

VERNEHMLASSUNGSBERICHT

DER REGIERUNG

BETREFFEND

DAS GESETZ ÜBER DIE MINDESTBESTEUERUNG GROSSER

UNTERNEHMENSGRUPPEN

(GLOBE-GESETZ)

SOWIE DAS GESETZ ÜBER DIE ABÄNDERUNG DES GESETZES ÜBER

DIE LANDES- UND GEMEINDESTEUERN (STEUERGESETZ; STEG)

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

Vernehmlassungsfrist: 2. Juni 2023

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	5
Zuständiges Ministerium.....	6
Betroffene Stellen	6
1. Ausgangslage	7
2. Begründung der Vorlage.....	10
3. Schwerpunkte der Vorlage	11
3.1 Liechtensteinische Ergänzungssteuer	12
3.2 IIR-Ergänzungssteuer.....	13
3.3 UTPR-Ergänzungssteuer	14
3.4 Art der nationalen Umsetzung.....	16
3.5 GloBE-Mustervorschriften	17
3.6 Verfahrens- und Strafbestimmungen	20
3.7 Finanzielle Auswirkungen.....	20
4. Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	21
4.1 Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz)	21
4.2 Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG).....	42
5. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	43
5.1 Verfassungsmässigkeit	43
5.1.1 Gleichbehandlung	43
5.1.2 Umsetzung mittels Verweises auf ausländische Bestimmungen in englischer Sprache.....	48
5.2 EWR-rechtliche Vorgaben	50
6. Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.....	50
7. Regierungsvorlage	53
7.1 Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz)	53

7.2	Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG).....	71
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

ZUSAMMENFASSUNG

Die zunehmende Digitalisierung und Globalisierung wirken sich tiefgreifend auf die Wirtschaft aus. Die bisher geltenden Grundsätze für die Besteuerung internationaler Unternehmen sind durch Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) aus Sicht der OECD und der G20-Staaten in Frage gestellt. Aus diesem Grund soll sichergestellt werden, dass Gewinne dort besteuert werden, wo wirtschaftliche Tätigkeiten und Wertschöpfung tatsächlich stattfinden.

Deshalb haben 135 Mitgliedstaaten des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF on BEPS) im Oktober 2021 nach einem fast 10 Jahre dauernden Prozess einen globalen Konsens gefunden und einer sogenannten Zwei-Säulen-Lösung zugestimmt. Während sich Säule 1 mit der Verteilung der Besteuerungsrechte zugunsten der Marktstaaten befasst, soll Säule 2 sicherstellen, dass multinationale Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz von mehr als EUR 750 Mio. einer effektiven Mindestbesteuerung von 15 % unterliegen, um das Problem der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu adressieren.

Am 14. Dezember 2021 beschloss das IF on BEPS zur Umsetzung von Säule 2 die GloBE-Mustervorschriften und im März 2022 veröffentlichte die OECD den GloBE-Kommentar zu diesen Mustervorschriften.

Die gegenständliche Vorlage beinhaltet die innerstaatliche Umsetzung von Säule 2. Die Umsetzung soll gezielt für Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen erfolgen, die von den GloBE-Mustervorschriften erfasst sind. Zu diesem Zweck soll ein Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) geschaffen sowie das Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) angepasst werden. Aufgrund der Zugehörigkeit Liechtensteins zum EWR sind analog zur EU-Umsetzung, auch grosse inländische Gruppen in den Anwendungsbereich aufzunehmen, auch wenn dies in den GloBE-Mustervorschriften nicht vorgesehen ist.

Die betroffenen Geschäftseinheiten haben die Regelungen des GloBE-Gesetzes zusätzlich zum Steuergesetz anzuwenden. Für alle anderen Unternehmen (bspw. KMUs) kommt es zu keinen steuerlichen Änderungen.

Die Umsetzung sieht vor:

- die Einführung einer liechtensteinischen Ergänzungssteuer in Form einer "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax" ("QDMTT"), durch die sichergestellt wird, dass in Bezug auf sämtliche inländische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe bzw. einer grossen inländischen Gruppe eine effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15 % erfolgt,
- die Einführung einer IIR-Ergänzungssteuer ("Income Inclusion Rule"), durch welche mittels Erhebung einer Ergänzungssteuer bei der inländischen Muttergesellschaft die effektive Mindestbesteuerung von 15 % der Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe bzw. einer grossen inländischen Gruppe sichergestellt wird, sowie
- die Einführung einer UTPR-Ergänzungssteuer ("Undertaxed Payments Rule"), durch welche mittels Erhebung einer Ergänzungssteuer bei inländischen Geschäftseinheiten sichergestellt wird, dass eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % der Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe erfolgt, wenn in der Jurisdiktion der obersten Muttergesellschaft keine IIR-Ergänzungssteuer zur Anwendung gelangt.

Im Rahmen der Erarbeitung der gegenständlichen Vorlage wurden verfassungsrechtliche und EWR-rechtliche Vorgaben vertieft geprüft und berücksichtigt. Die Regelungen des GloBE-Gesetzes sind, analog zu den Umsetzungsfristen in der EU, ab 1. Januar 2024 (liechtensteinische Ergänzungssteuer und IIR-Ergänzungssteuer) bzw. 1. Januar 2025 (UTPR-Ergänzungssteuer) anwendbar.

ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

BETROFFENE STELLEN

Steuerverwaltung

Vaduz, 28. März 2023

LNR 2022-170

P

1. AUSGANGSLAGE

Die zunehmende Digitalisierung und Globalisierung wirken sich tiefgreifend auf die Wirtschaft aus. Die bisher geltenden Grundsätze für die Besteuerung internationaler Unternehmen sind durch Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) aus Sicht der OECD und der G20-Staaten in Frage gestellt. Aus diesem Grund soll sichergestellt werden, dass Gewinne dort besteuert werden, wo wirtschaftliche Tätigkeiten und Wertschöpfung tatsächlich stattfinden.

Zu diesem Zweck schlossen sich die OECD und die G20-Staaten zusammen und entwickelten im September 2013 einen Aktionsplan bestehend aus 15 Aktionspunkten zur Bekämpfung von BEPS. Die Regierung hat bereits 2014 eine Experten-Gruppe mit Vertretern aus der Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung mit dem Auftrag bestellt, die BEPS-Arbeiten eng zu verfolgen sowie die Auswirkungen zu analysieren und relevante Punkte an die Regierung zu berichten. Die finalen Berichte zu den 15 Aktionspunkten wurden im November 2015 den Staats- und Regierungschefs der G20 vorgelegt, wobei zum damaligen Zeitpunkt noch keine konkreten Lösungsvorschläge zur Besteuerung der zunehmend digitalisierten und globalisierten Wirtschaft vorlagen.

In weiterer Folge wurde das OECD/G20 Inclusive Framework gegen BEPS (IF on BEPS) gegründet, dem seit dem Jahr 2016 auch Liechtenstein angehört. Nach einem Beschluss der G20 im März 2017 wurden die Arbeiten der OECD an einer globalen und konsensfähigen Lösung für die Besteuerung der digitalisierten und

globalisierten Wirtschaft aufgenommen. Parallel dazu hat die EU zwei Richtlinien-Entwürfe¹ veröffentlicht, um das Problem der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu adressieren (Einführung einer Digitalsteuer sowie einer virtuellen Betriebsstätte). Diese Richtlinien-Entwürfe sollen jedoch nicht anwendbar sein, sofern man auf OECD-Ebene eine gemeinsame Lösung findet.

Im Januar 2019 hat die OECD sodann Entwürfe für einen Lösungsvorschlag veröffentlicht. Dieser umfasst einerseits eine Säule 1, die die Verlagerung eines Teils des Konzerngewinns in Richtung Marktstaaten vorsieht. Andererseits wurde eine Säule 2 präsentiert, die darüber hinaus verbleibende BEPS-Probleme (Gewinnverlagerungen) adressieren soll, indem eine weltweite Mindestbesteuerung eingeführt wird.

Anfang 2020 wurde seitens der Regierung sodann eine Task Force unter der Leitung des Ministeriums für Präsidiales und Finanzen mit dem Ziel einberufen, strategische Handlungsempfehlungen auf Basis der Vorschläge der OECD zu erarbeiten. Der Task Force gehören auch Vertreter des Ministeriums für Inneres, Wirtschaft und Umwelt, Vertreter der Steuerverwaltung und der Wissenschaft sowie hochrangige Verbandsvertreter an.

Am 8. Oktober 2021 haben sich über 135 Mitglieder des IF on BEPS, welche mehr als 95 % des globalen BIP repräsentieren, einer Zwei-Säulen-Lösung zugestimmt. Während sich Säule 1 mit der Verteilung der Besteuerungsrechte zugunsten der Marktstaaten befasst, soll Säule 2 sicherstellen, dass multinationale Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz von mehr als EUR 750 Mio. einen fairen Anteil an Steuern in Form einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von 15 % leisten.

¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

Liechtenstein hat einen nominellen Ertragssteuersatz von 12.5 %. Damit liegt die effektive Besteuerung einer juristischen Person – wenngleich die GloBE-Bemessungsgrundlage völlig anders zu ermitteln ist als jene gemäss Steuergesetz – regelmässig unter 15 %. Entsprechend ist auch Liechtenstein betroffen.

Am 26. Oktober 2021 bestellte die Regierung neben der erwähnten Task Force, die sich mit strategischen Fragen beschäftigt, eine technische Arbeitsgruppe. Die Arbeitsgruppe unter der Leitung der Steuerverwaltung setzte sich aus Vertretern der Wirtschaftsverbände und der Wissenschaft zusammen. Sie hatte den Auftrag, die Auswirkungen von Säule 1 und 2 auf den Wirtschaftsstandort Liechtenstein zu analysieren und zu klären, ob bzw. wie Säule 2 umgesetzt werden soll.

In ihrem Bericht vom Dezember 2021 empfiehlt die Arbeitsgruppe geschlossen, Säule 2 in Liechtenstein gemäss den Vorgaben der OECD/G20 gezielt für Geschäftseinheiten von betroffenen Konzernen umzusetzen. Im Februar 2022 wurde die Arbeitsgruppe sodann von der Regierung beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage zur Umsetzung von Säule 2 unter Berücksichtigung der internationalen Entwicklungen zu erarbeiten.

International beschäftigen sich derzeit zahlreiche Länder mit der Umsetzung von Säule 2. Der EU-Rat verabschiedete im Dezember 2022 die Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 innerhalb der EU. Die Schweiz hat im Sommer 2022 bereits angekündigt, Säule 2 national vollumfänglich umsetzen zu wollen. Das Vereinigte Königreich hat im Januar 2023 einen Vernehmlassungsbericht zur Umsetzung von Säule 2 veröffentlicht. Auch ausserhalb Europas arbeiten Länder wie Japan, Korea und Neuseeland an der Umsetzung. Die USA werden Säule 2 wahrscheinlich nicht umsetzen, wobei ihr bestehendes Steuersystem einige Elemente von Säule 2 aufweist. Die internationalen Entwicklungen sind jedoch weiter eng zu verfolgen, um die Interessen Liechtensteins zu wahren.

2. BEGRÜNDUNG DER VORLAGE

Am 14. Dezember 2021 beschloss das IF on BEPS die "Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)"² (GloBE-Mustervorschriften) und am 11. März 2022 erfolgte die Veröffentlichung des "Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)"³ (GloBE-Kommentar) zu den GloBE-Mustervorschriften.

Der EU-Rat verabschiedete im Dezember 2022 die Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 innerhalb der EU⁴. Die Regelungen der EU-Richtlinie entsprechen materiell den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften mit der Ausnahme, dass in den Anwendungsbereich der EU-Richtlinie auch grosse inländische Gruppen fallen (vgl. Ausführungen unter Kapitel 5.2).

Durch die Einigung auf globaler Ebene unterliegen Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen den neuen GloBE-Regelungen. Dies gilt unabhängig davon, ob Liechtenstein die GloBE-Regelungen einführt oder nicht. Liechtenstein ist daher grundsätzlich nicht verpflichtet, die Mindestbesteuerung zu übernehmen. Liechtenstein kann die Mindestbesteuerung nach den GloBE-Mustervorschriften für in Liechtenstein tätige multinationale Unternehmensgruppen jedoch nicht verhindern, weil diese ohne die entsprechende nationale Umsetzung von anderen Staaten erhoben wird. Erfasste multinationale Unternehmensgruppen zahlen aufgrund der technischen Ausgestaltung (vgl. Ausführungen unter Kapitel 3.2 und 3.3) von Säule 2 immer mindestens 15 % Steuern.

² Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>.

³ Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>.

⁴ Veröffentlicht unter https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF.

Würde Liechtenstein die GloBE-Mustervorschriften nicht umsetzen, würde die nicht durch Liechtenstein erhobene Steuer somit durch einen anderen Staat erhoben. Liechtenstein kann seine wirtschaftspolitischen und fiskalischen Interessen nur wahren, indem es sein Steuersystem entsprechend anpasst und die GloBE-Mustervorschriften in nationales Recht übernimmt.

3. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE

Die gegenständliche Vorlage beinhaltet die innerstaatliche Umsetzung von Säule 2. Die Umsetzung soll gezielt für Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen erfolgen, die von den GloBE-Mustervorschriften erfasst sind, sowie aufgrund der EWR-rechtlichen Vorgaben für grosse inländische Gruppen mit einem Konzernumsatz von mindestens EUR 750 Mio. Zudem soll die liechtensteinische Ergänzungssteuer auf inländische Geschäftseinheiten Anwendung finden, deren Muttergesellschaft in einer Jurisdiktion gelegen ist, die eine tiefere Umsatzschwelle für die Anwendung der IIR-Ergänzungssteuer umsetzt. Bei diesen inländischen Geschäftseinheiten gelangen zusätzlich zu den Bestimmungen des Steuergesetzes die Regelungen des GloBE-Gesetzes zur Anwendung. Für die übrigen Unternehmen (bspw. KMUs) kommt es zu keinen Änderungen; für diese ist weiterhin ausschliesslich das Steuergesetz anwendbar.

Die Regelungen des GloBE-Gesetzes sind auf Geschäftsjahre abwendbar, die am oder nach dem 1. Januar 2024 (liechtensteinische Ergänzungssteuer und IIR-Ergänzungssteuer) bzw. am oder nach dem 1. Januar 2025 (UTPR-Ergänzungssteuer) beginnen. Diese Daten entsprechen auch der geplanten Umsetzung in der EU.

Die Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften in Liechtenstein umfasst:

- eine liechtensteinische Ergänzungssteuer in Form einer "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax" ("QDMTT"),

- eine IIR-Ergänzungssteuer in Form einer "Income Inclusion Rule" ("IIR"),
- eine UTPR-Ergänzungssteuer in Form einer "Undertaxed Payments Rule" ("UTPR").

Zudem enthält die Gesetzesvorlage Verfahrensbestimmungen und Strafbestimmungen, welche – soweit nicht zwingend Abweichungen erforderlich sind – den Verfahrensbestimmungen und den Strafbestimmungen des Steuergesetzes entsprechen.

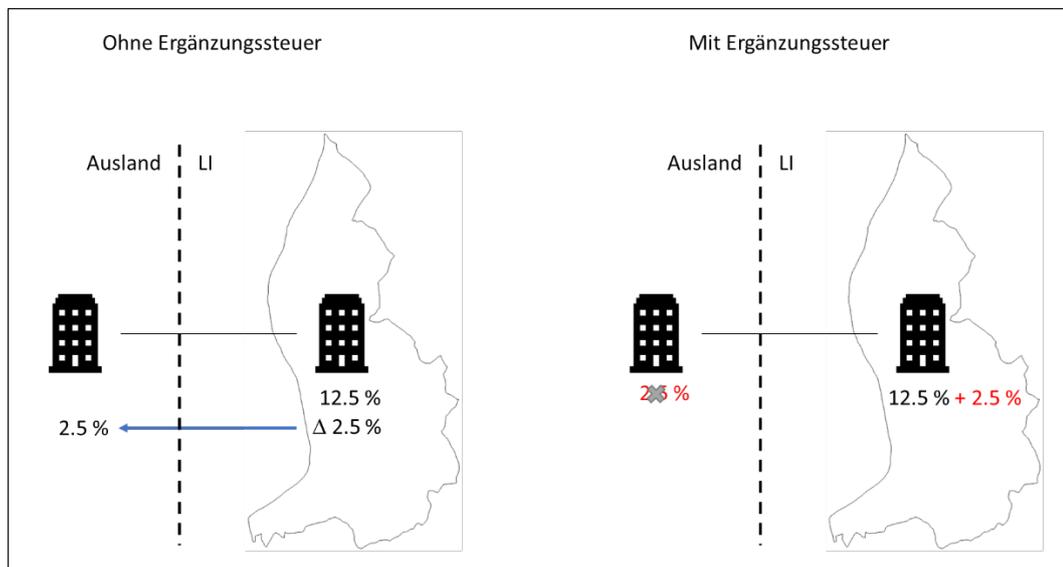
Im Rahmen der Vorbereitung der Vernehmlassung wurden verfassungsrechtliche und EWR-rechtliche Vorgaben vertieft geprüft und berücksichtigt (vgl. Ausführungen unter Kapitel 5).

3.1 Liechtensteinische Ergänzungssteuer

Mit der liechtensteinischen Ergänzungssteuer wird – zusätzlich zur Besteuerung nach dem Steuergesetz – sichergestellt, dass bei den inländischen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe bzw. einer grossen inländischen Gruppe die international geforderte effektive Besteuerung von 15 % erfolgt.

Beispiel:

Eine liechtensteinische Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft weist, bezogen auf die GloBE-Steuerbasis, eine Steuerbelastung von 12.5 % auf. Nach den GloBE-Mustervorschriften müssten jedoch Steuern in Höhe von 15 % entrichtet werden. Durch die geplante liechtensteinische Ergänzungssteuer werden bei der liechtensteinischen Tochtergesellschaft zusätzlich 2.5 % erhoben. Setzt Liechtenstein die GloBE-Mustervorschriften nicht um, wird die zusätzliche Steuer vom Ausland erhoben.



Die liechtensteinische Ergänzungssteuer kommt auch bei allen inländischen Geschäftseinheiten eines Konzerns mit einer liechtensteinischen Muttergesellschaft zur Anwendung (vgl. Ausfuhungen unter Kapitel 5.2).

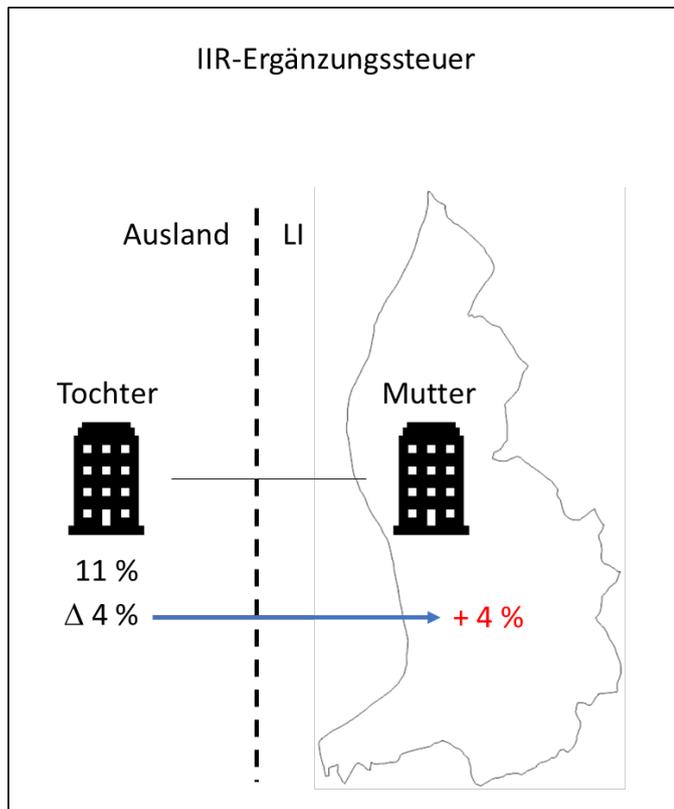
3.2 IIR-Ergänzungssteuer

Mit der IIR-Ergänzungssteuer wird auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft die effektive Mindestbesteuerung von 15 % für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe bzw. einer grossen inländischen Gruppe sichergestellt. Unterliegen die Erträge einer Tochtergesellschaft nicht einer effektiven Besteuerung von 15 %, so wird der Differenzbetrag auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft besteuert.

Beispiel:

Eine ausländische Tochtergesellschaft einer inländischen Muttergesellschaft weist, bezogen auf die GloBE-Steuerbasis, eine Steuerbelastung von 11 % auf. Sofern die Mindestbesteuerung nicht im Ausland sichergestellt wird, kann Liechtenstein die fehlenden 4 % bei der liechtensteinischen Muttergesellschaft besteuern. Würde Liechtenstein keine IIR-Ergänzungssteuer einführen, so würden andere

Länder, in denen die Unternehmensgruppe ebenfalls tätig ist, die 4 % aufgrund der UTPR-Ergänzungssteuer erheben und aufteilen.



3.3 UTPR-Ergänzungssteuer

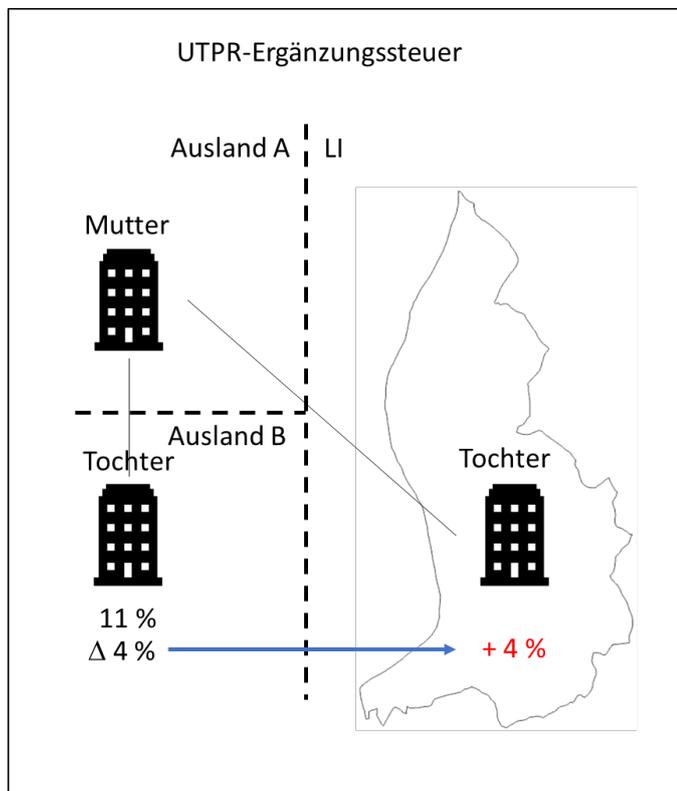
Mit der UTPR-Ergänzungssteuer wird auf Ebene der inländischen Geschäftseinheiten die effektive Mindestbesteuerung von 15 % aller Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sichergestellt. Unterliegen die Erträge von Schwestergesellschaften einer inländischen Geschäftseinheit nicht einer effektiven Besteuerung von 15 %, so wird der anteilmässige Differenzbetrag auf Ebene der inländischen Geschäftseinheiten sichergestellt. Ist die Gruppe noch in anderen Jurisdiktionen tätig, sind die 4 % auf die involvierten Länder, welche die GloBE-Mustervorschriften eingeführt haben, aufzuteilen.

Die UTPR-Ergänzungssteuer kommt jedoch nur zum Tragen, wenn in der Jurisdiktion der obersten Muttergesellschaft keine IIR-Ergänzungssteuer zur Anwendung gelangt. Die GloBE-Mustervorschriften bestimmen, dass die IIR-Ergänzungssteuer der Muttergesellschaft immer Vorrang hat gegenüber der UTPR-Ergänzungssteuer.

Beispiel:

Eine liechtensteinische Tochtergesellschaft mit einer Muttergesellschaft in Ausland A hat eine niedrig besteuerte Schwestergesellschaft in Ausland B. Sofern die Mindestbesteuerung weder in Ausland A noch in Ausland B sichergestellt wird, kann Liechtenstein die in Ausland B fehlenden 4 % bei der liechtensteinischen Tochtergesellschaft besteuern. Würde Liechtenstein keine UTPR-Ergänzungssteuer einführen, so würden andere Länder, in denen die Unternehmensgruppe ebenfalls tätig ist, die fehlenden 4 % erheben.

Führt jedoch Ausland A eine IIR-Ergänzungssteuer ein, so werden die 4 % in Ausland A besteuert und führt Ausland B eine nationale Ergänzungssteuer (QDMTT) ein, so werden die 4 % in Ausland B erhoben.



3.4 Art der nationalen Umsetzung

Die vom IF on BEPS erarbeiteten GloBE-Mustervorschriften und der entsprechende GloBE-Kommentar sind sehr umfangreich. Diese sehr detaillierten Bestimmungen sind notwendig, um eine global einheitliche Umsetzung sicherzustellen, sollen die Bestimmungen doch ein weltweit einheitliches Steuersystem etablieren, um ein minimales Steuerniveau zur Anwendung bringen. Für das Funktionieren der neuen Regeln ist es deshalb zwingend erforderlich, dass diese auch im Detail weltweit einheitlich umgesetzt werden. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass einerseits eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % erfolgt und andererseits die betroffenen Konzerne Rechtssicherheit erhalten und keine Doppelbesteuerung erleiden. Sollte es aufgrund unterschiedlicher Interpretationen der GloBE-Mustervorschriften zu Doppelbesteuerungen kommen, sollen diese nach einer definierten Vorgehensweise, welche derzeit von der OECD ausgearbeitet wird, beseitigt werden.

Aufgrund dieser Rahmenbedingungen wird – unter Berücksichtigung der EWR-rechtlichen Vorgaben – im Rahmen des GloBE-Gesetzes gesamthaft auf die GloBE-Mustervorschriften verwiesen. Damit wird eine standardkonforme Umsetzung sichergestellt und der Compliance-Aufwand für die betroffenen Unternehmen nicht noch weiter erhöht. Die konkrete nationale Umsetzung wird seitens der OECD im Rahmen eines Peer-Review-Verfahrens weltweit überprüft werden.

3.5 GloBE-Mustervorschriften

Die GloBE-Mustervorschriften sind sehr umfangreich und gliedern sich in zehn Kapitel.

Kapitel 1: Umfang

Dieses Kapitel regelt den Anwendungsbereich der GloBE-Mustervorschriften. Es definiert zentrale Begriffe wie Gruppe, Umsatzhöhe, Rechtsträger und Betriebsstätte sowie oberste Muttergesellschaft. Zudem wird abschliessend geregelt, welche Rechtsträger nicht in den Anwendungsbereich fallen. Es sind dies staatliche Einheiten, internationale Organisationen und Organisationen ohne Erwerbszweck (gemeinnützig), Pensionsfonds sowie Investmentfonds, falls es sich dabei um die oberste Muttergesellschaft handelt.

