

Sitzverlegung ins Ausland nach Verrechnungssteuerrecht

Lic. iur. HSG Peter Brülisauer, dipl. Steuerexperte



Lic. iur. Peter Brülisauer,
dipl. Steuerexperte,
Partner, Ernst & Young,
Zürich (peter.brueolisauer@
ch.ey.com)

Inhalt

- 1 **Einleitung**
- 2 **Grundsatzüberlegungen**
 - 2.1 **Zur Auslegung von Art. 4 Abs. 2 VStG**
 - 2.2 **Liquidations- versus Veräusserungsfiktion**
 - 2.3 **Striktes versus modifiziertes Nennwertprinzip**
- 3 **Fallkonstellationen**
 - 3.1 **Variante 1 – Statutarischer Sitz in der Schweiz, tatsächliche Leitung in der Schweiz**
 - 3.1.1 Verlegung des statutarischen Sitzes und der tatsächlichen Leitung ins Ausland
 - 3.1.2 Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland
 - 3.1.2.1 Nicht-DBA-Fall
 - 3.1.2.2 DBA-Fall
 - 3.1.3 Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland
 - 3.1.3.1 Nicht-DBA-Fall
 - 3.1.3.2 DBA-Fall
 - 3.2 **Variante 2 – Statutarischer Sitz in der Schweiz, tatsächliche Leitung im Ausland; Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland**
 - 3.2.1 Nicht-DBA-Fall
 - 3.2.2 DBA-Fall
 - 3.3 **Variante 3 – Statutarischer Sitz im Ausland, tatsächliche Leitung in der Schweiz; Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland**
 - 3.3.1 Nicht-DBA-Fall
 - 3.3.2 DBA-Fall

4 **Fazit**

Literatur und Materialien

1 **Einleitung**

Art. 4 Abs. 2 VStG¹ wird in der Praxis – je nach Sachverhaltskonstellation und abhängig davon, ob ein DBA-Fall oder ein Nicht-DBA-Fall vorliegt – unterschiedlich angewendet. Der Grund für diese unterschiedliche Anwendung liegt insbesondere in der umstrittenen Frage, ob unter den Begriff des *Sitzes* nur der *statutarische Sitz* oder auch die *tatsächliche Leitung* subsumiert werden könne. Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es, Art. 4 Abs. 2 VStG anhand spezifischer Fallkonstellationen sowohl im DBA-Fall als auch im Nicht-DBA-Fall einer umfassenden Beurteilung zu unterziehen und entsprechende Empfehlungen de lege ferenda abzugeben.

2 **Grundsatzüberlegungen**

2.1 **Zur Auslegung von Art. 4 Abs. 2 VStG**

Bei der Auslegung des Sitzbegriffs gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG muss der Bezug zum Inländerbegriff gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG hergestellt werden. Als Inländer i. S. v. Art. 9 Abs. 1 VStG gelten u.a. juristische Personen, welche entweder ihren statutarischen Sitz in der Schweiz haben oder tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und in der Schweiz eine Geschäftstätigkeit² ausüben. Der Ort

1 Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21).

2 Nach der hier vertretenen Auffassung sind an das Vorliegen einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz keine hohen Anforderungen zu stellen. Befindet sich die tatsächliche Leitung in der Schweiz, ist davon auszugehen, dass in der Schweiz eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird; vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 9 Abs. 1 VStG (7); a. M. ATHANAS/BAUER-BALMELLI, Steuerpflicht, 316.

der tatsächlichen Leitung liegt dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide gefällt werden.³ Im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, herrscht weitgehend Einigkeit darüber, dass unter dem Ort der tatsächlichen Leitung jener Ort zu verstehen ist, wo die laufenden Geschäfte tatsächlich geführt bzw. wo die für die laufende Geschäftsführung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit gefällt werden.⁴ Sofern oberste Kontroll- und strategische Führungsverantwortung einerseits und Oberleitung der operativen Geschäftsführung andererseits personell und örtlich getrennt sind, ist auf den Ort der operativen Geschäftsleitung abzustellen.⁵

