

Internationale Sitzverlegungen
und Umstrukturierungen
von Kapitalgesellschaften
im schweizerischen Gewinnsteuerrecht

DISSERTATION

der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Andreas Helbing

von

Basel BS

genehmigt auf Antrag von
Prof. Dr. iur. Markus Reich

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XXI
Verzeichnis der Erlasse, Materialien und anderen Quellen	XXXIX
Abkürzungsverzeichnis	XLVII
§ 1 Einleitung	1
Erster Teil: Grundlagen	3
§ 2 Zweck der Untersuchung	5
I. Die privatrechtlichen Rahmenbedingungen internationaler Sitzverlegungen und Umstrukturierungen	5
1. Vor Inkrafttreten des FusG	5
2. Nach Inkrafttreten des FusG	6
II. Statistik drei Jahre nach Inkrafttreten des FusG	
III. Ursachen der geringen Anzahl internationaler Transaktionen nach FusG	
1. Faktische und privatrechtliche Ursachen	10
1.1. Faktische Ursachen	10
1.1.1. Neuheit der Rechtsgrundlagen	10
1.1.2. Ausländische Projektleitung bei Emigrationstransaktionen	11
1.2. Privatrechtliche Ursachen	11
1.2.1. Unattraktive direkte Spaltung	11
1.2.2. Hürdendes Kumulationsprinzips	12
1.2.2.1. Beispiel Frankreich und Österreich	15
1.2.2.2. Beispiel Luxemburg	15
1.2.2.3. Beispiel Deutschland	16
1.2.2.4. Beispiel Bahamas	17
1.3. Zwischenergebnis	19
2. Steuerrechtliche Ursachen	20
	IX

IV. Entwicklungen auf Ebene des EG-Rechts	21
1. Vorbemerkungen	21
1.1. Die Schweiz als «Drittstaat»	21
1.2. Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften	22
2. Entwicklungen im internationalen Gesellschaftsrecht	23
2.1. Sitzverlegungen	24
2.1.1. Primärrecht	24
2.1.2. Sekundärrecht	25
2.2. Umstrukturierungen	27
2.2.1. Primärrecht	27
2.2.2. Sekundärrecht	28
3. Entwicklungen im Gewinnsteuerrecht	29
3.1. Primärrecht	29
3.2. Sekundärrecht	31
V. Zweckformulierung	33
§ 3 Gegenstand der Untersuchung	35
I. Begriff der internationalen Sitzverlegung und Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften	35
II. Privatrechtliche Handlungsvarianten	37
1. Kategorisierung der privatrechtlichen Handlungsvarianten	37
2. Untersuchte privatrechtliche Handlungsvarianten	40
III. Untersuchte steuerrechtliche Aspekte	41
1. Gewinnsteuerrechtliche Problemfelder	41
2. Exkurs: Verrechnungssteuer	43
§ 4 Methodik der Untersuchung	47

Zweiter Teil: Privatrechtliche Aspekte internationaler Sitzverlegungen und Umstrukturierungen	49
§ 5 Internationalprivatrechtliche Grundsätze	51
I. Internationale Sachverhalte	51
II. Gesellschaftsstatut (Personalstatut)	52
1. Inkorporationstheorie (Gründungstheorie)	52
2. Sitztheorie	53
3. Gesellschaftsstatut gemäss IPRG	53
III. Sitzverlegungs- bzw. Umstrukturierungsstatut	54
IV. Vergleich mit dem EG-Recht	56
1. Primärrecht zum Gesellschaftsstatut	56
1.1. Niederlassungsfreiheit	56
1.2. Gemeinschaftsrechtswidrige Sitztheorie	57
2. Anwendbarkeit auf die Schweiz als Drittstaat	59
2.1. Abkommen über die Personenfreizügigkeit (FZA)	59
2.2. Kapital Verkehrsfreiheit	61
2.2.1. Sachlicher Anwendungsbereich	62
2.2.2. Verhältnis zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit	64
2.3. Ergebnis	66
§ 6 Privatrechtliche Handlungsvarianten	69
I. Verlegung	69
1. Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes	70
1.1. Überblick	70
1.2. Immigration	71
1.2.1. Wegzugsstaat folgt Inkorporationstheorie	71
1.2.2. Wegzugsstaat folgt Sitztheorie	73
1.3. Emigration	76
1.3.1. Zuzugsstaat folgt Inkorporationstheorie	76
1.3.2. Zuzugsstaat folgt Sitztheorie	77