Kapitel 2: Erhebung der Ergänzungssteuern

In Kapitel 2 wird festgelegt, wie die IIR-Ergänzungssteuer auf die Muttergesellschaften aufzuteilen ist und wie ein Betrag aus der Anwendung der UTPR-Ergänzungssteuer innerhalb der Gruppe verteilt wird. Es wird auch festgehalten, dass die Anwendung der IIR-Ergänzungssteuer Vorrang hat gegenüber der UTPR-Ergänzungssteuer und dass grundsätzlich die oberste Muttergesellschaft die IIR anzuwenden hat.

Kapitel 3: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

In diesem Kapitel wird definiert, wie die GloBE-Steuerbasis der betroffenen Geschäftseinheiten zu ermitteln ist. Ausgehend von dem für die Konzernrechnung massgebenden Jahresergebnis (Handelsbilanz 2) werden neun Bereiche definiert, welche in der Überleitung zur Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind.

Kapitel 4: Ermittlung des bereinigten massgebenden Steueraufwands

Es wird definiert, welche Arten von Steuern grundsätzlich im Steueraufwand zu berücksichtigen und wie diese in einem zweiten Schritt um Positionen wie bspw. gewisse Arten von latenten Steuern oder Steuergutschriften zu bereinigen sind. Es wird auch geregelt, wie mit gewissen Anpassungen nach Abgabe der GloBE-Ergänzungssteuererklärung oder Steuersatzänderungen umzugehen ist.

Kapitel 5: Ermittlung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer

Kapitel 5 hält fest, dass für die Beurteilung, ob eine Besteuerung unter 15 % vorliegt, die Bemessungsgrundlagen und Steueraufwendungen aller Geschäftseinheiten der Gruppe in dieser Jurisdiktion addiert werden ("jurisdictional blending"). Ferner wird bestimmt, dass eine allfällige IIR-Ergänzungssteuer nur auf jenen Teil erhoben wird, der die substanzbasierte Ausnahme ("Substance-based Income Exclusion") übersteigt. Im Sinne einer administrativen Vereinfachung hat die Gruppe die Option, für Jurisdiktionen, in denen sie im 3-Jahres-Durchschnitt einen Jahresumsatz von weniger als EUR 10 Mio. und einen Jahresgewinn von weniger als EUR 1 Mio. erzielt, die Ergänzungssteuer mit Null anzusetzen.

Kapitel 6: Umstrukturierungen und Holding-Strukturen

In diesem Kapitel wird geregelt, wie mit Veränderungen im Konsolidierungskreis und konzerninternen Umstrukturierungen umzugehen ist.

Kapitel 7: Steuerneutrale und ausschüttungsbasierte Steuersysteme

Kapitel 7 enthält Vorschriften für Fälle, bei denen die oberste Muttergesellschaft in einem steuerneutralen Regime (Transparenz oder abziehbare Ausschüttungen) tätig ist und für Steuersysteme, bei welchen die Ertragssteuerbelastung erst bei Ausschüttung der Gewinne erfolgt. Zudem enthält es Bestimmungen, wie kontrollierte Investmentgesellschaften zu behandeln sind.

Kapitel 8: Verfahren und Pflichten

Kapitel 8 hält fest, dass die Gruppe den Jurisdiktionen, in denen sie tätig ist, standardisierte Informationen (GloBE Information Return) zur Ermittlung der Steuerlast zur Verfügung stellt. Welche Informationen dies konkret sind, wird vom IF on BEPS noch festgelegt. Des Weiteren sollen sogenannte Safe Harbour bestimmt werden, um den administrativen Aufwand für die betroffenen Unternehmensgruppen zu reduzieren. Ebenfalls wird festgehalten, dass sich jedes Land, welches die Mindestbesteuerung umsetzt, bei deren Anwendung an die vereinbarten Verwaltungsbestimmungen ("Agreed Administrative Guidance") halten muss.

Kapitel 9: Übergangsbestimmungen

Hier wird bestimmt, wie Gruppen vorzugehen haben, die erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Mustervorschriften fallen. Des Weiteren werden die Parameter und deren Entwicklung für die Ermittlung der "Substance-based Income Exclusion" bestimmt. Zudem gibt es eine Ausnahmebestimmung für Gruppen, die am Beginn ihrer internationalen Tätigkeit stehen.

Kapitel 10: Definitionen

Kapitel 10 enthält eine Vielzahl von Begriffsdefinitionen.

3.6 Verfahrens- und Strafbestimmungen

Zur Erhebung der Ergänzungssteuer bedarf es diverser Verfahrensbestimmungen. Die Regelung der Verfahrensbestimmungen erfolgt mittels Verweises auf die Verfahrensbestimmungen des Steuergesetzes, welche sinngemäss Anwendung finden.

Aufgrund des bei Strafnormen geltenden verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebotes werden die Strafbestimmungen des Steuergesetzes nicht mittels Verweises auf die Bestimmungen des Steuergesetzes, sondern im Wortlaut übernommen.

3.7 Finanzielle Auswirkungen

Die Auswirkungen der Einführung der GloBE-Mustervorschriften auf die Steuereinnahmen in Liechtenstein können nicht quantifiziert werden, da es zu viele Einflussfaktoren gibt, die nicht beurteilt bzw. geschätzt werden können. So führen die IIR- und die UTPR-Ergänzungssteuer zu keinen Mehreinnahmen, wenn die ausländischen Staaten, in denen multinationale Unternehmensgruppen mit Liechtenstein-Bezug tätig sind, bereits eine ausreichende Besteuerung sicherstellen bzw. die GloBE-Mustervorschriften ebenfalls mittels einer nationalen Ergänzungssteuer umsetzen.

Betreffend die liechtensteinische Ergänzungssteuer für inländische Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen und grossen inländischen Gruppen ist eine fundierte Schätzung ebenfalls nicht möglich, da die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den GloBE-Mustervorschriften völlig unterschiedlich erfolgt gegenüber jener des Steuergesetzes. Die Bemessungsgrundlage gemäss den GloBE-Mustervorschriften basiert auf dem für die Konzernrechnung massgebenden Abschluss (z.B. IFRS) und sieht von diesem weitere umfangreiche Korrekturvorschriften vor, u.a. auch einen Abzug für Substanz in Form von

Sachanlagen und Lohnaufwand ("Substance-based Income Exclusion"). Ebenfalls sehr schwer zu beurteilen sind die mittel- und langfristigen Auswirkungen auf den Wirtschafts- und Finanzstandort Liechtenstein.

4. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

4.1 Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz)

Zu Art. 1

Diese Bestimmung regelt den Gegenstand des GloBE-Gesetzes, nämlich die Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen und grosser inländischer Gruppen. Die Mindestbesteuerung erfolgt in Form einer liechtensteinischen Ergänzungssteuer (Art. 4 ff.) sowie einer IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer (Art. 7 ff.), welche bei inländischen Geschäftseinheiten erhoben werden.

Erwähnt sei, dass sich der Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes nicht mit jenem des Steuergesetzes deckt. Teils sind Rechtsträger nur vom Anwendungsbereich des Steuergesetzes, teils nur vom Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes und teils von beiden Gesetzen erfasst.

Für Rechtsträger, die ausschliesslich in den Anwendungsbereich des Steuergesetzes fallen (z.B. KMUs), ändert sich nichts. In diesen Fällen findet ausschliesslich das Steuergesetz Anwendung.

Bei Rechtsträgern, die unter den Anwendungsbereich des Steuergesetzes und des GloBE-Gesetzes fallen, ist die Steuer nach dem Steuergesetz und nach dem GloBE-Gesetz zu erheben. Das bedeutet, dass in einem ersten Schritt die Steuer nach dem Steuergesetz zu berechnen ist, und anschliessend ist nach den Bestimmungen des GloBE-Gesetzes zu ermitteln, ob allenfalls eine zusätzliche Ergänzungssteuer zu entrichten ist. Diese Rechtsträger erhalten auch zwei Veranlagungsverfügungen.

Bei Rechtsträgern, die ausschliesslich unter den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes fallen, ist die Steuer ausschliesslich nach dem GloBE-Gesetz zu erheben. Dies ist bspw. der Fall, wenn die GloBE-Mustervorschriften einen Rechtsträger erfassen, dieser jedoch nicht der Ertragssteuer nach Art. 44 ff. SteG unterliegt.

Zu Art. 2

Für die Umsetzung der Mindestbesteuerung ist in Abs. 1 geregelt, dass die GloBE-Mustervorschriften direkt anwendbar sind. Durch diesen Verweis soll sichergestellt werden, dass die Regelungen in Einklang mit dem globalen Standard angewendet werden. Mit dem direkten und statischen Verweis werden die GloBE-Mustervorschriften in das nationale Recht überführt (vgl. auch Ausführungen unter Kapitel 5.1.).

Die GloBE-Mustervorschriften wurden in Englisch abgefasst, wobei zwischenzeitlich seitens der OECD eine deutsche Übersetzung⁵ veröffentlicht wurde. Massgebend ist jedoch die englische Fassung.

Zudem hat das IF on BEPS den GloBE-Kommentar, den "Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)"⁶ sowie die "Agreed Administration Guidance"⁷ zu den GloBE-Mustervorschriften erlassen und veröffentlicht. Der GloBE-Kommentar sowie die erwähnten Regelungen enthalten detaillierte Ausführungen zu den GloBE-Mustervorschriften. Eine weltweit einheitliche GloBE-Ergänzungssteuererklärung (GloBE Information Return) sowie eine Vorgehensweise zur Streitvermeidung und -lösung bei Anwendung der GloBE-

⁵ Veröffentlicht unter <https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/27dfde7e-de.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F27dfde7e-de&mimeType=pdf>.

⁶ Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.

⁷ Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

Mustervorschriften (Tax Certainty) werden derzeit noch ausgearbeitet und sollen bis zum Sommer 2023 vorliegen.

Dem GloBE-Kommentar und den weiteren durch das IF on BEPS beschlossenen und veröffentlichten Regelungen kommt eine zentrale Bedeutung bei der Auslegung der GloBE-Mustervorschriften und somit auch des GloBE-Gesetzes zu. Dies gilt auch für zukünftige Änderungen des GloBE-Kommentars. Nur so ist sichergestellt, dass die GloBE-Mustervorschriften international einheitlich angewendet werden sowie international kompatibel sind und ohne Doppelbesteuerung zum beabsichtigten Resultat führen. Aufgrund dieser Ausgangslage sind nationalen Interpretationen sehr enge Grenzen gesetzt bzw. sind diese nicht zulässig.

Um dem GloBE-Kommentar sowie den vorstehend erwähnten Regelungen des IF on BEPS, welche wichtige Detailbestimmungen zu den GloBE-Mustervorschriften enthalten, Rechtsverbindlichkeit zu verleihen, sollen diese in der zum GloBE-Gesetz zu erlassenden Verordnung als anwendbar erklärt werden.

Die GloBE-Mustervorschriften enthalten an mehreren Stellen einen Platzhalter für die jeweilige Jurisdiktion, welche die Regelungen umsetzt. Bei der Anwendung der GloBE-Mustervorschriften gilt Liechtenstein als "Implementing Jurisdiction" (Abs. 2).

Zu Art. 3

Abs. 1 enthält die wichtigsten Begriffsbestimmungen für die Anwendung des GloBE-Gesetzes und verweist dabei zumeist auf die entsprechende Definition in den GloBE-Mustervorschriften.

"Group" nach Art. 1.2.2 und 1.2.3 bedeutet eine Gruppe von Geschäftseinheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung derart verbunden sind, dass die oberste Muttergesellschaft aufgrund der Bestimmungen eines anerkannten Rechnungslegungsstandards einen Konzernabschluss zu erstellen hat (Bst. a). Es ist nicht

relevant, ob tatsächlich ein Konzernabschluss erstellt wird oder aufgrund nationaler Bestimmungen zu erstellen ist. Entscheidend ist, ob die Gruppe bei Anwendung eines im Staat der obersten Muttergesellschaft anerkannten Rechnungslegungsstandards zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet wäre ("deemed consolidation"). Eine Gruppe ist somit auch eine Anstalt mit Tochtergesellschaften, auch wenn diese gemäss PGR nicht zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist. Unter die GloBE-Mustervorschriften fallen auch jene Rechtsträger, die aus Wesentlichkeitsgründen nicht im Konzernabschluss abgebildet sind.

Als "multinationale Unternehmensgruppe" ("MNE group") nach Art. 1.2 der GloBE-Mustervorschriften gilt jede Gruppe, die mindestens einen Rechtsträger oder eine Betriebsstätte umfasst, der/die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft gelegen ist (Bst. b).

Als "grosse inländische Gruppe" gilt jede Gruppe nach Bst. a, deren Geschäftseinheiten allesamt in Liechtenstein gelegen sind (Bst. c). Die GloBE-Mustervorschriften erfassen nur multinationale Unternehmensgruppen. Aufgrund des Diskriminierungsverbotes nach dem EWR-Vertrag ist es europarechtlich jedoch geboten, die Mindestbesteuerung auch auf jene Unternehmensgruppen zu erweitern, die ausschliesslich aus inländischen Geschäftseinheiten bestehen (vgl. Ausführungen in Kapitel 5.2).

