

Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

Prof. Dr. oec. Peter Athanas/Lic. iur. Dominik Bürgy



*Peter Athanas, Prof. Dr. oec. HSG, Titularprofessor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen, Partner, VRP, Ernst & Young AG, Zürich
peter.athanas@ch.ey.com*



*Dominik Bürgy, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young AG, Zürich
dominik.buergy@ch.ey.com*

Inhalt*

1	Einleitung
2	Direkte Steuern
3	Verrechnungssteuer
3.1	Grundzüge
3.1.1	Besteuerungsmodus
3.1.2	Steuerobjekt
3.1.3	Inländerbegriff
3.2	Rückerstattungsberechtigung
3.2.1	Empfänger der steuerbaren Leistung im Inland
3.2.2	Empfänger der steuerbaren Leistung im Ausland
4	Stempelabgaben
5	Mehrwertsteuer
6	Wesentliche Erkenntnisse und Harmonisierungsbedarf
	Literatur
	Materialien

1 Einleitung

Der moderne Staat (oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen) hat allein aufgrund seiner Gebietshoheit das Recht, öffentliche Abgaben bzw. Steuern von den Individuen und Rechtsgebilden, die seiner Gebietshoheit unterworfen sind bzw. ihm steuerrechtlich zugehören, zu erheben (sog. Steuerhoheit als Befugnis, Steuern mit gesetzgeberischen Mitteln anzuordnen). Die Gebietshoheit grenzt die Steuerhoheit territorial ein.¹ Deshalb sind an die gesetzmässige Formulierung bzw. Definition dieser steuerrechtlichen Zugehörigkeit hohe Anforderungen zu stellen.

Der «Inländer» ist ein zentraler Begriff zur Begründung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit zum schweizerischen Staat – die Definition ist aber nicht einheitlich. Das Steuerharmonisierungsgesetz hat zumindest für die direkten Bundes-, kantonalen und kommunalen Steuern eine Harmonisierung der Definition der Steuerpflicht gebracht. In der Folge sollen die verschiedenen Definitionen des Inländers dargestellt und der Frage nachgegangen werden, ob eine weitere Harmonisierung im Sinne des Steuerharmonisierungsgesetzes wünschenswert wäre. Die Ausführungen beschränken sich dabei auf juristische Personen und die Steuergesetze des Bundes.

* Die Autoren danken ihrer Mitarbeiterin, Frau lic. iur. Uschi Kozomara Yao, für die tatkräftige Mitarbeit bei der Ausarbeitung des Manuskripts.

1 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System, § 1 Kap. I und II sowie § 4 Kap. I.

2 Direkte Steuern

Gemäss Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)² wird eine juristische Person in einem Kanton unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr *Sitz* oder ihre *tatsächliche Verwaltung* im Kanton befindet. Man spricht in diesem Zusammenhang von unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit.^{3,4,5}

Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)⁶ zählt die Anknüpfungsmerkmale für die persönliche Zugehörigkeit und somit die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in Ausführung des verfassungsmässigen Harmonisierungsauftrags von Art. 42^{quinquies} Abs. 1 aBV in wörtlicher Übereinstimmung mit dem StHG auf.⁷ Insofern drängt sich eine gemeinsame Darstellung von StHG und DBG auf.

Der *Begriff des Sitzes* ist nach dem Zivilrecht auszulegen.⁸ Massgebend ist somit derjenige Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (statutarischer Sitz; Art. 56 ZGB).

Der *Ort der tatsächlichen Verwaltung* als alternatives Anknüpfungskriterium zum Sitz ist erst mit dem Inkrafttreten des StHG per 1. Januar 1993 eingeführt worden. Laut Botschaft zum StHG liegt dieser Ort dort, «wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.»⁹ Das Bundesgericht hat diesen Begriff in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 aBV (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999¹⁰) näher ausgeführt.¹¹

Obwohl die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung zwecks Abgrenzung der Steuerhoheit bei *interkantonalen Kollisionsfällen* ergangen ist, darf sie zur allgemeinen Veranschaulichung des Begriffes «Ort der tatsächlichen Verwaltung» dienen.¹² Der Ort der tatsächlichen Verwaltung kann im Sinne der erwähnten Rechtsprechung als dort liegend betrachtet werden, wo sich diejenigen Gesellschaftsorgane befinden, welche mit der Führung laufender Geschäfte, die in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen, betretet sind.¹³

Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 13. Mai 2002 das Verhältnis der vom Gesetzgeber alternativ zur Verfügung gestellten Anknüpfungspunkte «Sitz» und «Ort der tatsächlichen Verwaltung» dahingehend festgelegt, dass im intern-schweizerischen Verhältnis der Sitz als primäres Anknüpfungskriterium zu betrachten ist, auch wenn an einem anderen Ort in der Schweiz die tatsächliche Verwaltung liegt.¹⁴ Dies allerdings nur insofern, als dem Sitz mehr als nur formelle Bedeutung zukommt.^{15, 16}

Der im *internationalen* Doppelbesteuerungsrecht gebräuchliche Begriff «tatsächliche Geschäftsleitung» unterscheidet sich materiell nicht oder kaum von der oben erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff der tatsächlichen Verwaltung.¹⁷ In den schweizerischen DBA herrscht diesbezüglich jedoch keine vollständige Übereinstimmung¹⁸. Im DBA mit Japan ist aufgrund eines japanischen Vorbehalts zum OECD-Musterabkommen gar in Abweichung von der Mehrheit der anderen schweizerischen DBA der Hauptsitz als

2 SR 642.14.

3 ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 22 f.

4 Die durch das StHG zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit vorgegebenen alternativen Anknüpfungspunkte des Sitzes und des Ortes der tatsächlichen Verwaltung sind in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen wieder zu finden. Einzig der Kanton Genf hat ein zusätzliches Anknüpfungsmerkmal, den Direktionssitz, in seinem Steuergesetz eingeführt (Art. 2 LIPM GE).

5 Gleichzeitig legt Art. 20 StHG im zweiten Absatz fest, dass ausländische juristische Personen sowie ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit jenen inländischen juristischen Personen gleichzusetzen sind, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Diese Bestimmung ist dahingehend zu verstehen, dass juristische Personen oder Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit mit ausländischer Rechtsform, die jedoch in der Schweiz aufgrund tatsächlicher Verwaltung oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit un- bzw. beschränkt steuerpflichtig sind, nach den für schweizerische juristische Personen geltenden Regeln zu besteuern sind.

6 SR 642.11.

7 Vgl. Botschaft StHG, S. 4.

8 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 24.