Aus der unilateralen, alternativen Anknüpfung in Art. 9 Abs. 1 VStG an den statutarischen Sitz einerseits und an den Ort der tatsächlichen Leitung andererseits ergibt sich, dass durch die blosser Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland die Inländereigenschaft der Schweizer Gesellschaft nicht aufgehoben wird, wenn die Gesellschaft weiterhin im Inland geleitet wird. Zudem gilt es zu beachten, dass der statutarische Sitz oder die tatsächliche Leitung im Inland im schweizerischen Gewinnsteuerrecht die unbeschränkte Steuerpflicht und – im DBA-Fall – die Ansässigkeit zur Folge haben. Falls der statutarische Sitz und die tatsächliche Leitung in verschiedenen Staaten liegen und aufgrund der alternativen Anknüpfung eine doppelte Ansässigkeit vorliegt, gilt gemäss Art. 4 Abs. 3 OECD-MA⁶ sowie den meisten Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen der Vorrang der Ansässigkeit am Ort der tatsächlichen Leitung.⁷ Eine im DBA-Fall in der Schweiz *nachrangige Ansässigkeit* hat zur Konsequenz, dass die Verrechnungssteuer nicht erhoben werden kann.⁸ Hingegen hat die nachrangige Ansässigkeit nicht zur Folge, dass die nach unilateralem Recht bestehende unbeschränkte (Gewinn-) Steuerpflicht in eine beschränkte Steuerpflicht umgewandelt wird⁹. Eine doppelt ansässige Gesellschaft kann somit gegenüber Drittstaaten weiterhin das DBA in Anspruch nehmen.

Analog zu Art. 9 Abs. 1 VStG wird in Art. 22 Abs. 5 VStV¹⁰ zwischen dem statutarischen Sitz einerseits und der tatsächlichen Leitung andererseits unterschieden. Art. 22 Abs. 5 VStV geht demnach über den Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 VStG hinaus und will nicht nur die Verlegung des Sitzes, sondern auch die Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland der Verrechnungssteuer unterwerfen. Diese verordnungsrechtliche Ausdehnung der Verrechnungssteuerpflicht lässt sich nach der hier vertretenen Auffassung nicht mit dem Legalitätsprinzip vereinbaren. Der steuerauslösende Tatbestand muss nicht nur in einer generell-abstrakten Rechtsnorm, sondern in einem *formellen Gesetz* enthalten sein, das die wesentlichen Elemente einer Abgabe, d.h. Kreis der Abgabepflichtigen, Gegenstand der Abgabe sowie Höhe der Abgabe, in den Grundzügen festlegt.¹¹ Zudem stellt die gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VStG erlassene VStV lediglich eine unselbständige Vollziehungsverordnung dar, die sich an die Grenzen des Gesetzes halten muss und dieses weder aufheben noch abändern darf.¹² Des Weiteren ist Art. 22 Abs. 5 VStV systematisch nicht unter dem Titel «Gegenstand der Steuererhebung», sondern unter dem Titel «Steuerabrechnung» eingeordnet und kann daher lediglich die Modalitäten der Steuerabrechnung bestimmen, nicht aber steuerbegründend wirken. Zur Besteuerung der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland mangelt es somit im geltenden Recht an der ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage.

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass Art. 4 Abs. 2 VStG im Hinblick auf eine lückenlose verrechnungssteuerliche Erfassung der aus der objektiven Steuerpflicht ausscheidenden Reserven weit auszulegen sei, um Steuerumgehungen durch Sitzverlegungen ohne vorgängige Liquidation vermeiden zu können.¹³ Daher müsse der Begriff des Sitzes aufgrund des Normzwecks auch die tatsächliche Leitung umfassen. Zudem sei hinsichtlich des verrechnungssteuerrechtlichen Sicherungszwecks eine extensive Auslegung der Vorschriften des VStG um so mehr geboten, als die Verrechnungssteuer keine endgültige Belastung darstelle – zumindest für den steuerrechtlichen Inländer.¹⁴ Dem ist jedoch ent-

3 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 50 N 9; MÄUSLI, Ansässigkeit, 72.

4 ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 N 35; LOCHER, Internationales Steuerrecht, 242; DERS., Subjektive Steuerpflicht, 83; MÄUSLI, Ansässigkeit, 82 und 201 f.

5 MÄUSLI, Ansässigkeit, 201 f.

6 Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 28 January 2003), Paris 2003.

7 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 243 f.

8 WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 151 ff.

9 MÄUSLI, Ansässigkeit, 127; WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 120 ff.; a. M. LOCHER, Negative Wirkung, 365 ff.

10 Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung), SR 642.211.

11 HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss, 536.

12 HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss, 27.

13 PFUND, Verrechnungssteuer, 44; WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 141 ff.

14 PFUND, Verrechnungssteuer, 44.

gegenzuhalten, dass Gegenstand des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer einzig die Vermeidung der Steuerhinterziehung ist. Die Verrechnungssteuer darf nicht dazu dienen, die gefürchtete Steuerumgehung mittels Sitzverlegung ins Ausland zu verhindern.¹⁵ Daher ist die in der Literatur postulierte extensive Auslegung des Sitzbegriffs des VStG im Hinblick auf den Sicherungszweck einzig im Sinne der Hinterziehungsbekämpfung zugänglich; sie rechtfertigt aber keine generell extensive Normauslegung. Daran vermag auch die Tatsache, dass Art. 4 Abs. 2 VStG lediglich den Ausdruck «Sitz» erwähnt, Art. 9 Abs. 1 VStG jedoch ausdrücklich auf den «statutarischen Sitz» Bezug nimmt, nichts zu ändern. Vielmehr zeigt die Differenzierung in Art. 9 Abs. 1 VStG, dass sich der Gesetzgeber sehr wohl des Unterschiedes zwischen dem statutarischen Sitz und der tatsächlichen Leitung bewusst war.

Diese enge Auslegung von Art. 4 Abs. 2 VStG findet zudem ihre Stütze in der Praxis der ESTV¹⁶ zur Auslegung von Art. 24 Abs. 2 VStG. Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren *Sitz* im Inland haben. Die ESTV legt den Begriff «Sitz» eng aus, indem juristische Personen u. a. nur dann rückerstattungsberechtigt sind, wenn sie in der Schweiz mit Bezug auf die direkten Steuern unbeschränkt steuerpflichtig und für Zwecke der Stempelabgaben als Inländer im Handelsregister eingetragen sind.¹⁷ Die Unterstellung unter die Emissionsabgabepflicht bedeutet im Ergebnis, dass eine ausländische Gesellschaft ihren Sitz in die Schweiz verlegen muss, um die Rückerstattungsberechtigung zu erlangen.¹⁸ Auch wenn diese restriktive – über das Ziel hinausschiessende¹⁹ – Praxis der ESTV zur Folge hat, dass eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland für die Rückerstattung höhere Hürden überwinden muss als eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Inland, scheint es widersprüchlich, wenn der Begriff des Sitzes in Art. 4 Abs. 2 VStG und in Art. 24 Abs. 2 VStG verschieden ausgelegt wird.

Im Rahmen der Auslegung müssen letztlich auch die verschiedenen Zielsetzungen der Verrechnungssteuer berücksichtigt werden. Während bei rein nationalen

Sachverhalten der *Sicherungszweck* der Verrechnungssteuer (Vermeidung von Steuerhinterziehungen) im Vordergrund steht, muss bei internationalen Sachverhalten der *Fiskalzweck* der Verrechnungssteuer berücksichtigt werden. Art. 4 Abs. 2 VStG ist in erster Linie auf internationale Sachverhalte ausgerichtet und hat in vielen Fällen eine definitive Steuerbelastung zur Folge. Vor diesem Hintergrund und im Hinblick auf das strikt anzuwendende Legalitätsprinzip zur Begründung von Steuerpflichten drängt sich eine enge Auslegung des Begriffs «Sitz» i. S. d. statutarischen Sitzes auf. Auch der Botschaft zum Verrechnungssteuergesetz²⁰ lässt sich eine Ausweitung des Begriffs des Sitzes auf die tatsächliche Leitung nicht entnehmen. Somit ergibt sich, dass der Sitz gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG im Sinne des statutarischen Sitzes zu verstehen ist. Eine – in gewissen Fällen durchaus sinnvolle – Ausdehnung der Steuerpflicht auf die Verlegung der tatsächlichen Leitung kann nur durch eine Gesetzesrevision herbeigeführt werden.

2.2 Liquidations- versus Veräusserungsfiktion

Steuerbarer Liquidationsüberschuss im Falle einer Sitzverlegung ist gemäss gängiger Praxis der ESTV das Reinvermögen der Gesellschaft bzw. Genossenschaft inklusive stille Reserven und Goodwill im Zeitpunkt des Sitzverlegungsbeschlusses, unter Abzug des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals.²¹ Für die Bestimmung des Reinvermögens ist nicht der Liquidationswert der Wirtschaftsgüter massgeblich, sondern der Wert des Unternehmens als organische Einheit, d. h. der Wert, den ein unabhängiger Dritter für die Übernahme des Unternehmens bezahlen würde.²² Gemäss Praxis der ESTV²³ gelangt somit – in Abweichung vom Wortlaut des Gesetzes – nicht die Liquidationsfiktion, sondern die *Veräusserungsfiktion* zur Anwendung. Es gelten im Grundsatz die selben Bewertungsregeln wie für die Emissionsabgabe bei der Einbringung eines Unternehmens in eine Aktiengesellschaft.²⁴ Die Anwendung der Veräusserungsfiktion wird in der Lehre teilweise heftig kritisiert.²⁵ So wird geltend gemacht, dass Art. 4 Abs. 2 VStG bei der Sitzverlegung ins Ausland ausdrücklich eine Liquidationsfiktion vorsehe und daher die sachli-

15 BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, 277.

16 Vgl. ATHANAS/BÜRGGY, Inländerbegriff, 245 ff., mit Hinweisen.

17 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 24 Abs. 2 VStG (7).