Als "Rechtsträger" ("Entity") nach Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften gilt jede Rechtsperson ("legal person"), die keine natürliche Person ist oder eine Rechtsgestaltung ("arrangement"), die einen eigenen Abschluss erstellt, wie Personengesellschaften und Trusts (Bst. d). Aus der Definition geht hervor, dass der Begriff sehr weit zu verstehen ist, und im Wesentlichen lediglich natürliche Personen ausgenommen sind. Der Begriff umfasst damit insbesondere sämtliche juristischen Personen sowie Trusts, aber auch Personengesellschaften.

Als "Geschäftseinheit" ("Constituent Entity") nach Art. 1.3.1 der GloBE-Mustervorschriften gilt ein Rechtsträger oder eine Betriebsstätte, der bzw. die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist (Bst. e). Diese Definition gilt sinngemäss auch für Geschäftseinheiten grosser inländischer Gruppen. Eine Geschäftseinheit umfasst insbesondere eine oberste Muttergesellschaft, sämtliche Tochtergesellschaften, Enkelgesellschaften, ein Stammhaus, aber auch (zivilrechtlich nicht selbständige) Betriebsstätten. Ein ausgenommener Rechtsträger gilt nicht als Geschäftseinheit (vgl. Art. 1.3.3 der GloBE-Mustervorschriften).

Das GloBE-Gesetz unterscheidet zwischen inländischen und ausländischen Geschäftseinheiten. Als "inländische Geschäftseinheit" gilt eine Geschäftseinheit, die nach den GloBE-Mustervorschriften als in Liechtenstein gelegen gilt (Bst. f). Die Ansässigkeit einer Geschäftseinheit ist im Wesentlichen in Art. 10.3. der GloBE-Mustervorschriften geregelt. Die Ansässigkeit einer Geschäftseinheit, die keine transparente Gesellschaft ist, richtet sich ähnlich wie in Art. 4 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen nach einem ortbezogenen Kriterium (bspw. Ort der Geschäftsleitung, Gründungsort). Eine Geschäftseinheit gilt als in Liechtenstein belegen, wenn sich Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein befindet bzw. wenn sie nach inländischem Recht errichtet wurde. Transparente Gesellschaften gelten grundsätzlich als staatenlos, es sei denn, es handelt sich um die oberste Muttergesellschaft oder sie ist verpflichtet, eine IIR-Ergänzungssteuer oder eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer anzuwenden. In diesem Fall gilt eine transparente Gesellschaft als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde. Eine Betriebsstätte ist grundsätzlich dort belegen, wo sie als solche behandelt und steuerlich erfasst wird. Die GloBE-Mustervorschriften kennen eigene Regelungen für Geschäftseinheiten, die in zwei Steuerhoheitsgebieten belegen sind. Wird der Ort der Belegenheit einer Geschäftseinheit verlegt, so wird auf den Ort zu Beginn des Geschäftsjahres abgestellt.

Als "Konzernabschluss" ("Consolidated Financial Statements") nach Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften gilt insbesondere ein von einem Rechtsträger im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellter Abschluss, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieses Rechtsträgers und aller von ihm beherrschten Rechtsträger so dargestellt werden, als gehörten sie zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit (Bst. g). Die GloBE-Mustervorschriften enthalten auch Regelungen zum Verhältnis Stammhaus und Betriebsstätte sowie einen "deemed consolidation test", sofern keine handelsrechtliche Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses besteht (vgl. Erläuterung zu Bst. a). Als "anerkannter Rechnungslegungsstandard" ("Acceptable Financial Accounting Standard") gelten internationale Rechnungslegungsstandards (US GAAP, IFRS und von der EU angenommene IFRS gemäss der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, die auch in den EWR übernommen wurden (vgl. Art. 1139 PGR)). Darüber hinaus sind einzelne allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze aus bestimmten Jurisdiktionen explizit angeführt, darunter auch jene der EWR-Mitgliedstaaten. Somit gelten auch die PGR-Rechnungslegungsgrundsätze als "anerkannter Rechnungslegungsstandard". Innerhalb eines Konzerns sind die Rechnungslegungsgrundsätze einheitlich anzuwenden. Wird der Konzernabschluss bspw. nach IFRS erstellt, können einzelne Geschäftseinheiten nicht einen anderen anerkannten Rechnungslegungsstandard (bspw. PGR) anwenden. Befindet sich die oberste Muttergesellschaft in Liechtenstein, so kann diese – aufgrund der Bestimmungen des PGR – für die Erstellung des Konzernabschlusses zwischen IFRS und PGR wählen.

Als "Steuerpflichtige" gelten jene inländischen Geschäftseinheiten, denen eine Ergänzungssteuer nach diesem Gesetz zugerechnet wird bzw. bei denen die zugerechnete Ergänzungssteuer erhoben wird (Bst. h). Benennen beispielsweise sämtliche inländischen Geschäftseinheiten eine Geschäftseinheit für die Zurechnung und Erhebung einer Ergänzungssteuer (vgl. Art. 6 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 2), so gilt

diese benannte inländische Geschäftseinheit als Steuerpflichtige. Die Steuerpflichtigen haben gegenüber der Steuerverwaltung den Verfahrenspflichten nachzukommen und sind auch strafrechtlich verantwortlich, falls sie ihren Pflichten nicht nachkommen.

Sämtliche Begriffe, die im GloBE-Gesetz nicht eigens definiert sind, sind im Sinne der GloBE-Mustervorschriften zu verstehen (insbesondere Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften).

Abs. 2 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. 4

Abs. 1 legt fest, dass es bei der liechtensteinischen Ergänzungssteuer um eine "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax" (QDMTT) gemäss Definition in Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften handelt.

Abs. 1 regelt den Anwendungsbereich der liechtensteinischen Ergänzungssteuer. Der liechtensteinischen Ergänzungssteuer unterliegen sämtliche inländischen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie einer grossen inländischen Gruppe, sofern deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. erreicht. Als Umsatz gelten sämtliche erzielten Erträge.

Durch die liechtensteinische Ergänzungssteuer wird sichergestellt, dass in Bezug auf sämtliche von den GloBE-Mustervorschriften erfassten inländischen Geschäftseinheiten die erforderliche Mindestbesteuerung erreicht wird. Somit besteht im Ausland kein Anwendungsbereich für die IIR- oder UTPR-Ergänzungssteuer. Würde Liechtenstein keine Ergänzungssteuer im Sinne einer QDMTT

einführen, so würde Liechtenstein auf das Steuersubstrat zugunsten des Auslands verzichten.

Abs. 2 hält fest, dass die liechtensteinische Ergänzungssteuer auch auf Joint Ventures und deren Tochtergesellschaften nach Massgaben von Art. 6.4 der GloBE-Mustervorschriften anzuwenden ist.

Gemäss dem internationalen Konsens vom 8. Oktober 2021 kann eine IIR-Ergänzungssteuer auch unterhalb des Schwellenwertes von EUR 750 Mio. eingeführt werden. Damit Liechtenstein auch in derartigen Situationen seine wirtschaftspolitischen und fiskalischen Interessen wahren kann, unterliegen die inländischen Geschäftseinheiten nach Abs. 3 ebenfalls der liechtensteinischen Ergänzungssteuer, falls im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ein tieferer Schwellenwert als EUR 750 Mio. für die Anwendung der GloBE-Mustervorschriften gilt.

Zu Art. 5

Ziel der liechtensteinischen Ergänzungssteuer ist es, das gleiche Ergebnis bzw. die gleiche Steuerlast wie unter der IIR-Ergänzungssteuer zu erreichen. Damit wird sichergestellt, dass durch die liechtensteinische Ergänzungssteuer das vorgegebene Mindestbesteuerungsniveau erreicht wird, womit im Ausland kein Anwendungsbereich für eine IIR oder UTPR gegenüber inländischen Geschäftseinheiten besteht.

Die GloBE-Mustervorschriften regeln im Detail die Erhebung der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer. Damit die liechtensteinische Ergänzungssteuer das gleiche Resultat liefert wie die IIR, sind die GloBE-Mustervorschriften in ihrer Gesamtheit sinngemäss anzuwenden (Abs. 1). Stehen der Gruppe gemäss GloBE-Mustervorschriften Wahlrechte zu, so sind diese – mit Ausnahme von Abs. 2 – auch für die liechtensteinische Ergänzungssteuer sinngemäss anwendbar.

Gemäss Abs. 2 Bst. a ist bei der Formel für die Ermittlung der IIR-Ergänzungssteuer gemäss Art. 5.2.3 der GloBE-Mustervorschriften der Betrag der QDMTT nicht in Abzug zu bringen, da mit dieser Formel eben gerade die liechtensteinische Ergänzungssteuer ermittelt wird.

Bst. b hält fest, dass bei nicht 100 %-igen Tochtergesellschaften die liechtensteinische Ergänzungssteuer im Umfang von 100 % geschuldet ist. Dies ist eine Umsetzung der vom IF on BEPS am 1. Februar 2023 beschlossenen "Agreed Administrative Guidance" betreffend die Behandlung nicht 100 %-iger Tochtergesellschaften.

Bst. c hält einschränkend fest, dass für die Ermittlung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer jeweils der von der obersten Muttergesellschaft angewandte Rechnungslegungsstandard zu verwenden ist. Damit wird einerseits sichergestellt, dass die liechtensteinische Ergänzungssteuer der andernfalls resultierenden IIR-Ergänzungssteuer entspricht und andererseits der Zusatzaufwand des Unternehmens für die Ermittlung der GloBE-Steuerbasis nicht weiter erhöht wird.

Gemäss Bst. d sind Joint Ventures und deren Geschäftseinheiten für Zwecke der liechtensteinischen Ergänzungssteuer wie eine eigene multinationale Unternehmensgruppe zu behandeln.

Der Mindeststeuersatz für die liechtensteinische Ergänzungssteuer beträgt analog zur IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer 15 % (Abs. 3).

Abs. 4 Bst. a regelt die Anfangsphase der internationalen Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe unter den Voraussetzungen des Art. 9.3.2 der GloBE-Mustervorschriften. In den ersten fünf Jahren der Internationalisierung der Gruppe darf das Ausland nach den GloBE-Mustervorschriften keine UTPR-Ergänzungssteuer auf inländische Geschäftseinheiten anwenden. Für diesen Zeitraum soll auch die liechtensteinische Ergänzungssteuer auf Null gesetzt werden.

In Anlehnung an die Ausnahmebestimmung betreffend den Beginn der internationalen Tätigkeit sollen grosse inländische Gruppen von der liechtensteinischen Ergänzungssteuer während fünf Jahren ab der erstmaligen Anwendung dieses Gesetzes befreit sein (Abs. 4 Bst. b). Dies entspricht auch der Regelung der EU-Richtlinie, in welcher die IIR-Ergänzungssteuer für grosse inländische Gruppen während den ersten fünf Jahren ab erstmaliger Anwendung der GloBE-Mustervorschriften nicht Anwendung findet.

Zu Art. 6

Die Ergänzungssteuer nach den GloBE-Mustervorschriften wird auf Jurisdiktionsebene berechnet ("jurisdictional blending"), weshalb für die liechtensteinische Ergänzungssteuer festzulegen ist, wer im Falle mehrerer inländischer Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer grossen inländischen Gruppe welchen Anteil an der Ergänzungssteuer zu tragen hat.

Abs. 1: Im Falle mehrerer inländischer Geschäftseinheiten können diese eine oder mehrere Geschäftseinheiten aus ihrem Kreis bestimmen, welcher/n die liechtensteinische Ergänzungssteuer zugerechnet bzw. bei welcher/n die zugerechnete Ergänzungssteuer erhoben wird. Entrichten die inländischen Geschäftseinheiten, welche bestimmt wurden, die liechtensteinische Ergänzungssteuer nicht, haften die anderen inländischen Geschäftseinheiten solidarisch für die Entrichtung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer.

Abs. 2: Erfolgt keine Benennung im Sinne von Abs. 1, erfolgt eine Zurechnung bzw. Erhebung nach Massgabe des Betrags der Ergänzungssteuer, der sich bei einer Berechnung anhand der Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie einer grossen inländischen Gruppe ergibt. Dazu werden die massgebenden Steuern, der massgebende Gewinn sowie der Gewinnüberschuss (Berücksichtigung der "Substance-based Income Exclusion") für jede

Geschäftseinheit auf Basis des den GloBE-Mustervorschriften entsprechenden Einzelabschlusses ermittelt.

Zu Art. 7

Diese Bestimmung regelt den Anwendungsbereich der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer.

Abs. 1: Der IIR-Ergänzungssteuer unterliegen Muttergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer grossen inländischen Gruppe für den ihnen zuzurechnenden Anteil an der IIR-Ergänzungssteuer für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der Gruppe, sofern deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. erzielt (vgl. Art. 2.1 bis 2.3 der GloBE-Mustervorschriften).

In Bezug auf inländische Geschäftseinheiten ergibt sich aufgrund der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (vgl. Art. 4 ff.) keine zusätzliche Besteuerung durch die IIR-Ergänzungssteuer, da bei der Ermittlung der IIR-Ergänzungssteuer die liechtensteinische Ergänzungssteuer angerechnet wird und die liechtensteinische Ergänzungssteuer nach den gleichen Bestimmungen berechnet wird wie die IIR-Ergänzungssteuer.

Die IIR-Ergänzungssteuer betrifft inländische Geschäftseinheiten, die Muttergesellschaften sind. Hierbei kann es sich um in Liechtenstein ansässige oberste Muttergesellschaften, zwischengeschaltete Muttergesellschaften sowie in Teilbesitz stehende Muttergesellschaften handeln.