9 Botschaft StHG, S. 108.

10 SR 101.

11 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 30, mit Hinweisen auf die betreffenden BGE.

12 MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 72 und 160.

13 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 30, mit Hinweisen auf die betreffenden BGE.

14 AGNER, Praxis I, DBG Art. 50 Nr. 1 (BGE vom 13.5.2002, 2A.196/2001, E 2.3 und 3.2).

15 Das zitierte Urteil befasste sich inhaltlich mit der Frage der konkurrierenden Veranlagungskompetenz verschiedener kantonaler Steuerbehörden für die direkte Bundessteuer; das Bundesgericht bestätigte diese Formel für das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht.

16 Vgl. auch die erweiterte Diskussion in ATHANAS, Steuerauscheidung, S. 38.

17 Botschaft StHG, S. 108.

18 ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 34 f.; MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 193.

vorrangiges Anknüpfungskriterium verankert worden. Im DBA-NL ist der statutarische Sitz vorrangiges Kriterium, im DBA mit Kanada der Errichtungsstaat.¹⁹

Mit dem am 29. Dezember 1972 in Kraft getretenen (und unter dem neuen DBA-D unverändert weiter geltenden) Art. 4 Abs. 8 DBA-D ist der Ort, wo sich der Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, als Anknüpfungskriterium eingeführt worden. Im Gegensatz zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA²⁰ und vielen der schweizerischen DBA führt das DBA-D in Satz 2 des besagten Absatzes sogar aus, wann der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eben nicht ohne weiteres anzunehmen ist: «Die Tatsache allein, dass eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder dass sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an welchem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist.»

Am Beispiel der Praxis zu Art. 4 Abs. 8 Satz 2 DBA-D kann zumindest gesagt werden, dass sich die beiden Länder darin einig sind, dass die blossе Beteiligung an der Gesellschaft, die Ausübung der Konzernleitung, die Zusammensetzung des Verwaltungsrates oder die ausschlaggebende Bedeutung des in einem Vertragsstaat ansässigen Verwaltungsratspräsidenten für sich allein nicht zur Annahme des Mittelpunktes der Geschäftsleitung reichen. Als Indizien für den Mittelpunkt der Geschäftsleitung sind die räumlichen Verhältnisse an den für die Geschäftsleitung in Betracht kommenden Orten und die dortigen Einrichtungen für die Geschäftsleitung auszuwerten.²¹

Wie erwähnt wurde das zweite, alternative Kriterium der *tatsächlichen Verwaltung* neben dem ursprünglichen formellen Kriterium des Sitzes erst mit dem StHG und dem DBG eingeführt. Weil die Kriterien alternativer und nicht kumulativer Natur sind, ist demnach eine juristische Person, die nach schweizerischem Recht gegründet wurde und somit statutarischen Sitz im Inland hat, in der Schweiz steuerpflichtig, auch wenn der Ort ihrer tatsächlichen Leitung nicht in der Schweiz liegen sollte.²² Andererseits kann eine juristische Person, die nach ausländischem Recht gegründet worden ist und somit ihren statutarischen Sitz im Ausland hat, nur noch

dann in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig werden, wenn sich ihre tatsächliche Leitung auf schweizerischem Gebiet befindet.²³

Im *internationalen Steuerrecht* wird bei Kollision des internen Steuerrechts zweier Vertragsstaaten wie dargestellt üblicherweise die Frage der Steuerpflicht einer juristischen Person wegen persönlicher Zugehörigkeit aufgrund des Kriteriums der tatsächlichen Leitung entschieden. Der schweizerische Gesetzgeber hat darum durch die oben erwähnte Ergänzung des Bundesrechts mit dem Kriterium der tatsächlichen Verwaltung eine Besteuerungslücke geschlossen.²⁴

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im nationalen Verhältnis – mit Einschränkung – dem formellen Kriterium des Sitzes der Vorrang zukommt, während im internationalen Verhältnis dem faktischen Kriterium der tatsächlichen Leitung bzw. Verwaltung mehr Gewicht zukommt. Da der Begriff der tatsächlichen Leitung bzw. Verwaltung in den schweizerischen Steuergesetzen weitestgehend mit den in den schweizerischen DBA verwendeten Definitionen übereinstimmen, werden Besteuerungskonflikte sinnvollerweise schon zum vornherein vermieden.

3 Verrechnungssteuer

3.1 Grundzüge

3.1.1 Besteuerungsmodus

Die ratio legis der mit dem Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG)²⁵ eingeführten Besteuerung an der Quelle liegt vorrangig in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung.²⁶ Dieser Besteuerungsmodus führt dazu, dass nicht der Empfänger, sondern der Schuldner der steuerbaren Leistung die Verrechnungssteuer abzuführen hat – und zwar grundsätzlich ohne Rücksicht auf seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (auf das Steuerobjekt bezogene Betrachtungsweise) und ungeachtet dessen, wer Leistungsempfänger ist bzw. ohne Rücksicht auf dessen steuerliche Zugehörigkeit (Art. 14 Abs. 1 VStG). Entsprechend ihrer Konzeption als Quellensteuer wird die Verrechnungssteuer somit z.B. bei der Dividenden ausschütten-

19 MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 195 ff.

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

21 HARDT, DBA Schweiz, Art. 4 Abs. 8, Rn 249 ff.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA-D, B 4.8 Nr. 5 ff. (mit Hinweisen auf die betreffende Rechtsprechung und Entscheide der ESTV).

22 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50 DBG, Tz 1.

23 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50, Tz 1.

24 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50, Tz 2.

25 SR 642.21.

26 Vgl. Botschaft vom 18. Oktober 1963 betreffend Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 955.

den inländischen Gesellschaft und nicht beim Empfänger der Dividenden, bei der die Guthaben von Kunden verzinsenden inländischen Bank und nicht beim Empfänger der Zinsen sowie beim inländischen Veranstalter der Lotterie, der den Gewinn ausbezahlt, und nicht beim Gewinner, erhoben. Der Schuldner der steuerbaren Leistung darf dem Empfänger nur den um die Verrechnungssteuer gekürzten Betrag auszahlen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.1.2 Steuerobjekt

Unter die Verrechnungssteuer fallen Erträge aus beweglichem Kapitalvermögen, Lotteriegewinne sowie Versicherungsleistungen (Art. 1 Abs. 1 VStG i. V. m. Art. 4 ff. VStG). Die Besteuerung des Steuerobjekts wird dabei (u.a.) an die subjektive Voraussetzung geknüpft, dass das Steuerobjekt in einer Beziehung zu einem Inländer bzw. zum schweizerischen Inland steht. So müssen das Kapitalvermögen von einem Inländer ausgehen (Art. 4 Abs. 1 VStG) und die Lotterie im Inland durchgeführt werden (Art. 6 Abs. 1 VStG). Die Versicherung muss zum inländischen Bestand des Versicherers gehören und der Versicherungsnehmer bzw. Anspruchsberechtigte bei Eintritt des versicherten Ereignisses Inländer sein (Art. 7 Abs. 1 VStG), damit die Verrechnungssteuerpflicht entsteht.

