
Wegzug und Sitzverlegung von der Schweiz nach Liechtenstein

Musterfall

Eine Wohnsitzverlegung von der Schweiz nach Liechtenstein kann für vermögende Privatpersonen in vielerlei Hinsicht vorteilhaft sein. Auch die Sitzverlegung von Gesellschaften ist aufgrund der tiefen Gewinnsteuerbelastung in Liechtenstein attraktiv. Nachfolgender Musterfall illustriert die Probleme, Risiken und Chancen einer Sitz- und Wohnsitzverlegung von der Schweiz nach Liechtenstein.

1 Ausgangslage

Karl Jacob¹ hält im Privatvermögen die Karl Jacob AG. Die Karl Jacob AG hat aus dem Verkauf von Markenrechten gegenüber einer Drittpartei (Frisch AG) Ansprüche auf eine jährliche Lizenzentschädigung im Betrag von CHF 2,75 Mio. Gesamthaft wurde eine Entschädigung von CHF 34,75 Mio. vereinbart. Herr Jacob erbringt als Angestellter der Karl Jacob AG auch Beraterleistungen. Gemäss Lizenz-Entschädigungsvereinbarung zwischen der Karl Jacob AG und der Frisch AG ist Herr Jacob verpflichtet, die veräusserten Rechte während der Vertragslaufzeit persönlich zu betreuen und die Frisch AG in der Pflege der Rechte und der Weiterentwicklung zu unterstützen. Gemäss Lizenz-Entschädigungs-



Marco Felder

Dr. iur. M.Sc. M.B.L.-HSG LL.M.,
Ehem. Leiter Liechtensteinische Steuerverwaltung,
Leiter Steuern und Recht Liechtenstein,
PwC St. Gallen



Stefan Giezendanner

lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte,
Senior Manager Tax and Legal Services,
Steuern und Recht Schweiz/Liechtenstein,
PwC Winterthur

vereinbarung reduziert sich die Gesamtentschädigung um 30 Prozent, sofern Herr Jacob bzw. die Karl Jacob AG die Beraterleistungen gegenüber der Frisch AG nicht erbringen.

Herr Jacob und seine Ehefrau entschlossen sich während der Laufzeit der Lizenz-Entschädigungsvereinbarung, ihren Wohnsitz aus der Schweiz nach Liechtenstein zu verlegen. Auch die Karl Jacob AG, welche ihren Sitz am Wohnsitz von Herrn Jacob hat, soll den Sitz neu in Liechtenstein haben.

2 Steuerliche Beurteilung

2.1 Gewinnsteuer

Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG ist die Sitzverlegung einer juristischen Person der Liquidation gleichgestellt. Deshalb ist bei der Karl Jacob AG im Zeitpunkt der Sitzverlegung aufgrund einer steuersystematischen Realisation über die stillen Reserven der Gesellschaft abzurechnen. Diese steuerliche Qualifikation ist aufgrund der klaren gesetzlichen Grundlage unbestritten. In der Schweiz erfolgt auf Stufe der Gewinnsteuer somit eine Exit-Besteuerung.

Steuerbarer Liquidationsüberschuss ist das Reinvermögen der Gesellschaft inklusive stillen Reserven und Goodwill im Zeitpunkt des Sitzverlegungsbeschlusses². Gemäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wird bei der Bemessung der Wirtschaftsgüter der sitzverlegenden Gesellschaft auf die Veräusserungs- respektive Fortführungswerte abgestellt und nicht – wie der Wortlaut nach Art. 4 Abs. 2 VStG nahelegen könnte – auf die Liquidationswerte, was in der Lehre teilweise heftig kritisiert wird³.

In der vorliegenden Lizenz-Entschädigungsvereinbarung wurde eine Gesamtzahlung von CHF 34,75 Mio vereinbart. Die Zahlungen werden in jährlichen Tranchen von rund CHF 2,75 Mio. geleistet. Im Zeitpunkt der Sitzverlegung standen im vorliegenden Fall noch CHF 12,75 Mio. aus. Da der Buchwert der Markenrechte CHF 1.– betrug, ist zu prüfen, inwieweit die CHF 12,75 Mio. als stille Reserven zu qualifizieren sind.