Durch die Einführung der IIR-Ergänzungssteuer besteht im Ausland kein Anwendungsbereich für eine ausländische UTPR-Ergänzungssteuer. Würde Liechtenstein keine IIR-Ergänzungssteuer einführen, so könnten andere Länder, in denen die Gruppe ebenfalls tätig ist, die in Liechtenstein nicht erhobene IIR-Ergänzungs-

steuer aufgrund der UTPR-Ergänzungssteuer erheben und aufteilen, d.h. Liechtenstein würde auf das Steuersubstrat zugunsten des Auslands verzichten.

Abs. 2: Der UTPR-Ergänzungssteuer unterliegen inländische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe mit dem Liechtenstein zuzurechnenden Anteil an der UTPR-Ergänzungssteuer für ausländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten, sofern deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. erzielt (vgl. Art. 2.4 und 2.5 der GloBE-Mustervorschriften). Die UTPR-Ergänzungssteuer gilt ausschliesslich für multinationale Unternehmensgruppen.

Die UTPR-Ergänzungssteuer ist grundsätzlich als Regelung konzipiert, nach der ein steuerlicher Abzug in entsprechender Höhe verweigert wird, um die effektive Mindestbesteuerung sicherzustellen. Dies bringt jedoch zahlreiche Schwierigkeiten und Herausforderungen in der praktischen Anwendung mit sich, sodass gemäss den GloBE-Mustervorschriften alternativ auch eine entsprechende Anpassung ("equivalent adjustment"), u.a. in Form einer bei den ansässigen Geschäftseinheiten zusätzlich erhobenen Steuer, möglich ist (vgl. Ziff. 46 des GloBE-Kommentars zu Art. 2.4.1). Die zuzurechnende Ergänzungssteuer muss zu einem zahlbaren Steueraufwand ("additional cash tax expense") führen. Eine Reduktion eines Verlustes, wodurch erst in Folgejahren ein höherer Steueraufwand zahlbar wird, ist hierbei nicht zulässig (vgl. Ziff. 47 des GloBE-Kommentars zu Art. 2.4.1).

Die UTPR-Ergänzungssteuer stellt die effektive Mindestbesteuerung einer multinationalen Unternehmensgruppe als letztes Mittel sicher, d.h. diese kommt nach den GloBE-Mustervorschriften nur dann zur Anwendung, wenn die Mindestbesteuerung nicht durch eine anerkannte IIR-Ergänzungssteuer oder durch eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer gewährleistet wird.

Zu Art. 8

Für die Berechnung der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer gelten nach Abs. 1 die GloBE-Mustervorschriften einschliesslich der dort enthaltenen Wahlrechte.

Der Steuersatz für die IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer beträgt nach Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften 15 % (Abs. 2).

Nach Abs. 3 wird die IIR-Ergänzungssteuer auf inländische Geschäftseinheiten innerhalb der 5-jährigen Anfangsphase der internationalen Tätigkeit der Gruppe sowie bei einer grossen inländischen Gruppe innerhalb der ersten fünf Jahre nach Überschreiten der Umsatzschwelle – analog zur liechtensteinischen Ergänzungssteuer – auf Null gesetzt (vgl. dazu die Erläuterungen zu Art. 5 Abs. 4). Die Nichtanwendung der UTPR-Ergänzungssteuer während der ersten fünf Jahre der internationalen Tätigkeit ist nicht gesondert zu regeln, da diese in Art. 9.3 der GloBE-Mustervorschriften enthalten ist.

Zu Art. 9

Abs. 1: Die IIR-Ergänzungssteuer betrifft inländische Geschäftseinheiten, die Muttergesellschaften sind. Die Zurechnung und Erhebung der IIR-Ergänzungssteuer soll nach Massgabe der GloBE-Mustervorschriften erfolgen, d.h. bei der Muttergesellschaft.

Abs. 2: Da die UTPR-Ergänzungssteuer nach den GloBE-Mustervorschriften auf Jurisdiktionsebene berechnet wird ("jurisdictional blending"), ist für diese Ergänzungssteuer festzulegen, wer im Falle mehrerer inländischer Geschäftseinheiten welchen Anteil an der Ergänzungssteuer zu tragen hat. Im Falle mehrerer inländischer Geschäftseinheiten können diese eine oder mehrere Geschäftseinheiten aus ihrem Kreis bestimmen, welcher/n die UTPR-Ergänzungssteuer zugerechnet bzw. bei welcher/n die zugerechnete Ergänzungssteuer erhoben wird. Entrichten die inländischen Geschäftseinheiten, welche bestimmt wurden, die UTPR-

Ergänzungssteuer nicht, haften die anderen inländischen Geschäftseinheiten solidarisch für die Entrichtung der Ergänzungssteuer.

Abs. 3: Erfolgt keine Benennung im Sinne von Abs. 2, ist die UTPR-Ergänzungssteuer den einzelnen inländischen Geschäftseinheiten zuzurechnen. Die UTPR-Ergänzungssteuer soll im Falle mehrerer inländischer Geschäftseinheiten den Geschäftseinheiten nach Massgabe ihrer Ergebnisse auf Basis des den GloBE-Mustervorschriften entsprechenden Einzelabschlusses zugerechnet und bei diesen erhoben werden.

Zu Art. 10

Die Einnahmen aus den Ergänzungssteuern werden analog den Bestimmungen gemäss Art. 74 SteG zwischen Land und Gemeinden aufgeteilt.

Zu Art. 11

Der Vollzug dieses Gesetzes erfolgt durch die Steuerverwaltung. Ihr obliegt aufgrund dessen die Erhebung und der Bezug der Ergänzungssteuern. Zudem ist sie Strafbehörde betreffend Übertretungen nach diesem Gesetz (Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Steuerhinterziehung).

Zu Art. 12

Zur Erhebung der Ergänzungssteuern bedarf es diverser Verfahrensbestimmungen. Die Regelung der Verfahrensbestimmungen erfolgt in der Weise, dass auf die Verfahrensbestimmungen des Steuergesetzes verwiesen wird, welche sinngemässe Anwendung finden, soweit das GloBE-Gesetz keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 13 und 14)

In dieser Bestimmung werden die Bestimmungen des Steuergesetzes aufgelistet, welche sinngemäss anwendbar sind. Dies sind folgende Bestimmungen des Steuergesetzes:

Art. 83 Amtsgeheimnis

- Art. 84 Verwaltungshilfe
- Art. 85 Anzeigepflicht
- Art. 86 Verarbeitung und Übermittlung personenbezogener Daten
- Art. 88 Akteneinsicht
- Art. 89 Beweisaufnahme
- Art. 90 Vertragliche Vertretung
- Art. 91 Notwendige Vertretung
- Art. 93 Sachverhaltsfeststellung
- Art. 93a Verbindliche Auskünfte und Zusagen
- Art. 94 Steuererklärung
- Art. 95 Einreichung der Steuererklärung
- Art. 97 Weitere Mitwirkungspflichten
- Art. 98 Elektronischer Datenaustausch
- Art. 102 Durchführung der Veranlagung
- Art. 103 Veranlagungsverfügung
- Art. 111 Mithaftung
- Art. 113 Entstehung und Fälligkeit der Steuerforderung
- Art. 114 Zahlung der Steuerforderung und Verzugszins
- Art. 115 Veranlagungsverjährung
- Art. 116 Einsprache an die Steuerverwaltung
- Art. 117 Beschwerde an die Landessteuerkommission
- Art. 118 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof
- Art. 119 Grundsatz
- Art. 120 Nachsteuer – Voraussetzungen
- Art. 123 Revision
- Art. 124 Verständigungsvereinbarung und Schiedsspruch
- Art. 128 Bezugsverjährung – Grundsatz
- Art. 130 Rückforderung bezahlter Steuern

Art. 131 Zahlungserleichterungen

Art. 133 Steuersicherung

Art. 133a Löschung im Handelsregister

Zu Art. 13

Diese Bestimmung enthält abweichende Regelungen zu Art. 94 SteG.

Abs. 1 regelt, welche Steuererklärungen die Steuerpflichtigen einzureichen haben.

Steuerpflichtige, die der liechtensteinischen Ergänzungssteuer unterliegen, haben die Steuererklärung für die liechtensteinische Ergänzungssteuer einzureichen (Bst. a).

Steuerpflichtige, die der IIR- bzw. UTPR-Ergänzungssteuer unterliegen, haben die entsprechenden Steuererklärungen einzureichen (Bst. b).

Steuerpflichtige haben auch die GloBE-Ergänzungssteuererklärung ("GloBE Information Return") der Gruppe einzureichen (Bst. c). Diese soll via behördlichem Informationsaustausch mit den anderen betroffenen Ländern ausgetauscht werden. Es ist davon auszugehen, dass dies auf Basis des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAK) sowie einer entsprechenden multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden (MCAA) erfolgen wird. Das entsprechende XML-Schema wird derzeit von der zuständigen OECD-Arbeitsgruppe erarbeitet.

Die GloBE-Ergänzungssteuererklärung kann auch durch die oberste Muttergesellschaft als "Designated Local Entity" gemäss Art. 8.1 der GloBE-Mustervorschriften eingereicht werden, womit sich die Einreichung durch die übrigen Geschäftseinheiten erübrigt.

Abs. 2: Die Steuerpflichtigen werden mittels amtlicher Kundmachung auf ihre Steuerpflicht gemäss GloBE-Gesetz bzw. ihre Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung aufmerksam gemacht.

Abs. 3: Das IF on BEPS hat verschiedene Vorgaben zum Inhalt und der Form der Ergänzungssteuererklärung sowie zu den Einreichfristen und den einzureichenden Unterlagen beschlossen bzw. wird diese in nächster Zeit beschliessen. Diese detaillierten Vorgaben sollen auf Verordnungsebene geregelt werden.

Zu Art. 14

Diese Bestimmung enthält abweichende Regelungen zu Art. 120 und Art. 123 SteG.

Die liechtensteinische Ergänzungssteuer wird in Abhängigkeit der Steuern nach dem Steuergesetz festgesetzt. Die liechtensteinische Ergänzungssteuer entspricht der Differenz der Steuerveranlagung gemäss dem Steuergesetz zur Mindeststeuer von 15 % gemäss den GloBE-Mustervorschriften.

Die IIR- und UTPR-Ergänzungssteuern werden bei multinationalen Unternehmensgruppen in Abhängigkeit der Besteuerung der ausländischen Geschäftseinheiten festgesetzt. Unterliegen die ausländischen Geschäftseinheiten einer Besteuerung unter 15 %, wird der Differenzbetrag zur Mindeststeuer von 15 % gemäss den GloBE-Mustervorschriften bei inländischen Geschäftseinheiten erhoben.

Es kann der Fall eintreten, dass die Veranlagung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer sowie der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuern vor den inländischen Steuerveranlagungen nach dem Steuergesetz bzw. den ausländischen Steuerveranlagungen, nach welchen sich die Höhe (Differenzbetrag) der liechtensteinischen Ergänzungssteuer sowie der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer bemisst, in Rechtskraft erwächst. Es wird sodann festgehalten, dass Änderungen von inländischen und ausländischen Steuerveranlagungen einen Grund für die Änderung von

rechtskräftigen Ergänzungssteuerveranlagungen bilden können. Die Änderung der inländischen und ausländischen Steuerveranlagung kann zu einer Änderung der veranlagten Ergänzungssteuern zu Ungunsten (Nachsteuer) oder zugunsten der Steuerpflichtigen (Revision) führen.

Ein Nachbesteuerungs- bzw. Revisionsgrund liegt jedoch nur dann vor, sofern die Änderung der rechtskräftigen Veranlagung dazu dient, die ordnungsgemässe Erhebung der Mindestbesteuerung nach den GloBE-Mustervorschriften herzustellen bzw. in Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften eine ungewollte Doppelbesteuerung bzw. doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Gemäss geltendem Steuergesetz beträgt die ordentliche Verwirkungsfrist für die Erhebung von Nachsteuern 5 Jahre ab Ende des entsprechenden Steuerjahres bzw. die ausserordentliche Verwirkungsfrist 10 Jahre. Bei der Revision beträgt die Verjährung 90 Tage ab Entdeckung des Revisionsgrundes bzw. 10 Jahre nach der Veranlagung. Diese Fristen können unter Umständen zu kurz sein, wenn sich Rechtsmittelverfahren betreffend Steuerveranlagungen in die Länge ziehen. Korrekturen sollen deshalb unabhängig von Verwirkungs- bzw. Verjährungsfristen möglich sein.

Zu Art. 15

Abs. 1 dieser Bestimmung regelt den Tatbestand und den Bussenrahmen für die Verletzung von Verfahrenspflichtigen analog zu Art. 135 SteG.

Der GloBE-Ergänzungssteuererklärung kommt bei der Sicherstellung der effektiven Mindestbesteuerung eine zentrale Funktion zu, weshalb das vorsätzliche oder fahrlässige Nichteinreichen mit höheren Bussen bestraft werden soll und somit ein höherer Bussenrahmen festgelegt wird.

Zu Art. 16

Diese Bestimmung regelt die Steuerhinterziehung, den Versuch der Steuerhinterziehung sowie die Beteiligung bei der Steuerhinterziehung analog Art. 137 bis Art. 139 SteG.

