Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.550/2004/zga

Urteil vom 11. Juli 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Advocatur Seeger, Frick &Partner, Rechtsanwälte,

gegen

Liechtensteinische Steuerverwaltung,
Lettstrasse 37, 9490 Vaduz,
Verwaltungsgerichtshof
des Fürstentums Liechtenstein, 9490 Vaduz.

Gegenstand
Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde
gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs
des Fürstentums Liechtenstein
vom 18. Mai 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ Aktiengesellschaft (im Folgenden: X._____ AG) hat ihren Sitz in Y._____. Sie ist im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen. Der Gesellschaftszweck wird in den Statuten wie folgt umschrieben: "Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Patenten, Lizenzen und anderen immateriellen Rechten. Handel mit sowie Vermittlung und Verwaltung von Immobilien sowie sämtliche Geschäfte, die der Verwaltungsrat als im Interesse der Gesellschaft gelegen erachtet."

Im Rahmen der Überprüfung einer andern Unternehmung stellte die Liechtensteinische Steuerverwaltung fest, dass die X._____ AG in den Jahren 1995 bis 1998 steuerpflichtige Lizenzeinnahmen erzielt hatte. Aufgrund dieser Umsätze ging die Steuerverwaltung davon aus, dass die Gesellschaft mehrwertsteuerpflichtig sei, und trug diese mit Wirkung auf den 1. Januar 1995 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige ein (Bescheinigung vom 11. April 2000 sowie Verfügung vom 26. Mai 2000).

Eine Einsprache der X._____ AG gegen diese Eintragung blieb ebenso erfolglos wie eine Beschwerde an die Fürstlich Liechtensteinische Landessteuerkommission Vaduz (Einspracheentscheidung vom 29. August 2000; Entscheidung der Landessteuerkommission vom 18. Dezember 2001).
B.
Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein wies mit Urteil vom 18. Mai 2004 eine Beschwerde der X._____ AG gegen die Entscheidung der Landessteuerkommission ab und bestätigte die angefochtene

Entscheidung.
C.
Die X._____ AG hat gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein am 21. September 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, das angefochtene Urteil vom 18. Mai 2004 (VBl 2002/086) betreffend Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen aufzuheben; eventualiter sei es zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzes in mehrfacher Hinsicht.

Die Liechtensteinische Steuerverwaltung beantragt mit Stellungnahme vom 18. Oktober 2004, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen und das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 2004 zu bestätigen. Der Verwaltungsgerichtshof hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein an das Schweizerische Bundesgericht ergibt sich völkerrechtlich aus Art. 11 der Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142.1; im Folgenden: Vereinbarung) und landesrechtlich aus Art. 55 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 24. November 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG/FL; Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1994, Nr. 84) bzw. - seit dem 1. Januar 2001 - aus Art. 66 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/FL; LGBL 2000, Nr. 163). Insoweit ist das Urteil des liechtensteinischen Verwaltungsgerichtshofes (entgegen dem Vermerk im Urteil) nicht "endgültig". Das Verfahren richtet sich nach schweizerischem Recht, soweit das liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz keine abweichende Regelung enthält (Vereinbarung, Art. 11; Art. 66 Abs. 5 MWSTG/FL; Art. 55 Abs. 5 aMWSTG/FL).
1.2 Letztinstanzliche liechtensteinische Entscheidungen über materielle Vorschriften der Mehrwertsteuer können kraft ausdrücklicher Vorschrift ausschliesslich "in bezug auf Rechtsfragen" beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden (Vereinbarung, Art. 11). Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht kann also nur gerügt werden, Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung und der gemäss dieser Gesetzgebung anwendbaren Vorschriften seien verletzt (Art. 66 Abs. 2 MWSTG/FL; Art. 55 Abs. 2 aMWSTG/FL); eine Sachverhaltsprüfung steht dem Bundesgericht somit nicht zu (Urteil 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000, E. 1b; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Ziff. 10.2.5, S. 581 f., Rz 1714).
1.3 Am 1. Januar 2001 ist das neue liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz vom 16. Juni 2000 in Kraft getreten (Art. 94 MWSTG/FL). Durch dieses wurde das alte Mehrwertsteuergesetz vom 24. November 1994 (aMWSTG/FL) einschliesslich seiner Abänderungen aufgehoben (Art. 93 MWSTG/FL). In der vorliegenden Streitigkeit stellen sich indessen einzig Fragen des bisherigen Rechts, weshalb das neue Mehrwertsteuergesetz hier noch keine Anwendung findet (vgl. Art. 89 und 90 MWSTG/FL).

Da das Fürstentum Liechtenstein das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen unverändert in das eigene Recht übernommen hat (vgl. Vereinbarung, Art. 1 Abs. 1), kann bei der Beurteilung auf die entsprechende Lehre und Rechtsprechung zur schweizerischen Mehrwertsteuer abgestellt werden. Dies gilt zumindest insoweit, als keine abweichenden Gesetzesbestimmungen bestehen.
2.
Subjektiv steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern dabei Lieferungen, Dienstleistungen oder der Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000.– Franken übersteigen (Art. 17 aMWSTG/FL). Objektiv steuerpflichtig sind unter anderem Lieferungen und Dienstleistungen im Inland, wobei als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Als Dienstleistung gilt insbesondere die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Art. 4 und Art. 6 Abs. 1 und 2 aMWSTG/FL).