18 ATHANAS/BÜRGGY, Inländerbegriff, 246.

19 ATHANAS/BÜRGGY, Inländerbegriff, 247

20 BOTSCHAFT VStG, 973.

21 BEHNISCH, Umstrukturierung, 290; BGer, 19.9.1985 i. S. D. und G. (665), E 2 b (in STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu VStG Art. 4 Abs. 2 [3]).

22 MÜLLER, Mithaftung, 84; PFUND, Verrechnungssteuer, 193; ESTV, 14.11.1977, 108 123/108 606 (in STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu VStG Art. 4 Abs. 2 [2]).

23 PFUND, Verrechnungssteuer, 193.

24 BGer in ASA 6 (1937/38) 459; 34 (1965/66) 273; ESTV in ASA 4 (1935/36) 299; 6 (1937/38) 314; 27 (1958/59) 64.

25 BEHNISCH, Umstrukturierung, 290.

che Bemessung zu Liquidations- und nicht zu Fortführungswerten erfolgen müsse.²⁶ Die Abrechnung zu Veräusserungswerten sei gesetzwidrig und abzulehnen.²⁷

Als Argument für die Anwendung der Veräusserungsfiktion wird in der Literatur vorgebracht, dass bei der Sitzverlegung ins Ausland grundsätzlich das Meldeverfahren zur Anwendung gelange oder allenfalls eine vorzeitige Rückerstattung der Verrechnungssteuer möglich sei. Obwohl die Anwendung der Veräusserungsfiktion nach der hier vertretenen Auffassung geboten ist, darf diese im Hinblick auf das auch im internationalen Verhältnis strikt anzuwendende Legalitätsprinzip nicht allein mit Verfahrensüberlegungen begründet werden. Vielmehr gilt es zu beachten, dass die gesetzliche Anordnung einer Liquidationsfiktion notwendig ist, da gemäss Art. 52 HRegV²⁸ inländische Gesellschaften ohne vorgängige Liquidation ihren Sitz ins Ausland verlegen können und im Falle einer Sitzverlegung ohne Auflösung und Neugründung eine Leistung an die Inhaber der Beteiligungsrechte weder fällig noch erbracht wird. Zudem findet im Rahmen der Sitzverlegung keine Zerschlagung des Unternehmens bzw. keine Versilberung der Aktiven statt, sondern das Unternehmen wird in einer anderen Steuerhoheit und in einer anderen Rechtsordnung weiter betrieben. Aus diesem Grunde rechtfertigt es sich, für die sachliche Bemessung auf Veräusserungswerte abzustellen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass steuersystematisch aufgedeckte Gewinne mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sind.²⁹ Im Zeitpunkt der steuersystematischen Aufdeckung steht gewöhnlich noch nicht fest, ob die besteuerten Mehrwerte jemals tatsächlich realisiert werden oder ob sie zu einem späteren Zeitpunkt verloren gehen. Zudem sind steuersystematisch aufgedeckte stille Reserven dem Zugriff der Unternehmer bzw. der Gesellschafter entzogen; ein Gewinn ist zwar vorhanden, dieser lässt sich aber nicht ausschütten.³⁰ Da nach dem Vorsichts- und dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur der *ausschüttbare Gewinn* besteuert werden darf, ist im Rahmen der steuersystematischen Abrechnung i. S. einer Art von *Niedrigstwertprinzip* eine vorsichtige Schätzung anzustellen.³¹

2.3 Striktes versus modifiziertes Nennwertprinzip

Gemäss Art. 20 Abs. 1 VStV unterliegt jede geldwerte Leistung an die Inhaber der Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte der Verrechnungssteuer, sofern die Leistung nicht als Rückzahlung von Nennwertkapital zu qualifizieren ist. Diese verordnungsrechtliche Anordnung des strikten Nennwertprinzips ist – in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre³² – abzulehnen, zumal gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG nur die *Erträge* auf den von einem Inländer ausgegebenen Aktien steuerlich erfasst werden. Die strikte Anwendung des Nennwertprinzips findet somit im Gesetz (mit Ausnahme des Rückkaufs eigener Beteiligungsrechte; Art. 4a VStG) keine Stütze. Die fehlende Unterscheidung der Praxis in Reserven, welche aus – allenfalls mit der Emissionsabgabe belasteten – Kapitaleinlagen der Anteilinhaber stammen, und Reserven, welche von der *Gesellschaft selbst erarbeitet* wurden, ist daher willkürlich und läuft dem Legalitätsprinzip zuwider.³³ Da zudem die Verrechnungssteuer im Nicht-DBA-Fall und im DBA-Fall – zumindest im Umfang des DBA-rechtlichen Sockelsteuersatzes – einen Fiskalzweck erfüllt, kann die steuerliche Gleichbehandlung von Kapitaleinlagen und thesaurierten Gewinnen nicht mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbart werden. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, i. S. eines *modifizierten Nennwertprinzips* lediglich über diejenigen Reserven, welche durch die Gesellschaft selbst erarbeitet wurden, verrechnungssteuerlich abzurechnen. Allerdings muss die Umsetzung des modifizierten Nennwertprinzips in der Praxis mit entsprechenden Aufzeichnungspflichten des steuerpflichtigen Unternehmens verknüpft werden.

