

Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz

Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben

Dr. iur. Markus Weidmann



*Dr. iur. Markus Weidmann,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Homburger, Zürich*

Inhalt

1	Vorbemerkungen	4	6	Zusammenfassung und Folgerungen	24
2	Gewinnsteuer	4		Literatur	25
2.1	Abgrenzung auf Grund von Doppel- besteuerungsabkommen gemäss OECD-MA	4		Dokumente.	27
2.2	Besondere Bestimmungen in den Doppelbesteue- rungsabkommen mit Deutschland und den Vereinigten Staaten	6		Schweizer Rechtsquellen	27
2.3	Abgrenzung auf Grund der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zu den Staaten der Europäischen Union	7		Rechtsquellen der Europäischen Union	27
2.3.1	Einfluss des FZA	7		Materialien.	28
2.3.2	Rechtsprechung i. S. de Lasteyrie du Saillant und N betreffend natürliche Personen	8		Praxisfestlegungen der Steuerbehörden	28
2.3.3	Rechtsprechung i. S. Daily Mail und Cartesio betreffend juristische Personen	9			
2.4	Umfang der Steuerpflicht	11			
2.5	Steuerliche Gewinnermittlung	12			
2.5.1	Handelsrechtliche Erfolgsrechnung als Grundlage	12			
2.5.2	Sitzverlegung in die Schweiz als Kapitaleinlage.	13			
2.5.3	Berücksichtigung der steuerlichen Charakterisierung	14			
3	Verrechnungssteuer	18			
4	Emissionsabgabe	21			
4.1	Immigration kein steuerbarer Tatbestand.	21			
4.2	Umgebungsvorbehalt	22			
5	Umsatzabgabe	24			

1 Vorbemerkungen

Das schweizerische Gesellschaftsrecht ermöglicht es einer ausländischen Gesellschaft, sich ohne Liquidation und Neugründung dem schweizerischen Recht zu unterstellen, wenn das ausländische Recht dies gestattet, die Gesellschaft die Voraussetzungen des ausländischen Rechts erfüllt und die Anpassung an eine schweizerische Rechtsform möglich ist (Art. 161 Abs. 1 IPRG). Der Zuzug einer Gesellschaft in die Schweiz, hier auch Immigration genannt, mittels Sitzverlegung, aber auch der umgekehrte Vorgang des Wegzugs einer Gesellschaft ins Ausland, die Emigration (Art. 163 Abs. 1 IPRG), sind trotz ausdrücklichen, liberal gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Grundlagen nach wie vor keine häufigen Vorgänge. Die Gründe hierfür liegen teilweise im oftmals restriktiven ausländischen Gesellschaftsrecht, welches die Emigration gar nicht oder nur unter schwierig zu erfüllenden Bedingungen gestattet. Eine wichtige Rolle spielen ggf. auch die steuerlichen Hemmnisse durch die Erhebung einer Wegzugssteuer im Emigrationsstaat. Allerdings stellt sich die steuerliche Behandlung der Immigration im Zuzugsstaat, namentlich auch in der Schweiz, nicht durchwegs attraktiv dar.

In der jüngeren Vergangenheit sind dennoch unter anderem einige Zuzüge von in den Vereinigten Staaten börsenkotierten Gesellschaften mit Sitz in Ländern wie Bermuda oder den Kaimaninseln zu verzeichnen gewesen.¹ Dabei dürften neben anderen Überlegungen auch antizipierte Änderungen des Steuerrechts der Vereinigten Staaten eine Rolle gespielt haben. Weitere Zuzüge sind nicht im engeren Sinne durch Sitzverlegung erfolgt, sondern mit Hilfe eines gesellschaftsrechtlich unterschiedlich ausgestalteten Aktientausches.² Der Aktien-

tausch führt zu einer anderen Endstruktur als die Sitzverlegung, bietet aber namentlich bei der Verrechnungssteuer erhebliche Vorteile und mag auch gesellschafts- und zivilrechtliche Unsicherheiten der Sitzverlegung zu vermeiden helfen.

Aus schweizerischer steuerrechtlicher Sicht sind die Kernfragen für die Gewinn- und die Verrechnungssteuer, ob beim Zuzug in die Schweiz eine Buchwerterhöhung (ein sog. step-up) Anwendung findet, so dass steuerlich die bisherigen stillen Reserven offen gelegt und die höheren Verkehrswerte den massgeblichen Ansatz für die Eingangsbilanz der Gesellschaft bilden. Bei der Emissionsabgabe muss jeweils beurteilt werden, ob die Immigration ohne Steuerfolgen bleibt oder ob die kurz vor dem Zuzug wegen der Verrechnungssteuer erfolgte Kapitalerhöhung der zuziehenden Gesellschaft eine Umgehung der Emissionsabgabe darstellt. Demgegenüber bringt der Immigrationsvorgang bei der Umsatzabgabe regelmässig keine Schwierigkeiten mit sich. Die nachfolgende Betrachtung steuerlicher Aspekte beschränkt sich, in sozusagen klassischer Manier, auf die Gewinnsteuern, die Verrechnungssteuer sowie die Stempelabgaben auf der Ebene der Gesellschaft, soweit der Immigrationsvorgang als solcher betroffen ist. Es ist offenkundig, dass der Zuzug einer Gesellschaft namentlich bei der Mehrwertsteuer und den Sozialversicherungen komplexe Fragen aufwirft; diese Bereiche bleiben hier aber, ebenso wie die Auswirkungen auf die Finanzierung der Gesellschaft und steuerliche Situation der Aktionäre, ausser Betracht.

2 Gewinnsteuer

2.1 Abgrenzung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen gemäss OECD-MA

Um die Besteuerungsbefugnisse von Wegzugs- und Zuzugsstaat mit Bezug auf die stillen Reserven der migrierenden Gesellschaft gegeneinander abzugrenzen, bietet sich Art. 13 OECD-MA (bzw. die konkrete entsprechende Norm des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens) an, der die Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zuordnet.

1 Beispielsweise hat gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons Zürich «die ACE Limited, eine nach Cayman Islands-Recht inkorporierte Exempted Company with Limited Liability und beim Registrar of Companies der Cayman Islands registrierte Gesellschaft mit Sitz in George Town (Cayman Islands, UK) mit Beschluss vom 14.7.2008 unter Änderung ihrer Firma in ACE Limited (ACE AG/ACE SA) ihren Sitz ohne Liquidation gemäss den Bestimmungen des IPRG in die Schweiz verlegt»; vgl. auch die ausführliche Beschreibung des Vorgangs im endgültigen Prospekt vom 30.5.2008, abrufbar unter www.sec.gov/Archives/edgar/data/896159/000119312508125338/d424b3.htm (besucht: 6.1.2010), insb. 30, 38 ff. sowie 42 f. betreffend Schweizer Steuern. Vgl. sodann betreffend Tyco International Ltd. in Schaffhausen das Amendment No. 1 to Form S-4 vom 16.1.2009, abrufbar unter www.sec.gov/Archives/edgar/data/833444/000104746909000219/a2189980zs-4a.htm (besucht: 6.1.2010), 45, 83 ff.

2 Die gesellschaftsrechtlichen Schritte unterstehen für die emigrierende Gesellschaft deren anwendbarem Recht. Oft wird ein im Schweizer Recht nicht bekannter Umstrukturierungsplan (sog. Scheme of Arrangement) eingesetzt, welcher gerichtlich sanktioniert werden muss; vgl. betreffend Foster Wheeler AG in Zug das Proxy Statement vom 22.12.2008, abrufbar unter www.sec.gov/Archives/edgar/data/1130385/000104746909000219/a2189980zs-4a.htm (besucht: 6.1.2010), 12, 25 f.; vgl. betreffend Noble Corporation in Baar das Proxy Statement vom 11.2.2009, abrufbar unter www.sec.gov/Archives/edgar/data/1169055/000095012909000386/h65244ddef14a.htm (besucht: 6.1.2010), 23 ff., insb. 25; betreffend Weatherford International Ltd. in Zug das Proxy Statement vom 15.1.2009, abrufbar unter www.sec.gov/Archives/edgar/data/1170565/000095012909000089/h65151ddef14a.htm#103 (besucht: 6.1.2010), 20 ff.

Diese Bestimmung bringt indessen für die hier in Frage stehenden Sachverhalte einen erstaunlich und durchaus enttäuschend geringen Schutz.

Zunächst zeigt sich, dass der Begriff der Veräusserung von Vermögen in Art. 13 OECD-MA nicht definiert ist. Deshalb kommt dem Veräusserungsbegriff gemäss der allgemeinen Regel von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA jene Bedeutung zu, welche er nach dem Recht jenes Staats hat, auf den das Abkommen Anwendung findet.³ Der Emigrationsstaat ist nach dem allgemeinen Verständnis von Art. 13 OECD-MA berechtigt, nicht nur entgeltliche Übertragungen des betreffenden Wirtschaftsguts, die nach Schweizer Sprachgebrauch als echte Realisation zu bezeichnen wären, als Veräusserung anzusehen. Bereits die Übertragung wird weit verstanden und umfasst neben Kauf und Tausch auch die Enteignung, die Einbringung in eine Gesellschaft, unentgeltliche Übertragungen und den Übergang von Todes wegen.⁴ Darüber hinaus darf der betreffende Staat solche Vorgänge besteuern, die er einer Übertragung gleichsetzt. Er kann deshalb ohne Verletzung von Art. 13 OECD-MA eine buchmässige Aufwertung (die sog. buchmässige Realisation nach Schweizer Recht) steuerlich erfassen.⁵ Schliesslich wird einem Staat durch Art. 13 OECD-MA nicht verwehrt, die Entstrickungsfälle (sog. steuersystematische Realisation im Schweizer Steuerrecht) durch Verbringen von Wirtschaftsgütern aus seiner Steuerhoheit in einen anderen Staat der Veräusserung gleichzuhalten.⁶ Eine vom Emigrationsstaat erhobene Wegzugsteuer hält demnach vor Art. 13 OECD-MA stand.⁷

Zu keinem anderen Ergebnis führt eine Auslegung von Art. 13 OECD-MA, wonach die «Veräusserung» abkommensrechtlich zu verstehen sei.⁸ Auch nach dieser Auffassung, welche im innerstaatlichen Recht möglicherweise unterschiedlich behandelte Tatbestände einheitlich unter einen abkommensrechtlichen Veräusserungsbegriff subsumieren will, ist dieser Begriff weit auszulegen und umfasst alles, was nach innerstaatlichem Recht wie eine Veräusserung besteuert wird. Buchmässige und steuersystematische Realisation sind somit «Veräusserungen». Nach anderer Auffassung schliesslich bedarf es eines entgeltlichen Wechsels der Verfügungsmacht, damit von einer Veräusserung iSv Art. 13 OECD-MA gesprochen werden kann. Die Wegzugsteuer ist aber auch

nach diesem Verständnis, gestützt auf Art. 21 OECD-MA, zulässig.⁹

Der Immigrationsstaat seinerseits begegnet keiner Beschränkung durch Art. 13 OECD-MA, bei einer Veräusserung von in seine Steuerhoheit verbrachten Wirtschaftsgütern die Steuer zu erheben. Auch für ihn muss gelten, dass sich der Begriff der Veräusserung iSv Art. 13 OECD-MA nach seinem internen Recht richtet. Aus dieser Bestimmung ergibt sich sodann nicht, dass der Immigrationsstaat seine Steuertatbestände in einer Weise einzuschränken habe, die eine doppelte Erfassung eines Veräusserungsgewinns vermiede.¹⁰ Wenn der Emigrationsstaat auf Grund einer Liquidationsfiktion einen Kapitalgewinn auf einem Wirtschaftsgut beim Wegzug besteuert hat, kann somit der Immigrationsstaat die effektive Veräusserung desselben Wirtschaftsguts seiner Besteuerung unterwerfen. Dasselbe Wirtschaftsgut kann demnach auf Grund verschieden definierter Veräusserungstatbestände mehrfach «veräussert» und besteuert werden.

Über die Bemessungsgrundlage eines Veräusserungsgewinns sagt Art. 13 OECD-MA nichts aus. Es ist somit dem jeweiligen Staat anheim gestellt, wie er den steuerbaren Gewinn bestimmt.¹¹ Insbesondere enthält Art. 13 OECD-MA keine Regelungen über die Bewertung.¹² Dies bedeutet aber auch, dass dem Immigrationsstaat aus Art. 13 OECD-MA keine Verpflichtung erwächst, die in seine Steuerhoheit übergeführten Wirtschaftsgüter für seine Steuer mit bestimmten steuerlichen Anlagekosten zu versehen. Weder werden dem Immigrationsstaat die Verwendung des Verkehrswerts als steuerliche Anlagekosten vorgeschrieben, noch muss er den letzten Steuerwert, den der Emigrationsstaat verwendete, übernehmen.

Hieraus ergibt sich ohne weiteres, dass die Situation eintreten kann, dass derselbe Wertzuwachs sowohl vom Wegzugsstaat als auch vom Zuzugsstaat besteuert werden darf: Der Wegzugsstaat besteuert einen Veräusserungsgewinn in der Differenz zwischen den dort steuerlich massgeblichen Anlagekosten und dem Verkehrswert des betreffenden Wirtschaftsguts spätestens im Zeitpunkt des Verlassens der Steuerhoheit des Wegzugsstaats, während der Zuzugsstaat den späteren Gewinn aus der echten Realisation besteuert, wobei er möglicherweise die mass-

3 Komm. OECD-MA, Art. 13 Rz 5. OBERSON, § 8 Rz 524.

4 Komm. OECD-MA, Art. 13 Rz 5.

5 Komm. OECD-MA, Art. 13 Rz 7.

6 Komm. OECD-MA, Art. 13 Rz 10.

7 BAKER, Art. 13 OECD-MA Rz 13B.07; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux, 261 f.; REIMER, Art. 13 MA N 28, 203 f.; WASSERMEYER, Art. 13 MA N 24.

8 WASSERMEYER, Art. 13 MA N 3, 21.

9 REIMER, Art. 13 MA N 204; TOIFL, Steuerrechtliche Folgen der Wohnsitzverlegung bei natürlichen Personen. Österreichischer Landesbericht, 171.

10 DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux, 263.

11 Komm. OECD-MA, Art. 13 N 12. DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux, 263.

12 REIMER, Art. 13 MA N 40.

geblichen Anlagekosten unter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts bei Wegzug aus dem Wegzugsstaat und somit bei Immigration ansetzt. Aus Art. 13 OECD-MA ist eben kein Grundsatz ableitbar, wonach die stillen Reserven einer Gesellschaft nur von jenem Staat besteuert werden dürfen, in welchem sie entstanden sind.¹³ Eine etwaige Buchwerterhöhung im Zuzugsstaat ergibt sich somit aus dessen internem Recht oder aus einer besonderen Verpflichtung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens.¹⁴ Auf Schweizer Verhältnisse angewendet ist offenkundig, dass das Abstellen auf die handelsrechtlichen Buchwerte eine zweifache Besteuerung derselben Wertsteigerung nach sich ziehen kann.

Damit stellt sich die weitere Frage, ob im neuen Ansässigkeitsstaat eine solche doppelte steuerliche Erfassung mittels Befreiungs- oder Anrechnungsmethode iSv Art. 23 OECD-MA vermieden wird. Dies scheitert indessen aus zwei Gründen. Vorab fehlt es an einer Zuordnung der betreffenden Gewinne an den früheren Ansässigkeitsstaat, so dass eine Freistellung oder Anrechnung unter Art. 23 OECD-MA von vornherein ausser Betracht fällt.¹⁵ Sodann geht die beschriebene, bei einer Sitzverlegung drohende doppelte Erfassung der selben Wertsteigerung im Wegzugs- und im Zuzugsstaat darauf zurück, dass die Gesellschaft nacheinander in zwei Staaten ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist. Fälle von Doppelbesteuerung wegen aufeinander folgender unbeschränkter Steuerpflicht werden aber durch Art. 4 bzw. Art. 23 OECD-MA nicht gelöst, so dass eine entsprechende, bloss «wirtschaftliche» Doppelbesteuerung nicht vermieden wird.¹⁶

Daraus folgt, dass Art. 13 OECD-MA keine Zuteilung der bei Sitzwechsel vorhandenen stillen Reserven auf den Wegzugsstaat vorsieht.¹⁷ Der Zuzugsstaat bestimmt die Bemessungsgrundlage bei späterer Veräusserung der in seine Steuerhoheit übergeführten Wirtschaftsgüter selbst und ohne auf eine frühere Besteuerung im Wegzugsstaat Rücksicht nehmen zu müssen.