Gemäss Lizenz-Entschädigungsvereinbarung ist die Karl Jacob AG bzw. deren Inhaber Herr Jacob verpflichtet, die veräusserten Markenrechte persönlich zu betreuen und die erwerbende Gesellschaft Frisch AG laufend in der Pflege der Rechte sowie der Weiterentwicklung zu unterstützen (nachfolgend «Beraterleistungen»). Die Entschädigung für diese Beraterleistungen ist in der Gesamtentschädigung von CHF 34,75 Mio. enthalten und stellt unseres Erachtens keine stille

Inhaltsverzeichnis

1 Ausgangslage

2 Steuerliche Beurteilung

- 2.1 Gewinnsteuer
- 2.2 Verrechnungssteuer
 - a Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz
 - b Nutzungsberechtigung am Vermögenswert im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung
 - c Keine Steuerumgehung
- 2.3 Einkommenssteuer
- 2.4 Mehrwertsteuer
- 2.5 Stolpersteine
 - a Risiko einer Doppelbesteuerung
 - b Verrechnungssteuer und ausländische Quellensteuern
 - c Schuldenruf – 2-Monats-Frist
- 2.6 Zuzug in Liechtenstein
 - 2.6.1 Aufenthaltsbewilligung in Liechtenstein
 - 2.6.2 Gewinnsteuer
 - 2.6.3 Erwerbssteuer (ordentliche Besteuerung)
 - 2.6.4 Erwerbssteuer – Besteuerung nach dem Aufwand

3 Fazit

Reserve dar, da dieser Anspruch erst nach Erbringen der Beraterleistung entsteht. Gemäss Lizenz-Entschädigungsvereinbarung reduziert sich die gesamte Zahlung um 30 Prozent, sofern die Karl Jacob AG die Beraterleistungen nicht mehr erbringt bzw. erbringen kann. Entsprechend reduzieren sich die stillen Reserven auf den immateriellen Anlagen um 30 Prozent, was zu einer

¹ Sämtliche Namen geändert.

² Pfund, Art. 4 Abs. 2 VstG N6.4.

³ Vgl. Zweifel/Bauer/Bauer-Balmelley, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 4 Abs. 2, Rz. 354 ff.

tiefere Besteuerung in der Schweiz anlässlich der Sitzverlegung der Karl Jacob AG führt (70 Prozent von CHF 12,75 Mio., rund 8,9 Mio.).

Da die Lizenzträge der Karl Jacob AG erst zukünftig zufließen, aber aufgrund der Sitzverlegung bereits gegenwärtig besteuert werden, ist der Barwert dieser zukünftigen Zahlungen mittels Abdiskontierung zu berechnen. In der vorliegenden Konstellation wurde mit den kantonalen Steuerbehörden ein Kapitalisierungssatz von 5 Prozent vereinbart. Damit konnten die zu steuernden stillen Reserven um rund CHF 750 000.– auf CHF 8,15 Mio. reduziert werden.

Eine spezielle Regelung wurde für das Jahr der Sitzverlegung vereinbart. Da Herr Jacob die Beraterleistungen hauptsächlich von seinem Wohnsitz aus erbrachte und der Wohnsitz auch dem Sitz der Gesellschaft entsprach, begründete die Karl Jacob AG auch nach der Sitzverlegung für den Zeitraum zwischen der Sitzverlegung der Karl Jacob AG und der Wohnsitzverlegung von Herrn Jacob eine Betriebsstätte in der Schweiz.

2.2 Verrechnungssteuer

Auch bei der Verrechnungssteuer ist die gesetzliche Grundlage zunächst klar.

Gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG ist die Sitzverlegung der Liquidation des Unternehmens gleichgestellt. Die Gesellschaft muss gemäss Art. 22 Abs. 5 VStV eine Bilanz und Erfolgsrechnung per Stichtag der Sitzverlegung erstellen, diese der ESTV einreichen und die Verrechnungssteuer entrichten, beziehungsweise melden.

Art. 4 Abs. 2 VStG kommt immer dann zur Anwendung, wenn infolge der Sitzverlegung ins Ausland die verrechnungssteuerliche Erfassung der «exportierten Reserven» zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr möglich ist, da sie – trotz des zivilrechtlichen Verbleibens in der Gesellschaft – als latentes Verrechnungssteuersubstrat in eine andere Steuerhoheit überführt und dadurch der

Schweizer Steuerhoheit unausweichlich und endgültig entzogen werden. Mit anderen Worten kann die steuersystematische Schlussabrechnung nur dann erfolgen, wenn die bisherige potenzielle Besteuerungsmöglichkeit in Zukunft aufgrund der Sitzverlegung nicht mehr gegeben ist. Die gesetzliche Anordnung einer Liquidationsfiktion ist notwendig, weil aus handelsrechtlicher Sicht gemäss Art. 163 Abs. 1 IPRG i.V.m. Art. 127 HRegV die Sitzverlegung ins Ausland bei Erfüllen gewisser Bedingungen ohne Liquidation und Neugründung vollzogen werden kann⁴.

Gemäss Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV kann im Fall der Sitzverlegung ins Ausland das Meldeverfahren angewendet werden, sofern der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Fälligkeit der Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt ist. Dies bedeutet, dass die Verrechnungssteuer nicht abgeliefert und zurückgefordert, sondern lediglich innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit (=Sitzverlegung) der Eidgenössischen Steuerverwaltung zusammen mit der Bilanz- und Erfolgsrechnung per Sitzverlegung mittels Meldeformular 105 mitgeteilt werden muss.

Schon die Botschaft zum Verrechnungssteuergesetz⁵ hielt fest, dass durch die Liquidationsfiktion vermieden werden soll, dass die Erhebung der Verrechnungssteuer auf den angesammelten Reserven vereitelt wird. Dabei ist zu beachten, dass die Verrechnungssteuer bei einem in der Schweiz ansässigen Anteilshaber einer Gesellschaft primär einen Sicherungszweck verfolgt. Sind somit die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. d i.V.m. Art. 24 Abs. 2 VstV erfüllt, reduziert sich Art. 4 Abs. 2 VstG nach der hier vertretenen Auffassung auf einen Informations- bzw. Prüfungszweck⁶. Anders sieht es bei einem im Ausland ansässigen Anteilshaber aus. Hier hat Art. 4 Abs. 2 VstG im Nicht-DBA-Fall – und im DBA-Fall im Umfang des Sockelsteuersatzes – einen Fiskalzweck⁷.

In vorliegender Konstellation stellt sich die Frage, ob bei einer Sitzverlegung mit anschließender Wohnsitzverlegung ins Ausland das Verrechnungssteuer-Meldeverfahren angewendet werden kann oder ob auf der Liquidationsdividende die Verrechnungssteuer abzuliefern ist. Für die Anwendung des Meldeverfahrens sind folgende drei Voraussetzungen zu prüfen:

a Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Natürliche Personen haben gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Wohnsitz im Inland haben.

Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird. Falls die Sitzverlegung einer Gesellschaft ins Ausland beschlossen wird, bewirkt dies die Entstehung der Steuerforderung.

Vorliegend stellt sich die Frage, welche Auswirkungen eine zeitnahe Sitz- und Wohnsitzverlegung auf das Meldeverfahren der Verrechnungssteuer haben. Dazu kann zunächst festgehalten werden, dass gemäss gesetzlicher Grundlage kein Meldeverfahren möglich wäre, sofern die Wohnsitzverlegung vor Verlegung des Sitzes der Gesellschaft erfolgt. Die Verrechnungssteuer müsste abgeliefert werden und könnte bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens gegebenenfalls auf die Sockelsteuer reduziert werden. Der Sockel kann nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens und den gesetzlichen Grundlagen des neuen Wohnsitzstaates an die dort geschuldete Steuer angerechnet werden⁸. Da das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein⁹ keine Regelung betreffend die Besteuerung von Dividenden enthält, könnte die Verrechnungssteuer in dieser Fallkonstellation nicht zurückgefordert werden.

Sofern Herr Jacob im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung (Sitzverlegung der Karl Ja-

cob AG aus der Schweiz nach Liechtenstein) seinen Wohnsitz noch in der Schweiz hat, sieht die Situation anders aus. Die Voraussetzungen für das Meldeverfahren sind vorbehaltlich der weiteren Bedingungen grundsätzlich erfüllt.

b Nutzungsberechtigung am Vermögenswert im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung

Gemäss Ausgangslage hält Herr Jacob im Zeitpunkt der Sitzverlegung der Karl Jacob AG 100 Prozent der Aktien der Gesellschaft. Die Gesellschaft befindet sich damit in seinem zivilrechtlichen Eigentum. Herr Jacob hat auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt inne und ist somit im Zeitpunkt der Fälligkeit nutzungsberechtigt.

c Keine Steuerumgehung

Die Rückerstattung ist in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde¹⁰. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn einziges Ziel die Steuerersparnis ist und dieses Ziel auch erreicht wird.