3 Fallkonstellationen

Weil der Begriff des Sitzes gemäss Praxis der ESTV – je nach Sachverhaltskonstellation – sowohl eng als auch weit ausgelegt wird und der statutarische Sitz nicht mit dem Ort der tatsächlichen Leitung übereinstimmen muss, lassen sich im Hinblick auf Art. 9 Abs. 1 VStG nachfolgende Fallkonstellationen unterscheiden.

26 WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 142.

27 DUSS, Umstrukturierungen, 82.

28 Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (SR 221.411).

29 REICH, Umstrukturierungen, 30.

30 REICH, Realisation, 14 ff.

31 Duss, Umstrukturierungen, 623.

32 CAGIANUT, Objekt, 50; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, 43 f.; REICH, Vermögensertragsbegriff, 280; REICH, Kommentar DBG, Art. 20 DBG N 32.

33 CAGIANUT, Objekt, 50; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, 43 f.; REICH, Vermögensertragsbegriff, 280; REICH, Kommentar DBG, Art. 20 DBG N 32.

Anknüpfung	Schweiz	Ausland
<i>Variante 1</i> Statutarischer Sitz Tatsächliche Leitung	X X	
<i>Variante 2</i> Statutarischer Sitz Tatsächliche Leitung	X	X
<i>Variante 3</i> Statutarischer Sitz Tatsächliche Leitung	X	X

3.1 Variante 1 – Statutarischer Sitz in der Schweiz, tatsächliche Leitung in der Schweiz

3.1.1 Verlegung des statutarischen Sitzes und der tatsächlichen Leitung ins Ausland

Die Inländereigenschaft der Gesellschaft geht bei Verlegung des statutarischen Sitzes und der tatsächlichen Leitung ins Ausland endgültig verloren. Demnach ist gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG steuersystematisch über die Reserven der Gesellschaft abzurechnen. Diese Praxis ist unbestritten.

3.1.2 Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland

3.1.2.1 Nicht-DBA-Fall

Durch die Verlegung des statutarischen Sitzes einer Gesellschaft, welche weiterhin tatsächlich in der Schweiz geleitet wird, geht die Inländereigenschaft gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG nicht unter. Aufgrund der Tatsache, dass die in der Schweiz geleitete Gesellschaft weiterhin der Verrechnungssteuer unterliegt, ist im Zeitpunkt der Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland keine steuerliche Schlussabrechnung vorzunehmen. In der Praxis wird jedoch im Nicht-DBA-Fall im Zeitpunkt der Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland – dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 VStG entsprechend – über die Reserven steuersystematisch abgerechnet.³⁴

Der Grund für die steuerliche Erfassung liegt in erster Linie darin, dass eine spätere Erfassung der Reserven durchaus gefährdet sein kann, insbesondere wenn durch die Gesellschaft nach erfolgter Verlegung des statutarischen Sitzes schrittweise Betriebsteile oder einzelne Aktiven aus der Schweiz ins Ausland verlagert werden.³⁵ In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die ESTV gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG die Möglichkeit hat, die Verrechnungssteuer vor der Fälligkeit sicherstellen zu lassen, falls eine Gesellschaft Anstalten trifft, ihren statutarischen Sitz ins Aus-

land zu verlegen bzw. sich im Handelsregister löschen zu lassen. Mit dem Instrumentarium der Sicherstellung kann die missbräuchliche Sitzverlegung i. S. d. *Verhältnismässigkeitsprinzips* wirksam bekämpft werden, ohne dass der Begriff des Sitzes auf die tatsächliche Leitung ausgedehnt werden muss. Im Hinblick auf das Verhältnismässigkeits- und das Leistungsfähigkeitsprinzip ist daher eine steuersystematische Schlussabrechnung weder erforderlich noch notwendig, da dasselbe Resultat mit mildereren Massnahmen – d. h. mit einem *Steueraufschub* im Zeitpunkt der Sitzverlegung oder mit einer *Sicherstellung* gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG – erreicht werden kann.

3.1.2.2 DBA-Fall

Im DBA-Fall wird nach Praxis der ESTV – vorausgesetzt, dass die Ansässigkeit aufgrund des relevanten Doppelbesteuerungsabkommens weiterhin der Schweiz zugewiesen wird – auf eine Besteuerung im Zeitpunkt der Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland verzichtet. Der Verzicht auf die steuersystematische Abrechnung im DBA-Fall zeigt einmal mehr, dass auch im Nicht-DBA-Fall ohne weiteres auf die Erhebung der Verrechnungssteuer im Zeitpunkt der Sitzverlegung verzichtet werden kann, zumal sich im Nicht-DBA-Fall das unilaterale Recht vollumfänglich entfalten kann.