Dienstleistungen werden gemäss Art. 12 Abs. 1 aMWSTG/FL (unter Vorbehalt des hier nicht massgeben-

den Abs. 2) dort erbracht, wo der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder seine Betriebsstätte hat; sie folgen demnach dem Erbringerortsprinzip. Dies im Gegensatz zum neuen Mehrwertsteuergesetz, welches namentlich für die Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten das Empfängerortsprinzip vorsieht (vgl. Art. 14 Abs. 3 lit. a MWSTG/FL).
3.
Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen von der im Inland ansässigen A._____ AG im Zeitraum 1995 bis 1998 diverse Zahlungen erhalten. Sie macht aber geltend, diese Zahlungen seien in der Buchhaltung der A._____ AG fälschlicherweise als Lizenzaufwand erfasst worden. In Wirklichkeit habe sie der A._____ AG keine immateriellen Rechte gegen Entgelt überlassen; Lizenznehmerinnen seien vielmehr zwei im Ausland ansässige Gesellschaften gewesen. Die fraglichen Lizenzgebühren seien somit im Ausland erzielt, durch die A._____ AG vertragsgemäss treuhänderisch abgerechnet und an sie, die Beschwerdeführerin, weitergeleitet worden. Die gegenständlichen Umsätze seien nach Art. 19 Abs. 1 lit. d aMWSTG/FL folgerichtig von der Besteuerung ausgenommen.
3.1 Zunächst trifft die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe der A._____ AG keine Lizenzrechte gegen Entgelt überlassen, nicht zu: Nach dem klaren Wortlaut des Lizenzvertrages vom 15. Dezember 1994 zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorgängerin der A._____ AG wurde zwischen den beiden Parteien die entgeltliche und ausschliessliche Überlassung von gewerblichen Schutzrechten (Produktions- und Vertriebslizenzen) vereinbart (vgl. insbesondere § 1 und § 2 sowie § 6 des Lizenzvertrages). Der von der Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellte Sachverhalt und die im Recht liegenden Unterlagen und Beweismittel lassen keine anderen Schlüsse zu. Demnach ist davon auszugehen, dass es sich bei den zwischen der A._____ AG und der Beschwerdeführerin erbrachten entgeltlichen Leistungen für die Überlassung von immateriellen Rechten um Inlandumsätze handelt, mit denen eine Steuerpflicht gemäss Art. 17 aMWSTG/FL begründet wurde. Wie von der Vorinstanz zutreffend angefügt, ist hier nicht zu prüfen, ob daneben durch die A._____ AG auch Umsätze erzielt wurden, die ausschliesslich im Ausland stattgefunden haben oder wofür allenfalls die Steuerbefreiung gestützt auf Art. 15 Abs. 2 lit. l aMWSTG/FL beansprucht
werden kann.
3.2 Nicht stichhaltig ist ferner der Einwand der Beschwerdeführerin, die von der Vorinstanz angeführten Voraussetzungen für eine direkte Stellvertretung würden dem Instrument des Treuhandverhältnisses völlig zuwiderlaufen. Die Anforderungen an die direkte Stellvertretung sind nach Gesetz (vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 aMWSTG/FL) und Praxis (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der Liechtensteinischen Steuerverwaltung, Rz 284-289) bewusst streng, um Missbräuche zu verhindern: Es muss (a) ein durch den Vertretenen erteilter, auf blosse Vermittlung lautender, schriftlicher Auftrag vorliegen; es müssen (b) Dokumente wie Verträge, Rechnungen und Quittungen bestehen, aus denen eindeutig hervorgeht, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelt; und es muss (c) eine schriftliche Abrechnung über den Erlös und die Provision vorliegen. (Diese Praxis wurde vom Schweizerischen Bundesgericht für die schweizerische Gesetzgebung verschiedentlich bestätigt; vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch, a.a.O., S. 115 ff., Rz 281 ff.)

Ob die im Gesetz genannten Voraussetzungen dem Instrument des liechtensteinischen Treuhandverhältnisses zuwiderlaufen, ist hier nicht zu prüfen. Wesentlich ist einzig, dass die Anforderungen der direkten Stellvertretung im Fall der Beschwerdeführerin offensichtlich nicht erfüllt sind: Wie sich aus den Abrechnungsunterlagen ergibt, tritt die A._____ AG gegenüber ihren Klienten direkt auf, ohne sich als Stellvertreterin zu erkennen zu geben. Ebenso wenig kann aufgrund des Lizenzvertrags oder der Abrechnungen zwischen der A._____ AG und der X._____ AG ein Stellvertretungsverhältnis nachgewiesen werden.
3.3 Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin zu Unrecht auf Art. 19 Abs. 1 lit. d aMWSTG/FL. Nach dieser Bestimmung sind von der Steuerpflicht ausgenommen: "Holdinggesellschaften und Sitzunternehmen gemäss Art. 83 und 84 des Steuergesetzes sowie Treuhandverhältnisse gemäss Art. 897 ff. PGR, ausser für ihre steuerpflichtigen Umsätze im Mehrwertsteuerinland". Wesentliche Voraussetzung ist, dass keine im Inland erbrachten Umsätze erzielt werden. Diese Voraussetzung ist aber bei der Beschwerdeführerin, wie oben dargelegt (E. 3.1), gerade nicht erfüllt. Daran vermögen ihre Ausführungen im Zusammenhang mit der Begründung eines Treuhandverhältnisses (im Sinn von Art. 897 ff. PGR), der Stellvertretungsregelung nach Art. 10 Abs. 1 aMWSTG/FL oder dem angeblichen Fehlverhalten der A._____ AG nichts zu ändern. Ausschlaggebend ist allein, dass aufgrund des für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Sachverhalts sowie der Vertragsge-

staltung bezüglich der Lizenzzahlungen auf das Vorliegen von Inlandumsätzen zwischen der Beschwerdeführerin und der A._____ AG geschlossen werden muss.
4.
Die Beschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Liechtensteinischen Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. Juli 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: