschaft dar.

#### Schnittstelle zum automatischen Informationsaustausch (AIA)

Vermögensverwaltende Gesellschaften werden im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs häufig als passive NFE klassifiziert, wodurch eine Meldung der beherrschenden Personen an deren Ansässigkeitsstaaten erfolgt. Somit ist davon auszugehen, dass aufgrund der AIA-Meldungen kein Steuerbetrug verwirklicht werden konnte, der zu einer Steuerersparnis führte. Sitzgesellschaften, welche als aktive NFE klassifiziert wurden, bergen hingegen ein erhöhtes Risiko, in Steuerdelikte involviert zu sein, welche neu als Vortat zur Geldwäscherei qualifizieren. Bei diesen Gesellschaften ist vermehrt mit Nachfragen hinsichtlich der Substanz und besonderen Abklärungen zu rechnen.

## Dienstleistung

Funktion	Substanzerfordernis	Möglicher Nachweis
Erbringung der konkreten Dienstleistung z.B. in den Bereichen Finanzen, Legal oder IT	Qualifizierte Mitarbeiter für diese Aktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Personalaufwand</li> <li>Qualifikationsnachweise der Mitarbeiter</li> <li>Mietaufwand für geeignete Büroräumlichkeiten</li> </ul>
Administration der Dienstleistungsgesellschaft	Qualifizierte Mitarbeiter oder Treuhänder	Personalaufwand oder Beratungsaufwand

## Fazit

Die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Geldwäscherei wurden in Liechtenstein per 1. Juli 2019 ausgeweitet und umfassen nun auch Steuerbetrug und qualifizierte Steuerhinterziehung, wenn diese lediglich zu einer Steuerersparnis und nicht zu einem tatsächlichen Vermögenszufluss führen. Insbesondere ehemalige Sitzgesellschaften müssen damit rechnen, dass sie Nachweise für ihre steuerliche Substanz vorweisen können. Ob eine Gesellschaft über ausreichende Substanz verfügt, sollte besonders in Hinblick auf die wahrgenommenen Aktivitäten und Funktionen für den jeweiligen Einzelfall geprüft werden. Insbesondere die für die Kernfunktionen der Gesellschaft notwendigen Ressourcen können nur sehr eingeschränkt von Externen bezogen werden. Unseres Erachtens können gewisse Aufgaben jedoch auch durch Mitglieder des Verwaltungsrats wahrgenommen werden, wenn sie über eine entsprechende Qualifikation verfügen.

**Gerne unterstützen wir Sie und stehen Ihnen bei Fragen zur Verfügung.**

## Kontakt



**Christian Reichert**  
 Manager Tax  
 T +423 237 42 18  
 E christian.reichert@li.gt.com