2. Verlegung des Gründungssitzes (Uminkorporation)	79
2.1. Überblick	79
2.2. Immigration	80
2.3. Emigration	85
II. Grenzüberschreitende Fusion	88
1. Grundsätze und Abgrenzungen	88
2. Immigrationsfusion	91
3. Emigrationsfusion	96
III. Grenzüberschreitende Spaltung	101
1. Grundsätze und Abgrenzungen	101
2. Immigrationsspaltung	102
3. Emigrationsspaltung	106
IV. Grenzüberschreitende Vermögensübertragungen	110
1. Grenzüberschreitende Vermögensübertragung i.e.S.	110
1.1. Vermögensübertragung vom Ausland in die Schweiz («Vermögensimport»)	111
1.2. Vermögensübertragung von der Schweiz ins Ausland («Vermögensexport»)	113
2. Grenzüberschreitende Geschäftsübernahme	114

Dritter Teil: Gewinnsteuerrechtliche Aspekte internationaler Sitzverlegungen und Umstrukturierungen	117
§ 7 Immigrationstransaktionen	119
I. Steuerpflicht und zeitliche Bemessung	119
1. Fragestellungen und Modellsachverhalte	119
1.1. Fragestellungen	119
1.2. Modellsachverhalte	120
1.2.1. Modellsachverhalt I	120
1.2.2. Modellsachverhalt II	121
1.2.3. Modellsachverhalt III	123
2. Subjektive Steuerpflicht	125
2.1. Allgemeines	125
2.2. Modellsachverhalt I (Handlungsvariante VI-i)	125
2.2.1. Steuerpflicht nach unilateralem Recht	125
2.2.2. Umfang der Steuerpflicht	128
2.2.2.1. Im Verhältnis zu DBA-Staaten	128
2.2.2.2. Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten	130
2.3. Modellsachverhalt II (Handlungsvariante V3-i)	130
2.3.1. Steuerpflicht nach unilateralem Recht	130
2.3.2. Umfang der Steuerpflicht	131
2.3.2.1. Im Verhältnis zu DBA-Staaten	131
2.3.2.2. Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten	134
2.4. Modellsachverhalt III (Handlungsvariante FI-i)	134
2.4.1. Steuerpflicht nach unilateralem Recht	134
2.4.2. Umfang der Steuerpflicht	136
2.4.2.1. Im Verhältnis zu DBA-Staaten	136
2.4.2.2. Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten	136
3. Zeitliche Bemessung	136
3.1. Steuerperiode; Bemessungsperiode	136
3.1.1. Allgemeines	136
3.1.2. Modellsachverhalt I (Handlungsvariante VI-i)	138
3.1.2.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	138
3.1.2.2. Steuerrechtliche Beurteilung	139
3.1.3. Modellsachverhalt II (Handlungsvariante V3-i)	142
3.1.3.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	142
3.1.3.2. Steuerrechtliche Beurteilung	143
3.1.4. Modellsachverhalt III (Handlungsvariante FI-i)	144
3.1.4.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	144
3.1.4.2. Steuerrechtliche Beurteilung	146

3.1.4.2.1. Umstrukturierungen innerhalb desselben Hoheitsgebiets (innerkantonal)	146
3.1.4.2.2. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen	149
3.1.4.2.2.1. Interkantonal	149
3.1.4.2.2.2. International	150
3.2. Internationale Verlustverlagerung	157
3.2.1. Vorbemerkung: innerkantonales und interkantonales Verhältnis	157
3.2.2. Problemexposition am Beispiel der Modellsachverhalte	159
3.2.2.1. Modellsachverhalte Ia, Ha, lila (Handlungsvarianten V1-i, V3-i, F1-i)	159
3.2.2.2. Modellsachverhalte Ib, Ilb, Illb (Handlungsvarianten V1-i, V3-i, F1-i)	160
3.2.2.2.1. Neu entstehende Verluste	160
3.2.2.2.2. Bereits bestehende Verluste	161
3.2.3. Beurteilung	162
3.2.3.1. Grundsatz der Verlustverlagerung	163
3.2.3.1.1. Vorbemerkungen	163
3.2.3.1.2. Grammatikalische und systematische Auslegung	163
3.2.3.1.3. Teleologische und historische Auslegung	165
3.2.3.1.3.1. Leistungsfähigkeitsprinzip; Totalgewinnprinzip	165
3.2.3.1.3.2. Universalitätsprinzip vs. Territorialitätsprinzip	166
3.2.3.1.3.3. Schlechterstellungsverbot; Rechtsgleichheitsgebot	170
3.2.3.1.3.4. DBA-Diskriminierungsverbot	179
3.2.3.1.3.5. Bemessungstechnische Kontinuität	180
3.2.3.1.4. Zwischenresultat	182
3.2.3.2. Praktische Umsetzung der Verlustverlagerung (Mechanik)	184
3.2.3.2.1. Verlagerungsgrundsätze	184
3.2.3.2.1.1. Modellsachverhalte Ia, Ha und lila	184
3.2.3.2.1.2. Modellsachverhalte Ib, Ilb und Illb	185
3.2.3.2.2. Ermittlung des ausländischen Verlustvortrags	188
3.2.3.2.3. Verlustverlagerung und Import von stillen Reserven	191
3.2.4. Vergleich mit dem EG-Steuerrecht	192
3.2.4.1. Grundzüge der Regelungen der FusRL	192
3.2.4.2. Schlussfolgerungen für das schweizerische Steuerrecht	194
4. Resultate	195

