

# **BGer 2C 680/2021 vom 31. Mai 2022**

Bundesgericht, 2022-05-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_680\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_680_2021)

FR: TF 2C 680/2021 du 31 mai 2022

IT: TF 2C 680/2021 del 31 maggio 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer des Fürstentums Liechtenstein, Steuerperioden 2014-2017 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein in einer Frage des dortigen Mehrwertsteuerrechts. Darin bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Pflicht der Societas zur Leistung von Bezugsteuern aus den Steuerperioden 2014 bis 2017 in Höhe von insgesamt Fr. 221'972.--.

### **E. 1.2.1**

Das Gebiet des Fürstentums Liechtenstein ist an das schweizerische Zollgebiet angeschlossen und bildet einen Bestandteil des schweizerischen Zollgebiets (Art. 1 Abs. 1 des Vertrags vom 29. März 1924 zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet [ZV CH-FL; in der Schweiz: SR 0.631.112.514; in Liechtenstein: LR 0.631.112]).

### **E. 1.2.2**

Mit Blick auf die Einführung einer Mehrwertsteuer haben die beiden Staaten am 28. Oktober 1994 den Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein geschlossen (in der Schweiz: SR 0.641.295.142; in Liechtenstein: LR 0.641.20; nachfolgend: MWST-Vertrag CH-FL 1994). Der Staatsvertrag statuiert die Steuerautonomie der beiden Vertragsparteien und hält fest, dass das Fürstentum "parallel zur Schweiz" die Mehrwertsteuer einführen werde (dortiger Art. 1 Abs. 1). Er ist am 1. Januar 1995 in Kraft getreten.

### **E. 1.2.3**

Der Staatsvertrag vom 28. Oktober 1994 wird näher ausgeführt durch die Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein, in Kraft ab dem 1. Januar 1995 (nachfolgend: MWST-Vereinbarung CH-FL 1994; AS 1996 1217 bzw. LGBI. 1995 Nr. 31). Die ursprüngliche Fassung hat am 12. Juli 2012 eine Überarbeitung erfahren, welche die bisherige Ausführung ersetzte (nachfolgend: MWST-Vereinbarung CH-FL 2012; SR 0.641.295.142.1 bzw. LR 0.641.201). Sie ist am 17. August 2012 in Kraft getreten. Im vorliegenden Verfahren, das die Steuerperioden 2014 bis 2017 betrifft, ist diese Fassung anwendbar (Urteile 2C\_366/2017 vom 5. Dezember 2018 E. 1.1; 2C\_933/2016 vom 15. Januar 2018 E. 1.1; 2C\_359/2016 vom 4. Oktober 2016

E. 1.2.1).

#### **E. 1.2.4**

Gemäss Art. 1 Abs. 1 MWST-Vereinbarung CH-FL 1994/2012 "übernimmt" das Fürstentum Liechtenstein die "materiellen Vorschriften der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung" in sein Landesrecht. Die bei gleichzeitiger Wahrung der Steuerautonomie angestrebte Harmonisierung des "materiellen Rechts" erfasst (nur) jene Bereiche, "welche den Kerngehalt des Mehrwertsteuersystems ausmachen". Dazu zählen "Steuerobjekte, Steuersubjekte, Steuersätze, Ausnahmen und Grundsätze der Steuerpflicht" (so Bericht und Antrag der Regierung vom 29. November 1994 an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zum Vertrag zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein [nachfolgend: Botschaft FL 1994 ], Nr. 116/1994, 7 zu Art. 1 Abs. 1). Nicht harmonisiert sind namentlich das mehrwertsteuerliche Strafrecht und das Verfahrensrecht.