Weil in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Japan (Art. 4 Abs. 3 DBA-J) und Holland (Art. 2 Abs. 4 DBA-NL) die Ansässigkeit dem Sitzstaat zugewiesen wird, hat die Verlegung des statutarischen Sitzes nach Japan oder nach Holland zur Folge, dass die Schweiz – obwohl die Gesellschaft aufgrund der tatsächlichen Leitung in der Schweiz weiterhin als Inländerin gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG zu qualifizieren ist – keine Verrechnungssteuer mehr erheben darf. Wegen der negativen Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen kann demzufolge im Verhältnis zu Japan und Holland bei der Verlegung des statutarischen Sitzes gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG steuersystematisch abgerechnet werden.

3.1.3 Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland

3.1.3.1 Nicht-DBA-Fall

Verlegt eine Gesellschaft, welche den statutarischen Sitz in der Schweiz hat, nur die tatsächliche Leitung ins Ausland, ist sie weiterhin als verrechnungssteuerliche Inländerin gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG zu qualifizieren. Eine steuersystematische Abrechnung im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland ist da-

34 MÜLLER, Mithaftung, 81.

35 MÜLLER, Mithaftung, 81; PFUND, Verrechnungssteuer, 192.

her nicht erforderlich. Die Verrechnungssteuer wird erst im Fall einer Ausschüttung von Reserven bzw. bei Verlegung des in der Schweiz verbliebenen statutarischen Sitzes ins Ausland, d. h. bei endgültiger Aufgabe der Inländereigenschaft, erhoben. Diese Praxis der ESTV ist unbestritten.³⁶

3.1.3.2 DBA-Fall

Im Falle der doppelbesteuerungsrechtlichen Vorrangigkeit des statutarischen Sitzes (Art. 4 Abs. 3 DBA-J, Art. 2 Abs. 4 DBA-NL) gilt die inländische Gesellschaft bei Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland weiterhin als Inländerin i. S. v. Art. 9 Abs. 1 VStG und als ansässig i. S. d. beiden genannten Doppelbesteuerungsabkommen. In der Praxis wird daher in diesen Fällen auf eine Besteuerung im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung verzichtet, weil spätestens im Zeitpunkt der Liquidation oder Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland die Verrechnungssteuer auf den transferierten Reserven erhoben werden kann.

Wird hingegen die Ansässigkeit aufgrund des relevanten Doppelbesteuerungsabkommens – analog zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA – dem Staat der tatsächlichen Leitung zugewiesen, wird gemäss Praxis der ESTV im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland – abweichend vom Wortlaut in Art. 4 Abs. 2 VStG – eine steuersystematische Schlussabrechnung vorgenommen. Die ESTV vertritt die Auffassung, dass eine die Liquidationsbesteuerung auslösende Sitzverlegung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 VStG auch dann vorliege, wenn betreffend einer im Inland domizilierten Gesellschaft oder Genossenschaft als Folge der Verlegung ihrer tatsächlichen Leitung ins Ausland eine Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechende Norm (Vorrang der Ansässigkeit am Ort der tatsächlichen Leitung)³⁷ zur Anwendung gelange und es der Schweiz deshalb untersagt sei, die transferierten Reserven zu einem späteren Zeitpunkt zu besteuern.³⁸

Die Doppelbesteuerungsabkommen legen der Ausschöpfung des unilateralen Besteuerungsrechts Schranken auf, was als *negative Wirkung* des Staatsvertragsrechts auf das Landesrecht bezeichnet wird.³⁹ Die innerstaatlichen Besteuerungsnormen bilden Grundlage für die Besteuerung, sind aber insoweit nicht anzuwenden, als sie mit dem in concreto anwendbaren Doppelbe-

steuerungsabkommen in Widerspruch treten. Nach allgemeiner Auffassung bestimmen die im Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Normen jedoch nur, ob ein Vertragsstaat besteuern dürfe.⁴⁰ Ob von der Besteuerungsbefugnis Gebrauch gemacht wird, bleibt dem Landesrecht des Vertragsstaates überlassen.⁴¹ Ein Doppelbesteuerungsabkommen kann demnach weder eine Steuerpflicht begründen noch ausweiten, sondern lediglich die Besteuerung einschränken. Ein materieller Besteuerungsanspruch kann somit nie mit einem Doppelbesteuerungsabkommen begründet werden. Daraus resultiert, dass gestützt auf eine Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechende Norm eines Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsanspruch begründet werden kann – selbst dann nicht, wenn in einem späteren Zeitpunkt das Besteuerungsrecht der betroffenen Steuerhoheit entzogen wird.