Zu Art. 17

Abs. 1 dieser Bestimmung regelt den Steuerbetrug analog zu Art. 140 SteG. In Abs. 2 wird klarstellend festgehalten, dass sich die Strafbarkeit des Versuches und der Beteiligung nach den Bestimmungen des Strafgesetzbuches richtet.

Zu Art. 18

Diese Bestimmung regelt die Selbstanzeige analog zu Art. 142 SteG.

Zu Art. 19

Diese Bestimmung regelt die Verantwortlichkeiten bei Geschäftseinheiten analog zu Art. 143 SteG.

Zu Art. 20

Diese Bestimmung regelt die Haftung in Vertretungsfällen analog zu Art. 144 SteG.

Zu Art. 21

Diese Bestimmung regelt die Verjährung der Strafverfolgung und Strafvollstreckung analog zu Art. 145 SteG.

Zu Art. 22

Diese Bestimmung entspricht Art. 146 SteG.

Zu Art. 23

Die Einnahmen der Bussen und Geldstrafen fallen dem Land zu.

Zu Art. 24

In Analogie zu Art. 148 SteG ist für die Verfolgung von Verfahrensverletzungen und Steuerhinterziehungen die Steuerverwaltung und für die Verfolgung von Steuerbetrug das Landgericht zuständig.

Zu Art. 25

Diese Bestimmung regelt den Erlass von Verwaltungsstrafboten analog zu Art. 149 SteG.

Zu Art. 26

Diese Bestimmung regelt das Verfahren bei Steuerhinterziehung analog zu Art. 150 SteG.

Zu Art. 27

Diese Bestimmung regelt das Rechtsmittelverfahren analog zu Art. 151 SteG.

Zu Art. 28

Diese Bestimmung hält – analog zu Art. 152 SteG – fest, dass für Verfahren wegen Steuerbetruges, wofür das Landgericht zuständig ist, die strafgerichtlichen Bestimmungen Anwendung finden.

Zu Art. 29

Die Berechnungen zur Ermittlung der Ergänzungssteuern ist sehr komplex, weshalb das IF on BEPS im Dezember 2022 beschlossen hat, während einer Einführungsphase von 3 Jahre für multinationale Unternehmensgruppen eine vereinfachte Berechnung anhand der Country-by-Country-Daten zuzulassen (vgl. "Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)" des OECD/G20-Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting vom

15. Dezember 2022⁸). Diese Vereinfachung wird mit Art. 29 umgesetzt, wobei die detaillierten Vorgaben mittels Verordnung übernommen werden sollen.

Zu Art. 30

Aufgrund der sehr hohen Komplexität der GloBE-Mustervorschriften einigte sich das IF on BEPS im Dezember 2022, dass umsetzende Jurisdiktionen die Möglichkeit haben sollen, bei gewissen Arten von Übertretungen (Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Steuerhinterziehung), die innerhalb von 3 Jahren ab Einführung der GloBE-Mustervorschriften begangen werden, keine Busse zu verhängen, sofern angemessene Massnahmen ergriffen wurden, um die Regelungen des GloBE-Gesetzes ordnungsgemäss anzuwenden. Diese Erleichterung soll auch für Geschäftseinheiten in Liechtenstein gelten.

Zu Art. 31

Art. 31 ermächtigt die Regierung, die zur Durchführung des GloBE-Gesetzes erforderlichen Verordnungen zu erlassen.

Zu Art. 32

Das GloBE-Gesetz tritt unter Vorbehalt des ungenutzten Ablaufs der Referendumsfrist am 1. Januar 2024 in Kraft und findet erstmals Anwendung auf Veranlagungen von Steuerjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Dies gilt sowohl für die liechtensteinische Ergänzungssteuer wie auch für die IIR-Ergänzungssteuer. Die UTPR-Ergänzungssteuer ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen.

⁸ Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.

Die Umsetzung auf den 1. Januar 2024 folgt den Ankündigungen vieler Länder. Auch die zeitverzögerte Anwendung der UTPR-Ergänzungssteuer scheint sich international durchzusetzen wie die EU-Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 zeigt.

4.2 Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG)

Zu Art. 1 Abs. 2

In Abs. 2 von Art. 1 SteG wird festgehalten, dass für alle Geschäftseinheiten, die Teil einer nach dem GloBE-Gesetz definierten Gruppe sind, zusätzlich zum Steuergesetz die Bestimmungen des GloBE-Gesetzes Anwendung finden. Mit dieser Bestimmung in Art. 1 SteG wird sichergestellt, dass alle nach den GloBE-Mustervorschriften definierten Geschäftseinheiten, tatsächlich der GloBE-Besteuerung unterliegen, ungeachtet deren Besteuerung nach dem Steuergesetz.

Da Säule 2 eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % vorsieht und der nominelle Ertragssteuersatz in Liechtenstein 12.5 % beträgt, wird die effektive Steuerlast von inländischen Geschäftseinheiten nach dem SteG regelmässig unter 15 % liegen. Für inländische Geschäftseinheiten grosser multinationaler Unternehmensgruppen und grosser inländischer Gruppen wird daher in der Regel (zusätzlich zu den Steuern gemäss SteG) eine liechtensteinische Ergänzungssteuer anfallen.

Da unter den GloBE-Mustervorschriften die Bemessungsgrundlage jedoch eigenständig definiert ist, kann es auch zu Konstellationen kommen, bei denen die effektive Steuerlast gemäss dem Steuergesetz höher ausfällt als die Mindeststeuer gemäss Säule 2. In diesen Fällen haben betroffene Geschäftseinheiten weiterhin die Steuern gemäss dem Steuergesetz zu entrichten, sodass es durch die Einführung der GloBE-Regeln diesbezüglich zu keiner günstigeren Besteuerung im

Vergleich zum Status quo (auch nicht im Vergleich zu Klein- und Mittelbetrieben) kommt.

5. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES

5.1 Verfassungsmässigkeit

Bei der Übernahme der GloBE-Mustervorschriften ins liechtensteinische Recht, so wie dies von der Regierung vorgeschlagen wird, stellen sich aus verfassungsrechtlicher Sicht verschiedene Fragen: Einerseits, ob es mit dem Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung vereinbar ist, dass nur einige wenige Steuerpflichtige unter die globale Mindestbesteuerung fallen. Andererseits, ob es zulässig ist, die steuerlichen Bestimmungen zur globalen Mindeststeuer mittels Verweises auf die GloBE-Mustervorschriften, welche in englischer Sprache abgefasst sind, zu regeln.

Vorerst kann generell festgehalten werden, dass gemäss Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes dem Gesetzgeber ein erhebliches Mass an politischer Gestaltungsfreiheit zukommt und der Gesetzgeber sich bei seiner weitgehenden Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht namentlich von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuertechnischen Erwägungen leiten lassen kann.⁹

5.1.1 Gleichbehandlung

Der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit, welcher aus Art. 31 LV abgeleitet wird, verlangt, dass gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln sind. Werden zwei gleiche Sachverhalte ungleich behandelt, stellt dies einen Verstoss gegen diesen Grundsatz dar, ausser wenn eine Ungleichbehandlung durch sachliche Gründe

⁹ Urteil des Staatsgerichtshofes vom 7. Februar 2011, StGH 2010/82, E. 5.; Urteil StGH 2013/017, E. 2.4.1.

gerechtfertigt ist. Dem Gesetzgeber kommt bei der Bewertung, was als gleich oder ungleich zu gelten und demgemäss mit unterschiedlichen Rechtsfolgen zu verknüpfen ist, ein hohes Mass an Gestaltungsfreiheit zu.¹⁰

Nach Ansicht der Regierung gibt es sachliche Gründe, Rechtsträger mit einem höheren Umsatz höher zu besteuern.

a) *Umsatz von mindestens von EUR 750 Mio.*

Unter den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes sollen inländische Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen fallen, deren konsolidierter Umsatz sich auf mindestens EUR 750 Mio. beläuft.

Es stellt sich somit die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer allfälligen Höherbesteuerung umsatzstarker im Vergleich zu umsatzschwächeren Unternehmensgruppen bzw. Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen. Hierzu kann festgehalten werden:

Der Umsatz ist ein Indikator für eine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit. Die Verfassung sowie das nationale Steuerrecht kennen verschiedene Regelungen, welche die Finanzkraft als Kriterium für eine unterschiedliche bzw. höhere Besteuerung ansehen.¹¹

Für ein Abstellen auf die Umsatzschwelle von EUR 750 Mio. bei der Anwendung der globalen Mindestbesteuerung besteht eine mehrfache Rechtfertigung: Erstens sieht die internationale Staatengemeinschaft erst ab dieser Umsatzschwelle

¹⁰ Urteil des Staatsgerichtshofes vom 2. Juli 2013, StGH 2013/017, E. 2.4.1.

¹¹ So erachtet Art. 24 LV die Freilassung des Existenzminimums und die stärkere Heranziehung höherer Vermögen und Einkommen als Elemente einer gerechten Besteuerung. Das Steuergesetz enthält folgende entsprechende Regelungen: Steuerfreistellung des Existenzminimums; Stufentarif (Progression) bei der Besteuerung der natürlichen Personen; die Nicht-Erhebung der Mindeststeuer bei juristischen Personen, sofern die durchschnittliche Bilanzsumme der letzten drei Jahre unter CHF 500'000 liegt.

jene Risiken, die in der Steuerplanung grosser, internationaler Konzerne liegen können. Zweitens vermeidet diese Umsatzschwelle negative Auswirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen (vor allem den mit der Anwendung eines Mindestbesteuerungsregimes einhergehenden Verwaltungs- und Compliance-Aufwand), ohne – gemäss Einschätzung der OECD und den derzeit über 140 Mitgliedsstaaten des IF on BEPS – die gewollte Wirksamkeit der Mindestbesteuerungsregeln zu beeinträchtigen.

Würde eine Umsatzschwelle nicht als Rechtfertigung für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung anerkannt, gäbe es zwei Varianten: Entweder setzt Liechtenstein die GloBE-Mustervorschriften gar nicht um oder Liechtenstein setzt die GloBE-Mustervorschriften für alle Steuerpflichtigen unabhängig von der Umsatzhöhe um. Nach Ansicht der Regierung stellen beide Varianten keine tauglichen Handlungsalternativen dar. Zur ersten Variante kann festgehalten werden, dass es für Liechtenstein und dessen Wirtschaftsstandort aus Reputationsgründen wichtig ist, dass die relevanten internationalen Standards umgesetzt werden.¹² Diese Festlegung ist auch im Einklang mit der Finanzplatzstrategie der Regierung. Auch würden bei dieser Variante die ausländischen Staaten auf das Steuersubstrat zugreifen, welches nach internationaler Regelung Liechtenstein "zugestanden" wird. Bei der zweiten Variante wären kleine und mittlere Unternehmen einem enormen Verwaltungs- und Compliance-Aufwand ausgesetzt. Eine solche Vorgehensweise wäre nicht verhältnismässig.

Nachdem diese beiden Varianten keine Handlungsalternativen darstellen, bedarf es einer Abgrenzung, welche Unternehmensgruppen bzw. Geschäftseinheiten der Mindestbesteuerung zu unterwerfen sind.

¹² In der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes wird auch immer wieder betont, dass es für Liechtenstein als Kleinstaat essentiell ist, internationalen Standards zu entsprechen: z.B. Urteil des Staatsgerichtshofes vom 15. Mai 2019, StGH 2019/027, E.2.4.

Nachdem aus verschiedenen sachlich gerechtfertigten Gründen der internationale Konsens die Anwendung eines bestimmten Regelwerkes ab einer Umsatzschwelle von EUR 750 Mio. vorsieht, spricht dies auch dafür, dass aus verfassungsrechtlicher Sicht diese Umsatzschwelle als sachliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche Besteuerung herangezogen werden kann.

Wird die Verfassungsmässigkeit einer derartigen Umsatzschwelle bejaht, stellt sich die verfassungsrechtliche Frage, ob bei Unternehmensgruppen mit einem Umsatz über dieser Schwelle auch für jede einzelne Gruppeneinheit von einer insofern erhöhten Leistungsfähigkeit auszugehen ist, die eine Höherbesteuerung rechtfertigt. Hierzu kann festgehalten werden, dass die – sachlich gerechtfertigte – Andersbehandlung einer entsprechend umsatzstarken Unternehmensgruppe schliesslich bedingt, dass die Belastung bei den einzelnen Gruppeneinheiten ansetzt.

Auch ist zu berücksichtigen, dass die unter die GloBE-Mustervorschriften fallenden Gruppen die gleiche Steuerlast tragen, unabhängig davon, ob Liechtenstein die GloBE-Mustervorschriften auf die inländischen Geschäftseinheiten der Gruppe anwendet. Erfolgt die Mindestbesteuerung der in Liechtenstein erzielten Ergebnisse nicht durch Liechtenstein, wird diese durch ausländische Steuerbehörden bei den ausländischen Geschäftseinheiten eingehoben. Somit sprechen auch finanzpolitische und volkswirtschaftliche Gründe für die Anwendung der Mindestbesteuerung auf die Umsatzgrenze gemäss den GloBE-Mustervorschriften.

b) Umsatz von weniger als EUR 750 Mio. aufgrund einer Gesetzgebung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft

Dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft ist es seitens der OECD freigestellt, für ihre Unternehmensgruppen die Mindestbesteuerung bei der "Income Inclusion Rule" bereits ab einer tieferen Umsatzschwelle als EUR 750 Mio.

für anwendbar zu erklären.¹³ Daher ist es denkbar, dass bestimmte Staaten dieses Wahlrecht ausnutzen und die Mindestbesteuerung mit einer tieferen Umsatzschwelle einführen werden. Dies hat zur Folge, dass die IIR in diesem Fall ab der tieferen Umsatzgrenze für die ganze Unternehmensgruppe, also auch für liechtensteinische Geschäftseinheiten dieser Gruppen, zur Anwendung gelangt.