⁴ Vgl. Zweifel/Bauer/Bauer-Balmelly, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 4 Abs. 2, Rz. 316.

⁵ Botschaft 1963 VstG, BBl 1963 II 973.

⁶ Vgl. Zweifel/Bauer/Bauer-Balmelly, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 4 Abs. 2, Rz. 318.

⁷ IFF-Forum für Steuerrecht 2004, Brülisauer, Sitzverlegung ins Ausland nach Verrechnungssteuerrecht, S. 50.

⁸ Vgl. Art. 23 OECD-Musterabkommen.

⁹ Abkommen vom 22. Juni 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen.

¹⁰ Art. 21 Abs. 2 VstG.

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass Art. 4 Abs. 2 VstG im Hinblick auf eine lückenlose verrechnungssteuerliche Erfassung der aus der objektiven Steuerpflicht ausscheidenden Reserven weit auszulegen sei, um Steuerumgehungen durch Sitzverlegungen ohne vorgängige Liquidation vermeiden zu können¹¹.

Unseres Erachtens läge in vorliegender Fallkonstellation nur dann eine Steuerumgehung vor, wenn der Wegzug nach Liechtenstein einzig aus steuerlichen Gründen erfolgt und insbesondere nicht den Tatsachen entsprechend gelebt wird. Da die Wohnsitzverlegung von Herrn Jacob und seiner Ehefrau effektiv erfolgt und sie somit den Lebensmittelpunkt von der Schweiz nach Liechtenstein verlegen, kann eine Steuerumgehung ausgeschlossen werden. Herr Jacob und seine Ehefrau mieten in Liechtenstein eine grosszügige Wohnung, welche zum neuen Hauptsteuerdomizil wird. Die Liegenschaft in der Schweiz soll in absehbarer Zeit veräussert oder vermietet werden.

2.3 Einkommenssteuer

Aufgrund der Exit-Besteuerung der Schweiz auf Stufe der Karl Jacob AG stellt sich die Frage, ob die Liquidationsfiktion bei Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland auch Auswirkungen auf die Einkommenssteuer bei Karl Jacob hat und die fiktive Liquidationsdividende (teil-)besteuert wird. Zwar dürfte unbestritten sein, dass die Schweiz bei Vermögensgegenständen des Privatvermögens keine Wegzugsbesteuerung kennt. Die Frage, ob eine Liquidationsdividende infolge Sitzverlegung der Karl Jacob AG im Sinne von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG der Einkommenssteuer unterliegt, bleibt in den Kommentaren jedoch weitgehend unbeantwortet.

Wird infolge der Sitzverlegung das Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer angewandt, so erfahren die kantonalen Steuerbehörden spätestens im Zeitpunkt der Rückfrage der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend den Wohnsitz

des Aktionärs von der fiktiven Liquidationsdividende. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob und wann die Liquidationsdividende mit der Einkommenssteuer zu erfassen ist.

In einem ersten Schritt ist zu bestimmen, ob der Aktionär die Anteile am Unternehmen im Privat- oder Geschäftsvermögen hält. Bei Vorliegen von Geschäftsvermögen würde wiederum eine steuersystematische Realisation vorliegen. Die stillen Reserven auf den Aktien würden mit der Einkommenssteuer erfasst. In der vorliegenden Fallkonstellation waren die Aktien klar dem Privatvermögen zuzuordnen.

Als Nächstes stellt sich die Frage, ob die der Sitzverlegung folgende Wohnsitzverlegung auf Stufe der Einkommenssteuer zu anderen Steuerfolgen als eine Sitzverlegung ohne anschliessende Wohnsitzverlegung führt.

Sofern der Sitz einer juristischen Person ins Ausland verlegt wird, der Wohnsitz des Aktionärs jedoch weiterhin in der Schweiz ist, kann die Verrechnungssteuer wie oben dargestellt im Meldeverfahren erledigt werden, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Bei der Einkommenssteuer bestehen folgende Alternativen:

- Besteuerung der Liquidationsdividende auf Ebene des Aktionärs im Zeitpunkt der Sitzverlegung: Es muss sichergestellt werden, dass die anlässlich der Sitzverlegung versteuerten stillen Reserven bei späteren, effektiven Dividendenauszahlungen nicht noch einmal von der Einkommenssteuer erfasst werden; oder
- Besteuerung der Liquidationsdividende im Zeitpunkt, in welchem dem Aktionär effektive Dividenden zufließen.