2.2 Besondere Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und den Vereinigten Staaten

Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen folgen im Wesentlichen dem OECD-MA. Das bewegliche Vermögen wird nicht einheitlich definiert, indem ein Teil der Abkommen, wie seit der Revision 2003 des OECD-MA in dessen Art. 13 Abs. 4 vorgesehen, die Aktien von Immobiliengesellschaften dem unbeweglichen Vermögen gleichstellt. Dies ist hier, wie gewisse andere Besonderheiten in einzelnen Abkommen, nicht von Interesse. Demgegenüber enthalten die Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten Bestimmungen, welche die Vertragsstaaten in bestimmten Situationen zu einem step-up verpflichten.

Art. 13 Abs. 5 DBA-D behandelt den Fall, dass eine natürliche Person bei ihrem Wegzug¹⁸ vom bisherigen Wohnsitzstaat einer Steuer auf dem Vermögenszuwachs untersteht, der auf einer wesentlichen Beteiligung an einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft entstanden ist. Diesfalls ist der Zuzugsstaat verpflichtet, wenn die fragliche Beteiligung später veräussert und der Gewinn hieraus vom Zuzugsstaat besteuert wird, als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde zu legen, den der Wegzugsstaat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.

Das OECD-MA enthält keine mit Art. 13 Abs. 5 DBA-D vergleichbare Regelung. Mit ihr sollen die Vertragsstaaten ihre Besteuerung gegenseitig anerkennen und die Folgen aufeinander abstimmen.¹⁹ Die doppelte Besteuerung desjenigen Teiles des Gewinns aus der tatsächlichen Veräusserung soll verhindert werden, der bereits früher als Gewinn aus der fiktiven Veräusserung der Besteuerung unterworfen worden ist.²⁰ Die Funktionsweise von Art. 13 Abs. 5 DBA-D ist ungewöhnlich, weil ansonsten im Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Steueranrechnung (Art. 23 OECD-MA bzw. Art. 24 DBA-D) vermieden wird.²¹

Diese Verpflichtung richtet sich vor allem an die Schweiz beim Zuzug natürlicher Personen aus der Bundesrepublik Deutschland, weil im umgekehrten Verhältnis die Schweiz beim Wegzug aus der Schweiz keine Einkom-

13 DANON, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux* 263.

14 REIMER, Art. 13 MA N 284 ff., insb. 289, 305, 317.

15 Komm. OECD-MA, Art. 23 Rz 8. VOGEL, Art. 23 MA N 3 f.

16 Komm. OECD-MA, Art. 23 Rz 4.1. DANON, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux*, 263; vgl. auch DANON/SALOMÉ, *De la double imposition internationale*, 374.

17 DANON, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux*, 263.

18 Wegzug bedeutet hier Übertritt von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts (FLICK/WASSERMAYER/ KEMPERMANN, Art. 13 DBA-D N 117 f.).

19 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, B 13.5 Nr. 2.

20 SCHERER, Art. 13 DBA-D N 222.

21 FLICK/WASSERMAYER/KEMPERMANN, Art. 13 DBA-D N 125.

menssteuer auf der Veräusserung von Privatvermögen, auch nicht auf wesentlichen Beteiligungen, erhebt.²² Für die Schweiz hat die abkommensrechtliche Verpflichtung wohl nur dann eine Bedeutung, wenn die fragliche wesentliche Beteiligung Teil des Geschäftsvermögens der hier Wohnsitz nehmenden Person ist oder diese für die Einkommenssteuer als Wertschriftenhändler betrachtet wird. Eine Anwendung von Art. 13 Abs. 5 DBA-D auf den Zuzug juristischer Personen erscheint unter Berücksichtigung des klaren Wortlauts der Bestimmung sowie der Materialien²³ nicht zugänglich.

Einen breiteren Anwendungsbereich hat Art. 13 Abs. 7 DBA-US, der weder im OECD-MA noch in der U. S. Model Income Tax Convention (2006 US MC) ein Vorbild hat. Diese recht kompliziert abgefasste Bestimmung geht auf den Fall ein, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in beiden Vertragsstaaten der Einkommensbesteuerung unterliegt. Wenn der eine Staat für Steuerzwecke eine Veräusserung von Vermögenswerten annimmt, kann die betreffende Person in ihrer Einkommenssteuererklärung für das Jahr, in dem über diese Vermögenswerte verfügt wurde, verlangen, dass sie so besteuert werde, als habe sie die Vermögenswerte unmittelbar vor dieser Verfügung zum damaligen Marktpreis veräussert und zurückgekauft. Diese Wahl gilt für alle Vermögenswerte, über die die ansässige Person während des Steuerjahres, für welches das Wahlrecht ausgeübt worden ist, oder zu einem späteren Zeitpunkt verfügt hat.

Art. 13 Abs. 7 DBA-US zielt darauf ab, einem amerikanischen Steuerpflichtigen, der Vermögenswerte aus einer Schweizer Betriebsstätte zum Hauptsitz verschiebt, einen höheren Steuerwert zu ermöglichen,²⁴ weil die von der Schweiz erhobene Steuer unter Umständen nicht auf die amerikanische Steuer angerechnet werden kann, so dass eine Doppelbesteuerung entstünde.²⁵ Indessen kann Art. 13 Abs. 7 DBA-US, der für beide Vertragsstaaten gleichermaßen gilt, allenfalls auch im umgekehrten Verhältnis genutzt werden, wenn Vermögenswerte aus den Vereinigten Staaten in die Schweiz übergeführt werden und in der Schweiz Zweifel darüber bestehen, ob diese Vermögenswerte zu ihrem Verkehrswert in die Buchhaltung des Schweizer Hauptsitzes aufgenommen werden können.

22 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 13.5 Nr. 1.

23 Die Botschaft DBA-D, 1442, bezieht sich nur auf den Wegzug natürlicher Personen.

24 Vgl. Botschaft DBA-US, 1093.

25 Technical Explanation von Art. 13 Abs. 7 DBA-US.

2.3 Abgrenzung auf Grund der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zu den Staaten der Europäischen Union

2.3.1 Einfluss des FZA

Ziel des FZA ist u. a. die Einräumung eines Rechts der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien (Art. 1 lit. a FZA). Das FZA richtet sich somit an natürliche Personen.²⁶ Juristische Personen und Personenvereinigungen können sich grundsätzlich nicht auf das FZA berufen.²⁷ Es ist ihnen immerhin im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit gemäss Art. 5 Abs. 1 FZA sowie Art. 18 iVm Art. 17 des Anhangs I zum FZA erlaubt, grenzüberschreitende Dienstleistungen anzubieten und zu erbringen und zu diesem Zweck Arbeitnehmer in das Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei zu entsenden.²⁸

Der Zuzug einer Gesellschaft aus dem EU-Raum untersteht somit nicht dem FZA, so dass auch nicht ersichtlich ist, dass sich die betreffende Gesellschaft auf Rechte berufen könnte, welche sich aus der Niederlassungsfreiheit ableiten. Damit entfällt auch die Beurteilung der Schweizer gewinnsteuerlichen Situation unter den spezifischen steuerlichen Vorschriften von Art. 21 FZA²⁹ sowie Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA.³⁰

26 GROSSEN/DE COULON, Bilaterales Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten, Rz 13 ff.

27 HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 168.

28 BENESCH, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, 77.

29 Während in Abs. 1 von Art. 21 FZA die Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten werden, verlangt Abs. 2 dieser Bestimmung bei – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – vergleichbaren Verhältnissen eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen (hierzu HINNY, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht. Sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, 1149 ff.; DERS., Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 174 ff.). In Art. 21 Abs. 3 FZA findet sich sodann ein Vorbehalt zu Gunsten der nationalen Steuergesetzgebungen hinsichtlich Massnahmen für die Gewährleistung der Besteuerung und gegen die Steuerflucht.

30 Gemäss dieser Bestimmung geniessen der Arbeitnehmer und seine in Art. 3 des Anhangs I zum FZA genannten Familienangehörigen dort, d. h. im Hoheitsgebiet des anderen Vertragsstaats, die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer (hierzu HINNY, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht. Sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, 1148; DERS., Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 172 ff.).

Wenn im Folgenden dennoch der Einfluss der Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 49 (früher Art. 43, ursprünglich Art. 52) AEUV untersucht wird, geht es darum, die schweizerischen steuerlichen Gegebenheiten im europäischen Umfeld zu betrachten.

2.3.2 Rechtsprechung i. S. de Lasteyrie du Saillant und N betreffend natürliche Personen

Das französische Steuerrecht sah vor, dass Steuerpflichtige, die ihren steuerlichen Wohnsitz während der letzten zehn Jahre mindestens sechs Jahre in Frankreich hatten, zum Zeitpunkt, zu dem sie ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, hinsichtlich der Wertsteigerungen auf bestimmten Gesellschafterrechten besteuert wurden. Die Zahlung der Steuer wurde auf Antrag und bei Stellung von Sicherheiten aufgeschoben. Im Falle Hughes de Lasteyrie du Saillant erzog der EuGH, die französische Steuer bei Wegzug sei geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu beschränken, da sie für Steuerpflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollten, zumindest abschreckende Wirkung habe.³¹ Eine Massnahme, die geeignet sei, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken, sei nur zulässig, wenn ein berechtigtes und mit dem AEUV zu vereinbarendes Ziel verfolgt werde und sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei. In einem solchen Fall müsse allerdings ihre Anwendung zur Erreichung des damit verfolgten Zieles geeignet sein und dürfe nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei.³² Die französischen Vorschriften würden damit gerechtfertigt, dass sie der Steuerflucht vorbeugen sollten, indem verhindert werden sollte, dass Steuerpflichtige, um so die französische Steuer zu vermeiden, kurzfristig ihren Wohnsitz aus Frankreich heraus verlegten. Die Regelung gehe aber über dieses Ziel hinaus, welches auch mit milderen Mitteln, u. a. einer Besteuerung eines Steuerpflichtigen, der nach verhältnismässig kurzem Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat und nach Realisierung der Wertsteigerung nach Frankreich zurückkehre, erreicht werden könne. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit lasse sich deshalb nicht rechtfertigen.³³

Im Entscheid Erben von M. E. A. van Hilten-van der Heijden hielt der EuGH fest, dass nationale Regelungen, welche bewirken, dass die Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat erschwert wird, nicht unter der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen sind.³⁴

Die hier massgeblichen Überlegungen ergeben sich deutlicher aus dem Entscheid vom 7.9.2006 i. S. N.³⁵ Der bisher in den Niederlanden wohnhafte N. zog nach Grossbritannien. Er war zu diesem Zeitpunkt Alleininhaber dreier Gesellschaften mit beschränkter Haftung niederländischen Rechts. Die niederländische Steuer, die bei Wegzug auf dem Gewinn aus wesentlicher Beteiligung anfiel, wurde gegen die Stellung einer Sicherheit gestundet. Die niederländische Gesetzgebung war mit Abweichungen im Detail mit den französischen Regeln vergleichbar, welche im Entscheid de Lasteyrie du Saillant zu beurteilen waren.

Der EuGH hielt fest, dass es in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmassnahmen Sache der Mitgliedstaaten sei, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen. Dabei sei es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd, sich an der internationalen Praxis und dem OECD-MA zu orientieren.³⁶ Es entspreche einem – nicht genau definierten – steuerlichen Territorialitätsprinzip,³⁷ dass die Niederlande beim Wegzug die Steuer auf dem in den Niederlanden angefallenen Wertzuwachs vorsähen.³⁸ Hierzu hatte die Generalanwältin ausgeführt, dass die niederländische Steuer auf die im Inland angefallene Wertsteigerung erhoben werde. Die

vgl. MALMER, Emigration taxes and EC law, 82 ff.; zum Entscheid de Lasteyrie du Saillant s. auch SCHREINER/JAUN, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – Eine Chance für die Schweiz? Niederlassungsfreiheit höher gewichtet als Besteuerung stiller Reserven, 769 f.

34 EuGHE van Hilten-van der Heijden (C-513/03, 23.2.2006) Rz 49 f.; vgl. hierzu TERRA/WATTEL, European Tax Law, 784, und zu den Auswirkungen auf die Schweiz als Drittstaat LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, 419 f.

35 EuGHE N. (C-470/04, 7.9.2006).

36 EuGHE N. (C-470/04, 7.9.2006) Rz 44 f.

37 Dieses Territorialitätsprinzip wird in den Schlussanträgen der Generalanwältin Juliane Kokott vom 30.3.2006 i. S. N. wie folgt umschrieben (Rz 93): «Eine praktische Ausprägung dieses Grundsatzes ist, dass die Staaten im Allgemeinen nur im Inland ansässige Personen der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen und darüber hinaus Einkünfte ortsfremder Personen, die aus inländischen Quellen stammen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuern.» Ein solchermassen unbestimmt umschriebenes Prinzip, dessen Grundlage nicht bekannt und wohl weniger normativ als vielmehr deskriptiv zu verstehen ist, muss offenkundig weiter konkretisiert werden, wozu auf das OECD-MA verwiesen wird (genannte Schlussanträge, Rz 94).

38 EuGHE N. (C-470/04, 7.9.2006) Rz 46.

31 EuGHE de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, 11.3.2004) Rz 44 - 48.

32 EuGHE de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, 11.3.2004) Rz 49.

33 EuGHE de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, 11.3.2004) Rz 50 - 58. Bereits in seinem früheren Entscheid i. S. X., Y. hatte der EuGH mit ähnlichen Überlegungen die Erhebung der schwedischen Steuer auf der Übertragung von schwedischen Aktien auf eine ausländische (aber nicht auf eine schwedische) Gesellschaft nicht geschützt (EuGHE X., Y. [C-436/00, 21.11.2002] Rz 43 - 65); vgl. hierzu SCHNEEWEISS, Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies, 364 f.; TERRA/WATTEL, European Tax Law, 782 f. Zur Rechtslage vor diesen Entscheiden des EuGH

niederländischen Regeln knüpften somit an ein territoriales Element an und verbänden es mit einer zeitlichen Komponente, nämlich an den Aufenthalt im Inland während des Zeitraums, in dem der steuerpflichtige Gewinn entstanden sei.³⁹

Die niederländische Regelung erwies sich dennoch als unverhältnismässiger Eingriff in die Niederlassungsfreiheit, weil es mildere Massnahmen zur Sicherung der Steuer gebe als die dem Steuerpflichtigen auferlegte Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten. Der EuGH machte auf die Amtshilfe- und die Beitreibungs-RL aufmerksam,⁴⁰ mithin auf die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten der EU, von anderen Mitgliedstaaten Auskünfte in steuerlichen Angelegenheiten und Unterstützung in der Zwangsvollstreckung von Einkommenssteuern zu erhalten.

Die Wegzugssteuer ist demnach innerhalb der EU keineswegs abgeschafft, aber die Steuer darf nicht beim Wegzug erhoben, sondern muss gestundet werden. Eine Sicherstellung der Steuer darf nicht verlangt werden, weil dies ein zu einschneidendes und zugleich unnötiges Mittel für die Eintreibung der Steuer darstellt.⁴¹

Ob der Zuzugsstaat zur Anrechnung des Verkehrswerts im Zeitpunkt des Zuzugs als steuerlich massgebliche Anschaffungskosten verpflichtet ist, ist soweit ersichtlich bisher nicht entschieden worden. Beurteilt wurde bisher nur die Besteuerung durch den Wegzugsstaat.⁴² Solange der Zuzugsstaat seine Steuerpflichtigen unterschiedslos behandelt und beispielsweise immer auf die Anschaffungskosten abstellt, kann wohl nicht von einer Diskriminierung gesprochen werden. Die drohende etwaige Doppelbesteuerung ist Folge unterschiedlicher Steuersysteme und müsste wohl auf dem Weg des Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden. Hierfür sind indessen die Mitgliedstaaten zuständig. Es bleibt demnach wohl offen, ob unter der Niederlassungs-

freiheit ein step-up im Zuzugsstaat verlangt werden kann.

2.3.3 Rechtsprechung i. S. Daily Mail und Cartesio betreffend juristische Personen

Im berühmten Fall Daily Mail and General Trust plc (kurz: «Daily Mail») hatte der EuGH zu beurteilen, ob das Vereinigte Königreich die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland, nämlich nach den Niederlanden, von einer Zustimmung des britischen Finanzministeriums (H. M. Treasury) abhängig machen dürfe. Daily Mail erhoffte sich, dass sie nach der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung zwar in den Niederlanden steuerpflichtig würde, aber die Steuer nur auf dem nach der Sitzverlegung anfallenden Wertzuwachs ihres Vermögens erhoben würde, weil die Niederlande für die steuerliche Eröffnungsbilanz den Verkehrswert akzeptierten. Daily Mail beabsichtigte den Verkauf eines Teils ihres Vermögens, um einen Aktienrückkauf durchzuführen. Sie berief sich auf die Niederlassungsfreiheit, welche ihr wie einer natürlichen Person zukomme.⁴³

Der EuGH kam zum Schluss,⁴⁴ dass das Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten noch kaum harmonisiert sei und dass es in den nationalen Rechtsordnungen ganz erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Frage gebe, was für eine Verknüpfung eine Gesellschaft mit dem nationalen Gebiet benötige und wie diese Verknüpfung nachträglich wieder gelöst werden könne. Die Modalitäten einer Sitzverlegung seien deshalb Probleme, die nicht durch die Niederlassungsfreiheit gelöst würden, sondern der Rechtsetzung oder des Vertragsschlusses bedürften. Somit gewähre die Niederlassungsfreiheit den Gesellschaften nationalen Rechts kein Recht, den Sitz ihrer Geschäftsleitung unter Bewahrung ihrer Eigenschaft als Gesellschaften des Mitgliedstaats ihrer Gründung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.⁴⁴ Der EuGH führte aus, dass «unlike natural persons, companies are creatures of the law and, in the present state of Community law, creatures of national law. They exist only by virtue of the varying national legislation which determines their incorporation and functioning».⁴⁵ Somit konnte sich Daily Mail für die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Eine Gesellschaft mache im Allgemeinen vom Niederlassungsrecht, wie in Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV vorgesehen, durch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften Gebrauch.⁴⁶

39 Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 30.3.2006 i. S. N., Rz 96 f. Der EuGH verweist auf diese Bemerkungen.

40 EuGHE N. (C-470/04, 7.9.2006) Rz 50 - 53.

41 SCHNEEWEISS, Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies, 367; TERRA/WATTEL, European Tax Law, 784.

42 Den Schlussanträgen der Generalanwältin Juliane Kokott vom 30.3.2006 i. S. N. (C-470/04), Rz 103, lässt sich entnehmen, dass gewisse Mitgliedstaaten vor dem EuGH geltend gemacht haben, der Zuzugsstaat sei auf die Besteuerung jener Wertsteigerung beschränkt, die nach dem Zeitpunkt des Zuzugs entstehe. Hierauf wird aber nicht weiter eingegangen, sondern die Streitfrage aus dem Blickwinkel des Wegzugsstaats, der Niederlande, betrachtet, dessen Bemessungsregeln als kohärent beurteilt werden. Zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz der Steuerordnung s. HINNY, Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz, 82.

43 EuGHE Daily Mail (81/87, 27.9.1988) Rz 7, 12.

44 EuGHE Daily Mail (81/87, 27.9.1988) Rz 20, 23 f.

45 EuGHE Daily Mail (81/87, 27.9.1988) Rz 19.

46 EuGHE Daily Mail (81/87, 27.9.1988) Rz 17. Im späteren Entscheid Überseering BV (C-208/00, 5.11.2002) hielt der EuGH

Dem Entscheid Daily Mail ist namentlich auch im Nachgang zur Rechtsprechung i. S. de Lasteyrie du Saillant Kritik erwachsen. Insbesondere wird die enge Verknüpfung der Niederlassungsfreiheit mit gesellschaftsrechtlichen Aspekten in Frage gestellt und geltend gemacht, die scharfe Trennung bei der Beurteilung der Niederlassungsfreiheit zwischen natürlichen und juristischen Personen sei nicht aufrecht zu erhalten.⁴⁷

In seinem Entscheid vom 16.12.2008 betreffend Cartesio Oktató és Szolgáltató bt (kurz: «Cartesio») hat aber der EuGH die Rechtsprechung i. S. Daily Mail bestätigt. Cartesio, eine Kommanditgesellschaft ungarischen Rechts, wollte unter Beibehaltung der Registrierung in Ungarn den operativen Geschäftssitz nach Italien verlegen. Der entsprechende Eintrag wurde ihr von der ungarischen Handelsregisterbehörde mit der Begründung verwehrt, nach geltendem ungarischen Recht könne eine in Ungarn gegründete Gesellschaft ihren Sitz nicht unter Beibehaltung des ungarischen Personalstatuts ins Ausland verlegen. Der EuGH erkannte, dass diese Frage nach wie vor nur nach dem geltenden nationalen Recht beantwortet werden könne.⁴⁸

Der EuGH hat in Cartesio indessen eine Differenzierung gegenüber Daily Mail für den Fall angebracht, dass die Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungsort nicht unter Beibehaltung des statutarischen Sitzes, sondern unter Änderung des anwendbaren nationalen Rechts in einen anderen Mitgliedstaat verlegt und dabei in eine dem nationalen Recht des zweiten Mitgliedstaats unterliegende Gesellschaftsform umgewandelt wird. Dann könne die mitgliedstaatliche Kompetenz des Staats der Gründung der Gesellschaft nicht die Auflösung und Liquidation rechtfertigen und die Gesellschaft so daran hindern, sich in eine Gesellschaft nach dem nationalen Recht des anderen Mitgliedstaats umzuwandeln, soweit dies nach dessen Recht möglich sei. Ein solches Hemmnis für die tatsächliche Umwandlung, ohne vorherige Auflösung und Liquidation, stelle eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der betreffenden Gesellschaft dar.⁴⁹ Ob dies nun aber bedeutet, dass die Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Gesellschaftsrecht beispielsweise die Möglichkeit einer Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat vorzusehen haben, die dann von der Nie-

derlassungsfreiheit geschützt wäre,⁵⁰ erscheint angesichts der unübersichtlichen Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften⁵¹ fraglich, zumal der EuGH in Cartesio nicht den Anträgen des Generalanwalts folgte, der die ungarischen Regeln als gemeinschaftswidrig betrachtete,⁵² und ein solcher Vorgang gar nicht zu beurteilen war. Wenn die Mitgliedstaaten in ihrem Gesellschaftsrecht insbesondere in der Wahl zwischen Sitz- und Inkorporationstheorie frei sind, erscheint es als grosser Schritt, ihnen vorzuschreiben, die liquidationslose Emigration von unter ihrem Recht gegründeten Gesellschaften zu ermöglichen.⁵³ Dies muss wohl durch die Rechtsprechung weiter geklärt werden.

Wie schwierig die Entscheidung i. S. Cartesio einzuordnen und ihre Implikationen insbesondere auf die hier zur Diskussion stehende Frage abzuschätzen sind, zeigt sich auch darin, dass das Gemeinschaftsrecht die grenzüberschreitende Fusion kennt,⁵⁴ aber nicht die Sitzverlegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen.⁵⁵ Sodann bestehen die gemeinschaftsrechtlichen Formen der SE (Societas Europaea, Europäische Gesellschaft) und der SCE (Societas Cooperativa Europaea, Europäische Genossenschaft), die ihren Sitz unter bestimmten Voraussetzungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen können. Der EuGH hat in Cartesio eine analoge Berücksichtigung dieser Vorschriften abgelehnt.⁵⁶ Was die steuerliche Behandlung der Sitzverlegung einer SE oder SCE

immerhin dafür, dass eine in einem Mitgliedstaat gegründete Gesellschaft, die dort auch ihren statutarischen Sitz hat, in ihrer Rechts- und Parteifähigkeit von einem anderen Mitgliedstaat anerkannt werden muss, in welchen sie ihren tatsächlichen Verwaltungssitz verlegt hat.

47 TERRA/WATTEL, European Tax Law, 788 ff.

48 EuGHE Cartesio (C-210/06, 16.12.2008) Rz 104 ff., insb. 109 f.

49 EuGHE Cartesio (C-210/06, 16.12.2008) Rz 111 - 113.

50 So offenbar SCHNEEWEISS, Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies, 371, 372.

51 Vgl. hierzu die Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro vom 22.5.2008 i. S. Cartesio (C-210/06) Rz 28.

52 Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro vom 22.5.2008 i. S. Cartesio (C-210/06) Rz 31 ff.

53 Kritisch auch GEBERT/FINGERHUTH, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Licht aktueller gesellschaftsrechtlicher Entwicklungen, 447 f., und SZUDOCKY, How Does the European Court of Justice Treat Precedents in its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I, 358 ff.; weniger zurückhaltend HRISTOV, Grenzüberschreitender Wegzug von Gesellschaften im österreichischen Steuerrecht, 343 f.; SCHNEEWEISS, Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies, 370, 372.

54 Es bestehen harmonisierte Vorschriften über innerstaatliche, aber nicht über grenzüberschreitende Verschmelzungen. Im Entscheid SEVIC Systems AG (C-411/03, 13.12.2005) hat jedoch der EuGH die Übernahme einer in Luxemburg ansässigen durch eine in Deutschland ansässige Gesellschaft mittels Fusion, welche nicht im deutschen Handelsregister eingetragen wurde, unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit geprüft und geschützt; vgl. auch TERRA/WATTEL, European Tax Law, 528 ff.

55 Die Pläne für einen Richtlinienvorschlag betreffend grenzüberschreitende Sitzverlegungen werden nicht weiterverfolgt (SZUDOCKY, How Does the European Court of Justice Treat Precedents in its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I, 361).

56 EuGHE Cartesio (C-210/06, 16.12.2008) Rz 115 - 120.

angeht, darf es zu keiner steuerlichen Abrechnung kommen, wenn der entsprechende Veräusserungsgewinn⁵⁷ in der Folge tatsächlich einer Betriebsstätte der SE bzw. SCE in dem Mitgliedstaat, aus dem der Sitz verlegt wurde, zugerechnet bleibt, und das zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses beiträgt.⁵⁸ Zu den stillen Reserven, welche dem neuen Sitzstaat zuzuordnen sind (somit den Wegzugsstaat verlassen haben), sagt die Fusions-RL aber nichts aus. Ob nun hierauf die Rechtsprechung i. S. de Lasteyrie du Saillant Anwendung findet, wie postuliert wird,⁵⁹ ist nicht gesichert.

Die Übertragung der Rechtsprechung i. S. de Lasteyrie du Saillant auf die Sitzverlegung juristischer Personen ist somit denkbar, aber nicht absehbar.

2.4 Umfang der Steuerpflicht

Die Schweiz macht u. a. für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Ausland keine Steuerhoheit geltend (Art. 52 Abs. 1 Hs. 2 DBG). Gewinne, die auf solche Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten entfallen, sind hier nicht der Steuer unterworfen. Die Abgrenzung der Steuerpflicht für u. a. Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Ausland soll nach den Grundsätzen des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgen (Art. 52 Abs. 3 DBG). Indessen ist umstritten, ob dieser Verweis die Anwendung einer quotenmässigen Ausscheidung vorschreibt, wie sie im interkantonalen Steuerrecht gilt. Nach wohl überwiegender Auffassung⁶⁰ kommt eine objektmässige Ausscheidung zum Tragen, welche auf die Betriebsstättenbuchhaltung abstellt und Korrekturen in der Folge eines Drittvergleichs vornimmt.⁶¹ Das Bundesgericht wendet für die Gewinnausscheidung einer Schweizer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens die direkte Methode an.⁶²

Hieraus folgt immerhin, dass der in einem ausländischen Geschäftsbetrieb oder einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Gewinn nicht der Schweizer Steuer unterliegt. Es besteht wegen der Freistellung der ausländischen Gewinne aber auch keine latente Steuerbarkeit von stillen Reserven, die ausländischen Geschäftsbetrieben oder Betriebsstätten zuzurechnen sind. Die entsprechenden stillen Reserven können also im Ausland realisiert und die Gewinne in die Schweiz übergeführt werden, ohne dass dies einen steuerlichen Anknüpfungspunkt in der Schweiz bilden würde. Die dem Ausland zugeordneten stillen Reserven stehen somit ausserhalb der Schweizer Gewinnsteuern. Es handelt sich um kein Schweizer Steuersubstrat, und dieses wird auch nicht latent in Anspruch genommen.

Indessen ist damit noch nichts darüber ausgesagt, wie es sich verhält, wenn stille Reserven, die im Ausland entstanden sind, durch einen Zuzug in die Schweiz übergeführt werden.

Der Wortlaut von Art. 52 DBG bezieht sich darauf, dass eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft gleichzeitig eine erhebliche Beziehung zum Ausland durch einen dort gelegenen Geschäftsort oder eine Betriebsstätte unterhält. Jedoch ist der Fall, dass eine Gesellschaft in die Schweiz zuzieht, vom Wortlaut nicht mit umfasst. Nachdem aber sogar in einem ausländischen Geschäftsbetrieb oder einer ausländischen Betriebsstätte einer in der Schweiz bereits unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft ohne Schweizer Steuerfolgen stille Reserven gebildet oder aufgelöst werden können, muss die Aufwertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter durch eine ausländische Gesellschaft vor dem Zuzug in die Schweiz möglich sein, ohne dass dies aus Schweizer Sicht steuerlich bedenklich wäre. Soweit ersichtlich, ist dies denn auch unbestritten. Dies bedeutet aber auch, dass die vor dem Zuzug entstandenen stillen Reserven grundsätzlich dem Ausland zuzuordnen sind bzw. aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern wären, denn eine solche Steuerauscheidung muss auch in die Gewinnermittlung der nunmehr zugezogenen Gesellschaft eingehen. Die Abgrenzung der Steuerhoheit muss also bei der Gewinnermittlung ihren Niederschlag finden.

Die Frage des Weg- und Zuzugs stellt sich bereits im schweizerischen Binnenverhältnis. Auf die entsprechenden Kollisionsnormen verweist Art. 52 Abs. 3 DBG, wenn auch mit nicht vollständig klarem Umfang. Allerdings bildet gemäss Art. 24 Abs. 2 lit. b StHG u. a. die Sitzverlegung von einem Kanton in einen anderen keinen

57 Veräusserungsgewinne sind gemäss Art. 4 Abs. 1 Fusions-RL als der Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert definiert.

58 Art. 12 Abs. 1 Fusions-RL.

59 SCHNEEWEISS, Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies, 373 f. mwH.

60 LOCHER, Art. 52 DBG N 25 ff.; KS Principal-Gesellschaften Ziff. 4.1; anders OBERSON, Précis de droit fiscal international, Rz 423.

61 HEMMELRATH, Art. 7 MA N 72 ff., 100 ff.

62 BGer, 28.11.2005, StE 2006 A 31.2 Nr. 7 E 4 f. = StR 2006, 433, 436 ff. (so bereits die Entscheide der Vorinstanzen RK II ZH, 16.7.2004, StE 2005 A 31.2 Nr. 5 und VGer ZH, 9.3.2005, RB 2005 Nr. 88 = StE 2005 A 31.2 Nr. 6); BGer, 29.7.2002, StE 2003 B 11.3 Nr. 13 E 4 f., und für das kantonale Recht VGer AG 23.10.2002, StE 2003 B 11.3 Nr. 14 E 3 f.; anders noch, weil Art. 52 Abs. 2 BdBSSt eine quotenmässige Ausscheidung vorschrieb, BGE 117 Ib 248, 255 ff. = ASA 60 (1991/92), 610, 617 ff., und, weil das kantonale Recht das höhere Ergebnis aus entweder der quotenmässigen oder der direkten Methode vor-

schrrieb, VGer ZH 28.9.1994, RB 2005 Nr. 31 = StE 1995 A 21.12 Nr. 10.

Steuertatbestand. Die Wegzugsteuer ist mithin im interkantonalen Verhältnis abgeschafft worden, so dass im schweizerischen Binnenverhältnis die stillen Reserven von einer Steuerhoheit in eine andere übergeführt werden können, ohne dass es zu einer steuerlichen Abrechnung im Wegzugskanton kommt. Ein direkter Vergleich mit dem Zuzug aus dem Ausland ist deshalb nicht mehr möglich, aber immerhin kann eine Parallele zum früheren Rechtszustand ausgemacht werden.

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot und vor Erlass von Art. 24 Abs. 2 lit. b StHG die Zulässigkeit einer kantonalen Wegzugssteuer anerkannt. Es hat, auch wenn dies im Ergebnis als unbefriedigend zu bezeichnen sei, den Wegfall der Steuerhoheit als hinreichenden Anlass für eine Besteuerung der stillen Reserven angesehen.⁶³ Über die gewinnsteuerliche Situation im Zuzugskanton hat sich das Bundesgericht, soweit ersichtlich, nicht zu äussern brauchen. Formal betrachtet gewährt das Doppelbesteuerungsverbot möglicherweise keinen Schutz, weil die Gesellschaft, die ihren Sitz verlegt, vorher und nachher nur einer Steuerhoheit unterstellt ist.⁶⁴

Das Bundesgericht hatte jedoch einen Fall zu beurteilen, bei dem es noch um die Besteuerung privater Kapitalgewinne im interkantonalen Verhältnis ging. Der Kanton Solothurn hatte beim Verkauf eines Pakets von Genussscheinen der Kapitalgewinnberechnung als Einstandswert einen (extrem tiefen) Wert vor 25 Jahren zugrunde gelegt. Der Steuerpflichtige hatte jedoch die Aktien einige Jahre zuvor geschenkt erhalten. Die Schenkerin musste bei dieser Schenkung einen Kapitalverlust hinnehmen, den sie steuerlich nicht verrechnen konnte. Das Bundesgericht lehnte es ab, die interkantonale Steuerhoheit in dem Sinne abzugrenzen, dass ein im Veräusserungserlös in Erscheinung tretender Gewinn vom Domizilkanton nur insoweit erfasst werden dürfe, als die Wertsteigerung seit dem Zuzug des Steuerpflichtigen in den Kanton eingetreten sei. Weil die kantonalen Einkommenssteuergesetze, soweit sie noch eine Besteuerung privater Kapitalgewinne vorsähen, diese von einem Realisierungstatbestand abhängig machten, erscheine es folgerichtig, dass der Wohnsitzkanton im Zeitpunkt der Realisierung einen allfälligen Gewinn vollumfänglich besteuern könne.⁶⁵ Die Argumentation erinnert sehr an Art. 13 OECD-MA.

Dies bedeutet indessen nicht, dass beim Zuzug einer juristischen Person gleich entschieden worden wäre. Das

Bundesgericht betonte die Unterschiede zwischen der Ermittlung des Einkommens im Privatvermögen und derjenigen im Geschäftsvermögen. Das Bundesgericht hielt es wohl für möglich, im Geschäftsvermögen bei der Gewinnberechnung dank der kaufmännischen Buchführung auf den Wert im Zeitpunkt des Zuzugs abzustellen.⁶⁶ Die Überlegungen zur Praktikabilität, welche im Bereich des Privatvermögens gegen eine Einschränkung der Steuerhoheit des Zuzugskantons auf die Wertsteigerungen seit dem Zeitpunkt des Zuzugs sprachen, sind deshalb nicht auf das Geschäftsvermögen übertragbar. Zudem hat das Bundesgericht aus dem Doppelbesteuerungsverbot abgeleitet, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten dürfe, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist. Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist daher grundsätzlich gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger in mehreren Kantonen zusammen mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern hat, also mehr als bei Konzentration der Steuerpflicht in einem Kanton.⁶⁷ Eine Schlechterstellung tritt selbstverständlich ein, wenn einem Steuerpflichtigen im Wegzugskanton eine Steuer auf den stillen Reserven auferlegt wird, im Zuzugskanton aber auf die tieferen Buchwerte abgestellt wird. Auch wenn es sich formal nicht um eine Doppelbesteuerung handeln mag, weil aufeinander folgende unbeschränkte Steuerpflichten in Frage stehen,⁶⁸ wären der Geist und Zweck des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots und des Schlechterstellungsverbots verletzt.

Somit spricht zumindest in der Sache vieles dafür, bei Zuzug in die Schweiz eine Steuerbilanz zuzulassen, auch wenn der Wortlaut der anwendbaren Bestimmungen zur Abgrenzung der Schweizer Steuerhoheit zum Ausland sowie die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts den hier zu untersuchenden Sachverhalt nicht eindeutig erfassen.

2.5 Steuerliche Gewinnermittlung

2.5.1 Handelsrechtliche Erfolgsrechnung als Grundlage

Ausgangspunkt der Überlegungen muss der Umstand sein, dass die steuerliche Gewinnermittlung an den Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung anknüpft (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und, weniger deutlich, Art. 24

66 BGE 111 Ia 44, 49 f.

67 BGE 111 Ia 44, 47; 107 Ia 41, 42; DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, N 57 ff.

68 Die verpönte Mehrbelastung muss indessen nicht auf eine klassische Doppelbesteuerung zurückgehen (HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 27).

63 BGer, 27.4.1990, ASA 60 (1991/92), 443, 447.

64 BGer, 27.4.1990, ASA 60 (1991/92), 443, 445.

65 BGE 111 Ia 44, 48; s. auch HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 14 N 10 ff.

Abs. 1 StHG). Hieraus wird das Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet.⁶⁹

Wenn die zuziehende Gesellschaft ihre Buchwerte fortführt und stille Reserven zu verzeichnen sind, werden diese in der Schweiz steuerverhaftet, denn eine etwaige Realisation, sei es durch Veräusserung der betreffenden Wirtschaftsgüter oder eine allfällige Aufwertung, bringt einen Ertrag hervor, der auf Grund des Vollständigkeitsprinzips (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 1 OR) in die Erfolgsrechnung Eingang finden muss und damit gewinnsteuerlich erfasst wird. Kein anderes Ergebnis ergibt sich, wenn der Vermögensstandsgewinn im Sinne der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres (unter Ausklammerung der Kapitalzuschüsse und unter Hinzurechnung der Kapitalentnahmen)⁷⁰ der Besteuerung zu Grunde gelegt wird, weil sich die Berechnung der steuerbaren Eigenkapitalzunahme auf die handelsrechtlichen Werte abstützt.

Alleine aus der gewinnsteuerlichen Bemessungsgrundlage leitet sich somit kein Grundsatz ab, dass die in der Schweiz entstandenen Wertsteigerungen, aber nur diese, der hiesigen Besteuerung unterliegen.

Immerhin ist aber festzuhalten, dass die Aufwertung in der Handelsbilanz vor Zuzug in die Schweiz aus schweizerischer steuerrechtlicher Sicht anerkannt wird. Soweit in der Handelsbilanz aufgewertet wird, im Extremfall bis zum Verkehrswert, werden die im Ausland entstandenen stillen Reserven noch dort handelsrechtlich aufgedeckt, so dass auf ihnen durch den Zuzug keine latente Schweizer Steuerlast entsteht. Dies ist nicht zu beanstanden, weil sogar bei unbeschränkter schweizerischer Steuerpflicht die auf ausländische Geschäftsorte und Betriebsstätten entfallenden Gewinne von der Schweizer Steuer ausgenommen und ihr auch nicht latent unterworfen sind.⁷¹ Die Aufwertung in der Handelsbilanz ist, soweit ersichtlich, auch von der Verwaltungspraxis akzeptiert und wird nicht als Umgehung der Gewinnsteuer angesehen.⁷² Unter der Voraussetzung einer Aufwertung bis zum Verkehrswert kommt somit im Ergebnis eine sachgerechte Abgrenzung der schweizerischen Steuerhoheit zustande.

Indessen ist nach Massgabe der jeweils anwendbaren Rechnungslegungsgrundsätze die Zulässigkeit der Aufwertung als solche sowie das mögliche Mass der Aufwertung zu prüfen. Wenn die schweizerischen Regeln zu Grunde gelegt würden, wären Aufwertungen offenkundig nur in sehr beschränktem Rahmen überhaupt denkbar, weil das Vorsichtsprinzip den Ansatz des höheren Verkehrswerts erst dann zulässt, wenn sich dieser höhere Wert am Markt bestätigt hat. Denkbar wären nach den Schweizer Regeln die Aufwertung von Wertschriften mit Kurswert bis höchstens zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag (Art. 667 Abs. 1 OR) und die Aufwertung von anderen Aktiven bis zu den Anschaffungskosten, höchstens aber bis zum allenfalls tieferen Verkehrswert (Art. 665 Abs. 1, Art. 666 und Art. 667 Abs. 2 OR). Problematisch erscheinen Aufwertungen auch vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 OR). Selbst wenn das noch anwendbare ausländische Recht Aufwertungen zulässt, muss die Bilanz nach dem Zuzug mit den Schweizer Grundsätzen der Rechnungslegung vereinbar sein.⁷³ Dementsprechend kann es zu erheblichem Anpassungsbedarf kommen, so dass möglicherweise kurz nach der Aufwertung wieder Abschreibungen erforderlich sind.

Es ist somit im Einzelfall abzuklären, ob eine noch im Ausland erfolgte Aufwertung einen gangbaren Weg darstellt und ob die Aufwertung in einem hinreichenden Mass erfolgen kann, um die Unterstellung der im Ausland entstandenen stillen Reserven unter die Schweizer Gewinnsteuern zu verhindern oder zumindest zu lindern. Je nach Situation des betreffenden Unternehmens mag die Aufwertung zu einer befriedigenden Lösung führen, aber nach dem Gesagten ist die Aufwertung nicht in allen Fällen durchführbar und – selbst wenn grundsätzlich nach ausländischem Recht zulässig – vor dem Hintergrund der Schweizer Regeln nicht immer sachgerecht und erwünscht. Die Aufwertung in der Handelsbilanz vor Zuzug in die Schweiz ist letztlich keine Lösung des steuerlichen Problems, sondern seine Delegation an die Rechnungslegung. Die Rechnungslegung folgt indessen Grundsätzen, mit welchen die sich hier stellenden steuerlichen Fragen nicht beantwortet werden können.

2.5.2 Sitzverlegung in die Schweiz als Kapitaleinlage

Der handelsrechtlich ausgewiesene Gewinn unterliegt steuerlichen Korrekturen. Vorliegend kommen Art. 24

69 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 69 ff. mwH.

70 LOCHER, Art. 57 DBG N 3.

71 BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften national und grenzüberschreitend. Eine rechtsvergleichende Studie, 288; DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 631; LOCHER, revArt. 61 DBG N 36.

72 Zur vergleichbaren Situation bei einer Privatisierung s. Botenschaft FusG, 4483; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.2.5.2.1.

73 Vgl. auch Art. 162 Abs. 3 IPRG, wonach vor der Eintragung der Sitzverlegung ins Handelsregister ein Revisionsexperte in einem Bericht zu bestätigen hat, dass das Grundkapital der Gesellschaft nach schweizerischem Recht gedeckt ist.

Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG in Betracht. Gemäss diesen Bestimmungen entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgeldern und Leistungen à fonds perdu.

Gesellschaftsrechtlich liegen eigentlich keine Kapitaleinlagen der Mitglieder vor, weil die immigrierende Gesellschaft ja gerade unter Wahrung ihrer Rechtspersönlichkeit und ohne Liquidation und Neugründung ihren Sitz in die Schweiz verlegt. Die Sitzverlegung weist jedoch gesellschaftsrechtlich starke Ähnlichkeiten mit der Neugründung auf, indem die Gesellschaft sich dem schweizerischen Recht anpassen muss (Art. 161 Abs. 1 und Art. 162 Abs. 1 IPRG). Die Sitzverlegung bedarf der Anpassung der Statuten und kommt somit durch Beschluss der Generalversammlung zustande. Wenn mit der Sitzverlegung stille Reserven in die Schweiz übergeführt werden, geht dies mithin auf die Aktionäre der Gesellschaft zurück. Damit unterscheidet sich der Vorgang grundlegend von der operativen Geschäftstätigkeit, mit der die Gesellschaft ihren Gewinn erzielt. Was das Vermögen der Gesellschaft angeht, muss ein zugelassener Revisionsexperte bestätigen, dass das Grundkapital nach schweizerischem Recht gedeckt ist (Art. 162 Abs. 3 IPRG). Bereits die gesellschaftsrechtliche Regelung indiziert demnach, dass die Überführung des offenen und verdeckten Eigenkapitals der Gesellschaft in die Schweiz mittels Sitzverlegung als Kapitaleinlage der Aktionäre iSv Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG anzusehen ist.

Die genannten steuerlichen Bestimmungen knüpfen jedoch nicht an das Gesellschaftsrecht an. Kapitaleinlagen stellen unabhängig von der Form, in der sie erfolgen, keinen steuerbaren Gewinn dar. Der Begriff der Kapitaleinlage ist demnach steuerrechtlich zu verstehen. Aus einer steuerlichen Sicht ist festzuhalten, dass die zuziehende Gesellschaft neu in die Schweizer Steuerpflicht eintritt. Das Eigenkapital wird der Gesellschaft in der Schweiz durch einen Beschluss der Aktionäre zur Verfügung gestellt. Das Eigenkapital geht nicht auf – während der Schweizer steuerlichen Existenz – erarbeitete Gewinne zurück, sondern entsteht im schweizerischen steuerlichen Bereich, weil es die Aktionäre zur Verfügung stellen. Anstelle einer Sitzverlegung könnte oder müsste, je nach massgeblichem ausländischem Gesellschaftsrecht, der Weg der Liquidation der ausländischen Gesellschaft und der Sacheinlage in eine neu gegründete Schweizer Gesellschaft besprochen werden. Bei dieser Gestaltung mit wirtschaftlich gleichem Ergebnis wie der Sitzverlegung liegt eine offene Kapitaleinlage vor. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass die – offenen und stillen – Reserven ausserhalb der Schweizer Steuerpflicht entstan-

den sind. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG müssen deshalb Anwendung finden.⁷⁴

Diese Schlussfolgerung lässt sich auch auf die Verwaltungspraxis zu einem analogen Fall abstützen. Ein Institut des öffentlichen Rechts kann sich unter Wahrung seiner Rechtspersönlichkeit in eine Kapitalgesellschaft umwandeln (Art. 99 Abs. 1 lit. b FusG). Das betreffende Institut, welches bisher steuerbefreit war (Art. 23 Abs. 1 lit. a - c StHG bzw. Art. 56 lit. a - c DBG), tritt, soweit es nicht wegen der Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke (Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG bzw. Art. 56 lit. g DBG) oder aus anderen Gründen steuerbefreit ist, neu in die Steuerpflicht ein. In einem solchen Fall wird die Überführung des Vermögens in den steuerbaren Bereich als Kapitaleinlage iSv Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG anerkannt.⁷⁵

2.5.3 Berücksichtigung der steuerlichen Charakterisierung

Soweit das Eigenkapital der zuziehenden Gesellschaft in der Handelsbilanz erscheint und damit offen ausgewiesen wird, stellt sich die Immigration gewinnsteuerlich als eine offene Kapitaleinlage der Aktionäre dar. Der Vorgang der Immigration ist somit als solcher gewinnsteuerlich neutral. Namentlich kann es nicht zu einer Besteuerung des offen ausgewiesenen Eigenkapitals auf den Zuzug der Gesellschaft hin kommen. Dies dürfte in der Praxis unbestritten sein.

Schwieriger und weniger klar präsentiert sich indessen die Praxis zu den verdeckten Kapitaleinlagen. Die Frage ist hier, ob die Gesellschaft in einer Steuerbilanz höhere gewinnsteuerliche Werte als die handelsrechtlichen Buchwerte geltend machen kann. Es lassen sich folgende Konzepte ausmachen:

- grundsätzlich keine Anerkennung einer Steuerbilanz, mit der Ausnahme von eng umschriebenen Sonderfällen;
- steuerneutrale Aufwertung in der Handelsbilanz kurz nach der verdeckten Einlage;
- Errichtung einer Steuerbilanz zum Zeitpunkt der Einlage, ohne Möglichkeit des späteren Ausweises höherer Steuerwerte;
- Anrechnung höherer steuerlicher Werte spätestens bei der Realisation des betreffenden Vermögenswerts.