#### **E. 1.2.5**

Der Staatsvertrag von 1994 beruht auf der Konzeption, dass die beiden Staaten je ein formell eigenständiges, materiell aber weitgehend harmonisiertes Mehrwertsteuergesetz erlassen. Auf liechtensteinischer Seite ist das Gesetz vom 22. Oktober 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/FL 2009; LR 641.20) ergangen. Es trat am 1. Januar 2010 in Kraft. Dabei handelt es sich um rein unilaterales Recht des Fürstentums Liechtenstein. Inhaltlich stimmt das Gesetz - allerdings nur im harmonisierten Bereich - grundsätzlich buchstabengetreu überein mit dem Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/CH 2009; SR 641.20). Geringfügige Unterschiede bestehen, soweit der liechtensteinische Gesetzgeber seinen landeseigenen Besonderheiten Rechnung tragen wollte, insbesondere seinem eigenen Personen- und Gesellschaftsrecht (Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 [PGR/FL; LR 216]; Niklaus Honauer/Marco Felder/Jana Kokel, Das Mehrwertsteuergesetz des Fürstentums Liechtenstein, in: ST 87/2013, 232 ff., insb. 232).

#### **E. 1.3.1**

Gemäss Art. 1 Abs. 3 MWST-Vertrag CH-FL 1994 ist das Schweizerische Bundesgericht als letzte Rechtsmittelinstanz gegenüber liechtensteinischen Entscheiden in Mehrwertsteuersachen eingesetzt. Mit der Zuweisung der Rechtsprechungsbefugnis an das Schweizerische Bundesgericht verbinden die Vertragsparteien die Erwartung, dass eine einheitliche Auslegung und Anwendung des Mehrwertsteuerrechts gewährleistet sein soll, soweit dieses überhaupt harmonisiert ist (Botschaft CH 1994, a.a.O., insb. 736 zu Art. 1 Abs. 3; ebenso Botschaft FL 1994, a.a.O., 7 zu Art. 1 Abs. 3).

#### **E. 1.3.2**

In sachlicher Hinsicht legt Art. 12 Satz 1 MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 fest, dass vor Bundesgericht (einzig) "letztinstanzliche liechtensteinische Entscheidungen über materielle Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts" anfechtbar sind. Dies ist dahingehend zu verstehen, dass "der Rechtszug an das Schweizerische Bundesgericht nur in Auslegungs- oder Anwendungsfragen der Mehrwertsteuergesetzgebung offen stehen soll" (Botschaft FL 1994, a.a.O., 8 zu Art. 1 Abs. 3). Im Anschluss daran ergänzt Art. 73 Abs. 2 MWSTG /FL 2009, dass (einzig) die "Verletzung von Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung und der gemäss dieser Gesetzgebung anwendbaren Vorschriften" gerügt werden könne (Urteil 2C\_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 1.3.1).

Dabei handelt es sich um die Bereiche, "welche den Kerngehalt des Mehrwertsteuersystems ausmachen" (vorne E. 1.2.4).

### **E. 1.3.3**

Nach schweizerischem Verständnis bilden die von der Schweiz geschlossenen völkerrechtlichen Verträge einen unmittelbaren Teil der schweizerischen Rechtsordnung, ohne dass sie eigens ins Landesrecht transformiert werden müssten ( BGE 147 I 308 E. 4.3 zum gemässigten Monismus). Um Ansprüche geltend machen zu können, ist aber vorauszusetzen, dass das Staatsvertragsrecht überhaupt als self-executing zu betrachten ist (siehe etwa BGE 146 V 87 E. 4.1 ; 145 I 308 E. 3.4.3 ; 143 I 1 E. 1.2; 140 II 185 E. 4.2). Auf das hier interessierende Mehrwertsteuerrecht im Verhältnis CH-FL trifft dies zu. Die Steuerpflichtigen, die sich im Anwendungsbereich befinden, können sich unmittelbar auf den MWST-Vertrag CH-FL 1994 bzw. die MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 berufen.

### **E. 1.4.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, Bundesgerichtsgesetz; SR 173.110]) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 147 I 268 E. 1 Ingress ; 147 I 333 E. 1; 146 II 276 E. 1). In einer Angelegenheit des liechtensteinischen Mehrwertsteuerrechts sind im bundesgerichtlichen Verfahren die Sachurteilsvoraussetzungen zu prüfen, wie sie aus dem bilateralen Staatsvertragsrecht und dem unilateralen Bundesgerichtsgesetz hervorgehen.

### **E. 1.4.2**

Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid ( Art. 90 BGG ) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ), die nicht in den Ausnahmekatalog fällt ( Art. 83 BGG e contrario). Die beschwerdeführende Person ist zur Beschwerdeführung berechtigt ( Art. 89 Abs. 1 BGG ) und hat ihr Rechtsmittel innerhalb der 30-tägigen Frist (Art. 48 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG ) in einer den gesetzlichen Anforderungen genügenden Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht.