Der steuerrechtliche Einkommensbegriff ist nach der schweizerischen Doktrin und der höchstrichterlichen Rechtsprechung massgeblich geprägt durch die Reinvermögenszugangstheorie und das Leistungsfähigkeitsprinzip¹². Aufgrund dessen kann man die Ansicht vertreten, dass die Liquidationsdividende erst bei tat-

sächlicher Ausschüttung besteuert werden darf. Solange der Aktionär Wohnsitz in der Schweiz hat, ist das Steuersubstrat grundsätzlich nicht gefährdet. Es ist jedoch zu beachten, dass die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer auf Dividendenausschüttungen nach der Sitzverlegung entfällt.

Folgt der Sitzverlegung der Gesellschaft die Wohnsitzverlegung des Aktionärs ins Ausland und besteuert die Schweiz eine fiktive Liquidationsdividende nicht im Zeitpunkt der Sitzverlegung, kann sie im Zeitpunkt der effektiven Ausschüttung keine Besteuerung mehr vornehmen, da die steuerpflichtige Person zu diesem Zeitpunkt nicht mehr in der Schweiz ansässig ist. Auch die Verrechnungssteuer greift nicht mehr, da die Gesellschaft den Sitz ins Ausland verlegt hat.

Es stellt sich die Frage, ob eine Besteuerung der Liquidationsdividende auf Stufe der Einkommenssteuer in unserem Fall im Zeitpunkt des Wegzugs überhaupt gerechtfertigt ist. Unseres Erachtens ist dies aus folgenden Gründen nicht der Fall:

- Bei der Einkommenssteuer besteht keine ausreichende gesetzliche Grundlage, eine fiktive Liquidationsdividende im Zeitpunkt der Sitzverlegung mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Die Kommentare betreffend die Besteuerung von (echten) Liquidationsdividenden gemäss 20 Abs. 1^{bis} DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG nehmen zur Frage der Besteuerung von fiktiven Liquidationsdividenden infolge Sitzverlegung soweit ersichtlich keine Stellung.
- Die Schweiz kennt keine Wegzugsbesteuerung im Privatvermögen. Der Grund dafür liegt in der gesetzlichen Verankerung der Steuerfreiheit von privaten Kapitalgewinnen auf Bundes- und Kantonsebene¹³.
- Obwohl nicht direkt auf die Schweiz anwendbar, sei an dieser Stelle auch die diesbezügliche EuGH-Rechtsprechung erwähnt¹⁴, welche die sofortige Wegzugsbesteuerung

bei Wegzug eines Steuerpflichtigen aus einem EU-Staat verbietet.

- Sofern die Schweiz die Liquidationsdividende im Zeitpunkt der Sitzverlegung der Gesellschaft mit der Einkommenssteuer erfasst, kann kaum vermieden werden, dass der Zugzugsstaat nach erfolgter Sitz- und Wohnsitzverlegung die späteren Dividendenausschüttungen besteuert.

Im Verhältnis zwischen der Schweiz und Liechtenstein ist diesbezüglich wieder zu beachten, dass kein umfassendes Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Trotz dieser Tatsache sollte sich in der Beurteilung unseres Erachtens keine Änderung ergeben.

2.4 Mehrwertsteuer

Obwohl Liechtenstein mehrwertsteuerlich als Inland im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. a MWSTG qualifiziert¹⁵, muss sich die Karl Jacob AG per Datum der Sitzverlegung in der Schweiz ab- und in Liechtenstein anmelden. Die Mehrwertsteuer auf den zukünftigen Lizenzerträgen ist nicht per Datum der handelsrechtlichen Abgrenzung, sondern erst bei späterer Rechnungsstellung bzw. Vereinnahmung geschuldet.

2.5 Stolpersteine

a Risiko einer Doppelbesteuerung

Zwischen der Schweiz und Liechtenstein besteht zwar ein Doppelbesteuerungsabkommen, dieses

¹¹ Pfund, Verrechnungssteuer, S. 44.