74 DANON, Art. 60 LIFD N 40.

75 Botschaft FusG, 4483; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.2.5.2.1; s. hierzu auch GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 277 f.

Diese unterschiedlichen Lösungsansätze kombinieren verschiedene Aspekte miteinander, die indessen gesondert zu untersuchen sind. Zuerst ist zu prüfen, ob Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG überhaupt eine Grundlage dafür bilden, dass eine Gesellschaft einen abweichenden Steuerwert geltend machen kann. Wenn dies bejaht wird, schliesst sich die Frage an, in welchem Zeitpunkt ein höherer steuerlicher Wert geltend zu machen ist, damit er im Veräusserungsfall an Stelle des handelsrechtlichen Buchwerts treten kann. Schliesslich bleibt zu beantworten, ob für die Anrechnung oder den Nachweis des höheren Steuerwerts eine bestimmte, von der Gesellschaft einzuhaltende Form oder die Erfüllung weiterer Bedingungen verlangt sind.

Zunächst ist festzuhalten, dass die grundsätzliche Anwendung von Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG auf verdeckte Kapitaleinlagen unbestritten ist.⁷⁶ Die Aktionäre stellen der Gesellschaft mit einer verdeckten gleich wie mit einer offenen Kapitaleinlage eine Finanzierung zur Verfügung.⁷⁷ Somit ist gemäss der einhelligen Lehre für die verdeckte Kapitaleinlage das Massgeblichkeitsprinzip nicht anwendbar, sondern es kommt zu einer steuerlichen Korrektur, damit das höher zu gewichtende Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht wird.⁷⁸ Dass auf der Grundlage von Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG grundsätzlich eine steuerliche Korrektur zu Gunsten der Gesellschaft erfolgen kann, anerkennt grundsätzlich auch die Verwaltungspraxis, wenn sie bei Privatisierungen (unter bestimmten Voraussetzungen) eine Steuerbilanz zulässt;⁷⁹ eine allgemeine Stellungnahme zur Berücksichtigung verdeckter Kapitaleinlagen in einer Steuerbilanz scheint aber zu fehlen.

In der Literatur werden verschiedene Auffassungen über den Zeitpunkt der Geltendmachung höherer Steuerwerte geäussert. Ein Teil der Lehre spricht sich dafür aus, dass

die verdeckte Kapitaleinlage sofort steuerlich offen gelegt werden muss. Als Grund hierfür wird vorab die Praktikabilität genannt, weil nur bei einem solchen Vorgehen die verdeckte Kapitaleinlage zeitnah bestimmt werden könne. Überdies werde die Steuerbehörde dadurch in die Lage versetzt zu prüfen, ob die verdeckte Kapitaleinlage allenfalls auf der Ebene des Einbringers Steuerfolgen zeitige. Sodann ergebe sich nur bei einem solchen Vorgehen die Möglichkeit, auf einem unterpreislich eingebrachten, abnutzbaren Sacheinlageobjekt die richtigen Abschreibungen zu berechnen.⁸⁰ Weiter wird darauf hingewiesen, dass die Steuererklärung nicht nur eine Wissens-, sondern auch eine Willenserklärung sei. Die Steuerbilanz könne deshalb nach Einreichen der Steuererklärung nur insoweit noch geändert werden, als die Voraussetzungen für einen Widerruf der Steuererklärung erfüllt seien. Diese Voraussetzungen richteten sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, welcher es dem Steuerpflichtigen versage, sich zu seinem eigenen Verhalten in Widerspruch zu setzen.⁸¹

Dem steht die wohl überwiegende Meinung gegenüber, dass sich die Gesellschaft jederzeit auf einen höheren steuerlichen Wert berufen kann, weil es ansonsten zu einer Besteuerung von Scheingewinnen kommt.⁸² Dass bei einer späteren Geltendmachung eines höheren Steuerwerts Beweisschwierigkeiten entstehen, ist an sich offenkundig, ändert aber nach dieser Auffassung nichts am Ergebnis.⁸³

Die sog. Steuerbilanz ist gesetzlich nicht definiert. Bis zum Inkrafttreten des FusG hat es sogar an jeglichen gesetzlichen Regeln über die Anwendbarkeit höherer steuerlicher Werte gemangelt. Bloss die Deklaration des steuerlichen Eigenkapitals ist in Art. 125 Abs. 3 DBG geregelt.⁸⁴ Seither finden sich ausdrückliche Bestimmungen darüber, dass bei einer nachträglichen Besteuerung einer ursprünglich steuerneutralen Restrukturierung die übernehmende Gesellschaft entsprechende, als Gewinn

76 GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 326; LOCHER, Art. 60 DBG N 39; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 8 f.

77 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 274.

78 DANON, Art. 60 LIFD N 37; GIGER, Die Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern – ein Diskussionsbeitrag, 285 f.; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, 554 f.; DERS., Steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen aus dem Privatvermögen in eine Aktiengesellschaft, 500 ff.; LOCHER, Art. 60 DBG N 39; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11.

79 Botschaft FusG, 4483; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.2.5.2.1; s. hierzu auch GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 277 f.

80 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 358; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, 556; DERS., Steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen aus dem Privatvermögen in eine Aktiengesellschaft, 500 ff.

81 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 32.

82 So insb. DANON, Art. 60 LIFD N 38; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 286; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 13; vgl. sodann die Nachweise bei GLAUSER, 281.

83 GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 326 f.; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 286; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 13.

84 Neu gefasst durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II (AS 2008, 2897), in Kraft ab 1.1.2011.

versteuerte stille Reserven geltend machen kann.⁸⁵ Indessen hat das Bundesgericht schon unter dem früheren Recht die Verwendung höherer Steuerwerte in der Folge einer Sperrfristverletzung gefordert. Das Bundesgericht machte geltend, es sei offenkundig widersprüchlich und deshalb willkürlich, wenn einerseits die Fiktion der nachträglichen wirtschaftlichen Realisierung der stillen Reserven beim Sacheinleger zu einer Besteuerung des Liquidationsgewinns führe, andererseits aber die neue Gesellschaft diese Tatsache nicht durch eine Vermögensaufwertung in ihrer Steuerbilanz berücksichtigen dürfe.⁸⁶ Die Steuerbilanz ist ohnehin kein eigenständig nach steuerlichen Grundsätzen errichteter Vermögensstatus, sondern eine Liste mit den steuerlichen Abweichungen zu den handelsrechtlichen Werten.⁸⁷ Diese steuerlichen Abweichungen können durch auf Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG beruhenden Korrekturen entstehen, die zwecks Berücksichtigung in der späteren Steuerperiode in der Steuerbilanz fortgeführt werden.⁸⁸ Die Steuerbilanz geht demnach, soweit sie nicht einen ausdrücklich gesetzlich geregelten Bereich betrifft, auf den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens zurück, der sich in der Regel an die Steuerbehörden wendet, welche steuerliche Korrekturen anbringen, die sie in späteren Steuerperioden gegen sich gelten lassen müssen.

Praktikabilität und zeitnaher Nachweis der Mehrwerte sprechen sicherlich dafür, dass höhere Steuerwerte grundsätzlich sofort steuerlich ausgewiesen werden. Jedoch genügen diese Gründe für sich alleine nicht, um den sofortigen Ausweis zu fordern, weil es um zwar gewichtige, aber dennoch nur praktische Probleme geht, zumal die Gesellschaft, die sich auf höhere Steuerwerte beruft, diese nachweisen muss, weil es sich um einen steuermindernden Umstand handelt. Deshalb muss es der Gesellschaft möglich sein, sich grundsätzlich jederzeit auf höhere Steuerwerte zu berufen, solange sie sich nicht in Widersprüche verstrickt und so gegenüber den Steuer-

behörden wider Treu und Glauben handelt.⁸⁹ Dabei hat die Gesellschaft die steuerlichen Deklarationspflichten, und dort im Besonderen Art. 125 Abs. 3 DBG, zu beachten. Diese Bestimmung zielt darauf ab, allfällige zum steuerbaren Gewinn gehörige Schuldzinsen auf dem verdeckten Eigenkapital (Art. 65 DBG) festzustellen.⁹⁰ Aus dem Normsinn von Art. 125 Abs. 3 ergibt sich demnach nichts, das gegen die spätere Geltendmachung eines höheren Steuerwerts spräche.

Auch geht es wohl zu weit, alleine aus dem Umstand, dass eine Steuererklärung eine Wissens- und Willenserklärung darstellt,⁹¹ zu schliessen, dass die Geltendmachung eines höheren Steuerwerts in einem späteren als dem Steuerjahr der Einlage ausgeschlossen sei,⁹² weil diese höheren Steuerwerte bisher möglicherweise keinen Einfluss auf die massgeblichen Steuerfaktoren der Gesellschaft hatten. Nur die Steuerfaktoren erwachsen bei einer Steuerveranlagung in Rechtskraft, während die Erwägungen, auf denen die Festsetzungen beruhen, lediglich die Bedeutung von Motiven haben, so dass sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode anders beurteilt werden können.⁹³ Soweit die möglichen höheren Steuerwerte insofern ohne Relevanz gewesen sind oder die Gesellschaft aus anderen Gründen keinen Anlass hatte, einen abweichenden Steuerwert zu vertreten, kann ihr aus der unterlassenen steuerlichen Offenlegung noch kein Vorwurf gemacht werden. Vielmehr muss dieser Umstand in die Beurteilung der Gesamtumstände einbezogen werden. Der Nachweis der abweichenden Steuerwerte braucht dabei nicht in einer bestimmten Form erbracht zu werden. Es ist darauf hinzuweisen, dass das Ziel des Veranlagungsverfahrens die vollständige und richtige Besteuerung ist (Art. 123 Abs. 1 DBG). Ein möglicher Mangel der Steuerklärungsunterlagen führt als solcher nicht zu einem Rechtsverlust, sondern löst allenfalls eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen aus (Art. 130 Abs. 3 DBG). Die Veranlagungsbehörde muss mithin, selbst wenn eine Deklarationspflicht verletzt wurde, den Sachverhalt «pflichtgemäss» würdigen, was eine pauschale und vorweggenommene Ablehnung höherer Steuerwerte ausschliesst.

85 Art. 8 Abs. 3^{bis} Hs. 2 StHG bzw. Art. 19 Abs. 2 Hs. 2 DBG hinsichtlich Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs von einer Personunternehmung auf eine juristische Person (s. hierzu KS Umstrukturierungen Ziff. 3.2.3.2); Art. 24 Abs. 3^{ter} Hs. 2 StHG bzw. Art. 61 Abs. 2 Hs. 2 DBG hinsichtlich Übertragungen auf Tochtergesellschaften (s. hierzu KS Umstrukturierungen Ziff. 4.4.1.2.9); Art. 24 Abs. 3^{quinquies} S. 2 StHG bzw. Art. 61 Abs. 4 S. 2 hinsichtlich konzerninterner Übertragungen (s. hierzu KS Umstrukturierungen Ziff. 4.5.2.17).

86 BGer, 5.7.1979, StR 1980, 26, 28 f. = ZBI 1980, 186, 187 f.; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 171.

87 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 lit. b StG ZH N 432.

88 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 172 f.

89 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 286.

90 ZWEIFEL, Art. 126 DBG N 36.

91 Vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, § 16 Rz 14 f.

92 Vgl. BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 32.

93 BGer, 10.8.2009, StR 2009, 886, 891 f.; BGer, 11.11.2005, ASA 77 (2008/2009), 264 f.

Allerdings schränkt die bundesgerichtliche Praxis den Grundsatz, dass nur das Dispositiv des Veranlagungsentscheidings in Rechtskraft erwächst, zum Nachteil des Steuerpflichtigen ein. Das Bundesgericht hat es abgelehnt, dass eine steuerpflichtige Gesellschaft geltend machen kann, sie hätte in einer früheren Steuerperiode, welche so oder anders mit einem steuerbaren Gewinn von null einzuschätzen war, steuerlich stille Reserven in der Form überhöhter Rückstellungen auflösen müssen. Es hielt fest, dass die gesetzlichen Deklarationspflichten illusorisch wären, wenn bei einer rechtskräftigen Nulltaxation auch später noch stille Reserven aufgelöst und zur Verrechnung gebracht werden könnten. Der Steuerpflichtige sei nicht nur auf den der Steuerbehörde vorgelegten Jahresrechnungen zu behaften, sondern auch auf den weiteren Unterlagen sowie auf der ordnungsgemäss eingereichten Steuererklärung, für deren Richtigkeit und Vollständigkeit er die Verantwortung trage.⁹⁴ Aus materiellrechtlicher Sicht wäre somit die spätere Geltendmachung eines höheren Steuerwerts zuzulassen, jedoch dürften nach Auffassung des Bundesgerichts die steuerlichen Deklarationspflichten eine sofortige Offenlegung fordern.

Die ESTV hat sich bereits in einem Fall X. SA dagegen ausgesprochen, dass eine unterpreislich eingebrachte Beteiligung steuerneutral auf den Verkehrswert aufgewertet werden könne, weil die Gesellschaft an den ursprünglichen handelsrechtlichen Buchwert gebunden sei. Die Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg folgte im Entscheid vom 30.10.1987 dieser formalen Betrachtungsweise nicht. Vor dem Hintergrund, dass es sich offenkundig um eine Sacheinlage des Aktionärs im Rahmen der sog. Agio-Lösung zwecks Verhinderung des Transponierungstatbestandes gehandelt habe, sei die X. SA berechtigt gewesen, die Beteiligung in ihren Büchern sofort – noch während des laufenden Geschäftsjahres – aufzuwerten und den Mehrwert direkt den Reserven gutzuschreiben.⁹⁵ Diesem Entscheid folgend hat die Praxis die Verbuchung des Mehrwerts als Agio anerkannt, wobei die Bilanzierung spätestens im Verlaufe des Geschäftsjahres, in dem die Sacheinlagen erfolgten, vorzunehmen sei.⁹⁶ Eine nur in der Steuerbilanz erfolgte Wertanpassung wird indessen auch in diesem Fall abgelehnt.⁹⁷

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 11.3.2002 i. S. R. Holding AG gegen eine steuerneutrale Aufwer-

tung in der Handelsbilanz einer unterpreislich eingebrachten Beteiligung ausgesprochen. Offenbar war die verdeckte Kapitaleinlage zwar 1994 erfolgt, aber die Aufwertung wurde erst im Geschäftsjahr 1995 im Nachgang zur Erhebung der Emissionsabgabe vorgenommen. Das Bundesgericht führte aus, die betroffene Gesellschaft müsse sich auf Grund des Massgeblichkeitsprinzips auch in den folgenden Jahren bei den einmal gewählten Buchansätzen und somit ihrer Unterbewertung behaften lassen; insbesondere könne sie sich bei einer späteren Realisation nicht mit historischen Argumenten gegen die Gewinnverwirklichung zur Wehr setzen; die bei der Einbringung entstandenen stillen Reserven würden im Realisierungszeitpunkt oder bei der Auflösung der Gesellschaft als ihr Gewinn besteuert.⁹⁸ Dieser Entscheid hat lebhaften und einhelligen Widerspruch hervorgerufen. Es wird zu Recht hervorgehoben, dass die Besteuerung der Aufwertung die Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des Totalgewinns verletze.⁹⁹ Das Bundesgericht habe sich nicht mit der massgeblichen Frage auseinandergesetzt, ob Art. 60 lit. a DBG angewendet werden müsse. Es habe sich um eine Kapitaleinlage gehandelt, die gemäss dieser Vorschrift, welche dem Massgeblichkeitsprinzip vorgehe, unbesteuert bleibe.¹⁰⁰ Selbst wenn die Aufdeckung der verdeckten Kapitaleinlage nach der strengen verfahrensrechtlichen Betrachtungsweise des Bundesgerichts im Zusammenhang mit Verlustvorträgen beurteilt wird, müsste die Aufwertung in der Handelsbilanz als Nachvollzug des höheren Steuerwerts anerkannt werden, denn die Gesellschaft machte den höheren Steuerwert offenkundig noch im laufenden Veranlagungsverfahren geltend.¹⁰¹ Aus dem Entscheid des Bundesgerichts vom 11.3.2002 darf nach alledem nicht abgeleitet werden, dass für verdeckte Kapitaleinlagen überhaupt keine steuerlichen Korrekturen der handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung mehr möglich sind.