### **E. 1.4.3**

Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein entscheidet nach dem dortigen Recht in Fragen des materiellen Mehrwertsteuerrechts letztinstanzlich (Art. 72 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 MWSTG /FL 2009). Beim Verwaltungsgerichtshof handelt es sich damit, soweit das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht betreffend, um eine taugliche Vorinstanz des Bundesgerichts ( Art. 86 Abs. 1 BGG per analogiam). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.5.1**

Das Verfahren vor Bundesgericht richtet sich, soweit es um die Beurteilung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts des Fürstentums Liechtenstein geht, ausschliesslich nach schweizerischem Verfahrensrecht ( lex fori ), mithin nach dem Bundesgerichtsgesetz. Dies ergibt sich staatsvertraglich aus Art. 12 Satz 2 MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 und im Fürstentum Liechtenstein deklaratorisch auch aus Art. 73 Abs. 2 MWSTG /FL 2009.

### **E. 1.5.2**

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE

148 V 21 E. 2; 147 II 300 E. 1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ), aber nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.2).

### **E. 1.5.3**

Die freie Kognition erfasst auch das mit dem schweizerischen Recht harmonisierte Mehrwertsteuerrecht des Fürstentums Liechtenstein, was aus Art. 1 Abs. 3 MWST-Vertrag CH-FL 1994 hervorgeht. Das MWSTG/FL 2009 als Transformationsgesetz beruht auf dem Staatsvertrag von 1994 und kann vom Bundesgericht unter dem Aspekt von Art. 95 lit. a und b BGG geprüft werden. Bei der Überprüfung des harmonisierten liechtensteinischen Mehrwertsteuerrechts darf, soweit keine länderspezifischen Eigenheiten vorliegen, auf die entsprechende Praxis und Doktrin zur schweizerischen Mehrwertsteuer abgestellt werden ( Art. 1 Abs. 3 ZGB ; so schon Urteil 2A.709/2005 vom 28. August 2006 E. 1.4). Vorfrageweise kann aber auch weiteres, im Staatsvertrag nicht unmittelbar erwähntes Recht des Fürstentums Liechtenstein von Bedeutung sein. Zu denken ist insbesondere an das bereits erwähnte PGR/FL, namentlich auch unter dem Aspekt des Trusts, der in der Schweiz kein unmittelbares Gegenstück findet. Sofern es zur einwandfreien Auslegung und/oder Anwendung des MWSTG/FL 2009 erforderlich ist, darf das Bundesgericht auch das vorfrageweise heranzuziehende ausländische Recht mit freier Kognition prüfen ( BGE 138 II 536 E. 5.4.1; 91 II 117 E. II.3; Urteile 4A\_659/2020 vom 6. August 2021 E. 3.2.2; 8C\_846/2018 vom 28. März 2019 E. 4.2).

### **E. 1.6.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil in rein schweizerischen Fällen den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 124 E. 1.1). Es stellt deshalb grundsätzlich auf die sachverhaltlichen Elemente im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids ab ( BGE 147 II 49 E. 3.3). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1).

### **E. 1.6.2**

In den Fällen des liechtensteinischen Mehrwertsteuerrechts verhält es sich im bundesgerichtlichen Verfahren grundlegend anders: Gemäss Art. 12 Satz 1 MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 ("Verletzung von Rechtsvorschriften...") ist es dem Bundesgericht von vornherein benommen, die Feststellungen des Verwaltungsgerichtshofs einer Prüfung zu unterziehen (so schon Urteil 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 1b und die anschliessende Rechtsprechung). Von der bundesgerichtlichen Prüfungszuständigkeit ausgenommen sind die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen und darin enthalten die Beweiswürdigung. Eine Gegen Ausnahme besteht, soweit eine mangelhafte Sachverhaltsfeststellung dazu führen würde, dass es für die rechtliche Beurteilung an einer hinreichenden tatsächlichen Grundlage fehlt. Zu denken ist etwa an widersprüchliche und einander wechselseitig ausschliessende Sachverhaltsfeststellungen (Urteile 2C\_366/2017 vom 5. Dezember 2018 E. 1.2; 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013