3.1.3 Inländerbegriff

Gemäss Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 VStG ist Inländer und somit verrechnungssteuerpflichtig, «wer im Inland (...) statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist». Zudem gelten als Inländer «auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, welche ihren statutarischen Sitz zwar im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben» (Art. 9 Abs. 1 Teilsatz 2 VStG).^{27, 28}

Im zweiten Halbsatz enthält Art. 9 Abs. 1 VStG einen *sekundären* Anknüpfungspunkt für juristische Personen (oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit) mit statutarischem Sitz im Ausland, welcher an zwei kumulative Voraussetzungen gebunden ist.²⁹ Erstens muss das ausländische Unternehmen tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und zweitens muss es eine Geschäftstätigkeit am Ort der tatsächlichen Leitung oder an einem anderen Ort des Inlands ausüben. Das im Ausland domizilierte Unternehmen begründet somit durch wirtschaftliche Aktivität in der Schweiz die Inländereigenschaft. Mit diesem Ersatztatbestand wollte der Gesetzgeber der Steuerumgehung durch im Ausland ansässige Unternehmen, die jedoch tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und aktiv am schweizerischen Wirtschaftsleben teilnehmen, zuvorkommen.³⁰ Indizien für den Ort der Leitung sind vor allem der Wohnsitz der leitenden Angestellten sowie der Ort, wo die Buchführung und Korrespondenz erledigt und die laufenden Geschäftsakten aufbewahrt werden.³¹ Gemäss Praxis der ESTV gelten dabei nicht nur Aktivitäten im Produktions-, Handels- und Dienstleistungsbereich als Geschäftstätigkeit, sondern auch das Halten von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft.³² Damit ist der klar engere Wortlaut dieses sekundären Anknüpfungspunktes gegenüber den direkten Steuern, die an den Ort der tatsächlichen Verwaltung anknüpfen, stark aufgeweicht, und in der Praxis dürfte sich kaum mehr eine unterschiedliche Anwendung ergeben.

Es ist zu beachten, dass dieses sekundäre Anknüpfungskriterium nur für die in Art. 4 VStG aufgezählten inländischen Quellen von Kapitalerträgen, nicht jedoch für die in Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG aufgezählten Ausnahmen dazu und auch nicht für die in Art. 7 Abs. 1 VStG erwähnten Versicherungsleistungen gilt.³³

Der Vollständigkeit halber ist bereits an dieser Stelle anzumerken, dass die Definition des Inländerbegriffes in Art. 9 Abs. 1 VStG nicht als Grundlage für die Be-

27 Unter Inland im Sinne von Art. 9 Abs. 1 VStG ist das politische, durch die Staatsgrenzen bestimmte Gebiet der Schweiz zu verstehen. Das durch den Zollanschlussvertrag (Vertrag vom 29. März 1923 zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet [mit Schlussprotokoll], SR 0.631.112.514) aus Sicht des Zollrechts als Inland zu betrachtende Fürstentum Liechtenstein z.B. gehört somit aus der Sicht der Verrechnungssteuer nicht zum Inland. Dies hat zur Konsequenz, dass auf liechtensteinischem Staatsgebiet domizilierte juristische Personen gemäss Art. 24 Abs. 1 VStG grundsätzlich nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt sind.

28 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13. In der Botschaft zum VStG S. 975 wird erwähnt, dass die Eintragung im Handelsregister ursprünglich primäres Kriterium war; weil aber viele Personengesamtheiten grundsätzlich nicht eintragungspflichtig sind (z.B. Vereine), wurde – in Würdigung des

Sicherungszwecks, den die Verrechnungssteuer verfolgt – nachträglich der statutarische Sitz als Kriterium eingeführt.

29 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13 und 1.19.

30 PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13. Dieser Ersatztatbestand ist in der Praxis von der ESTV in verschiedenen Sachzusammenhängen konkretisiert worden (s. dazu BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, § 5 Ziff. 2.2.5 Fn 131, mit Hinweisen).

31 STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele, Lösungshinweis zu Fallbeispiel 60; STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 9 Abs. 1 Nrn. 2, 4.

32 STOCKAR / HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 9 Abs. 1 Nr. 7.

33 PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.14.

gründung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer dienen kann, weil Art. 24 VStG hierfür eine selbständige Definition aufstellt (siehe jedoch nachfolgend die in Abschn. 3.2 dargestellte Praxis der ESTV).³⁴

Abschliessend ist zu bemerken, dass die Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen im Gegensatz zu jener auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen einen reinen Sicherungszweck hat: Sie soll ausschliesslich die Erhebung der direkten Steuern sichern.³⁵ Aus diesem Grund soll sie im Rahmen dieses Aufsatzes nicht näher betrachtet werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Kriterien der Verrechnungssteuerpflicht für Erträge des beweglichen Kapitalvermögens praktisch deckungsgleich mit der unbeschränkten Steuerpflicht für die Gewinnsteuern sind bzw. ausgelegt werden, trotz einer grammatikalisch unterschiedlichen Formulierung. Dies widerspiegelt den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer.

3.2 Rückerstattungsberechtigung

Gemäss Art. 21 Abs. 1 VStG hat «ein nach den Artikeln 22 bis 28 Berechtigter (...) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer» auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen. In den nachfolgenden Ausführungen über die Berechtigung zur Rückerstattung beschränken wir uns wie bereits erwähnt auf die juristischen Personen.

Aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen (und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit) Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, «wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten.» Bei der Frage nach der Berechtigung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer bietet der Gesetzeswortlaut somit einen einzigen und formellen Anknüpfungspunkt; es ist daher abzuklären, ob der Empfänger der steuerbaren Leistung seinen Sitz im Inland hat.