¹² Vgl. Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 16 Rz. 7 ff.

¹³ Art. 7 Abs. 4 Bst. B StHG; Art. 16 Abs. 3 DBG.

¹⁴ Vgl. insbesondere Urteil vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 Huges de Lasteyrie du Saillant.

¹⁵ Vgl. Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein, abgeschlossen am 12. Juli 2012.

ist jedoch insbesondere auf Aspekte der Erwerbstätigkeit beschränkt. Da das Abkommen keine Tie-Breaker-Rules gemäss Art. 4 Abs. 2 OECD-Musterabkommen enthält, besteht das Risiko einer Doppelbesteuerung, sofern Herr und Frau Jacob in der Schweiz weiterhin eine unbeschränkte Steuerpflicht begründen. Dieses Risiko besteht insbesondere, sofern sie aufgrund von Art. 3 Abs. 3 Bst. b DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG einen qualifizierenden Aufenthalt begründen. Es ist deshalb darauf zu achten, dass sich der Aufenthalt in der Schweiz auf maximal 89 Tage pro Jahr beschränkt. Es konnte diesbezüglich mit den Steuerbehörden vereinbart werden, dass nicht die 30-Tage-Frist für Erwerbstätige zur Anwendung kommt, da Herr Jacob die Beraterleistungen insbesondere vom neuen Wohnsitz in Liechtenstein aus erbringt und die Karl Jacob AG nach dem Wegzug keine feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz begründet.

b Verrechnungssteuer und ausländische Quellensteuern

Da auch die Reduktion der Verrechnungssteuerbelastung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein nicht geregelt ist, muss Herr Jacob sein Portfolio so umgestalten, dass ihm möglichst keine verrechnungssteuerbelasteten Erträge mehr zufließen. Zudem muss er darauf achten, dass möglichst keine Quellensteuern aus anderen Staaten anfallen. Da Herr Jacob schon bislang bestrebt war, tendenziell Kapitalgewinne zu erwirtschaften, war die Quellensteuer-Problematik vorliegend von untergeordneter Bedeutung. Zudem ist zu beachten, dass Liechtenstein das internationale Netz von Doppelbesteuerungsabkommen¹⁶ laufend ausbaut. Bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens ist zumindest eine Reduktion auf den Portfoliosatz möglich.

c Schuldeneruf – 2-Monats-Frist

Für die Sitzverlegung ins Ausland ist zwingend der Nachweis des dreimaligen Schuldenerufes im Schweizerischen Handelsamtsblatt (Art. 127 Abs. 1 HRGv und Art. 163 Abs. 2 IPRG) zu erbringen. Der Schuldeneruf muss unter dem Hinweis auf die bevorstehende Sitzverlegung ins Ausland und damit den Wechsel des Gesellschaftsstatus erfolgen.

Die Gläubigerinnen und Gläubiger können während zweier Monate nach dem dritten Schuldeneruf die Sicherstellung verlangen (Art. 46 Abs. 1 FusG). Erst im Anschluss kann der Bericht des zugelassenen Revisionsexperten betreffend die Sicherstellung der Forderungen erstellt werden. Die Frist von zwei Monaten ist eine gesetzliche Frist und kann durch Sicherheiten oder Garantien nicht gekürzt werden. Entsprechend empfiehlt es sich, den Schuldeneruf rechtzeitig anzusetzen, um eine Verzögerung der Sitzverlegung zu vermeiden.

2.6 Zuzug in Liechtenstein

2.6.1 Aufenthaltsbewilligung in Liechtenstein

Liechtenstein unterscheidet zwischen dem Zuzug aus dem EWR-Raum und der Schweiz¹⁷ und dem Zuzug aus Drittstaaten¹⁸. Dabei hat die Regierung gemäss Art. 10 des Gesetzes über die Personenfreizügigkeit unter Berücksichtigung der besonderen Personenverkehrslösung für Liechtenstein und der staatsvertraglichen Regelung mit der Schweiz eine Mindestverpflichtung. Diese betragen für den EWR-Raum für das Jahr 2013 total 60¹⁹ für Erwerbstätige und 16²⁰ für nicht Erwerbstätige. Für die Schweiz werden im Jahr 2013 für Erwerbstätige 14, für nicht Erwerbstätige 5 Bewilligungen erteilt. Auch der Familiennachzug wird nur im Rahmen dieser Kontingente gewährt. Die Regierung kann zusätzliche Bewilligungen erteilen. Zudem hat Liechtenstein die jährlichen Kontingente zu er-

höhen, sofern frühere Bewilligungen infolge Wegzug oder Todesfall hinfällig werden.