E. 1.4; 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 1.2.3). Im Übrigen - insbesondere auch bei offensichtlich unrichtigen, das heisst qualifiziert falschen oder unvollständigen Feststellungen - bleibt die Sachverhaltskontrolle alleinige Sache der Gerichtsbehörden des Fürstentums Liechtenstein. Letztinstanzlich kann die beschwerdeführende Person, soweit die Voraussetzungen vorliegen, dort mit Individualbeschwerde an den Staatsgerichtshof gelangen (Art. 15 des Gesetzes [des Fürstentums Liechtenstein] vom 27. November 2003 über den Staatsgerichtshof [StGHG/FL; LR 173.10]).

### **E. 2.1**

Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteile 2F\_1/2022 vom 16. März 2022 E. 2.1; 2C\_551/2021 vom 24. Januar 2022 E. 2.1; 2C\_196/2017 vom 21. Februar 2019 E. 3, nicht publ. in: BGE 145 II 49 ).

#### **E. 2.2.1**

Unter dem Titel der Sachverhaltsrügen ist in Erinnerung zu rufen, dass es dem Bundesgericht im Bereich des durch die Behörden des Fürstentums Liechtenstein ausgelegten und angewandten harmonisierten Mehrwertsteuerrechts benommen ist, auf die verfassungsrechtliche Haltbarkeit tatsächlicher vorinstanzlicher Feststellungen einzugehen (vorne E. 1.6.2). Soweit die Societas anzunehmen scheint, dass auch die unvollständige oder fehlerhafte Erhebung des Sachverhalts gerügt werden könne (Beschwerde, S. 7), findet dies im Staatsvertragsrecht keine Grundlage.

#### **E. 2.2.2**

Hinzu kommt, dass der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, dass die Societas die von der LSTV getroffenen und von der Landessteuernkommission bestätigten Sachverhaltsfeststellungen nicht beanstandet, weshalb von diesen ausgegangen werden dürfe. Dieser Feststellung setzt die Societas im bundesgerichtlichen Verfahren zwar entgegen, dass sie Teile der von der LSTV getroffenen Feststellungen durchaus "bekämpft" habe. Ihre Einwände unter dem Titel "falsche Feststellungen der Vorinstanz" (Beschwerde, S. 15 f. und anderswo) enthalten indes nichts, was auf eine Verletzung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts hinauslaufen könnte. Wenn die Societas namentlich vorbringt, sie habe die im Mehrwertsteuerausland liegende Ansässigkeit von drei der vier Personen, die Beneficiaries des C.\_\_\_\_\_ Trust seien, hinreichend dargelegt, sämtliche landesinternen Instanzen hätten sich aber darüber hinweggesetzt, so wirft sie damit eine reine Tatfrage auf. Dieser ist nicht nachzugehen.

#### **E. 2.2.3**

Ebenso wenig zu hören ist der Einwand, dass die Forderung gegenüber der Tschechischen Republik in der Societas nie aktiviert worden sei. Insofern ergänzt die Societas den Sachverhalt, was mit Blick auf die bundesgerichtliche Kognition auch in einem rein schweizerischen Verfahren unzulässig wäre (Novenverbot gemäss Art. 99 Abs. 1; BGE 146 II 150 E. 7.8.2). Dasselbe trifft auf die Erklärung zu, wonach die Societas den "Trust-Aufwand" nicht verbucht habe, weil sie auch gar "kein Eigenvermögen und keine eigenen Erträge" ausweise. Auf die übrigen sachverhaltsbezogenen Kritikpunkte ist nicht näher einzugehen. Sie alle scheitern an Art. 12 Satz 1 MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 (vorne E. 1.6.2).

#### **E. 2.2.4**

Das Bundesgericht hat damit auf den vorinstanzlich erhobenen und gewürdigten Sachverhalt abzustellen.