Der Begriff des Sitzes ist gemäss Pfund/Zwahlen basierend auf den für die direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden geltenden Regeln sowie der negativen Wirkung der DBA abzugrenzen.³⁶ Auf der Grundlage des seit 1995 geltenden DBG ist dies so zu verstehen, dass für die Rückerstattungsberechtigung zunächst die persönliche Zugehörigkeit gemäss Art. 50 DBG entscheidend sein soll.³⁷

3.2.1 Empfänger der steuerbaren Leistung im Inland

Die Verrechnungssteuer ist, wie bereits in Abschn. 3.1.1 kurz ausgeführt, als steuertechnisches Kontrollmittel konzipiert worden, mit dem die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterstehenden Steuerpflichtigen bekämpft werden soll. Bei der Ausrichtung einer steuerbaren Leistung durch den Steuerpflichtigen an einen inländischen Empfänger verfolgt die Verrechnungssteuer somit klar primär einen *Sicherungszweck* und soll nicht in erster Linie dem Bund zusätzliche finanzielle Mittel beschaffen. Ist die Verrechnungssteuer einmal abgezogen, so ist der Sicherungszweck erreicht und somit hinfällig. Der inländische Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Leistung kann sich nun die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 21 VStG zurückerstatten lassen, sofern er sich als Berechtigter im Sinne von Art. 22 bis 28 VStG qualifiziert.³⁸

Als inländischer Empfänger gilt nebst den bereits oben erwähnten juristischen Personen mit Sitz im Inland (Art. 24 Abs. 2 VStG) auch das ausländische Unternehmen in Bezug auf seine Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte, für die es Kantons- oder Gemeindesteuern zu entrichten hat (Art. 24 Abs. 3 VStG). Diese ausländischen Unternehmen haben Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus dem Betriebsstättenvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer. Im umgekehrten Fall, d. h. für die Einkünfte auf dem Vermögen der ausländischen Betriebsstätten inländischer Gesellschaften, besteht aufgrund des Wortlauts von Art. 24 Abs. 3 VStG keine Rückerstattungsberechtigung.

3.2.2 Empfänger der steuerbaren Leistung im Ausland

Für den Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Erträge, dessen statutarischer Sitz sich im Ausland befindet und der keine Betriebsstätte in der Schweiz hat, sind die Voraussetzungen für die Berechtigung zur Rückerstattung gemäss Art. 24 Abs. 2 und 3 VStG somit nicht erfüllt. Für ihn bedeutet die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Belastung. Am Grundsatz, dass bei steuerbaren Erträgen, die ins Ausland fliessen und daher nicht der ordentlichen Besteuerung in der Schweiz unterliegen, die Verrech-

34 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.1; a. M. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, §5 Ziff. 2.2.5 Fn 128.

35 Vgl. STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele, Ziff. 13.1.

36 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 Rn 5.2 ff.

37 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 50 Rn 1 ff.

38 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Vorbem. Art. 21–33.

nungssteuer eine definitive Belastung darstellt, ist festzuhalten, wie das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23. Februar 1979 erneut bekräftigt hat.³⁹

Es kommt somit für die Rückerstattungsberechtigung nicht mehr darauf an, wo die antragstellende juristische Person tatsächlich geleitet wird.⁴⁰

Die Konzeption bzw. der Sicherungsmechanismus der Verrechnungssteuer kann bei streng grammatikalischer Auslegung durchaus dazu führen, «dass eine Person zum Inländer gemäss Art. 9 VStG und somit verrechnungssteuerpflichtig wird, die zu ihren Lasten abgezogene Verrechnungssteuer aber mangels steuerrechtlicher Zugehörigkeit i. S. v. Art. 21 Abs. 1 VStG i. V. m. 24 Abs. 2 bis 4 VStG nicht zurückfordern kann».⁴¹

Aufgrund des klaren Wortlautes von Art. 24 Abs. 2 VStG wären juristische Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, selbst wenn sie aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung und Geschäftstätigkeit in der Schweiz verrechnungssteuerpflichtig sind (Art. 9 Abs. 1 VStG), eigentlich nicht rückerstattungsberechtigt.

Hier hat die ESTV mit ihrem nicht publizierten Entscheid vom 17.3.1998 eingegriffen und den oben erwähnten Gesellschaften die Berechtigung zur Rückerstattung in Abweichung von ihrer früheren Praxis⁴² unter nachfolgenden Bedingungen zuerkannt:

- a) Die antragstellende Gesellschaft erfüllt die Voraussetzungen als Inländerin nach Art. 9 Abs. 1 VStG;
- b) die Gesellschaft unterliegt in bezug auf die direkten Steuern einer uneingeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz, und sie lässt sich für die Stempelabgaben als Inländerin im Handelsregister eintragen;
- c) der ausländische Staat, in dem der statutarische Sitz der Gesellschaft liegt, erhebt keine Steuern bei dieser Gesellschaft;
- d) die Gesellschaft gilt auch für die Doppelbesteuerungsabkommen als Inländerin und beachtet die Missbrauchsbestimmungen (Bundesratsbeschluss von 1962).⁴³

Doch mit dieser Praxis hat die ESTV dem an sich stossenden Umstand, dass eine ausländische Gesellschaft hier zwar für die direkten Steuern unbeschränkt steuer-

pflichtig sein kann, auf eigenen Ausschüttungen auch verrechnungssteuerpflichtig ist und grundsätzlich die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen kann, aber für die auf aus inländischen Quellen stammenden Erträgen erhobene Verrechnungssteuer nicht rückforderungsberechtigt ist, nur scheinbar abgeholfen.

Eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland muss höhere Hürden für die Rückerstattungsberechtigung überwinden als eine inländische. Eine inländische Gesellschaft muss weder stempelsteuerpflichtig sein⁴⁴ noch darf sie am Ort einer ausländischen Betriebsstätte keine Steuern entrichten oder muss sie den Missbrauchsbeschluss einhalten. Gemessen am Sicherungszweck der Verrechnungssteuer ist deren Rückerstattung aber einzig dem inländischen Defraudanten zu verweigern⁴⁵. Anders gesagt ist bei konsequent teleologischer Auslegung des Gesetzes die Rückerstattung einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland dann zu gewähren, wenn sie in der Schweiz für Zwecke der Gewinnsteuern unbeschränkt steuerpflichtig ist und die verrechnungssteuerbelasteten Erträge im Inland versteuert. Die Versteuerung bedingt dabei nicht die tatsächliche Entrichtung von Steuern auf den entsprechenden Erträgen, sondern lediglich – aber zwingend – deren korrekten Ausweis im steuerbaren Gewinn.⁴⁶

Die Vermutung liegt nahe, dass die publizierte Praxis der ESTV in einem wohl eher speziellen Einzelfall entwickelt wurde und weitgehend fiskalisch motiviert ist. Die verlangte Unterstellung unter die Emissionsabgabepflicht lässt sich jedenfalls nicht anders erklären. Wie hiernach noch dargestellt wird, bedingt die Emissionsabgabepflicht einen zivilrechtlichen Sitz im Inland. Da es andere Einträge als den Sitz und die Zweigniederlassung im Handelsregister nicht gibt⁴⁷, bedeutet dies für die ausländische Gesellschaft nichts anderes, als dass sie den Sitz in die Schweiz verlegen muss, will sie für die schweizerische Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt sein. Es kann aber durchaus andere Gründe als die Vermeidung der Emissionsabgabe geben, die es gebieten, den Sitz gerade nicht ins Inland zu verlegen (insbesondere rechtlicher oder regulatorischer Natur).