Die Regierung schlägt vor, dass auch in solchen Fällen die liechtensteinische Ergänzungssteuer bei der liechtensteinischen Geschäftseinheit erhoben wird. Dies führt zwar zu einer Ungleichbehandlung gegenüber liechtensteinischen Geschäftseinheiten, welche einer Unternehmensgruppe angehören, für die keine tiefere Umsatzschwelle anwendbar ist, und deshalb nicht der globalen Mindeststeuer unterliegen. Für diese unterschiedliche Behandlung liegen jedoch sachliche Rechtfertigungsgründe vor.

Wird nicht bei der gruppenzugehörigen liechtensteinischen Geschäftseinheit die liechtensteinische Ergänzungssteuer erhoben, wird auf Ebene der ausländischen Muttergesellschaft der Differenzbetrag zwischen Besteuerung nach liechtensteinischem Steuergesetz und globaler Mindeststeuer erhoben. Die Steuerbelastung der Unternehmensgruppe ist somit die gleiche, unabhängig, ob Liechtenstein die Ergänzungssteuer bei der liechtensteinischen Geschäftseinheit erhebt oder nicht. Somit sprechen finanzpolitische und volkswirtschaftliche Gründe für die Erhebung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer auf Ebene der liechtensteinischen Geschäftseinheit. Auch hat die liechtensteinische Geschäftseinheit den administrativen Vorteil, dass die Besteuerung in Liechtenstein erfolgt und ihre Ergebnisse nicht über die IIR-Ergänzungssteuer der Muttergesellschaft im Ausland besteuert werden.

¹³ Siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, Seite 4.

5.1.2 Umsetzung mittels Verweises auf ausländische Bestimmungen in englischer Sprache

Die GloBE-Mustervorschriften sind sehr detailliert verfasst. Sie regeln, wer steuerpflichtig ist, den Steuersatz sowie sehr umfassend die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Voraussetzung, dass die liechtensteinische Mindeststeuer als mit diesen Bestimmungen gleichwertig und kompatibel angesehen wird, ist, dass die liechtensteinischen Bestimmungen materiell vollumfänglich den GloBE-Mustervorschriften entsprechen. Entsprechend wenig bzw. kein Entscheidungsspielraum verbleibt bei den liechtensteinischen Bestimmungen zur globalen Mindestbesteuerung. Neben den GloBE-Mustervorschriften sind ausserdem der GloBE-Kommentar und weitere vom IF on BEPS beschlossene Regelungen zu beachten (vgl. Erläuterungen zu Art. 2), welche jeweils auf die entsprechenden Bestimmungen in den GloBE-Mustervorschriften Bezug nehmen.

Es wird vorgeschlagen, die GloBE-Mustervorschriften mittels statischen Verweises als anwendbar zu erklären (vgl. Art. 2 Abs. 1); somit gelten die GloBE-Mustervorschriften als nationale Rechtsvorschriften. Eine solche Vorgehensweise ist nach Ansicht der Regierung mit den verfassungsrechtlichen Bestimmungen sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes vereinbar und hat insbesondere auch relevante Vorteile für die Rechtsanwender in einem ohnehin schon äusserst komplexen Umfeld.

Gemäss Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes ist eine Kundmachung mittels vereinfachter Kundmachung ("mittels Verweis" auf die Fundstelle) insbesondere dann zulässig, wenn sich die verwiesenen Rechtsvorschriften nicht an die Allgemeinheit, sondern nur an einen beschränkten Kreis von Fachleuten wenden. Denn in diesen Fällen werde den zentralen Funktionen der Gesetzespublikation, wie

insbesondere dem Gebot der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit, grundsätzlich auch mit einer lediglich vereinfachten Kundmachung Genüge getan.¹⁴

In Liechtenstein fällt nur eine geringe Anzahl von Steuerpflichtigen unter den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes. Diese Steuerpflichtigen bzw. deren Berater und Vertreter verfügen über umfassende Kenntnisse betreffend internationale Rechnungslegungsstandards sowie internationale Steuervorschriften, denn nur so können sie den international geltenden Vorgaben nachkommen.

Die GloBE-Mustervorschriften sind in Englisch abgefasst; zudem gibt es seitens der OECD eine deutsche Übersetzung der GloBE-Mustervorschriften, wobei jedoch die englische Fassung massgebend ist. Gemäss Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes kann von international tätigen Unternehmen erwartet werden, dass sie der englischen Sprache mächtig sind.¹⁵ Auch spielt im Zuge der Internationalisierung des Rechtsverkehrs die englische Sprache zunehmend eine Rolle.¹⁶

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, handelt es sich bei den betroffenen Steuerpflichtigen bzw. deren Beratern und Vertretern um Personen, die international tätig sind und die internationalen Rechtsvorschriften im Bereich Rechnungslegung und Steuern kennen (müssen). Für diese Personen ist es zudem nicht nur von Vorteil, sondern in den Abläufen geradezu essenziell, wenn sie sich auf die englischsprachigen Original-GloBE-Mustervorschriften abstützen können, da die Erläuterungen (GloBE-Kommentar) ebenfalls in Englisch sind und somit die Begriffe und Verweise korrespondieren.

¹⁴ Urteil des Staatsgerichtshofes vom 7. Dezember 2015, StGH 2015/81, E. 6.2.

¹⁵ Vgl. Urteil des Staatsgerichtshofes vom 14. September 2015, StGH 2015/15, E. 4.2 zu international tätigen Finanzdienstleistern.

¹⁶ Urteil des Staatsgerichtshofes vom 14. September 2015, StGH 2015/15, E.4.2.

5.2 EWR-rechtliche Vorgaben

Ebenso wie die EU sieht Liechtenstein eine Anwendung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer und der IIR-Ergänzungssteuer auch auf grosse inländische Gruppen vor, wenn diese den Schwellenwert erreichen. Bei einer inländischen Gruppe sind sämtliche Rechtsträger in Liechtenstein gelegen. Aufgrund des Diskriminierungsverbotes nach dem EWR-Vertrag ist es europarechtlich geboten, die Mindestbesteuerung auch auf jene Unternehmensgruppen zu erweitern, die ausschliesslich inländische Aktivitäten ausüben. Nach Ansicht des EU-Gesetzgebers ist die Anwendung der Ergänzungssteuern auf grosse inländische Gruppen nicht überschüssend, sondern im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit EU/EWR-Recht unbedingt erforderlich (vgl. Erwägungsgrund Nr. 6 der RL 2022/2523 vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und grosse inländische Gruppen in der Union).

Im Rahmen der Mindestbesteuerung gilt es daher, eine Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten zu vermeiden: Alle in Liechtenstein gelegenen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als EUR 750 Mio. unterliegen der liechtensteinischen Ergänzungssteuer, ungeachtet der Ansässigkeit der Muttergesellschaft. Eine liechtensteinische Muttergesellschaft hat die IIR-Ergänzungssteuer auf alle ihre Geschäftseinheiten anzuwenden, ungeachtet deren Ansässigkeit. Dadurch wird nicht nur die Vereinbarkeit mit den EWR-Grundfreiheiten sichergestellt, sondern auch eine Wettbewerbsgleichheit geschaffen.

6. AUSWIRKUNGEN AUF DIE NACHHALTIGE ENTWICKLUNG

Die zunehmende Digitalisierung und Globalisierung wirken sich tiefgreifend auf die Wirtschaft aus. Die bisher geltenden Grundsätze für die Besteuerung internationaler Unternehmen sind durch Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und

Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) aus Sicht der OECD und der G20-Staaten in Frage gestellt. Aus diesem Grund soll eine faire Besteuerung sichergestellt werden, indem Gewinne dort besteuert werden, wo wirtschaftliche Tätigkeiten und Wertschöpfung tatsächlich stattfinden.

Die Herstellung einer fairen Besteuerung für grosse Unternehmensgruppen kann global zusätzliches Steuersubstrat schaffen, das u.a. für die Beseitigung von Armut, die Gleichstellung von Frauen, die Verbesserung der Gesundheitsversorgung sowie die Bekämpfung des Klimawandels eingesetzt werden kann.

7. REGIERUNGSVORLAGE

**7.1 Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen
(GloBE-Gesetz)**

Gesetz

vom

**über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen
(GloBE-Gesetz)**

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

I. Allgemeine Bestimmungen

Art. 1

Gegenstand

Dieses Gesetz regelt die Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen und grosser inländischer Gruppen durch Erhebung von Ergänzungssteuern bei inländischen Geschäftseinheiten in Form:

- a) einer liechtensteinischen Ergänzungssteuer;
- b) einer IIR-Ergänzungssteuer; und
- c) einer UTPR-Ergänzungssteuer.

Art. 2

Anwendbares Recht

1) Unter Vorbehalt der Bestimmungen dieses Gesetzes sind die "Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" des OECD/G20-Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting vom 14. Dezember 2021¹⁷ (GloBE-Mustervorschriften) anwendbar.

2) Bei der Anwendung der GloBE-Mustervorschriften gilt Liechtenstein als "Implementing Jurisdiction".

Art. 3

Begriffsbestimmungen

1) Im Sinne dieses Gesetzes gelten als:

- a) "Gruppe": eine "Group" nach Art. 1.2.2 und 1.2.3 der GloBE-Mustervorschriften;
- b) "multinationale Unternehmensgruppe": eine "MNE Group" nach Art. 1.2 der GloBE-Mustervorschriften;
- c) "grosse inländische Gruppe": eine Gruppe nach Bst. a, deren Geschäftseinheiten allesamt in Liechtenstein gelegen sind;
- d) "Rechtsträger": ein "Entity" nach Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften;
- e) "Geschäftseinheit": ein "Constituent Entity" nach Art. 1.3.1 der GloBE-Mustervorschriften;

¹⁷ Veröffentlicht unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>.

- f) "inländische Geschäftseinheit": eine Geschäftseinheit, die nach den GloBE-Mustervorschriften als in Liechtenstein gelegen gilt;
- g) "Konzernabschluss": "Consolidated Financial Statements" nach Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften;
- h) "Steuerpflichtige": Geschäftseinheiten, bei denen die Zurechnung und Erhebung einer Ergänzungssteuer nach diesem Gesetz erfolgt.

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.

II. Liechtensteinische Ergänzungssteuer

Art. 4

Anwendungsbereich

1) Der liechtensteinischen Ergänzungssteuer in Form einer "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax" ("QDMTT") im Sinne von Art. 10.1.1 der GloBE-Mustervorschriften unterliegen inländische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie einer grossen inländischen Gruppe, deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erzielt.

2) Der liechtensteinischen Ergänzungssteuer unterliegen zudem Joint Ventures und Geschäftseinheiten von Joint Ventures ("JV Subsidiaries") nach Art. 6.4 der GloBE-Mustervorschriften.

3) Gilt im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ein tieferer Schwellenwert als der jährliche Umsatz nach Abs. 1, so unterliegen deren inländische Geschäftseinheiten ebenfalls der liechtensteinischen Ergänzungssteuer.

Art. 5

Berechnung

1) Die liechtensteinische Ergänzungssteuer wird sinngemäss nach den GloBE-Mustervorschriften berechnet.

2) Bei der Berechnung nach Abs. 1 gilt insbesondere:

- a) die liechtensteinische Ergänzungssteuer ist bei der Berechnung nach Art. 5.2.3 der GloBE-Mustervorschriften nicht in Abzug zu bringen;
- b) die liechtensteinische Ergänzungssteuer wird bei der betroffenen Geschäftseinheit ungeachtet der Beteiligungsquote der obersten Muttergesellschaft vollumfänglich erhoben;
- c) der von der obersten Muttergesellschaft für den Konzernabschluss angewendete Rechnungslegungsstandard ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen;
- d) Joint Ventures respektive Geschäftseinheiten von Joint Ventures sind so zu behandeln, als läge eine separate multinationale Unternehmensgruppe respektive grosse inländische Gruppe vor.

3) Der Mindeststeuersatz ("Minimum Rate") für die Berechnung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer beträgt 15 %.

4) Ungeachtet Abs. 1 bis 3 wird die geschuldete liechtensteinische Ergänzungssteuer auf Null gesetzt:

- a) in den ersten fünf Jahren der Anfangsphase der internationalen Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne von Art. 9.3.2 der GloBE-Mustervorschriften;
- b) in den ersten fünf Jahren ab dem ersten Tag des Geschäftsjahres, in dem die grosse inländische Gruppe erstmals in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fällt.

Art. 6

Zurechnung und Erhebung

1) Sofern die inländischen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer grossen inländischen Gruppe eine oder mehrere inländische Geschäftseinheiten für die Zurechnung und Erhebung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer bestimmt haben, wird die liechtensteinische Ergänzungssteuer dieser respektive diesen zugerechnet und bei dieser respektive diesen erhoben. Sämtliche inländischen Geschäftseinheiten haften für die liechtensteinische Ergänzungssteuer solidarisch.

2) Wurde keine inländische Geschäftseinheit im Sinne von Abs. 1 bestimmt, so wird die liechtensteinische Ergänzungssteuer den einzelnen inländischen Geschäftseinheiten nach Massgabe des Betrags der liechtensteinischen Ergänzungssteuer zugerechnet, der sich bei einer Berechnung anhand der Einzelabschlüsse dieser Geschäftseinheiten ergibt, und bei diesen erhoben. Dazu werden die massgebenden Steuern, der massgebende Gewinn sowie der Gewinnüberschuss für jede Geschäftseinheit auf Basis des den GloBE-Mustervorschriften entsprechenden Einzelabschlusses ermittelt.

III. IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer

Art. 7

Anwendungsbereich

1) Der IIR-Ergänzungssteuer in Form einer "Income Inclusion Rule" im Sinne von Art. 2.1 bis 2.3 der GloBE-Mustervorschriften unterliegen inländische Muttergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe und einer grossen inländischen Gruppe mit dem ihnen zuzurechnenden Anteil an der IIR-Ergänzungssteuer für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der Gruppe, sofern deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erzielt.

2) Der UTPR-Ergänzungssteuer in Form einer "Undertaxed Payments Rule" im Sinne von Art. 2.4 und 2.5 der GloBE-Mustervorschriften unterliegen inländische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe mit dem Liechtenstein zuzurechnenden Anteil an der UTPR-Ergänzungssteuer für ausländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten, sofern deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro erzielt.

Art. 8

Berechnung

1) Die IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer werden nach den GloBE-Mustervorschriften berechnet.

2) Der Mindeststeuersatz ("Minimum Rate") für die Berechnung der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuer beträgt 15 %.

3) Ungeachtet Abs. 1 und 2 wird bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 4 Bst. a und b die geschuldete IIR-Ergänzungssteuer in Bezug auf inländische Geschäftseinheiten auf Null gesetzt.

Art. 9

Zurechnung und Erhebung

1) Die IIR-Ergänzungssteuer wird den inländischen Muttergesellschaften nach Massgabe der GloBE-Mustervorschriften zugerechnet und bei diesen erhoben.

2) Sofern die inländischen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe eine oder mehrere inländische Geschäftseinheiten für die Zurechnung und Erhebung der UTPR-Ergänzungssteuer bestimmt haben, wird die UTPR-Ergänzungssteuer dieser respektive diesen inländischen Geschäftseinheiten zugerechnet und bei dieser respektive diesen erhoben. Sämtliche inländischen Geschäftseinheiten haften für die UTPR-Ergänzungssteuer solidarisch.

3) Wurde keine inländische Geschäftseinheit im Sinne von Abs. 2 bestimmt, wird die UTPR-Ergänzungssteuer den inländischen Geschäftseinheiten nach Massgabe ihrer Ergebnisse auf Basis des den GloBE-Mustervorschriften entsprechenden Einzelabschlusses zugerechnet und bei diesen erhoben.

IV. Steuerzuteilung

Art. 10

Zuteilung der Ergänzungssteuern

Die Einnahmen aus den Ergänzungssteuern werden analog Art. 74 SteG zwischen Land und Gemeinden aufgeteilt.

V. Durchführung

A. Vollzug

Art. 11

Steuerverwaltung

Der Vollzug dieses Gesetzes obliegt der Steuerverwaltung.

B. Verfahrensbestimmungen

Art. 12

Anwendung von Bestimmungen des Steuergesetzes

Art. 83 bis 86, Art. 88 bis 91, Art. 93 bis 95, Art. 97, Art. 98, Art. 102, Art. 103, Art. 111, Art. 113 bis 120, Art. 123, Art. 124, Art. 128, Art. 130, Art. 131, Art. 133 und Art. 133a SteG finden sinngemäss Anwendung, soweit die nachfolgenden Bestimmungen keine abweichende Regelung vorsehen.

Art. 13

Steuererklärungen

1) Die Steuerpflichtigen haben einzureichen:

- a) eine Steuererklärung für die Erhebung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer;
- b) eine Steuererklärung für die Erhebung der IIR- und der UTPR-Ergänzungssteuer;
- c) eine GloBE-Ergänzungssteuererklärung ("GloBE Information Return") nach Art. 8.1 der GloBE-Mustervorschriften.

2) Die Steuerpflichtigen werden durch öffentliche Kundmachung zur Einreichung der Steuererklärungen gemäss Abs. 1 aufgefordert.

3) Die Regierung regelt das Nähere zu den Steuererklärungen mittels Verordnung, insbesondere Form, Einreichfrist, Sprache und beizulegende Unterlagen.

Art. 14

Änderung rechtskräftiger Veranlagungen

Eine Änderung einer in- oder ausländischen Steuerveranlagung, welche nach Rechtskraft der Veranlagung der Ergänzungssteuern nach diesem Gesetz erfolgt, ist unabhängig von Verjährungs- und Verwirkungsfristen als Nachbesteuerungsgrund im Sinne von Art. 120 SteG beziehungsweise Revisionsgrund im Sinne von Art. 123 SteG zuzulassen, sofern diese:

- a) die ordnungsgemässe Erhebung der Mindestbesteuerung nach den GloBE-Mustervorschriften herstellt;

- b) in Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften eine ungewollte Doppelbesteuerung vermeidet und eine doppelte Nichtbesteuerung verhindert.

VI. Strafbestimmungen

A. Übertretung

Art. 15

Verletzung von Verfahrenspflichten

1) Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder den dazu erlassenen Verordnungen oder nach einer von der Steuerverwaltung aufgrund dieses Gesetzes auferlegten Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht richtig nachkommt, wird wegen Übertretung mit Busse bis zu 1 000 Franken bestraft, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu 10 000 Franken.

2) Wer der Pflicht zur Einreichung der GloBE-Ergänzungssteuererklärung gemäss Art. 13 Abs. 1 Bst. c vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, wird mit Busse bis zu 250 000 Franken bestraft.

Art. 16

Steuerhinterziehung, Versuch, Beteiligte

1) Wegen Übertretung wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig durch unrichtige oder unvollständige Angaben in den Steuererklärungen gemäss Art. 13 oder durch unrichtige oder unvollständige

Auskünfte die Einforderung einer von ihm zu entrichtenden Steuer verhindert oder auf sonstige Art schuldhaft Steuern vorenthält.

2) Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

3) Der Versuch einer Steuerhinterziehung ist strafbar. Die Busse beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter und vorsätzlicher Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.

4) Wer vorsätzlich einen anderen zu einer Steuerhinterziehung bestimmt oder wer vorsätzlich sonst zu ihrer Ausführung beiträgt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu 10 000 Franken, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu 50 000 Franken.

B. Vergehen

Art. 17

Steuerbetrug

1) Wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wird wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

2) Versuch und Beteiligung richtet sich nach den Bestimmungen des StGB.

C. Gemeinsame Bestimmungen

Art. 18

Selbstanzeige

1) Zeigt ein Steuerpflichtiger erstmals eine von ihm begangene Steuerhinterziehung oder einen von ihm begangenen Steuerbetrug aus eigenem Antrieb an, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, ist er straffrei und hat lediglich die Nachsteuer zu entrichten.

2) Bei jeder weiteren Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt. Zudem ist die Nachsteuer zu entrichten.

3) Zeigt ein Beteiligter (Art. 16 Abs. 4) eine strafbare Handlung nach Abs. 1 aus eigenem Antrieb an, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, ist er straffrei.

Art. 19

Verantwortlichkeit bei Geschäftseinheiten

1) Werden mit Wirkung für eine Geschäftseinheit strafbare Handlungen nach Art. oder Art. 16 Abs. 1 und begangen oder liegt ein Versuch zu einer strafbaren Handlung nach Art. 16 Abs. 1 und 2 vor, so wird die Geschäftseinheit gebüsst.

2) Werden im Geschäftsbetrieb einer Geschäftseinheit Teilnahmehandlungen (Art. 16 Abs. 4) an Steuerhinterziehungen (Art. 16 Abs. 1 und 2) Dritter begangen, so ist Art. 16 Abs. 4 auf die Geschäftseinheit anwendbar.

3) Für die verhängten Bussen haften die zum Tatzeitpunkt vertretungsbefugten Organe solidarisch, sofern die Busse von der Geschäftseinheit nicht bezahlt wird.

4) Bei Vergehen nach Art. 17 werden die zum Tatzeitpunkt vertretungsbefugten Organe bestraft.

Art. 20

Haftung in Vertretungsfällen

Wurde in Vertretungsfällen von einem gesetzlichen oder von einem behördlichen oder rechtsgeschäftlich bestellten Vertreter im Rahmen seiner Tätigkeit für den Vertretenen eine strafbare Handlung nach diesem Gesetz begangen, so ist der Vertretene zur Entrichtung der Busse oder Geldstrafe verpflichtet. Er kann sich davon nur befreien, wenn er nachweist, dass er die Handlungen des Vertreters und ihre Wirkungen nicht verhindern konnte. Der Vertreter unterliegt den Bestimmungen der Art. 15 bis 17.

Art. 21

Verjährung

1) Die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung verjähren:

- a) bei Verletzung von Verfahrenspflichten in einem Jahr;
- b) bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug in fünf Jahren.

2) Die Verjährung der Strafverfolgung beginnt nach Ablauf des Jahres, in welchem die Gesetzesverletzung letztmals begangen wurde. Sie ist gehemmt, solange der Täter im Ausland ist. Die Verjährung wird durch jede gegen den Täter gerichtete Untersuchungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder

Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von neuem. Die ursprüngliche Verjährungsfrist kann nicht mehr als verdoppelt werden.

3) Die Verjährung der Strafvollstreckung beginnt mit dem rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens. Sie ist gehemmt, solange die Strafe im Inland nicht vollzogen werden kann. Die Verjährung des Strafvollzuges wird durch jede gegen den Verurteilten gerichtete Vollstreckungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von neuem. Die ursprüngliche Verjährungsfrist kann nicht mehr als verdoppelt werden.

Art. 22

Bedingte Strafen

Eine bedingte Bestrafung ist bei Bussen ausgeschlossen.

Art. 23

Verteilung der Bussen und Geldstrafen

Die Bussen und Geldstrafen fallen dem Land zu.

D. Strafverfahren

Art. 24

Zuständigkeiten

1) Die Verletzung von Verfahrenspflichten sowie eine Steuerhinterziehung wird von der Steuerverwaltung verfolgt.

2) Die Verfolgung eines Steuerbetruges fällt in die Zuständigkeit des Landgerichtes.

Art. 25

Verfahren bei Verletzung von Verfahrenspflichten

1) In einem Verfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten kann die Steuerverwaltung bei klarer Sach- und Rechtslage mittels eines Verwaltungsstrafbotes vorgehen. Soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, finden die Art. 147 bis 149 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege sinngemäss Anwendung.

2) In den übrigen Fällen richtet sich das Verfahren, soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, sinngemäss nach Art. 152 bis 159 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege.

Art. 26

Verfahren bei Steuerhinterziehung

1) In einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung finden, soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, die Art. 152 bis 159 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege sinngemäss Anwendung.

2) Der vom Verfahren betroffenen Person wird Gelegenheit gegeben, sich zu der gegen sie erhobenen Anschuldigung zu äussern; sie wird auf ihr Recht hingewiesen, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern.

3) Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen im Strafverfahren nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung

nach pflichtgemäsem Ermessen mit Umkehr der Beweislast noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden.

4) Die Berufsgeheimnisse sind zu wahren.

Art. 27

Rechtsmittelverfahren

1) Verwaltungsstrafentscheide der Steuerverwaltung können innert 14 Tagen ab Zustellung mit Beschwerde bei der Landessteuerkommission angefochten werden.

2) Gegen Verwaltungsstrafbote der Steuerverwaltung kann innert 14 Tagen ab Zustellung Einspruch (Art. 149 LVG) bei der Steuerverwaltung erhoben werden. Wird in einem Verwaltungsstrafbot eine Busse bis zu 2 000 Franken ausgesprochen, so ist statt des Einspruchs ausschliesslich die Beschwerde nach Abs. 1 zulässig.

3) Beschwerdeentscheidungen der Landessteuerkommission können innert 14 Tagen ab Zustellung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werden.

Art. 28

Strafgerichtliche Bestimmungen

Für ein Verfahren wegen Steuerbetruges gelten die Vorschriften über das strafgerichtliche Verfahren.

VII. Übergangsbestimmungen

Art. 29

Safe Harbour

Die Regierung kann für Steuerjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2026 beginnen, eine vereinfachte Ermittlung der IIR- und UTPR-Ergänzungssteuern zulassen. Die Regierung regelt das Nähere mittels Verordnung.

Art. 30

Straffreiheit für den Übergangszeitraum

Bei Übertretungen nach Art. 15 und 16, die innerhalb von 3 Jahren ab Anwendbarkeit dieses Gesetzes begangen werden, ist keine Busse zu verhängen, sofern angemessene Massnahmen ergriffen wurden, um die Regelungen dieses Gesetzes ordnungsgemäss anzuwenden.

VIII. Schlussbestimmungen

Art. 31

Durchführungsverordnungen

Die Regierung erlässt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Verordnungen.

Art. 32

Inkrafttreten und Anwendbarkeit

1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich Abs. 2 unter Vorbehalt des ungenutzten Ablaufs der Referendumsfrist am 1. Januar 2024 in Kraft und findet erstmals Anwendung auf die Veranlagungen von Steuerjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

2) Art. 7 Abs. 2 tritt am 1. Januar 2025 in Kraft und findet erstmals Anwendung auf die Veranlagungen von Steuerjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen.

7.2 Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG)

Gesetz

vom

**über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und
Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG)**

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

Art. 1

2) Für Geschäftseinheiten nach dem Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) finden zusätzlich die Bestimmungen des GloBE-Gesetzes Anwendung.