94 BGer, 19.1.2007, StE 2007 B 72.11 Nr. 15 E 4.2.1 = StR 2007, 518, 522.

95 RK FR, 30.10.1987, StR 1990, 560, 569 f.

96 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 60 DBG N 1; GURTNER, Steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen aus dem Privatvermögen in eine Aktiengesellschaft, 516; LOCHER, Art. 60 DBG N 40.

97 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 8.

98 BGer, 11.3.2002, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 E 3b = StR 2002, 392, 396.

99 GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, 552; LOCHER, revArt. 61 DBG N 142; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer, 16.

100 DANON, Art. 60 LIFD N 37; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 277; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, 556; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil), 233; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer, 16.

101 Vgl. auch REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil), 233; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer, 16 f.

Auch sollte die Praxis in der Folge des Entscheids X. SA nicht betroffen sein.¹⁰²

Wie schon oben erwähnt, haben Bundesrat und Verwaltung bestätigt, dass bei der Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft die Überführung des Vermögens in den steuerbaren Bereich als Kapitaleinlage iSv Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG anerkannt wird.¹⁰³ Allerdings wird die Steuerbilanz von strengen Bedingungen abhängig gemacht: Eine vorgängige Aufwertung im steuerfreien Bereich müsse unzulässig sein und die stillen Reserven müssten im Inventar festgehalten werden, welches im Allgemeinen durch einen besonders befähigten Revisor zu überprüfen sei. Eine Aufwertung vor der Umwandlung ist nach dieser Auffassung nur bei Banken nicht statthaft, weil für diese die Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung spezialgesetzlich vorgeschrieben sei.¹⁰⁴ Im Ergebnis wird somit nur in seltenen Fällen eine Steuerbilanz überhaupt zugelassen. Immerhin scheinen in Einzelfällen bei Nachweis einer ausländischen Wegzugssteuer jene höheren Werte als steuerliche Eingangsbilanz akzeptiert worden zu sein.

Diese einschränkenden Voraussetzungen einer Steuerbilanz lassen sich weder Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG entnehmen noch vor dem Hintergrund der steuerlichen Deklarationspflichten rechtfertigen. Das Bestreben der Verwaltung geht offenkundig dahin, von der Handelsbilanz abweichende Steuerwerte möglichst zu vermeiden. Dies kann aber auch nicht mit Verwaltungsökonomie und Praktikabilität erklärt werden, weil der Nachweis der höheren Steuerwerte und die ordnungsgemässe Deklaration der steuerpflichtigen Gesellschaft obliegen. Die zu strenge Handhabung formeller Kriterien verunmöglicht die Anwendung des materiellen Rechts und ist deshalb abzulehnen.¹⁰⁵ Auch Billigkeitslösungen befriedigen nicht.

Festzuhalten ist sodann, dass der Bundesrat im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II ausgeführt hat, eine Kapitaleinlage infolge Sacheinlage über den Nennwert des Aktienkapitals oder der Forderung hinaus könne vorübergehend auch bloss in der Steuerbilanz berücksichtigt werden; die Handelsbilanz sei jedoch möglichst unverzüglich anzupassen.¹⁰⁶ Dies zeigt, dass die überstrengen

Voraussetzungen an die Steuerbilanz auch die Verwaltung nicht überzeugen können.¹⁰⁷

Darüber hinaus ist die Aufwertung vor der Umwandlung oder, vorliegend, dem Zuzug in die Schweiz kein Ersatz für die Steuerbilanz, weil die Gesellschaft unter Umständen die schweizerischen Rechnungslegungsgrundsätze nicht einhalten könnte. Schliesslich ist die Begründung, weshalb nur Banken eine Steuerbilanz bilden können, nicht schlüssig. Der Grundsatz der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung gilt allgemein (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 OR), so dass mit dem selben von der Verwaltung vorgebrachten Argument die Steuerbilanz generell zuzulassen ist.

3 Verrechnungssteuer

Der Verrechnungssteuer unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG als Erträge auf beweglichem Kapitalvermögen u. a. die Gewinnanteile oder sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien und Stammanteile an einer GmbH, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), mithin die inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (im Folgenden verkürzt nur «Kapitalgesellschaft»). Als Inländer gilt insbesondere, wer im Inland statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist (Art. 9 Abs. 1 Hs. 1 VStG). Hieraus ergibt sich, dass die zuziehende Gesellschaft mit ihrem Eintrag im Handelsregister für die unter Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG fallenden Gewinnausschüttungen für die Verrechnungssteuer steuerpflichtig wird.¹⁰⁸

Der Verrechnungssteuer unterliegen alle offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen der inländischen Kapitalgesellschaft (Art. 20 Abs. 1 VStV). Erwirtschaftete, aber einbehaltene und nicht ausgeschüttete Gewinne unterliegen nur latent der Verrechnungssteuer. Die Steuer fällt erst bei der offenen oder verdeckten Ausschüttung an die Aktionäre an.

Nach geltendem Recht bzw. geltender Praxis ist das Nennwertprinzip massgebend. Dieses ergibt sich nicht direkt aus dem VStG. In Art. 20 Abs. 1 VStV ist ausdrücklich festgehalten, dass alle Leistungen, die nicht

102 In diesem Sinn wohl ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 310.

103 Vgl. auch DANON, Art. 60 LIFD N 39; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 277 f.

104 Botschaft FusG, 4483; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.2.5.2.1.

105 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 13.

106 Botschaft UStR II, 4802.

107 Vgl. ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 309, allerdings mit der Einschränkung, dass die handelsrechtliche Höchstbewertung zu beachten sei.

108 Zum Beginn der Steuerpflicht s. PFUND, Art. 10 VStG N 1.13, 2.3 f.

eine formelle Rückzahlung des Nennkapitals darstellen, der Verrechnungssteuer unterworfen sind. Steuerbar sind ebenfalls Gratisaktien.¹⁰⁹ Deshalb unterliegen Kapitaleinlagen der Anteilhaber ins Agio oder in die Reserven ebenfalls latent der Verrechnungssteuer.¹¹⁰ Die Steuerbarkeit der Einlagen lässt sich nicht rechtfertigen; es resultieren auch standortpolitische Nachteile, die wegen der Sockelsteuer auch von den Doppelbesteuerungsabkommen nicht immer vollumfänglich behoben werden können.¹¹¹

Somit werden die im Ausland entstandenen offenen und stillen Reserven (inbegriffen solche, die auf Kapitaleinlagen der Aktionäre zurückgehen) bei der Sitzverlegung in die Schweiz latent der Verrechnungssteuer unterworfen, während nur das Eigenkapital in der Form von Nennkapital verrechnungssteuerfrei bleibt. Weil die Aktionäre die Verrechnungssteuer möglicherweise nicht vollständig zurückfordern oder an ihre ausländische Steuer anrechnen können und überdies einen Liquiditätsnachteil haben, stellt die Verrechnungssteuer einen ganz gewichtigen Nachteil des hiesigen Standorts dar.¹¹² Eine gewisse Abhilfe kann die Schaffung von Nennkapital namentlich durch Ausgabe von Gratisaktien bringen. Um die Verrechnungssteuer zu vermeiden, hat dies vor der Sitzverlegung zu geschehen. Eine Umgehung der Verrechnungssteuer ist dies nicht, weil das Eigenkapital der Gesellschaft im Ausland entstanden ist und vor dem Zuzug in die Schweiz keine Berührungspunkte zur Verrechnungssteuer bestehen. Allerdings muss sich die Gesellschaft diese sachgerechte Gestaltung unter Umständen mit der Emissionsabgabe auf dem neuen Nennwert erkaufen, wenn die Kapitalerhöhung kurz vor der Immigration erfolgt.

Am 1.1.2011 wird der neue Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG in Kraft treten,¹¹³ der das Kapitaleinlageprinzip¹¹⁴ einführt. Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, erfolgt mithin ohne Abzug der Verrechnungssteuer. Allerdings ist diese Gleichstellung, die eigentlich selbstverständlich sein müsste, an die Bedingung geknüpft, dass die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet.

Die Voraussetzung der offenen Verbuchung auf einem gesonderten Konto der Handelsbilanz ist für den hier zur Diskussion stehenden Zuzug einer Kapitalgesellschaft aus dem Ausland offenkundig zu eng gefasst. Zunächst verlangt der Wortlaut des Gesetzes die Verwendung eines Kontos der Handelsbilanz. Somit werden verdeckte Kapitaleinlagen sachwidrig vom Kapitaleinlageprinzip ausgeschlossen. Es leuchtet nicht ein, weshalb trotz etwagem erbrachtem Nachweis einer verdeckten Kapitaleinlage diese weiterhin latent der Verrechnungssteuer unterliegen soll, stammen doch diese Mittel von den Aktionären und sind nicht von der Gesellschaft erarbeitet worden.¹¹⁵ Weder der Sicherungs- noch der Belastungszweck der Verrechnungssteuer vermögen diese gesetzliche Einschränkung zu begründen, die sich auch in einem gesetzesinternen Widerspruch mit der Liquidationsfiktion für die Sitzverlegung ins Ausland (Art. 4 Abs. 2 VStG) befindet.

Es ist auch zu beachten, dass Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nichts über den Zeitpunkt sagt, in welchem die Verbuchung auf das gesonderte Konto der Handelsbilanz erfolgen muss; jedoch sind Veränderungen auf dem Konto der ESTV zu melden. Somit bleibt an sich die Möglichkeit offen, die Verbuchung noch im laufenden oder in einem späteren Geschäftsjahr vorzunehmen. Diese Auffassung steht mit den bundesrätlichen Ausführungen in der Botschaft UStR II in Einklang,¹¹⁶ wonach eine Sacheinlage über den Nennwert des Aktienkapitals oder der Forderung hinaus vorübergehend auch bloss in der Steuerbilanz berücksichtigt werden könne; die Handelsbilanz sei jedoch möglichst unverzüglich anzupassen. Die in einer Steuerbilanz steuerlich offen gelegten verdeckten Kapitaleinlagen können deshalb noch bei der Realisation des entsprechenden Aktivums in die handelsrechtliche Bilanz übergeführt werden.¹¹⁷ Der ESTV ist die Kontrolle des Einlagekontos und seiner Entwicklung ohne weiteres an Hand

109 Hierzu Duss/von AH, Art. 4 VStG N 123 ff.

110 PFUND, Art. 4 VStG N 3.45.

111 Botschaft UStR II, 4800 f.

112 Botschaft UStR II, 4801.

113 Unternehmenssteuerreformgesetz II (AS 2008, 2900).

114 Zum Begriff s. Botschaft UStR II, 4801.

115 Die verdeckten Kapitaleinlagen sind in der Botschaft UStR II nicht erwähnt worden. Die Begründung für den offenen Ausweis in der Handelsbilanz geht dahin (Botschaft UStR II, 4801), dass die ausländischen Rechnungslegungsvorschriften im Bereich des Eigenkapitals den separaten Ausweis von zusätzlichen Einzahlungen der Gesellschafter (Agios) forderten, so dass zwischen Reserven, die durch Einlagen von Aktionären geschaffen wurden, und solchen, die durch Gewinne der Gesellschaft geäuft wurden, unterschieden werden könne. Wäre eine entsprechende Buchführungsnorm im Handelsrecht vorgesehen, käme man wohl schon auf Grund des Massgeblichkeitsprinzips nicht darum herum, das einbezahlte Agio dem Nennwertkapital gleichzustellen.

116 Botschaft UStR II, 4802.

117 RECHSTEINER/SIGRIST, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, 785; UNTERSANDER, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, 49. ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 309 f., lassen offen, ob die «möglichst unverzügliche» Anpassung der Handelsbilanz bedeutet, dass sie in dem Steuerjahr erfolgen

der handelsrechtlichen Bilanz und der ergänzenden Angaben in der Steuerbilanz möglich. Ob die Verwaltung diesem konsequenten und sachlich gerechtfertigten Lösungsansatz folgen wird, ist angesichts ihrer Zurückhaltung gegenüber dem Ausweis von verdeckten Kapitaleinlagen in einer Steuerbilanz fraglich.

Sodann müssten die gesamten offenen (und nach dem eben Gesagten auch die in einer Steuerbilanz ausgewiesenen stillen) Reserven der zuziehenden Gesellschaft als steuerfrei rückzahlbare Einlagen anerkannt werden, weil erstens die Gesellschaft neu in die Steuerpflicht eintritt und zweitens bei der Sitzverlegung die gesamten Eigenmittel durch Beschluss der Aktionäre dieser neu schweizerischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden.¹¹⁸ Würde die Sitzverlegung aus Gründen des ausländischen Gesellschaftsrechts mit gleicher Endstruktur mittels Liquidation der ausländischen Gesellschaft und Sacheinlage der Aktiven und Passiven in eine neu errichtete Gesellschaft bewerkstelligt, stünde ausser Zweifel, dass das Eigenkapital vollständig auf Leistungen der Aktionäre zurückgeht.

Auch die Überlegung, dass der Zuzug der umgekehrte Vorgang des Wegzugs ist, lässt die Reserven der zuziehenden Gesellschaft als Einlagen der Aktionäre iSv Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erscheinen. Wenn die Gesellschaft bei einem Wegzug ins Ausland verrechnungssteuerlich liquidiert wird (Art. 4 Abs. 2 VStG), muss der Zuzug ins Inland als eine Neugründung behandelt werden, so dass die gesamten Reserven Einlagen der Aktionäre darstellen.¹¹⁹ Schliesslich dürften Reserven auch in anderen Fällen, in denen bisher nicht der Verrechnungssteuer verhaftete Eigenmittel in eine inländische Kapitalgesellschaft übergeführt werden, im Umfang der im verrechnungssteuerfreien Bereich entstandenen Reserven als Einlagen der Aktionäre anzuerkennen sein. Zu denken ist hier namentlich an Umwandlungen von Instituten des öffentlichen Rechts, Vereinen und Stiftungen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Der Zuzug einer ausländischen Gesellschaft ist nicht anders zu behandeln, weil die (offenen und stillen) Reserven verrechnungssteuerfrei im Ausland entstanden sind.

Dem Vernehmen nach will aber die ESTV die in die Schweiz übergeführten Reserven, welche nicht auf Kapitaleinlagen im Ausland zurückgehen, nicht als Kapi-

taleinlagen der Aktionäre in die zugezogene Schweizer Gesellschaft anerkennen. Diese Ansicht lässt sich aus dem Wortlaut und dem Sinn von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG kaum herleiten. Die Begründung ist wohl in einem anderen Zusammenhang zu suchen. Das Kapitaleinlageprinzip wird mit den selben Voraussetzungen auch bei der Einkommensbesteuerung der privaten Schweizer Aktionäre eingeführt.¹²⁰ Nach der Immigration wäre es also denkbar, dass die Gesellschaft verrechnungssteuerfrei Reserven an die Aktionäre ausschüttet, welche bei diesen steuerbaren Ertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bilden müssten. Einkommens- und Verrechnungssteuer wären somit in diesem Bereich nicht mehr lückenlos aufeinander abgestimmt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass beim privaten Aktionär nicht zwischen Erträgen aus inländischen oder ausländischen Beteiligungsrechten unterschieden wird. Solange sich die Gesellschaft im Ausland befindet, wird die Schweizer Einkommenssteuer nicht durch die Verrechnungssteuer gesichert, so dass es keine Parallelität zwischen Einkommens- und Verrechnungssteuer gibt. Im schweizerischen Binnenverhältnis ist die unterschiedliche Qualifikation für die Verrechnungs- und Einkommenssteuern ohne weiteres gerechtfertigt, weil es sich um zwei verschiedene Steuern und wesentlich unterschiedliche Sachverhalte handelt. Während sich für den privaten Aktionär einkommenssteuerlich durch die Sitzverlegung nichts ändert, tritt die Gesellschaft neu in die Verrechnungssteuerpflicht ein. Die Disparität zwischen Verrechnungssteuer und Einkommenssteuer der privaten Schweizer Aktionäre ist deshalb hinzunehmen. Stärker als der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer ist hier die sachgerechte Abgrenzung der Schweizer Steuerhoheit zum Ausland zu gewichten, denn gerade in den Fällen des Zuzugs ausländischer Gesellschaften befinden sich deren Aktionäre oftmals im Ausland. Gegenüber diesen Aktionären lässt sich die Erhebung der Verrechnungssteuer auf den im Ausland entstandenen Reserven nicht rechtfertigen.