#### **E. 3.1**

Streitig und zu prüfen ist, ob die Societas der LSTV für die Steuerperioden 2014 bis 2017 eine Bezugsteuer von insgesamt Fr. 221'972.-- schulde. Dies ist eine Rechtsfrage des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts des Fürstentums Liechtenstein, die als solche vom Bundesgericht zu prüfen ist (vorne E. 1.2.4 und 1.3.2). Insofern bestehen zwischen den beiden unilateralen Mehrwertsteuergesetzen grundsätzlich keine Abweichungen.

#### **E. 3.2.1**

Ausgangspunkt bilden die folgenden Überlegungen: Zur vollständigen Erfassung des nicht unternehmerischen Verbrauchs im Inland bedarf es neben der Inlandsteuer ( Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG /FL 2009) weiterer Erhebungsformen, konkret der Bezugsteuer ( Art. 1 Abs. 2 lit. b MWSTG /FL 2009) und der Einfuhrsteuer ( Art. 1 Abs. 2 lit. c MWSTG /FL 2009; Urteile 2C\_387/2020 vom 23. November 2020 E. 4.2; 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.2.2; 2C\_93/2015 vom 31. Mai 2016 E. 5; BGE 139 II 646 E. 7.1; Pierre-Marie Glauser, in: Vincent Martenet/Jacques Dubey [Hrsg.], Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, N. 14 zu Art. 130 BV ; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N. 46 und § 9 N. 4). Was insbesondere die Bezugsteuer betrifft, so ist diese "notwendig, um das System abzurunden (keine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung) " (so schon Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 22. Juni 1994 zur MWSTV 1994, BBl 1994 III 530 ff., insb. 532).

#### **E. 3.2.2**

Der Tatbestand der Bezugsteuer (" reverse-charge ") besteht im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht der beiden Staaten von 2009 aus folgenden Elementen (Urteile 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 6.1; 2C\_387/2020 vom 23. November 2020 E. 4.2; 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.2.2) : - Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Register der steuerpflichtigen Personen nicht eingetragen sind, - deren Ort der Dienstleistung sich nach Art. 8 Abs. 1 im Inland befindet (bis dahin Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG /FL 2009), - wobei der inländische Empfänger der Dienstleistung entweder bereits nach Art. 10 MWSTG ordentlich steuerpflichtig ist oder im Kalenderjahr für mehr als 10'000 Franken solche Leistungen bezieht und dadurch beschränkt steuerpflichtig wird ( Art. 45 Abs. 2 lit. a und b MWSTG /FL 2009), - und die Dienstleistung weder nach Art. 21 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen noch gemäss Art. 23 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit ist ( Art. 45a MWSTG /FL 2009) und es sich auch nicht um eine Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung an nicht steuerpflichtige Empfänger bzw. Empfängerinnen handelt ( Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG /FL 2009). Liegt der so umschriebene Voraussetzungssatz vor, so besteht die Rechtsfolge darin, dass die Person, welche die Dienstleistung empfängt , darüber mit der Bezugsteuer abzurechnen hat.

#### **E. 3.3.1**

Im Unterschied zur Inlandsteuer ( Art. 10 ff. MWSTG /FL 2009) wird die Bezugsteuer nicht mittelbar (bei der leistungserbringenden Person, welche die Steuer für den Steuerdestinatär bzw. die Steuerdestinatärin bezieht), sondern unmittelbar (bei der

leistungsempfangenden Person) erhoben. Bezugsteuerpflichtige und steuertragende Person fallen daher zusammen (Glaser, a.a.O., N. 48 zu Art. 130 BV ; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 9 N. 5). Subjektiv steuerpflichtig für die qualifizierenden Leistungen ist deren Empfänger oder Empfängerin ( Art. 45 Abs. 2 MWSTG /FL 2009).

### **E. 3.3.2**

Beim "Empfänger" oder der "Empfängerin" handelt es sich insofern um einen unbestimmten Rechtsbegriff, als der Gesetzgeber davon abgesehen hat, näher zu umschreiben, wem die bezogene Dienstleistung subjektiv zuzurechnen sei. Die mehrwertsteuerliche Literatur setzt sich damit nicht näher auseinander (siehe etwa Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK-MWSTG], N. 37 ff. zu Art. 45 MWSTG 2009; Niklaus Honauer, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glaser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2015 [nachfolgend: BSK-MWSTG], N. 26 f. zu Art. 45 MWSTG 2009; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Annexe 3 N. 289 ff.). Teils wird immerhin ausgeführt, als Leistungsempfänger gelte "grundsätzlich der Vertragspartner" (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3. Aufl. 2012, Rz. 2100). Damit ist die Empfängereigenschaft anhand der allgemeinen Grundsätze zu bestimmen (hinten E. 3.4).