II. Gestaltung der Eröffnungsbilanz	199
1. Fragestellungen und Modellsachverhalte	199
1.1. Fragestellungen	199
1.2. Modellsachverhalte	200
1.2.1. Modellsachverhalt IV	200
1.2.2. Modellsachverhalt V	200
2. Handelsrechtliche Eröffnungsbilanz	201
2.1. Modellsachverhalt IV (Handlungsvariante VI-i)	201
2.1.1. Grundsätze	201
2.1.2. Auflösung stiller Reserven unter Geltung ausländischen Handelsrechts	203
2.1.3. Zwischenresultate	204
2.2. Modellsachverhalt V (Handlungsvariante V3-i)	206
2.2.1. Grundsätze	206
2.2.2. Auflösung stiller Reserven unter Geltung des ausländischen Handelsrechts (vor Statutenwechsel)	207
2.2.3. Auflösung stiller Reserven unter Geltung des schweizerischen Handelsrechts (nach Statutenwechsel)	208
2.2.3.1. Die Auflösung stiller Reserven im Allgemeinen	208
2.2.3.2. Die Aktivierungsfähigkeit immaterieller Anlagen (inkl. Goodwill) im Besonderen	211
2.2.3.3. Typenvergleich mit verwandten Tatbeständen	213
2.2.3.3.1. Verdeckte Kapitaleinlage	213
2.2.3.3.2. Umwandlung von Instituten öffentlichen Rechts in privatrechtliche Rechtsträger (Privatisierung)	215
2.2.3.3.2.1. Sacheinlagegründung	216
2.2.3.3.2.2. Direkte Umwandlung	216
2.2.4. Zwischenresultat (Modellsachverhalt V)	218
2.3. Zwischenresultat (Modellsachverhalte IV und V kombiniert)	218
3. Steuerrechtliche Eröffnungsbilanz	220
3.1. Bedürfnis nach einer Steuerbilanz	220
3.1.1. Handlungsvarianten ohne Statutenwechsel (Modellsachverhalt IV)	220
3.1.2. Handlungsvarianten mit Statutenwechsel (Modellsachverhalt V)	221
3.2. Lehrmeinungen und Verwaltungspraxis	221
3.3. Beurteilung	223
3.3.1. Besteuerungsrecht an importierten stillen Reserven	223
3.3.1.1. Allgemeines	223
3.3.1.2. Spiegelbildliche Beurteilung von Immigrations- und Emigrationstransaktionen	225

3.3.1.3.	Internationale Abgrenzung der objektiven Steuerpflicht	226
3.3.1.3.1.	Nach unilateralem Recht	226
3.3.1.3.1.1.	Herkömmliche Betrachtungsweise: Residence-Residence-Konflikt	226
3.3.1.3.1.2.	Alternative Betrachtungsweise: Source-Residence-Konflikt	227
3.3.1.3.2.	Nach bilateralem Recht (DBA)	228
3.3.1.3.2.1.	Herkömmliche Betrachtungsweise: Residence-Residence-Konflikt	228
3.3.1.3.2.2.	Alternative Betrachtungsweise: Source-Residence-Konflikt	230
3.3.1.4.	Zwischenresultat	232
3.3.2.	Typenvergleich mit verwandten Tatbeständen	233
3.3.2.1.	Verdeckte Kapitaleinlage	233
3.3.2.1.1.	Rechtsprechung	234
3.3.2.1.2.	Verwaltungspraxis der ESTV	237
3.3.2.1.3.	Lehrmeinungen	238
3.3.2.2.	Umwandlung von Instituten öffentlichen Rechts in privatrechtliche Rechtsträger (Privatisierung)	241
3.3.2.2.1.	Sacheinlagegründung	241
3.3.2.2.2.	Direkte Umwandlung	242
3.3.2.3.	Wechsel vom Holdingstatus zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel)	243
3.3.2.4.	Ergebnisse des Typenvergleichs	244
3.3.3.	Schlussfolgerungen und Postulate de lege ferenda	246
3.3.3.1.	Besteuerungsrecht an importierten stillen Reserven	246
3.3.3.1.1.	Anpassung der unilateralen Rechtsgrundlagen	246
3.3.3.1.2.	Anpassung der bilateralen Rechtsgrundlagen (DBA)	247
3.3.3.2.	Kongruenz der Werte	248
3.3.3.3.	Bilanzielle Umsetzung der Steuerfreiheit importierter stiller Reserven	249
3.3.3.3.1.	Zulässigkeit der rein steuerbilanziellen Aufdeckung	249
3.3.3.3.2.	Bemessung der steuerbilanziellen Aufdeckung	253
3.3.3.3.2.1.	Im Allgemeinen	253
3.3.3.3.2.2.	Immaterielle Anlagen (inkl. Goodwill) im Besonderen	255
3.3.3.3.2.3.	Beteiligungen im Besonderen	256
3.3.3.3.3.	Verlustverlagerung	257
3.3.3.3.4.	Zeitpunkt der steuerbilanziellen Aufdeckung	257
3.3.3.3.5.	Steuerrechtliche Verbuchung am Beispiel der Modellsachverhalte IV und V	259
3.3.3.3.5.1.	Handelsrechtlich noch nicht realisierte stille Reserven	259
3.3.3.3.5.2.	Handelsrechtlich realisierte stille Reserven	260
4.	Resultate	262

§ 8 Emigrationstransaktionen	265
I. Steuerpflicht und zeitliche Bemessung	265
1. Fragestellungen und Modellsachverhalte	265
1.1. Fragestellungen	265
1.2. Modellsachverhalte	266
1.2.1. Modellsachverhalt VI	266
1.2.2. Modellsachverhalt VII	267
1.2.3. Modellsachverhalt VIII	268
2. Subjektive Steuerpflicht	270
2.1. Modellsachverhalte VI (Handlungsvariante V1-e) und VII (Handlungsvariante V3-e)	270
2.1.1. Steuerpflicht nach unilateralem Recht	270
2.1.2. Umfang der Steuerpflicht	272
2.1.2.1. Im Verhältnis zu DBA-Staaten	272
2.1.2.2. Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten	274
2.2. Modellsachverhalt VIII (Handlungsvariante F1 -e)	275
2.2.1. Steuerpflicht nach unilateralem Recht	275
2.2.2. Umfang der Steuerpflicht	276
2.2.2.1. Im Verhältnis zu DBA-Staaten	276
2.2.2.2. Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten	277
3. Zeitliche Bemessung	277
3.1. Steuerperiode; Bemessungsperiode	277
3.1.1. Allgemeines	277
3.1.2. Modellsachverhalt VI (Handlungsvariante V1 -e)	278
3.1.2.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	278
3.1.2.2. Steuerrechtliche Beurteilung	279
3.1.3. Modellsachverhalt VII (Handlungsvariante V3-e)	280
3.1.3.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	280
3.1.3.2. Steuerrechtliche Beurteilung	281
3.1.4. Modellsachverhalt VIII (Handlungsvariante F1-e)	282
3.1.4.1. Handelsrechtliche Ausgangslage	282
3.1.4.2. Steuerrechtliche Beurteilung	283
4. Resultate	286