39 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Vorbem. Art. 21 ff. VStG Rn 1 (mit Hinweis auf ASA 48 (1979/80) 267).

40 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 4 (ESTV 21.1.1987).

41 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 Rn 5.1.

42 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 5 (26.8.1988).

43 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 7.

44 Eine Genossenschaft ohne Grundkapital z.B. ist gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG e contrario nicht emissionsabgabepflichtig.

45 BAUER-BALMELLI, Steuerumgehung, S. 180f.

46 Z.B. verrechnungssteuerbelastete Dividenden, für die der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann, oder verrechnungssteuerbelastete Erträge von Holdinggesellschaften; s. auch PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 3 Rn 6.10.

47 Art. 52 Abs. 1 i.V.m. Art. 69 HRegV (Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937, SR 221.411).

Diese Fälle mögen zwar eher selten sein, dürfen aber nicht in stossender Weise behandelt werden. In diesen Fällen kann auch ein Ausweichen auf Art. 24 Abs. 3 VStG kaum helfen, wonach ausländische Unternehmen, die für ihre Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte oder für deren Betriebsvermögen Kantons- und Gemeindesteuern zu entrichten haben, Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer haben. Zwar fällt der Ort der Leitung unter den Betriebsstättebegriff im schweizerischen Steuerrecht⁴⁸, doch eine Gesellschaft, die an ihrem Hauptsitz – entgegen der Bedingung gemäss Praxis der ESTV – keine Gewinnsteuern zu entrichten hat, wird kaum die Definition eines «ausländischen Unternehmens» erfüllen, dies selbst bei einer weiten Auslegung.⁴⁹

Die dargestellte Praxis ist methoden-dualistisch und vermag einer teleologischen Auslegung des Gesetzes in keiner Weise zu genügen. In korrekter Auslegung des Gesetzes wäre einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland dann die Rückerstattungsbeziehung für die Verrechnungssteuer zuzuerkennen, wenn sie in der Schweiz für Zwecke der Gewinnsteuern unbeschränkt steuerpflichtig und für die belasteten Erträge gewinnsteuerpflichtig wäre.⁵⁰ Durch die Praxis der ESTV werden ausländische Gesellschaften, obzwar gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig, mit der Verweigerung der Rückerstattung bestraft, wenn sie nicht auch die Emissionsabgabe entrichten. Dies schiesst jedoch – wie dargelegt – eindeutig über das Ziel hinaus.

Die Tatsache, dass die ESTV die Rückerstattungsbeziehung ausländischer juristischer Personen, welche aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung und Geschäftstätigkeit in der Schweiz – wie in Abschn. 3.2.2 dargelegt – gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG zwar verrechnungssteuerpflichtig, aufgrund des eindeutigen Wortlautes von Art. 24 Abs. 2 VStG aber nicht rückerstattungsbeziehungsberechtigt sind, qua Auslegung ermöglichen musste, zeigt eine bedeutsame Gesetzeslücke auf, welche auf die uneinheitliche und dem Sicherungsmechanismus der Verrechnungssteuer nicht Rechnung tragende Definition des Inländerbegriffes zurückzuführen ist.

Historisch betrachtet mag diese Lücke darauf zurückgehen, dass der Gegenstand und die Konzeption der Verrechnungssteuer bei deren Legiferierung basierend auf

den wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Gegebenheiten der 40er-Jahre im Wesentlichen abschliessend definiert worden sind.

De lege ferenda wäre eine Kongruenz der Inländerdefinition für die Verrechnungssteuerpflicht mit der Rückerstattungsbeziehung absolut geboten. Der aufgezeigte Missstand kann aber auf der geltenden gesetzlichen Grundlage durch korrekte teleologische Auslegung beseitigt werden. Eine solche Auslegung lag offensichtlich dem Merkblatt vom Januar 2001 über die Anwendung des Meldeverfahrens gemäss Art. 20 VStG i.V.m. Art. 26a VStV⁵¹ zugrunde.⁵² Demgemäss haben Gesellschaften mit Sitz im Ausland und tatsächlicher Leitung in der Schweiz Anspruch auf Rückerstattung, sofern die entsprechenden Erträge in der Schweiz versteuert werden. In einer leicht überarbeiteten Fassung (Stand 30. Juni 2002) wird jedoch verlangt, dass die Muttergesellschaft ihren statutarischen Sitz im Inland haben müsse. Daraus zieht die ESTV im Merkblatt weiter die Folgerung, dass die Muttergesellschaft infolge persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sein müsse. Diese Verknüpfung von statutarischem Sitz und unbeschränkter Steuerpflicht ist insofern verwirrend und zu kurz, als sich die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nicht nur durch einen statutarischen Sitz in der Schweiz begründen lässt, sondern auch durch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz.⁵³ Die Ausführungen im Merkblatt entsprechen überdies nicht der oben dargelegten Praxis der ESTV zur Frage der Rückerstattungsbeziehung – weder in seiner ursprünglichen noch in der überarbeiteten Fassung.

4 Stempelabgaben

Die Stempelabgaben⁵⁴ sind Rechtsverkehrsteuern, welche einerseits in Form der Emissionsabgabe die Ausgabe von inländischen Urkunden (u.a. Aktien, Obligationen, Geldmarktpapieren gemäss Art. 1 StG i.V. m. Art. 5 und 5a StG) durch inländische Gesellschaften, andererseits in Form der Umsatzabgabe die entgeltliche Übertragung durch Effektenhändler von Eigentum an Wertpapieren, die von In- oder Ausländern ausgegeben worden sind, belasten (Art. 1 StG i.V. m. Art. 13 Abs. 1 StG).

48 Art. 51 Abs. 2 DBG.

49 A. M. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 114.

50 Gl. M. PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 VStG Rn 5.2.

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

52 Merkblatt S-025.116.

53 Art. 20 StHG; Art. 50 DBG.

54 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10).