### **E. 3.3.3**

Unerlässliche Voraussetzung der Bezugsteuer ist dabei, dass die bezogene Dienstleistung überhaupt im Inland verbraucht wird. Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines oder ihres üblichen Aufenthaltes (Empfängerortprinzip; Art. 8 Abs. 1 MWSTG /FL 2009; Urteile 2C\_402/2021 vom 10. November 2021 E. 5.1; 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 6.1). Das Empfängerortprinzip ist subsidiärer Natur; es kommt nur zum Tragen, soweit kein besonderer Ort im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTG /FL 2009 gegeben ist ( BGE 142 II 388 E. 9.3; 141 IV 344 E. 4.1; 141 III 560 E. 3.3; 139 II 349 E. 6.3.1; Urteile 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 7.2; 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 3.1).

### **E. 3.4.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichtshofs sind von Unternehmen mit Sitz im Mehrwertsteuerausland in den Steuerperioden 2014 bis und mit 2017 wiederholt Beratungsleistungen ins Mehrwertsteuerinland erbracht worden. Die Beratungen durch Anwälte und andere Fachpersonen fallen unter die Dienstleistungen ( Art. 3 lit. e MWSTG /FL 2009). Der objektiven Bezugsteuerpflicht unterliegen sie jedoch nur, soweit der Ort der Dienstleistung im Mehrwertsteuerinland (konkret: im Fürstentum Liechtenstein) liegt ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG /FL 2009). Dies hängt wiederum davon ab, ob dort eine subjektive Steuerpflicht besteht, weil der Empfänger oder die Empfängerin im Fürstentum Liechtenstein ihren Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte unterhält bzw. dort zumindest ihren Wohnsitz oder ihren Sitz führt. Die Societas bestreitet das Vorliegen dieses Erfordernisses.

#### **E. 3.4.2**

Die Vorinstanz hat festgehalten, dass die streitbetroffenen Kreditorenrechnungen ausnahmslos auf die Societas gelautet hätten, indem sie an diese adressiert worden seien (Sachverhalt, lit. E.b). Wie dargelegt, haben die Schöpfer des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts davon abgesehen, den Begriff des "Empfängers", von welchem Art. 45 Abs. 2 MWSTG /FL 2009 spricht, näher zu umschreiben. Es handelt sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff (vorne E. 3.3.2), den es zu fassen gilt.

#### **E. 3.4.3**

Hierzu ist von folgendem auszugehen: Die subjektive Zuordnung von Erträgen und Aufwänden leitet sich grundsätzlich aus dem Zivilrecht her (Jessica Salom, *L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international*, 2010, S. 55 ff.). Anders kann es sich nur verhalten, soweit das Steuerrecht eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vorsieht oder klarerweise einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt (ebenda, S. 70 ff.; Urteile 2C\_414/2021 vom 3. September 2021 E. 3.3.6; 2C\_770/2016 vom 26. September 2016 E. 2.2 m.H.). Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte sind - dem Grundsatz nach und jedenfalls unter Vorbehalt des Gegenbeweises - derjenigen Person zuzuschreiben, auf deren Namen sie lauten. Denn nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge wird ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft bzw. eingegangenes Rechtsverhältnis auch auf eigene Rechnung getätigt bzw. unterhalten. Liegt - ausnahmsweise - ein Vertretungs- oder ein Treuhandverhältnis vor, obliegt dessen Nachweis als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Beweisregeln der steuerpflichtigen Person (zum Ganzen: Urteile 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 4.2; 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.6.2; 2C\_631/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.1).