Analog zum Nicht-DBA-Fall darf im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland keine steuersystematische Schlussabrechnung vorgenommen werden, da die Gesellschaft aufgrund ihres statutarischen Sitzes in der Schweiz weiterhin als Inländerin gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG zu qualifizieren ist. Es wäre zwar wünschenswert, dass im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland verrechnungssteuerlich abgerechnet wird, da aufgrund der nachrangigen Ansässigkeit in der Schweiz bei einer späteren Sitzverlegung ins Ausland keine Verrechnungssteuer mehr erhoben werden darf. Eine Besteuerung im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland bei gleichzeitiger Belassung des statutarischen Sitzes in der Schweiz lässt sich jedoch weder auf Art. 4 Abs. 2 VStG i. V. m. Art. 22 Abs. 5 VStV noch auf Art. 9 Abs. 1 VStG abstützen. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es für die verrechnungssteuerliche Erfassung der Reserven im Zeitpunkt der Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland offensichtlich an einer gesetzlichen Grundlage mangelt. Diese Gesetzeslücke darf nicht durch eine teleologische Erweiterung von Art. 4 Abs. 2 VStG geschlossen werden. Da die Verrechnungssteuer im Verhältnis zum Ausland zu einer endgültigen Steuerbelastung führen kann und somit einen Fiskalzweck aufweist, ist die Steuerbehörde besonders strikt an das Legalitätsprinzip gebunden.

36 MÜLLER, Mithaftung, 81.

37 S. oben, Abschn. 2.1.

38 BEHNISCH, Umstrukturierung, 293; WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 143; ESTV, in: STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 4 Abs. 2 VStG (4).

39 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 85 f.; LOCHER, Negative Wirkung, 365 ff.

40 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 88.

41 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 89.

3.2 Variante 2 – Statutarischer Sitz in der Schweiz, tatsächliche Leitung im Ausland; Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland

3.2.1 Nicht-DBA-Fall

Da die tatsächliche Leitung bereits im Ausland liegt, geht mit der Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland die Inländereigenschaft der Gesellschaft definitiv unter. Daher muss gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG steuersystematisch abgerechnet werden.

3.2.2 DBA-Fall

Befinden sich der statutarische Sitz in der Schweiz und die tatsächliche Leitung im Ausland, muss im DBA-Fall geprüft werden, ob in der Schweiz eine nachrangige Ansässigkeit vorliegt oder nicht. Liegt in der Schweiz aufgrund einer Art. 4 Abs. 3 OECD-MA analogen Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine nachrangige Ansässigkeit vor, kann in der Schweiz – aufgrund der negativen Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen – verrechnungssteuerrechtlich nicht angeknüpft werden.⁴² Die Verlegung des statutarischen Sitzes hat daher keine steuersystematische Schlussabrechnung zur Folge.

Wird die Ansässigkeit aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesen, was beispielsweise im Verhältnis zu Japan (Art. 4 Abs. 3 DBA-J) und zu Holland (Art. 2 Abs. 4 DBA-NL) der Fall ist, kann die Schweiz aufgrund von Art. 9 Abs. 1 VStG verrechnungssteuerlich anknüpfen. Die Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland hat somit eine steuersystematische Schlussabrechnung zur Folge.

3.3 Variante 3 – Statutarischer Sitz im Ausland, tatsächliche Leitung in der Schweiz; Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland

3.3.1 Nicht-DBA-Fall

Die Verlegung der tatsächlichen Leitung ins Ausland hat zur Folge, dass die Gesellschaft gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG nicht mehr als Inländerin zu qualifizieren ist. In der Praxis wird daher gestützt auf Art. 22 Abs. 5 VStV eine steuersystematische Schlussabrechnung vorgenommen.⁴³ Auch wenn eine lückenlose verrechnungssteuerliche Erfassung der Reserven sachgerecht und wünschenswert wäre, stellt Art. 4 Abs. 2 VStG i. V. m. Art. 22

Abs. 5 VStV – wie bereits dargelegt – keine i. S. d. Legalitätsprinzips genügende Rechtsgrundlage dar, um verrechnungssteuerlich über die Reserven abzurechnen.

3.3.2 DBA-Fall

Aufgrund des geltenden Rechts resultieren im DBA-Fall dieselben steuerlichen Konsequenzen wie im Nicht-DBA-Fall. D. h., mangels gesetzlicher Grundlage kann bei einer Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland, welche ihre tatsächliche Leitung ins Ausland verlegt, verrechnungssteuerlich nicht abgerechnet werden. In der Praxis wird im DBA-Fall jedoch nur bei nachrangiger Ansässigkeit in der Schweiz auf eine steuerliche Schlussabrechnung verzichtet.⁴⁴ Wird die Ansässigkeit aufgrund des relevanten Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesen, soll eine steuerliche Schlussabrechnung vorgenommen werden.