Liechtenstein unterscheidet zwischen Kurzaufenthaltsbewilligungen (Kurzaufenthaltsbewilligung L, bis 1 Jahr) und Aufenthaltsbewilligungen (Aufenthaltsbewilligung B, Dauer > 1 Jahr). Nach einem Aufenthalt von 5 Jahren kann das Gesuch für eine Niederlassungsbewilligung gestellt werden. Schliesslich wird unterschieden, ob ein Aufenthalt mit oder ohne Erwerbstätigkeit vorliegt²¹. Bei Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit muss nachgewiesen werden, dass der Zuzüger über genügend finanzielle Mittel verfügt, sodass keine Sozialhilfe in Anspruch genommen werden muss.

2.6.2 Gewinnsteuer

Betreffend die Besteuerung der Karl Jacob AG bei Sitzverlegung nach Liechtenstein konnte mit der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vereinbart werden, dass die in der Schweiz besteuerten stillen Reserven in Liechtenstein nicht mehr erfasst werden, sofern diese handelsrechtlich entsprechend abgegrenzt werden («Debitor/Ertrag»). In Liechtenstein werden die vereinnahmten Lizenzentnahmen nach Sitznahme erfolgsneutral verbucht («Bank/Debitor»). Dieses Vorgehen stellt sicher, dass die stillen Reserven nicht doppelt besteuert werden.

Nicht der Besteuerung in Liechtenstein entzogen werden konnten die stillen Reserven, welche infolge Abdiskontierung der zukünftigen Lizenzentträge (vgl. Ziff. 2.1) in der Schweiz nicht der Besteuerung unterlagen. Diese Beurteilung ist unseres Erachtens vertretbar, da die Besteuerung dieser Erträge erst bei Zufluss bei der Karl Jacob AG und nach Auflösung der handelsrechtlichen Abgrenzung erfolgt. Der steuerliche Vorteil reduziert sich in der Folge auf die Steuersatzdifferenz zwischen dem Wegzugskanton in der Schweiz und der Gewinnsteuer in Liechtenstein (12,5 Prozent minus Eigenkapitalzinsabzug²²).

Die zukünftig erbrachten Beraterleistungen unterliegen ebenfalls der Ertragssteuer in Liechtenstein. Auch hier liegt der Steuervorteil in der Differenz zwischen dem (meist) höheren Gewinnsteuersatz der Schweiz und dem Ertragssteuersatz von Liechtenstein.

2.6.3 Erwerbssteuer (ordentliche Besteuerung)

Der Hauptvorteil der Wohnsitzverlegung liegt aus steuerlicher Sicht zweifelsohne in der Tatsache, dass Liechtenstein Dividendenausschüttungen nicht mit der Erwerbssteuer erfasst²³. Zudem ist die Erwerbssteuer ohnehin moderat ausgestaltet. Der Spitzensteuersatz findet Anwendung ab Einkommen von CHF 200 000.– (bzw. CHF 400 000.– bei Verheirateten) und beträgt 8 Prozent. Nach Multiplikation mit dem Gemeindesteuersatz (aktuell maximal 200 Prozent) resultiert eine maximale Steuerbelastung von 24 Prozent.

Die Vermögenssteuer wurde in Liechtenstein in die Erwerbssteuer integriert. Die Vermögensbesteuerung erfolgt somit nicht über eine separate Berechnung, sondern durch Überleitung des

¹⁶ Vgl. <http://www.regierung.li/ministerien/ministerium-fuer-praesidiales-und-finanzen/entwicklung-intern-steuerabkommen>.

¹⁷ Gesetz über die Freizügigkeit für EWR- und Schweizer Staatsangehörige vom 20. November 2009

¹⁸ Gesetz vom 17. September 2008 über die Ausländer (Ausländergesetz).

¹⁹ Die Mindestpflicht beträgt bei Erwerbstätigen total 56, für 2013 werden bei Erwerbstätigen 4 zusätzliche Bewilligungen gewährt, 28 dieser Bewilligungen werden verlost.