Als Alternative zur Sitzverlegung, welche eine verrechnungssteuerlich ungünstige Situation schafft, ist im Einzelfall der sog. Aktientausch zu prüfen. Mittels Einlage der Aktien der ausländischen Gesellschaft in eine neu gegründete Schweizer Gesellschaft wird offen eingelegtes Eigenkapital geschaffen, welches gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG verrechnungssteuerfrei an die Aktionäre zurückgezahlt werden kann. Die verrechnungssteuerlich anerkannte Kapitaleinlage kann dabei bis zur Höhe des Verkehrswerts reichen, so dass sich je nach Situation eine

muss, in welchem der Gesellschaft die verdeckte Kapitaleinlage zugewendet wird.

118 So auch DENNER/PRATTER, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, 791.

119 DENNER/PRATTER, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, 790 f.

120 Art. 7b StHG bzw. Art. 20 Abs. 3 DBG idF gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II (AS 2008, 2898 bzw. 2895).

wesentlich höhere Basis an verrechnungssteuerfrei auszahlbaren Eigenmitteln ergibt. Dieser Umstand kann bei einem vorwiegend ausländischen Aktionariat von ganz erheblicher Bedeutung sein. Ein weiterer Vorteil des Aktientausches kann darin bestehen, dass er emissionsabgabefrei vollzogen werden kann, wenn es sich um einen Restrukturierungsvorgang handelt (Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG), während eine Nennkapitalerhöhung vor dem Zuzug weniger verrechnungssteuerfrei rückzahlbares Eigenkapital schafft und zudem unter Umständen mit der Emissionsabgabe belegt wird. Der Aktientausch wird in der Praxis auf verschiedene Weisen bewerkstelligt, wofür hier nicht näher eingegangen werden kann.

4 Emissionsabgabe

4.1 Immigration kein steuerbarer Tatbestand

Der Emissionsabgabe unterliegen u. a. die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten inländischer Kapitalgesellschaften (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.¹²¹ Der Inländerbegriff ist somit formell umschrieben.¹²² Als Inländer gilt u. a., wer in der Schweiz seinen statuarischen Sitz hat (Art. 4 Abs. 1 StG). Bei einer Sitzverlegung vom Ausland in die Schweiz ohne Liquidation im Ausland und Neugründung in der Schweiz bleibt das Rechtssubjekt bestehen und unterstellt sich neu dem Schweizer Recht. Es liegt keine Neugründung vor und damit auch keine Begründung eines Beteiligungsrechts, weil das Beteiligungsrecht bereits besteht. Das Beteiligungsrecht wird nicht begründet, sondern lediglich dem Schweizer Recht unterstellt und somit «inländisch». Die Immigration einer ausländischen Kapitalgesellschaft in die Schweiz unterliegt somit gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG nicht der Emissionsabgabe.

Dass sich Art. 5 Abs. 1 lit. a StG nur auf die neu geschaffenen und inländischen Beteiligungsrechte beschränkt, ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus einer historischen und systematischen Auslegung. Die Immigration war schon immer ein gesonderter Steuertatbestand. Vor Inkrafttreten des geltenden StG hatte eine ausländische Aktiengesellschaft, die ihren Sitz ohne Liquidation und Neugründung in die Schweiz verlegen wollte, diejenigen Emissionsabgaben zu entrichten, die sie zu bezahlen verpflichtet gewesen wäre, wenn sie ih-

ren Sitz bei der Ausgabe der Titel in der Schweiz gehabt hätte. Weil diese gesetzliche Ordnung aufwendige Abklärungen im Einzelfall nach sich zog, wurde für das neue Recht die Sitzverlegung der Neugründung gleichgestellt.¹²³ Damit wurde ein zusätzlicher Steuertatbestand geschaffen. Art. 5 Abs. 2 lit. c StG lautete wie folgt:¹²⁴

²Der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Absatz 1 Buchstabe a sind gleichgestellt:

c. die Verlegung des Sitzes einer ausländischen Aktiengesellschaft in die Schweiz ohne Neugründung (...).

Art. 5 Abs. 2 lit. c StG wurde auf den 1.4.1993 mit der Begründung aufgehoben¹²⁵, das EU-Recht verzichtete auf die Besteuerung dieser wirtschaftlichen Vorgänge.¹²⁶ Das EU-Recht war schon beim Erlass des StG berücksichtigt worden.¹²⁷ Die mittlerweile durch die Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG abgelöste Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG sah vor, dass die Verlegung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung innerhalb der EU nicht der «Gesellschaftssteuer», d. h. der Steuer auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, unterliegt.¹²⁸ Hierzu muss angefügt werden, dass innerhalb der EU die Kompetenz zur Erhebung der Gesellschaftssteuer demjenigen Staat zusteht, in welchem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Kapitalzuführung befindet.¹²⁹ Unter der geltenden Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG hat sich insofern nichts geändert.¹³⁰ Indessen ist die vollständige Abschaffung der Gesellschaftssteuer durch die Mitgliedstaaten beabsichtigt. Sie darf nur noch weiterhin und zu einem maximalen Satz von 1 % von jenen Mitgliedstaaten erhoben werden, welche sie bereits am 1.1.2006 erhoben haben, und eine etwaige Wiedereinführung der Gesellschaftssteuer ist untersagt.¹³¹

Für die schweizerische Emissionsabgabe wurde die Regelung über die Verlegung des Orts der tatsächlichen Ge-

¹²³ Botschaft StG, 1290 f.

¹²⁴ AS 1974 I 11, 13.

¹²⁵ AS 1993 I 223, 227.

¹²⁶ Bericht StG, 516; HINNY, Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen. Eine Untersuchung hinsichtlich der vom Gesetz verlangten Europakompatibilität, 564 f.

¹²⁷ Botschaft StG, 1282; HINNY, Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen. Eine Untersuchung hinsichtlich der vom Gesetz verlangten Europakompatibilität, 562 f.

¹²⁸ Art. 4 Abs. 3 lit. b Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG; anders hingegen die Regelung für die Zuzüge durch Sitzverlegung aus Drittstaaten, welche der Gesellschaftsteuer unterworfen sind (Art. 4 Abs. 2 lit. f Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG).

¹²⁹ Früher Art. 2 Abs. 1 Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG und neu Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 1 Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG.

¹³⁰ Art. 5 Abs. 1 lit. d (ii) Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG.

¹³¹ Art. 7 Abs. 1 und 2 Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG.

¹²¹ Risi, Art. 4 StG N 11.

¹²² Risi, Art. 4 StG N 3, 7.

schäftsleitung sinngemäss übernommen,¹³² indem für die Schweizer Emissionsabgabe nach wie vor die Begründung von formell inländischen Beteiligungsrechten massgeblich ist, während der Ort der tatsächlichen Verwaltung unerheblich ist.

Die Immigration ist nach dem Gesagten nicht von der Emissionsabgabe befreit, sondern vom Steuertatbestand von Art. 5 Abs. 1 lit. a StG nicht erfasst; es bedarf keines Umkehrschlusses aus der Abschaffung von Art. 5 Abs. 3 lit. c StG. Diese Nichtunterstellung der Immigration unter die Emissionsabgabe ist sodann vorbehaltlos; es kommt nicht darauf an, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet und ob die Beteiligungsrechte im Wegzugsstaat mit einer der Emissionsabgabe vergleichbaren Steuer belegt wurden.

4.2 Umgehungsvorbehalt

Die Praxis der ESTV erblickt in der kurz vor Immigration erfolgten Gründung der Gesellschaft oder Erhöhung des Nennkapitals eine Steuerumgehung.¹³³ Im Sinne einer Faustregel scheinen Gründungen oder Kapitalerhöhungen innert eines Jahres vor Zuzug in die Schweiz mögliche Steuerumgehungen darzustellen. Besteuert wird der Nennwert der Aktien. Als maximal angemessenes Aktienkapital, welches ohne Emissionsabgabe im Ausland gebildet werden konnte, wird das minimale steuerliche Eigenkapital anerkannt.¹³⁴ Eine sinngemässe Praxis findet sich bei der Anwendung von Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG,¹³⁵ womit Restrukturierungsvorgänge von der Emissionsabgabe freigestellt werden. Nachdem die Immigration von Kapitalgesellschaften nicht der Emissionsabgabe unterliegt, kann auch kein entsprechender Steuertatbestand umgangen werden. Vielmehr muss sich die etwaige Umgehung auf die Begründung inländischer Beteiligungsrechte beziehen. Somit wird unterstellt, die betreffende Gesellschaft habe richtigerweise die Erhöhung des Nennkapitals in der Schweiz und damit der Schweizer Emissionsabgabe unterliegend durchführen müssen.

Die Umstrukturierungen und die Sitzverlegungen in die Schweiz sind im selben Zug durch Einfügung von Art. 6

Abs. 1 lit. a^{bis} StG und Streichung von Art. 5 Abs. 1 lit. c StG von der Emissionsabgabe befreit worden. Die Rechtsprechung zu Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG beschlägt deshalb ein eng verwandtes Thema und muss aus diesem Grund bei der Beurteilung der Immigration herangezogen werden.

Das Bundesgericht hat hinsichtlich der Fusion zwischen zwei faktisch liquidierten Gesellschaften festgehalten, dass die Befreiung gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG (bzw. damals noch die Ermässigung gemäss aufgehobenem Art. 9 Abs. 1 lit. a StG) nicht mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise verweigert werden könne. Die Stempelabgabe sei eine Kapitalverkehrssteuer, die an bestimmte, im Gesetz umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfe. Dem formalen Charakter dieser Steuer entspreche, dass für die Abgabepflicht die rechtliche Gestaltung eines Geschäftes entscheidend sei und nicht der von den Beteiligten verfolgte wirtschaftliche Zweck. Eine Ausnahme gelte nur dort, wo das Gesetz selbst wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen verwende, wie etwa beim Mantelhandel oder bei «Fusionen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen».¹³⁶ Bei einem fusionsähnlichen Zusammenschluss durch Einbringung von Beteiligungsrechten (der sog. Quasifusion) verlangt das Bundesgericht für die Befreiung von der Emissionsabgabe gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG, dass sich wirtschaftlich aktive Gesellschaften zusammenschliessen.¹³⁷ Sodann hat das Bundesverwaltungsgericht bei indirekten Zuschüssen iSv Art. 5 Abs. 2 lit. a StG die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach das StG einen formellen Aktionärsbegriff verwendet, der nicht wirtschaftlich, sondern zivilrechtlich geprägt ist.¹³⁸

Der Zuzug in die Schweiz ist von der Emissionsabgabe gerade nicht erfasst, und die Steuer fällt gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG auf der Begründung oder Erhöhung von inländischen Beteiligungsrechten an, was ein rechtlicher Vorgang ist. Eine allfällige Kapitalerhöhung vor der Sitzverlegung in die Schweiz ist somit nach formalen Kriterien zu beurteilen, und eine wirtschaftliche Betrachtungsweise fällt ausser Betracht. Deshalb kommt eine Erhebung der Emissionsabgabe nur in Frage, wenn eine eigentliche Steuerumgehung nachgewiesen werden kann. Eine schematisierende Betrachtungsweise verbietet sich demnach, aber auch eine Besteuerung, die einzig auf Überlegungen zum wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion beruht.

132 Bericht StG, 516, mit Hinweis auf die RL 85/303/EWG des Rates zur Änderung der Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG. Die RL 85/303/EWG brachte namentlich die Befreiung von Unternehmensumstrukturierungen von der Gesellschaftssteuer und einen maximalen Steuersatz von 1 % und gab den Mitgliedstaaten sodann die Möglichkeit, ihre jeweilige Gesellschaftssteuer gänzlich abzuschaffen.

133 Vgl. auch ECKERT/PIQUET, Art. 5 LT N 75.

134 Die ESTV wendet das KS Verdecktes Eigenkapital an und ermittelt auf diese Weise das maximal steuerfrei immigrierbare Aktienkapital. Bei Beteiligungen sind 30 % Eigenkapital gefordert, so dass bis zu 30 % Aktienkapital gebildet werden kann.

135 KS Umstrukturierung Ziff. 4.1.7.5.

136 BGer, 5.2.1996, ASA 65 (1996/97), 666, 668 f.

137 BGer, 12.12.1997, StR 1998, 358, 360 f.

138 BVGE 2009/21, 259, 264 f.

Dieser Schluss wird auch durch die hier hilfsweise heranziehbar Rechtsprechung des EuGH gestützt. In einem jüngeren Entscheid vom 8.11.2007 i. S. Firma Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH ging es um die Frage, ob die Verlegung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung von Deutschland nach Österreich dort der Gesellschaftsteuer unterworfen werden könne.¹³⁹ Wie bereits ausgeführt, kann gemäss der Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG jener Mitgliedstaat die Gesellschaftsteuer auf Kapitalzuführungen durch Kapitalerhöhung oder Einlagen jeder Art erheben, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.¹⁴⁰ Die Verlegung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat darf dort nicht mehr der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, sofern beide Mitgliedstaaten die betreffende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft ansehen.¹⁴¹ Im zu beurteilenden Fall wurde am 9.9.1999 eine österreichische GmbH mit Ort der tatsächlichen Verwaltung in Deutschland gegründet. Bereits am 16.9.1999 erfolgte ein Zuschuss der deutschen Alleingeschafterin und am 22.9.1999 die Einbringung eines Einzelunternehmens. Zugleich wurde der bisherige Einzelunternehmer Geschäftsführer der GmbH, die damit den Ort der Geschäftsleitung nach Österreich verlegte. Der EuGH erkannte zunächst, dass trotz der Abschaffung der Gesellschaftsteuer in Deutschland die GmbH als Kapitalgesellschaft anzusehen sei und somit bei der Verlegung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Österreich dort nicht mehr mit der Gesellschaftsteuer belastet werden könne.¹⁴² Sodann führte der EuGH aus, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem bestimmten Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet wurde, in den Genuss günstigerer Rechtsvorschriften zu kommen, als solcher nicht ausreiche, um auf das Bestehen einer missbräuchlichen Ausnutzung des Gemeinschaftsrechts zu schliessen. Doch falle die Gründung einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat im Rahmen rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität barer Konstruktionen zu dem

Zweck, die normalerweise zu zahlende Steuer zu umgehen, nicht mehr unter den Schutz der Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG, auch wenn diese keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt enthalte. Ob objektive Merkmale einer solchen missbräuchlichen Praxis vorlägen, sei noch weiter zu prüfen.¹⁴³ Diese Rechtsprechung ist mit Entscheid vom 9.7.2009 i. S. Königreich Spanien bestätigt worden.¹⁴⁴

Die Umgehungspraxis der ESTV bei Zuzügen von Gesellschaften aus dem Ausland in die Schweiz dürfte wohl weniger aus der Sorge um die Emissionsabgabe entstanden sein, sondern vielmehr dazu dienen, latentes Verrechnungssteuersubstrat zu schaffen. Die immigrierende Gesellschaft wird durch die drohende Emissionsabgabe entmutigt, ihr Nennkapital vor dem Zuzug in die Schweiz zu erhöhen, so dass die im Ausland entstandenen Reserven neu der Verrechnungssteuer unterliegen. Wenn sich die immigrierende Gesellschaft nicht von einer günstigeren und sehr wohl sachgerechten Gestaltung der Verhältnisse abhalten lässt und somit kein Verrechnungssteuersubstrat geschaffen wird, so ist – dies mag die Überlegung sein – immerhin die Emissionsabgabe so gezahlt worden, wie wenn die Gesellschaft in der Schweiz gegründet worden wäre. Indessen unterscheidet sich die Immigration einer bestehenden ausländischen Gesellschaft in die Schweiz grundlegend von der Neugründung einer Gesellschaft. Die bisherige rechtliche Existenz wird bereits zivilrechtlich anerkannt, und die Emissionsabgabe soll bei der Immigration gerade nicht erhoben werden. Eine Kongruenz zwischen Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer ähnlich wie im Binnenverhältnis lässt sich somit nicht herstellen und kann auch nicht für die Auslegung der Steuertatbestände herangezogen werden.

Bei der Beurteilung einer Immigration ist somit vom formalen Charakter der Emissionsabgabe als Transaktionssteuer auszugehen, welche an den zivilrechtlichen Vorgang der Begründung von inländischen Beteiligungsrechten anknüpft. Eigenkapitalveränderungen vor dem Zuzug liegen deshalb ausserhalb des Bereichs der Emissionsabgabe. Eine Steuerumgehung kann nur in besonderen Fällen angenommen werden, in denen der Vorgang einzig auf die Vermeidung der Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechten inländischer Kapitalgesellschaften gerichtet ist. Soweit die zuziehende Gesellschaft schon seit einiger Zeit besteht, ihre Aktiven nicht einzig aus flüssigen Mitteln bestehen, sondern in Beteiligungen inves-

139 EuGHE Ing. Auer (C-251/06, 8.11.2007).

140 Art. 4 Abs. 1 lit. a - d iVm Art. 2 Abs. 1 Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG bzw. Art. 3 lit. a - d iVm Art. 10 Abs. 1 Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG.

141 Art. 4 Abs. 3 lit. b Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG bzw. Art. 5 Abs. 1 lit. d (ii) Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG. Gemäss EuGHE Hellenische Republik (C-178/05, 7.6.2007) Rz 21 ff., insb. 32, darf ein Mitgliedstaat die Befreiung von der Gesellschaftsteuer bei Zuzug nicht davon abhängig machen, dass der Wegzugsstaat die Gesellschaftsteuer erhebt. Der EuGH hat in diesem Entscheid die Missbrauchsbekämpfung vorbehalten. Zum Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsverhinderung s. HINNY, Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz, 82.

142 EuGHE Ing. Auer (C-251/06, 8.11.2007) Rz 21, 26 ff.; HEIDENBAUER/HRISTOV/SCHILCHER, Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer, 558, 560.

143 EuGHE Ing. Auer (C-251/06, 8.11.2007) Rz 40 ff.; einlässlich hierzu HEIDENBAUER/HRISTOV/SCHILCHER, Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer, 562 ff.

144 EuGHE Königreich Spanien (C-397/07, 9.7.2009) Rz 29 f.

tiert oder im Geschäftsbetrieb gebunden sind, müssen Massnahmen vor der Immigration in die Schweiz unbedenklich sein. Es handelt sich um eine anzuerkennende günstige Gestaltung der Verhältnisse.

5 Umsatzabgabe

Die durch Sitzverlegung in die Schweiz immigrierende Gesellschaft behält ihre Rechtspersönlichkeit, auch wenn sie sich neu dem Schweizer Recht unterstellt. Der Zuzug erfolgt ohne Auflösung der ausländischen Gesellschaft und Neugründung einer schweizerischen Gesellschaft. Somit fällt bereits mangels Übertragung von Eigentum keine Umsatzabgabe an (Art. 13 Abs. 1 StG),¹⁴⁵ und es ist nicht weiter zu prüfen, ob sich unter den Aktiven der Gesellschaft steuerbare Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG) befinden. Diese Feststellung ist deshalb von Bedeutung, weil gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in der Übertragung von Aktiven und Passiven ein entgeltliches und grundsätzlich der Umsatzabgabe unterliegendes Geschäft zu erblicken ist, selbst wenn diese Übertragung bei einer ansonsten steuerneutralen Restrukturierung erfolgt,¹⁴⁶ jedoch ist die mit einer Umstrukturierung verbundene Übertragung von steuerbaren Urkunden wiederum von der Umsatzabgabe befreit (Art. 14 Abs. 1 lit. i StG).

Die Gesellschaft erfüllt nach ihrem Zuzug in die Schweiz gegebenenfalls die Voraussetzungen, um Effekthändlerin im Sinne der Umsatzabgabe zu werden (Art. 13 Abs. 3 StG). Die Abgabepflicht des Effekthändlers beginnt grundsätzlich mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit (Art. 13 Abs. 1 StV), so dass die Sitzverlegung nicht notwendigerweise auch die sofortige Abgabepflicht nach sich zieht. Sofern eine Gesellschaft nur deshalb gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG als Effekthändlerin gilt, weil ihre Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als Fr. 10 Mio. aus steuerbaren Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG) bestehen, wird sie laut Art. 18 Abs. 2 S. 1 StV erst sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem diese Voraussetzungen eingetreten sind, abgabepflichtig. Weil die fragliche Gesellschaft erst mit der Sitzverlegung in die Schweiz überhaupt Effekthändlerin werden kann, beurteilt sich die etwaige Abgabepflicht gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG erstmals auf Grund der

Bilanz des ersten in der Schweiz abgeschlossenen Geschäftsjahres.¹⁴⁷

6 Zusammenfassung und Folgerungen

Eingangs ist die Kernfrage formuliert worden, ob die Gesellschaft beim Zuzug in die Schweiz für die Gewinnsteuer eine Buchwerterhöhung in einer Steuerbilanz geltend machen könne. Eine solche Buchwerterhöhung lässt sich nicht auf ein allenfalls anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen stützen, sondern ist einzig nach dem internen Recht zu beurteilen. Auch innerhalb der EU findet sich keine hinreichend klare und etablierte Praxis zu den Steuerfolgen, wenn eine Gesellschaft ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen will.

Während sich die Lehre für eine Buchwerterhöhung ausspricht, ist die Verwaltungspraxis in der Anerkennung höherer steuerlicher Buchwerte äusserst zurückhaltend. Eine Steuerbilanz scheint ein ungern gesehenes Dokument zu sein. Weil der Zuzug in die Schweiz gewinnsteuerlich als Einlage der Aktionäre in die nunmehr in der Schweiz steuerpflichtige Gesellschaft anzusehen ist, wäre hier im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben eine flexiblere Position wünschenswert. Die Steuerbilanz ist sachlich gerechtfertigt und bringt angesichts der steuerlichen Mitwirkungspflichten der betreffenden Gesellschaft auch keine praktischen Schwierigkeiten mit sich, welche die gegenwärtige restriktive Praxis rechtfertigen könnten.

Ebenfalls verbesserungsfähig ist die Behandlung der Sitzverlegung bei der Verrechnungssteuer. Im Interesse einer sachgerechten Abgrenzung der Schweizer Steuerhoheit zum Ausland sollten unter dem Kapitaleinlageprinzip sämtliche offenen Reserven im Zeitpunkt des Zuzugs als Kapitaleinlagen der Aktionäre erfasst werden und die stillen Reserven in einer Steuerbilanz aufgeführt werden, so dass sie bei ihrer Realisation auf das handelsrechtliche Einlagekonto gebucht werden können. Die Praxis scheint aber einen anderen Weg gehen zu wollen und die in die Schweiz übergeführten Reserven so zu beurteilen, wie wenn die Gesellschaft seit jeher in der Schweiz ansässig gewesen wäre, so dass bisher nicht der Verrechnungssteuer unterstehende Reserven neu der Steuer unterworfen werden, obwohl die zuziehende Gesellschaft diese Reserven erwirtschaftete, als sie ihren Sitz noch im Ausland hatte. Diese Betrachtungsweise rückt den Zusammenhang mit der Besteuerung der privaten Schweizer Aktionäre in den Vordergrund. Jedoch

145 Vgl. zum Fall einer Umwandlung einer juristischen Person KS Umstrukturierungen Ziff. 4.2.1.6.

146 BGer, 28.6.1996, ASA 65 (1996/97), 671, 675 f.; SRK 4.5.2001, VPB 65.102 E 5 = StR 2002, 100, 104 ff. (nicht in ASA 70 [2001/2002], 774 abgedruckt).

147 Dem entspricht, soweit ersichtlich, die Verwaltungspraxis.

muss der Aspekt der Abgrenzung der Schweizer Steuerhoheit stärker gewichtet werden. Es ist nicht gerechtfertigt, die Verrechnungssteuer auf der Ausschüttung von Reserven zu erheben, die noch im Ausland erwirtschaftet wurden.

Die Immigration einer Kapitalgesellschaft untersteht nicht der Emissionsabgabe. Eine Steuerumgehung, weil kurz vor dem Zuzug das Nennkapital erhöht wurde, sollte nur in besonderen Fällen angenommen werden, in denen der Vorgang einzig auf die Vermeidung der Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechten inländischer Kapitalgesellschaften gerichtet ist. Die Verwaltungspraxis fasst die Steuerumgehung bei der Emissionsabgabe eher weiter.

Insgesamt liesse sich in der Praxis die steuerliche Behandlung des Zuzugs von Kapitalgesellschaften vervollkommen, wenn die Steuerbilanz bei verdeckten Kapitaleinlagen akzeptiert würde.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG B., Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, ST 2009, 270 - 275 (1. Teil), 309 - 323 (2. Teil)
- BAKER PHILIP, Double Taxation Conventions, A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, London (Loseblatt Stand 2007)
- BEHNISCH URS, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend. Eine rechtsvergleichende Studie, Basel 1996
- BENESCH SEBASTIAN, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft. Ein Beitrag zum schweizerischen Europäisierungprozess, Tübingen 2007
- BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern u. a. 1993
- DANON ROBERT, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux – Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, ASA 74 (2005/2006), 257 - 311
- in: Danielle Yersin/Yves Noël (éds.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, ASA 73 (2004/2005), 337 - 390
- DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Bern 2005
- DENNER REINER/PRATTER KIRSTEN, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, ST 2008, 789 - 793
- DUSS MARCO, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel u. a. 1996
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005
- ECKERT JEAN-BLAISE/PIGUET JÉRÔME, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), StG, Kommentar Stempelabgaben, Zürich u. a. 2006
- FLICK HANS/WASSERMAYER FRANZ/KEMPERMANN MICHAEL, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz. Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Köln (Loseblatt Stand 2007)
- GEBERT DANIEL/FINGERHUTH JÖRN, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Licht aktueller gesellschaftsrechtlicher Entwicklungen, IStR 2009, 445 - 449
- GIGER ERNST, Die Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern – ein Diskussionsbeitrag, ASA 76 (2007/2008), 265 - 298
- Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, ST 2009, 324 - 328
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf etc. 2005
- GROSSEN DIETER W./DE COULON CLAIRE, Bilaterales Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und

- ihren Mitgliedstaaten, in: Daniel Thürer et al. (Hrsg.), *Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU*, Handbuch, Zürich u. a. 2007, 135 - 187
- GURTNER PETER, Steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen aus dem Privatvermögen in eine Aktiengesellschaft, in: Peter Ruf/Roland Pfäffli, *FS 100 Jahre Verband bernischer Notare*, Langenthal 2003, 491 - 521
- Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, *StR* 2002, 547 - 557
- HEIDENBAUER SABINE/HRISTOV DIMITAR/SCHILCHER MICHAEL, Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer, *SWI* 2007, 558 - 568
- HEMMELRATH ALEXANDER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, *FStR* 2004, 165 - 188
- Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht. Sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, *ST* 2000, 1147 - 1156
 - Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen. Eine Untersuchung hinsichtlich der vom Gesetz verlangten Europakompatibilität, *StR* 2001, 562 - 579
 - Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz, *FStR* 2009, 77 - 90
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, *Interkantonaies Steuerrecht*, 4. A., Bern u. a. 2000
- HRISTOV DIMITAR, Grenzüberschreitender Wegzug von Gesellschaften im österreichischen Steuerrecht, *SWI* 2009, 342 - 347
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978. Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern*, Therwil (Loseblatt)
- LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil-Basel 2004
- LUUK JAN OLE/OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, *EuGH Report 2/06*, *StR* 2006, 412 - 430
- MALMER KERSTIN, *Emigration taxes and EC law*, CDFI 87b (2002), 79 - 94
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 3. A., Bern 2009
- PFUND W. ROBERT, *Die Eidgenössische Verrechnungssteuer*, I. Teil, Basel 1971
- RECHSTEINER CHRISTOPH/SIGRIST JONAS, *Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln*, *ST* 2008, 783 - 788
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, *Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil)*, *FStR* 2003, 221 - 233
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 2. Bd., *Das Einkommen der natürlichen Personen (§§ 19 - 32 StG)*, Bern 1963
- REIMER EKKEHART, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- RISI ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG)*, Basel/Genf/München 2006
- SCHERER THOMAS B., in: Helmut Debatin/Franz Wasermeier (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München (Loseblatt Stand Oktober 2009)
- SCHNEEWEISS HERMANN, *Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, *INTERTAX* 2009, 363 - 374
- SCHREINER RENÉ/JAUN ROGER, *EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – Eine Chance für die Schweiz? Niederlassungsfreiheit höher gewichtet als Besteuerung stiller Reserven*, *ST* 2004, 769 - 776
- SIMONEK MADELEINE, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer*, *ASA* 73 (2004/2005), 1 - 25
- *Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung*, *FStR* 2002, 3 - 15
- SZUOCKY RITA, *How Does the European Court of Justice Treat Precedents in its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I*, *INTERTAX* 2009, 346 - 362

TERRA BEN J. M./WATTEL PETER J., *European Tax Law*, 5. A., Alphen aan den Rijn 2008

TOIFL GERALD, *Steuerrechtliche Folgen der Wohnsitzverlegung bei natürlichen Personen*. Österreichischer Landesbericht, CDFI 87b (2002), 149 - 175

UNTERSANDER OLIVER, *Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II*, Zürich 2005

VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

WASSERMAYER FRANZ, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München (Loseblatt Stand Oktober 2009)

ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008

ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht*. Direkte Steuern, Zürich u. a. 2008

Dokumente

2006 US MC, *United States Model Income Tax Convention* (of 11-15-2006), U. S. Dept. of the Treasury, abrufbar unter www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model006.pdf, besucht: 6.1.2010

Komm. OECD-MA, *OECD Committee on Fiscal Affairs, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, in: OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 43 ff.

OECD-MA, *OECD-Musterabkommen*, in: OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 17 ff.

Schweizer Rechtsquellen

BdBSt, BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940), BS 6, 350

DBA-D, *Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutsch-*

land zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-US, *Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen* (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (*Fusionsgesetz*) (vom 3.10.2003), SR 211.301

FZA, *Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit* (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

IPRG, BG über das internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

StV, V über die Stempelabgaben (vom 3.12.1973), SR 641.101

Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.14

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

Rechtsquellen der Europäischen Union

AEUV, *Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union*, in der Fassung des Vertrags von Lissabon (vormals Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft), ABI C 115 vom 9.5.2008, 47 - 199

Amtshilfe-RL, RL 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Be-

hörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (vom 19.12.1977, mit diversen späteren Änderungen), ABI L 336 vom 27.12.1977, 15 - 20

Beitreibungs-RL, RL 2008/55/EG des Rates über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Massnahmen (kodifizierte Fassung) (vom 26.5.2008), ABI L 150 vom 10.6.2008, 28 - 38

Fusions-RL, RL 2009/133/EG des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (vom 19.10.2009), ABI L 310 vom 25.11.2009, 34 - 46

Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG, RL 2008/7/EG des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (vom 12.2.2008), ABI L 46 vom 21.2.2008, 11 - 22

Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG, RL 69/355/EWG des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (vom 17.7.1969); aufgehoben ab 1.1.2009 durch Art. 16 Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG

RL 85/303/EWG des Rates zur Änderung der Kapitalansammlungs-RL 69/355/EWG (vom 10.6.1985), ABI L 156 vom 15.6.1985, 23 - 24

Materialien

Bericht StG, Bericht der Kommission des Nationalrates betreffend Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Änderung (vom 16.9.1991), BBl 1991 IV, 497

Botschaft DBA-D, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland (vom 20.10.1971), BBl 1971 II, 1423

Botschaft DBA-US, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 10.3.1997), BBl 1997 II, 1085

Botschaft FusG, Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) (vom 13.6.2000), BBl 2000, 4337

Botschaft StG, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben (vom 25.10.1972), BBl 1972 II, 1278

Botschaft UStR II, Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733

Praxisfestlegungen der Steuerbehörden

KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

KS Principal-Gesellschaften, KS Nr. 8 (W02-008D) der ESTV – Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)

Technical Explanation des DBA-US, Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income (Signed at Washington on October 2, 1996) and the Protocol (Signed at Washington on October 2, 1996), Dept. of the Treasury, abrufbar unter www.ustreas.gov/offices/tax-policy/library/teswiss.pdf, besucht: 6.1.2010