#### **E. 3.4.4**

All diese zum Bereich der direkten Steuern entwickelten Überlegungen haben auch für die Zwecke der subjektiven Bezugsteuerpflicht zu gelten (siehe dazu schon Urteil 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.6). Was Art. 20 MWSTG 2009 betrifft, folgt die Norm den Regeln über die Rechtsverkehrssteuer. Nicht das Verbrauchssteuerprinzip steht im Vordergrund, sondern die Anwendung von streng formalen Kriterien (zum Ganzen Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N. 43). Falls eine Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen entspricht (Art. 3 lit. k in Verbindung mit Art. 26 Abs. 2 und 3 MWSTG /FL 2009), stellt sie ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die fakturierende Person (Rechnungsadressant) auch tatsächlich die leistungserbringende Person ist und die in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht hat (Urteile 2C\_492/2020 vom 25. Februar 2022 E. 4.1; 2C\_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.2). Spiegelbildlich hat der Rechnungsadressat grundsätzlich als leistungsempfangende Person zu gelten.

#### **E. 3.4.5**

Die Behauptung, bloss stellvertretungsweise oder treuhänderisch tätig gewesen zu sein, darf nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis zu den direkten Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn das angebliche Vertretungs- oder Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist (Urteile 2C\_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 4.1; 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 4.2; 2C\_987/2020 vom 22. Juni 2021 E. 4.1; 2C\_864/2020 vom 8. März 2021 E. 5.2; 2C\_631/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.1; 2C\_416/2013 vom 5. November 2013 E. 10.3.2, nicht publ. in: BGE 140 I 68 ; je mit Hinweisen).

### **E. 3.4.6**

Mit Blick darauf, dass die Fakturierung im vorliegenden Fall durchwegs an die Societas erfolgte, wie die Vorinstanz festgestellt hat, ist die Societas grundsätzlich als Empfängerin im Sinne von Art. 45 Abs. 2 MWSTG /FL 2009 zu betrachten. Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung der harmonisierten Norm ist daher nicht zu beanstanden. Im Bereich der Bezugsteuer kommt dem formellen Aspekt ("wer ist Adressat der Rechnung?") nach dem Gesagten eine herausragende Bedeutung zu. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass letztlich nicht unerfindlich bleibt, wem der Bezug der Leistung aus dem Mehrwertsteuerausland zuzuordnen ist.

### **E. 3.4.7**

Selbst wenn auf materielle Aspekte ("für wen wurde die Leistung betriebswirtschaftlich erbracht?") abgestellt würde, könnte sich im vorliegenden Fall nichts Anderes ergeben. So steht fest, dass die Societas die streitbetroffenen Rechnungen ausnahmslos erfolgswirksam verbucht hat (Sachverhalt, lit. E.d). Nicht nur im Bereich des Gewinnsteuerrechts, auch in jenem des Mehrwertsteuerrechts ist in derartigen Fällen vom Handelsrecht auszugehen (Massgeblichkeitsprinzip bzw. "principe de l'autorité du bilan commercial" oder "principe de détermination" gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11; BGE 147 II 209 E. 3.1.1; 143 II 8 E. 7.1; 141 II 8 E. 7.1). Dieses bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre. Eine Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG entsprechende Bestimmung findet sich in Art. 47 Abs. 1 SteG /FL, wo auf Art. 1139 PGR/FL verwiesen wird (siehe etwa Entscheid VGH 2016/004 des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 29. April 2016 E. 1 und 2). Die Massgeblichkeit wird eingeschränkt durch die Korrekturen aufgrund abgaberechtlicher Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht ( BGE 141 II 83 E. 3.1). Derartige Normen fehlen hier. Die handelsrechtskonforme Jahresrechnung bindet daher neben der LSTV (unter Vorbehalt abgaberechtlicher Korrekturvorschriften) auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (Urteil 2C\_886/2020 vom 23. November 2020 E. 3.2.2).

### **E. 3.4.8**

Mit der Verbuchung des Aufwandes in ihrer Erfolgsrechnung hat die Societas zu erkennen gegeben, dass sie den Aufwand als ihren eigenen betrachtet. Ob es in der Folge zu einer Weiterbelastung an eine Drittperson gekommen ist, spielt vor diesem Hintergrund keine Rolle. Der Vollständigkeit halber ist immerhin darauf hinzuweisen, dass der verbuchte Aufwand alsdann in den Büchern verblieb, also von keiner anderen Person übernommen wurde. Wie die Vorinstanz festgestellt hat, ist eine Weiterbelastung unterblieben (auch dazu Sachverhalt, lit. E.d).