²⁰ Davon werden 8 verlost.

²¹ Vgl. Ausländer- und Passamt, <http://www.llv.li/amtstellen/llv-apa-home.htm>.

²² Vgl. Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), Art 61 SteG und Art. 54 SteG.

²³ Art. 15 Abs. 2 Bst. n SteG.

Vermögens in den standardisierten Vermögensertrag. Dieser wird jährlich durch die Regierung festgelegt und beträgt aktuell 4 Prozent.

2.6.4 Erwerbssteuer – Besteuerung nach dem Aufwand

Bei Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit Wohnsitz oder Aufenthalt in Liechtenstein nehmen, nicht die liechtensteinische Staatsangehörigkeit besitzen, keine Erwerbstätigkeit im Inland ausüben und vom Ertrag ihres Vermögens oder anderen ihnen aus dem Ausland zufließenden Bezügen leben, kann auf Antrag anstelle der Vermögens- und Erwerbssteuer eine Steuer nach dem Aufwand erhoben werden²⁴. Die angenommene Steuerbasis kann individuell mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung ausgehandelt werden. Der Steuersatz ist mit 25 Prozent des Aufwands festgelegt.

Die Mindeststeuer beträgt derzeit rund CHF 300 000.– und ist deshalb in der Regel wesentlich höher als in vielen Schweizer Kantonen. Ein Antrag auf Besteuerung nach dem Aufwand rechnet sich deshalb insbesondere bei sehr vermögenden Personen. Gegenständlich hätte ein Antrag auf Besteuerung nach dem Aufwand aus wirtschaftlichen Überlegungen keinen Sinn gemacht.

3 Fazit

Die Wohnsitzverlegung von der Schweiz nach Liechtenstein ist insbesondere aufgrund der Freistellung von Dividendenerträgen von der Erwerbssteuer sowie der vergleichsweise tiefen Maximalprogression äusserst attraktiv. Zu beachten ist allerdings die Soll-Ertragssteuer von aktuell 4 Prozent (vgl. Ziff. 2.5.3), welche das Vermögen im Vergleich zur Schweiz relativ stark belasten kann. Bei sehr vermögenden Personen bietet sich deshalb alternativ eine Besteuerung nach dem Aufwand an.

Auch die Ertragssteuerbelastung von 12,5 Prozent für Gesellschaften kann mit den tiefsten Gewinnsteuersätzen der Schweiz problemlos mithalten.

Ein Hindernis für die Sitzverlegung kann die Exit-Besteuerung der Schweiz auf Stufe der Gesellschaft sowie die potenzielle Exit-Besteuerung auf Stufe des Gesellschafters darstellen, sofern Beteiligungen oder andere Vermögensgegenstände dessen Geschäftsvermögen zuzuordnen sind. Nicht zuletzt aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Niederlassungsfreiheit²⁵ sollte die Schweiz unseres Erachtens die Exit-Besteuerung von Gesellschaften teilweise überdenken. Der Verhältnismässigkeit entsprechend sollte zwischen der Festsetzung des Steuerbetrags und dessen Einziehung unterschieden werden. Die Schweiz sollte demnach im Zeitpunkt des Wegzuges einer Gesellschaft über das Recht verfügen, die Steuern auf stillen Reserven festzusetzen. Diese dürften jedoch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung vereinnahmt werden. Um dem damit möglicherweise verbundenen Verwaltungsaufwand entgegenzuwirken, sollte die wegziehende Gesellschaft ein Wahlrecht zwischen Soforteinzahlung und zinslosem Steuerzuschub erhalten. Zugleich sollte im Falle des Zuzugs einer Gesellschaft die steuerliche Aufwertung von stillen Reserven, welche vor der Sitzverlegung in die Schweiz im Ausland entstanden sind, gestattet werden.

Wenn es der Schweiz nicht gelingt, solch etablierte europäische Standards umzusetzen und damit attraktivere Lösungen für den Zu- und Wegzug von Gesellschaften zu bieten, dürfte sich dieser Umstand im Zeitablauf zu einem spürbaren Standortnachteil entwickeln.

²⁴ Art. 30 SteG.

²⁵ Vgl. Urteile des Europäischen Gerichtshofs in Rechts-sachen National Grid Indus BV (C-371/10), Kommission vs. Portugal (C-38/10) oder etwa Kommission vs. Spanien (C-64/11).