Gemäss Art. 4 Abs. 1 StG gilt als Inländer sowohl für die Emissions- wie für die Umsatzabgabe, «wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt, statutarischen oder gesetzlichen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist.»⁵⁵

Bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, welche den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht als Anknüpfungspunkt für den Inländerstatus erwähnt, geht klar hervor, dass das StG – im Gegensatz zum VStG, wie in Abschn. 3.1.3 ausgeführt – juristische Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, jedoch tatsächlicher Geschäftsleitung im Inland nicht als Inländer und somit nicht als stempelsteuerpflichtig betrachtet. Als Folge davon zahlen diese Personen auf der Ausgabe von Wertpapieren keine Emissionsabgabe. Der Kreis der Steuerpflichtigen wird somit für Zwecke der Stempelabgaben weniger weit gezogen als beispielsweise für jene der Verrechnungssteuer.

Aufgrund eines Entscheides der ESTV vom 21.7.1983 sind für Zwecke der Stempelabgaben «auch Zollfreibeirke (Freilager und Freihäfen) als Inland zu betrachten», weil unter Inland «das gesamte der Gebietshoheit der Eidgenossenschaft unterstehende Land- und Wassergebiet mit Einschluss des Luftraumes über und des Raumes unter der Erdoberfläche» zu verstehen ist.⁵⁶ Im Vergleich dazu betrachtet die Mehrwertsteuer die Zollfreibeirke nicht als Inland (siehe nachfolgend, Abschn. 5). Demgemäss müsste beispielsweise ein Unternehmen mit statutarischem Sitz in der Schweiz, welches seine Geschäftsaktivitäten von einem Freilager aus betreibt, für die emittierten und/oder umgesetzten Urkunden Stempelabgaben bezahlen.

Eine historische Betrachtung der Stempelabgaben erhellt deren Zweck näher: Der verfassungsmässige Grundstein für die Einführung der Eidgenössischen Stempelabgabe wurde im 1. Weltkrieg gelegt und findet sich heute in Art. 132 Abs. 1 BV. Zweck war die «Erschliessung neuer Einnahmequellen durch indirekte Besteuerung des Besitzes». Aufgrund der Veränderungen in der Wirtschaftswelt musste das ursprüngliche Stempelsteuergesetz vom 4. Oktober 1917 mehrmals angepasst werden.

Aus der Praxis der ESTV sind keine Fälle bekannt, in denen sie vom formellen Begriff des Inländers gemäss Art. 4 Abs. 1 StG abgewichen wäre bzw. diesen ausgeweitet hätte. Dem formellen Charakter der Steuer ent-

sprechend sind der Annahme einer Steuerumgehung und damit einer Erweiterung des Inländerbegriffes durch Auslegung enge Grenzen gesetzt. Eine Ausweitung bedarf deshalb einer speziellen gesetzlichen Grundlage, so wie sie für die Umsatzabgabe geregelt ist.

Gemäss Art. 13 Abs. 1 StG unterliegt die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden der Umsatzabgabe, «sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effektenhändler (...) ist.»

Im Wortlaut dieser Bestimmung kommt der Begriff «Inländer» bzw. «inländisch» nicht vor, doch geht aus dem nachfolgenden, dritten Absatz von Art. 13 StG explizit hervor, dass nur inländische Effektenhändler umsatzabgabepflichtig sein können.

Wer als (inländischer) Effektenhändler zu qualifizieren ist, bestimmt Art. 13 Abs. 3 StG. Als erstes sind die Banken und bankähnlichen Finanzgesellschaften im Sinne des Bankengesetzes sowie die Schweizerische Nationalbank zu nennen (lit. a); des Weiteren alle übrigen inländischen natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, inländischen Anstalten und Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren Tätigkeit ausschliesslich oder zu einem wesentlichen Teil darin besteht, für Dritte den Handel mit steuerbaren Urkunden zu betreiben (Händler) oder als Anlageberater oder Vermögensverwalter Kauf und Verkauf von steuerbaren Urkunden zu vermitteln (Vermittler; lit. b). Effektenhändler sind zudem diejenigen inländischen Gesellschaften und Genossenschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als Fr. 10 Mio. aus steuerbaren Urkunden bestehen (lit. d).

Für die Definition einer (inländischen) Bank im Sinne von oben erwähnter lit. a verweist Art. 13 Abs. 3 StG auf das Bankengesetz.⁵⁷ Dieses geht vom gegenteiligen Begriff des Ausländers aus und hält fest, dass als «Ausländer juristische Personen und Gesellschaften gelten, die ihren Sitz im Ausland haben oder, wenn sie ihren Sitz im Inland haben», von natürlichen Personen ohne Schweizer Bürgerrecht oder Niederlassungsbewilligung beherrscht sind (Art. 3^{bis} Abs. 3 lit. a und b Bankengesetz).

Auch für Zwecke der Umsatzabgabe bedient sich das StG somit eines eng umschriebenen, an den allgemeinen Sitzgedanken gebundenen Inländerbegriffs. Für die Definition einer inländischen Bank geht zwar die Sonderregelung des Bankengesetzes der allgemeineren Begriffsbe-

55 Als Sonderfall ist folgende Regelung zu betrachten: Gemäss Zollanschlussvertrag (s. Fn 26) gilt das Fürstentum Liechtenstein als Zollinland und somit als Inland im Sinne des StG. Die von einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Liechtenstein ausgegebenen Aktien gelten somit als inländische Titel, welche der Emissionsabgabe gemäss Art. 5 und 5a StG unterliegen. Auf denselben Staatsvertrag stützt sich auch die Mehrwertsteuer

zur Definition des Inlands (s. unten, Abschn. 5), während das VStG das Fürstentum Liechtenstein als Ausland betrachtet.

56 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, StG Art. 4 Abs. 1 Nr. 1.

57 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0)

stimmung des Inländers gemäss Art. 4 Abs. 1 StG vor, jedoch hält sich auch diese primär an den Anknüpfungspunkt des inländischen Sitzes und fügt als alternativen Anknüpfungspunkt einen auf natürliche Personen bezogenen Inländerbegriff an.

Hingegen qualifizieren sich *ausländische Mitglieder einer schweizerischen Börse* noch (verlängert) bis zum 31. Dezember für die an dieser Börse gehandelten Titel als Effekthändler (Art. 13 Abs. 3 lit. e StG) und müssen die Umsatzabgabe für die an dieser Börse gehandelten inländischen Titel entrichten. Mit dieser im Rahmen des dringlichen Bundesbeschlusses vom 19. März 1999 eingeführten, zeitlich befristeten Regelung ist der Gesetzgeber dem Grundsatz gefolgt, wonach von der Umsatzabgabe erfasst werden soll, wer in der Schweiz über eine Börse handelt.⁵⁸

Die der Umsatzabgabe zugrundeliegende Wirtschaftsrealität (insbesondere die internationale Börsenlandschaft) wandelt sich fortwährend und bedingt eine ständige Anpassung der Definition, wer als inländischer Effekthändler zu qualifizieren ist und somit der Umsatzabgabe unterliegt.