II. Gestaltung der Schlussbilanz	288
1. Fragestellungen und Modellsachverhalte	288
1.1. Fragestellungen	288
1.2. Modellsachverhalte	289
1.2.1. Modellsachverhalt IX	289
1.2.2. Modellsachverhalt X	290
2. Handelsrechtliche Schlussbilanz	291
2.1. Modellsachverhalt IX (Handlungsvariante V3-e)	291
2.2. Modellsachverhalt X (Handlungsvariante S1 -e)	292
3. Steuerrechtliche Schlussbilanz	293
3.1. Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung bei den Emigrationstransaktionen im Allgemeinen	293
3.1.1. Realisationsgrundsätze bei Sitzverlegungen ins Ausland (Modellsachverhalt IX [Handlungsvariante V3-e])	293
3.1.1.1. Bindung an die Handelsbilanz als Grundsatz (Massgeblichkeitsprinzip)	293
3.1.1.2. Steuerrechtliche Korrekturvorschriften	294
3.1.2. Realisationsgrundsätze bei Emigrationsumstrukturierungen (Modellsachverhalt X [Handlungsvariante S1 -e])	295
3.1.2.1. Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften und Umstrukturierungsnormen	295
3.1.2.2. Räumlicher Anwendungsbereich der Umstrukturierungsnormen	296
3.1.2.3. Fiskalische Verknüpfung bzw. Verstrickung	297
3.1.2.4. Buchwertverknüpfung	298
3.2. Steuersystematische Realisation und fiskalische Entstrickung im Besonderen	300
3.2.1. Grundsätze	300
3.2.1.1. Ratio legis der Tatbestände steuersystematischer Realisation	300
3.2.1.2. Erfordernis der gesetzlichen Grundlage	301
3.2.1.3. Abgrenzung: Verweigerung des Steueraufschubs zufolge fiskalischer Entstrickung	302
3.2.2. Steuerauslösende Entstrickungsvorgänge	303
3.2.2.1. Sitzverlegungen ins Ausland (Modellsachverhalt IX [Handlungsvariante V3-e])	303
3.2.2.2. Emigrationsumstrukturierungen (Modellsachverhalt X [Handlungsvariante S1-e])	307
3.2.3. Umfang der Entstrickung; Vollrealisation vs. Teilrealisation	309
3.2.3.1. Sitzverlegungen ins Ausland (Modellsachverhalt IX [Handlungsvariante V3-e])	309
3.2.3.2. Emigrationsumstrukturierungen (Modellsachverhalt X [Handlungsvariante S1-e])	312
3.2.4. Bemessung des steuerbaren Gewinnes bei fiskalischer Entstrickung	315

3.2.4.1. Sitzverlegungen ins Ausland (Modellsachverhalt IX [Handlungsvariante V3-e])	315
3.2.4.2. Emigrationsumstrukturierungen (Modellsachverhalt X [Handlungsvariante S1-e])	318
3.2.5. Zeitpunkt der steuerlichen Abrechnung zufolge fiskalischer Entstrickung	321
3.2.5.1. Konzepte	321
3.2.5.1.1. Sofortige Gewinnrealisierung	321
3.2.5.1.2. Aufgeschobene Gewinnrealisierung	322
3.2.5.2. Umsetzung der Konzepte im schweizerischen Steuerrecht	324
3.2.5.2.1. Verwaltungspraxis und herrschende Auffassung in der Doktrin	324
3.2.5.2.2. Weitergehende Auffassungen in der Doktrin	327
3.2.5.3. Vergleich mit dem EG-Steuerrecht	328
3.2.5.4. Widerspruch in der Entstrickungsbesteuerung de lege lata	333
3.2.5.4.1. Konzeptionelle Rechtfertigung der Entstrickungsbesteuerung: Steuerhoheit im Zeitpunkt der Bildung der stillen Reserven	333
3.2.5.4.2. Unilaterale und bilaterale Zuteilungsregeln: Steuerhoheit im Zeitpunkt der Realisierung der stillen Reserven	334
3.2.5.4.2.1. Unilaterales Recht	334
3.2.5.4.2.2. Bilaterales Recht (DBA)	335
3.2.5.4.3. Widerspruch zwischen konzeptioneller Rechtfertigung und Zuteilungsregeln	336
3.2.5.5. Lösung des Widerspruchs de lege ferenda	337
3.2.5.5.1. Anpassung der unilateralen Rechtsgrundlagen	340
3.2.5.5.2. Anpassung der bilateralen Rechtsgrundlagen (DBA)	342
3.2.5.5.3. Steuersicherung	343
3.2.5.5.3.1. Informationsbeschaffung	344
3.2.5.5.3.2. Sicherung des Steuerbezugs	345
4. Resultate	348
Vierter Teil: Zusammenfassung und Würdigung	353
§ 9 Zusammenfassung	355
§ 10 Würdigung	375