4 Fazit

Es zeigt sich, dass in der Praxis Art. 4 Abs. 2 VStG – je nach konkreter Fallkonstellation und abhängig davon, ob ein DBA-Fall oder ein Nicht-DBA-Fall vorliegt – unterschiedlich angewendet wird. Der Grund liegt darin, dass Art. 4 Abs. 2 VStG einerseits nicht sämtliche Fälle abdeckt und andererseits nicht in genügendem Masse sowohl auf Art. 9 Abs. 1 VStG als auch auf Art. 4 Abs. 3 OECD-MA abgestimmt ist. Um Widersprüche zu vermeiden, müsste für die steuerliche Erfassung nicht allein an die Verlegung des statutarischen Sitzes, sondern – im Nicht-DBA-Fall – an die Aufgabe der Inländereigenschaft nach Art. 9 Abs. 1 VStG und – im DBA-Fall – an die Reduktion der vorrangigen zur nachrangigen Ansässigkeit angeknüpft werden. Im Nicht-DBA-Fall wäre demnach dann steuerlich abzurechnen, wenn durch die Verlegung des statutarischen Sitzes und/oder der tatsächlichen Leitung ins Ausland die Inländereigenschaft definitiv aufgegeben wird. Im DBA-Fall müsste konsequenterweise bereits dann steuerlich abgerechnet werden, wenn durch die Verlegung des statutarischen Sitzes und/oder der tatsächlichen Leitung ins Ausland in der Schweiz nur noch eine nachrangige Ansässigkeit vorliegt. Art. 4 Abs. 2 VStG muss daher im entsprechenden Sinne revidiert werden, damit dem Legalitätsprinzip Genüge getan wird. Gleichzeitig ist Art. 24 Abs. 2 VStG in dem Sinne anzupassen, dass die Rückerstattungsberechtigung an die Inländereigenschaft gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG bzw. an die unbeschränkte Steuerpflicht bei der Gewinnsteuer angeknüpft wird.

42 WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 153.

43 MÜLLER, Mithaftung, 81.

44 WIDRIG, Doppelte Ansässigkeit, 142 f.

Literatur und Materialien

- ATHANAS PETER/BAUER-BALMELLI MAJA, Begründung und Aufgabe der Steuerpflicht, ST 67 (1993), 311 ff. (zit.: Steuerpflicht)
- ATHANAS PETER/BÜRGI DOMINIK, Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen, FStR 2003, 241 ff. (zit.: Inländerbegriff)
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Kommentar zu Art. 50 DBG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000 (zit.: Kommentar DBG)
- Kommentar zu Art. 20 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002 (zit.: Kommentar StHG)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck)
- BEHNISCH URS, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996 (zit.: Umstrukturierung)
- CAGIANUT FRANCIS, Das Objekt der Einkommenssteuer, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 43 ff. (zit.: Objekt)
- DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 2. Teil, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Frankfurt a. M. 1996 (zit.: Umstrukturierungen)
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. A., Zürich 1998 (zit.: Grundriss)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern u.a. 2002 (zit.: Steuerrecht II)
- LOCHER PETER, Die Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht im neuen Bundesrecht über die direkten Steuern und die Doppelbesteuerungsabkommen, in: FS Raoul Oberson, S. 69 ff., Basel 1995 (zit.: Subjektive Steuerpflicht)
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2000 (zit.: Internationales Steuerrecht)
 - Zur «negativen» Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Guido Jenny/Walter Kälin (Hrsg.), Die schweizerische Rechtsordnung in ihren internationalen Bezügen, Festgabe zum schweizerischen Juristentag 1988, Bern 1988, 365 ff. (zit.: Negative Wirkung)
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im interkantonalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit.: Ansässigkeit)
- MÜLLER THOMAS A., Die solidarische Mithaftung bei der Sitzverlegung ins Ausland, in StR 2000, 78 ff. (zit.: Mithaftung)
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (zit.: Realisation)
- Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel 2000 (zit.: Umstrukturierungen)
 - Kommentar zu Art. 20 DBG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000 (zit.: Kommentar DBG)
 - Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 225 ff. (zit.: Vermögensertragsbegriff)
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. A., Therwil/Basel 2000 (zit.: Fallbeispiele)
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, 4 Bände, Loseblatt, Basel
- WIDRIG MARCEL, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Wallisellen 2001 (zit.: Doppelte Ansässigkeit)
- BOTSCHAFT VStG: Botschaft vom 18. Oktober 1963 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), BBl 1963 II 953 (zit.: Botschaft VStG)