### **E. 3.5.1**

Mit Blick auf die klare formelle Zuweisung des Aufwandes, der darüber hinaus auch materiell von der Societas getragen wurde, erübrigen sich Ausführungen zur Frage, ob ein (Unter-) Trust bestanden habe (vgl. zu den Treuhänderschaften liechtensteinischen Rechts insbesondere Art. 897 ff. PGR/FL). An der subjektiven Zuordnung der empfangenen Leistungen an die Societas könnte sich nichts ändern.

#### **E. 3.5.2.1**

Die Societas wendet ein, als Stellvertreterin tätig geworden zu sein. Ausgangspunkt hierfür würde Art. 20 Abs. 2 MWSTG /FL 2009 bilden, der inhaltlich mit Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 ("Vermittlung") desselben Gesetzes übereinstimmt (zum schweizerischen Recht: BGE 145 II 270 E. 4.5.2; Urteile 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1; 2C\_387/2020 vom 23. November 2020 E. 6.4). Eine direkte Stellvertretung liegt im Bereich der Inlandsteuer vor, wenn (kumulativ) : - die angeblich vertretende Person gegenüber der ESTV (bzw. hier: der LSTV) nachweisen kann, dass sie als Stellvertretung (also im Namen und auf Rechnung einer anderen Person) handelt; - die angeblich vertretende Person die angeblich vertretene Person (intern) eindeutig identifizieren und damit gegenüber der ESTV bzw. der LSTV bekanntgeben kann; und - das angebliche Vertretungsverhältnis gegenüber der leistungsempfangenden Person entweder ausdrücklich oder doch zumindest aufgrund der Umstände bekannt ist (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N. 49). Im vorliegenden Fall geht es freilich nicht um die Inlandsteuer, auf welche Art. 20 Abs. 2 MWSTG /FL 2009 zugeschnitten ist, sondern um die Bezugsteuer. Auch im Bereich der Bezugsteuer kann eine Stellvertretung vorliegen (Urteile 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 6.2 und 6.3; 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.6; Pierre-Marie Glauser, in: BSK-MWSTG, N. 40 zu Art. 20 MWSTG 2009; Felix Geiger, in: HK-MWSTG, N. 3 zu Art. 20 MWSTG 2009, der von "sinngemässer Anwendung" spricht). Stellvertretung kann dabei auf Seiten der leistungserbringenden und/oder der leistungsempfangenden Person vorliegen.

#### **E. 3.5.2.2**

Der Vorinstanz zufolge zeigt sich bei "objektiver Betrachtung" der verschiedenen Engagement Letters, dass die im Mehrwertsteuerausland ansässigen Leistungserbringer in aller Regel hätten annehmen müssen, dass sie ihre Dienstleistungen zuhanden der Societas (und nicht etwa deren Verwaltungsratspräsident) erbracht hätten (Sachverhalt, lit. E.b). Nur in den Fällen vom 8. April 2011 (geteilte Empfängerschaft zwischen Societas und Verwaltungsratspräsident) bzw. 23. März 2012 und 19. September 2019 (Verwaltungsratspräsident als Empfänger) habe es sich anders verhalten. Auch dabei seien die Rechnungen an die Societas adressiert gewesen (wiederum Sachverhalt, lit. E.b). Dies ist für das Bundesgericht verbindlich ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.6.1). Nachdem ebenso verbindlich feststeht, dass es zu keiner Weiterbelastung der Kreditorenrechnungen gekommen ist (Sachverhalt, lit. E.d), kann nicht mit Fug und Recht behauptet werden, dass die Societas "im Namen und auf Rechnung" des Verwaltungsratspräsidenten (oder einer anderen Person) tätig geworden sei. Sie hat Eigengeschäfte betrieben.

#### **E. 3.6**

Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung jenes Rechts, welches das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren überprüfen kann, stellt sich in allen Teilen als konform mit dem harmonisierten liechtensteinischen Mehrwertsteuerrecht dar. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet, und zwar sowohl im Haupt- als auch in den Eventualanträgen. Sie ist abzuweisen.

#### **E. 4**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Societas aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Dem Fürstentum Liechtenstein, das in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.