Es stellt sich hier natürlich die Frage, ob eine Erweiterung des Inländerbegriffes *de lege ferenda* für die Emissionsabgabe ebenfalls wünschenswert wäre, etwa durch die Unterstellung der Ausgabe ausländischer Aktien und anderer Anteilspapiere von Gesellschaften mit tatsächlicher Leitung in der Schweiz. Dem widerspricht klar der Charakter einer Rechtsverkehrssteuer, denn solche Anteilspapiere sind nicht Gegenstand des Rechtsverkehrs im Inland. Eine solche Ausweitung würde demnach das Territorialitätsprinzip verletzen.

5 Mehrwertsteuer

Gemäss Art. 21 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG)⁵⁹ wird steuerpflichtig, wer «eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, (...) sofern seine Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen.» Damit wird implizit auf

Art. 3 MWSTG verwiesen, welcher den Begriff des Inlands definiert. Danach gilt grundsätzlich das gesamte Gebiet der Schweiz inklusive ausländischer Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen als Inland. Auch wenn dies aus dem Gesetzestext nicht explizit hervorgeht, handelt es sich beim «Inland» grundsätzlich um das schweizerische Zollgebiet gemäss Zollgesetz und somit um die Gesamtheit des politischen Territoriums der Schweiz.⁶⁰

Die Steuerpflicht wird somit nicht qua persönlichem Inländerbegriff definiert, sondern vielmehr über den geographischen Begriff des Inlands und damit in Anlehnung an das Territorialitätsprinzip gemäss Art. 5 MWSTG.⁶¹ Entscheidend ist der im Inland getätigte Umsatz – grundsätzlich ungeachtet der Nationalität und Qualität des Umsetzenden, was sich aus der Konzeption der Steuer, nämlich der Besteuerung des Konsums im Inland, zwangsläufig ergibt.

Während nun aufgrund schweizerischen Zollrechts das Fürstentum Liechtenstein aus Sicht der Mehrwertsteuer zum Inland zu zählen ist – die Steuerpflicht geographisch gesehen somit wie beim Stempelabgabenrecht ausgedehnt wird –, gehört dasselbe Fürstentum aus Sicht der Verrechnungssteuer (s. oben, Abschn 3.1.3) nicht zum Inland.⁶²

Eine mehrwertsteuerspezifische Regelung stellt die Gruppenbesteuerung dar (Art. 22 MWSTG). Juristische Personen, Personengesellschaften und natürliche Personen, sofern sie Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz haben und eng miteinander verbunden sind, können sich als eine einzige steuerpflichtige Person behandeln lassen.

Die enge Verbindung ist entscheidendes Kriterium für die Begründung einer Mehrwertsteuer-Gruppe, und eine solche Verbindung kann wirtschaftlich betrachtet auch über die Landesgrenzen hinaus bestehen. Das Fürstentum Liechtenstein gehört nicht zum Staatsgebiet der Schweiz; aufgrund des Vertrages betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein vom 28. November 1994⁶³ wird jedoch die schweizerische Mehrwertsteuer auch auf liechtensteinischem Gebiet angewendet. Daher musste in einer ergänzenden Vereinbarung zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein⁶⁴ zum erwähnten Vertrag vereinbart werden,

58 Botschaft über ein Bundesgesetz über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe, S. 5851.

59 SR 641.20.

60 ROCHAT PAUCHARD, MWST-Kommentar, Art. 3 Rn 2.

61 ROCHAT PAUCHARD, MWST-Kommentar, Art. 3 Rn 1.

62 Vgl. OBERSON, S. 237 ff.

63 Vertrag vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142).

64 Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142).

dass die Gruppenbesteuerung nicht grenzüberschreitend erfolgen kann (Art. 3 Abs. 1 der Vereinbarung).⁶⁵

Hat die übergeordnete Gesellschaft ihren Sitz im Ausland, so können nur die in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten Mitglieder der Gruppe werden. Löst der ausländische Hauptsitz aufgrund eigener Geschäftstätigkeit in der Schweiz die Mehrwertsteuerpflicht für sich aus, muss er gemäss Praxis der ESTV eine eigene Mehrwertsteuer-Nummer beantragen bzw. kann er seine Umsätze nicht als Umsatz der Gruppe, in der sich seine Tochtergesellschaften/Betriebsstätten befinden, deklarieren.⁶⁶

6 Wesentliche Erkenntnisse und Harmonisierungsbedarf

Grundsätzlich ist der Inländerbegriff durch das Territorialitätsprinzip vorbestimmt und begrenzt. Der aus der staatlichen Souveränität fliessende Anspruch auf Erhebung von Steuern in Kombination mit der völkerrechtlichen Anerkennung des entsprechenden Anspruches anderer Staaten erfordert einen klaren Anknüpfungspunkt in der Schweiz, um eine juristische Person als Inländer und damit unbeschränkt steuerpflichtig bezeichnen zu können. Den ersten und offensichtlichen Anknüpfungspunkt bildet die Gründung bzw. der zivilrechtliche Sitz in der Schweiz. Dieser formelle Anknüpfungspunkt stellt den Kern des Inländerbegriffs dar. Über die Zeit wurde dieser durch einen wirtschaftlichen, faktischen Anknüpfungspunkt ergänzt, nämlich durch die tatsächliche Leitung bzw. Teilnahme am Rechts- und Wirtschaftsverkehr in der Schweiz. Die sich daraus ergebenden Konflikte mit den Besteuerungsansprüchen anderer Staaten sind zumindest für die direkten Steuern Gegenstand der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Grundlegende konzeptionelle Unterschiede für die Definition des Inländerbegriffes sind sodann zwischen den Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern einerseits sowie den Gewinn- und den damit zusammenhängenden Steuern andererseits festzustellen. Während die Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern an sich im Inland verwirklichende Sachverhalte anknüpfen – wie zum Beispiel die Ausgabe von inländischen Aktien oder das Erbringen von Dienstleistungen in der Schweiz –, knüpfen die Gewinnsteuern an die Erwirtschaftung von Gewinn durch einen Inländer an. Es ist offensichtlich, dass aufgrund der völlig verschiedenen Ausgangspunkte eine Harmonisierung faktisch nicht möglich ist. Wer am Rechtsver-

kehr im Inland teilnimmt oder in der Schweiz Umsätze tätigt, muss noch lange nicht formell oder faktisch-wirtschaftlich Inländerqualität im Sinne der Gewinnsteuern aufweisen. Entweder würde der Kreis der Inländer für die Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern soweit eingengt, dass diese «echten» Inländer gegenüber den anderen Teilnehmern am Rechts- und Wirtschaftsverkehr in unhaltbarer und dem Wettbewerb schädlicher Weise benachteiligt wären, oder aber der Kreis der für die Gewinnsteuern unbeschränkt Steuerpflichtigen würde in ausufernder Weise erweitert, nur um aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen wieder eingengt zu werden. Aufgrund der völlig unterschiedlichen Konzeption ist eine Harmonisierung nicht nur faktisch nicht möglich, sondern würde auch einer vernünftigen Grundlage entbehren. In der Praxis ist dies auch weitgehend anerkannt – mit Ausnahme der Bedingungen, die eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland, aber tatsächlicher Leitung in der Schweiz erfüllen muss, um in den Genuss der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu gelangen. Die Verbindung mit der Unterstellung unter die Stempelabgaben und der damit faktisch verbundene Zwang zur Sitzverlegung in die Schweiz sind unter diesem Gesichtspunkt nicht haltbar.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch erwähnt, dass eine Harmonisierung innerhalb der Rechtsverkehrsteuern und der Umsatzsteuern faktisch ebenfalls nicht durchführbar ist, da diese Steuern jeweils an völlig unterschiedliche Sachverhalte anknüpfen und deshalb der Inländerbegriff auf die zu besteuernenden Sachverhalte auszurichten ist, unter Berücksichtigung des jeweiligen wirtschaftlichen Umfeldes. Beste Beispiele hierfür sind die Emissions- und die Umsatzabgabe: Zwar sind sie im gleichen Gesetz geregelt und unterliegen einer einheitlichen allgemeinen Inländerdefinition, für die spezifischen Gegebenheiten der Umsatzabgabe wird diese aber angepasst.

Die Harmonisierung des Inländerbegriffes bei den Gewinnsteuern lässt sich zurückführen auf den Zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes, der darin besteht, die kantonale Gesetzgebung u.a. bezüglich Steuerpflicht zu vereinheitlichen. Gemäss Verfassungsauftrag von Art. 42^{quinquies} Abs. 1 aBV mussten die dabei aufgestellten Harmonisierungsgrundsätze auch auf die direkte Bundessteuer übertragen werden.⁶⁷ Diese Harmonisierung steht heute sicher ausser Zweifel und hat sich bereits bewährt.

65 Vgl. LEUTENEGGER, MWST-Kommentar, Art. 22 Rn 3.

67 Botschaft StHG, S. 4.

66 LEUTENEGGER, MWST-Kommentar, Art. 22 Rn 4 ff.

Der Zweck der direkten Bundessteuer liegt in der Besteuerung des (Einkommens und) Gewinns, basierend auf der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts. Der Zweck der Verrechnungssteuer hingegen liegt klar in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung bzw. Sicherung der Steuereinnahmen. Aufgrund ihres Zweckes und ihrer Ausgestaltung als Quellensteuer sind die Inländereigenschaft und damit die subjektive Verrechnungssteuerpflicht weiter zu fassen als die Inländereigenschaft und die unbeschränkte Steuerpflicht bei den Gewinnsteuern, da es Sachverhalte gibt, bei denen die Erträge zur Erfüllung des Gesetzeszweckes der Verrechnungssteuer unterliegen müssen, ohne dass der Gläubiger gewinnsteuerlich Inländer zu sein braucht. Zu denken ist dabei insbesondere an Erträge auf im Inland veranstalteten Lotterien oder etwa an Zinsen auf Sparguthaben bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Banken.

Anders sieht die Situation hingegen bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer aus: Die Verrechnungssteuer hat ihren Sicherungszweck dann erfüllt, wenn der im Inland für den verrechnungssteuerbelasteten Ertrag steuerpflichtige Empfänger diesen korrekt deklariert und versteuert. Dieser Empfänger soll auch rückerstattungsberechtigt sein. Um alle möglichen Fälle abzudecken, bedarf es einer weiteren Definition des Inländerbegriffes, als dies in Art. 24 Abs. 2 VStG vorgesehen ist. Nicht nur – wie im Gesetz vorgesehen – die juristische Person mit Sitz im Inland fällt unter die möglichen gewinnsteuerpflichtigen Empfänger, sondern auch die ausländische juristische Person, die in der Schweiz tatsächlich geleitet wird und deshalb hier unbeschränkt steuerpflichtig ist. De lege ferenda ist deshalb zu fordern, dass die Rückerstattungsberechtigung für die Verrechnungssteuer an die unbeschränkte Steuerpflicht bei den Gewinnsteuern anknüpft. Bis zu einer Gesetzesänderung ist die bestehende Lücke in korrekter teleologischer Auslegung zu schliessen. Die diesbezügliche Praxis der ESTV ist anzupassen.

Literatur

- AGNER PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, I. Teil: Die direkte Bundessteuer, Bd. 6, Loseblattwerk, Stand 2002, Basel (zit.: Praxis I)
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 (zit.: Kommentar DBG)
- ATHANAS PETER, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern 1990 (zit.: Steuerausscheidung)
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Kommentar DBG)
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt am Main 2002 (zit.: Kommentar StHG)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck)
- Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, in FStR 2002 163 ff. (zit.: Steuerumgehung)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002 (zit.: System)
- HARDT CHRISTOPH, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Doppelbesteuerung, Band V, DBA Schweiz, Loseblatt, Stand 2003, München (zit.: DBA Schweiz)
- LEUTENEGGER WILLI, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000 (zit.: MWST-Kommentar)
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit.: Ansässigkeit)
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 28 January 2003), Paris 2003
- PFUND WALTER ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1–20 des Gesetzes, Basel 1971 (zit.: Kommentar VStG)
- PFUND WALTER ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Erläuterungen zu Art. 21–33 des Gesetzes, Basel 1985 (zit.: Kommentar VStG)
- ROCHAT PAUCHARD ANNIE, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000 (zit.: MWST-Kommentar)
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. A., Basel 2000 (zit.: Übersicht und Fallbeispiele)

STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.),
Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 und 2, Loseblattwerk, Stand 2002, Basel (zit.: Praxis II)

Materialien

Botschaft des Bundesrates betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953 ff.

Botschaft des Bundesrates zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff.

Botschaft des Bundesrates zu einem Bundesgesetz über die Stempelabgaben, BBl 1972 II 1278 ff.

Botschaft über ein Bundesgesetz über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe, BBl 2000 5835 ff.