

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz, und Dr. Adrian Plüss, MBA (TEP), Rechtsanwalt, Zürich

# Neue Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht

Mit dem folgenden Beitrag wird die regelmäßige Berichterstattung über neue Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht fortgesetzt (vgl. *Wagner/Plüss*, RIW 2004, 416; 2006, 651 und 2008, 205).

## I. Wirtschaftskrise

Auch die Schweiz bekommt die Auswirkungen der Wirtschaftskrise zu spüren. So musste die UBS mit der Schweizerischen Nationalbank eine Transaktion abschließen, wodurch die Bank risikobehaftete Wertpapiere im Umfang von 60 Mrd. USD in eine separate Zweckgesellschaft ausgliedern kann. Die Zweckgesellschaft erhält von der Schweizerischen Nationalbank ein Darlehen von 54 Mrd. USD zum Erwerb der Wertpapiere von der UBS; die UBS erhält von der Schweizerischen Eidgenossenschaft neue eigene Mittel im Umfang von 6 Mrd. USD in der Form einer Pflichtwandelanleihe, um ihren Eigenkapitalanteil an der Zweckgesellschaft aufbringen zu können. Die UBS muss ihre Beteiligung an der Zweckgesellschaft zum Kaufpreis von 1 USD an die Schweizerische Nationalbank verkaufen, kann sie aber später unter bestimmten Voraussetzungen zu einem Preis von mindestens 1 Mrd. USD zurückkaufen.<sup>1</sup>

Über diese Transaktion hinaus werden keine staatlichen Eingriffe oder diesbezügliche Gesetzesänderungen in Vorbereitung oder geplant. In der Diskussion sind jedoch konjunkturelle Stabilisierungsmaßnahmen. Damit sollen einerseits Infrastrukturprojekte vorangetrieben und andererseits Arbeitsbeschaffungsreserven an die Unternehmen zurückgeführt werden.<sup>2</sup> Um die Exportwirtschaft zu stützen, will der Bundesrat die Freihandelsabkommen mit Japan, Kanada und den Staaten des Golfraums möglichst rasch ins Parlament bringen und, wenn möglich, noch im Jahr 2009 in Kraft setzen. Die Verhandlungen mit Indien, Thailand und Algerien sollen vorangetrieben, jene mit China und Russland vorbereitet werden. Zu guter Letzt appelliert der Bundesrat an das Parlament, die Mehrwertsteuerrevision<sup>3</sup> und die Änderung des Gesetzes über technische Handelshemmnisse („Cassis de Dijon“) möglichst zügig zu behandeln. In naher Zukunft will der Bundesrat ein zweites Impulspaket dem Parlament vorlegen.<sup>4</sup> Gut die Hälfte des Betrags von 700 Mio. CHF ist für Infrastrukturprojekte vorgesehen. Weitere Mittel sollen in den Energiesektor, in den Gewässerschutz, in Forschung und Technologietransfer sowie Tourismus und Standortför-

1 Erläuterungen dazu und eine kritische Würdigung findet sich bei *Nobel*, Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht, SJZ 105 (2009), 7, 8 f.

2 Vgl. den Überblick in NZZ vom 12. 11. 2008 („Bundesrat will Konjunktur ankurbeln“).

3 Dazu unten im Abschnitt VI.

4 Vgl. NZZ vom 12. 2. 2009 („Bundesrat lanciert zweites Impulspaket“).

derung fließen. Kritik gibt es auch hier: Nötig sei es, „zunächst das eigene Haus in Ordnung zu bringen“, weniger Schulden zu machen und (u. a.) ein Aktienrecht zu schaffen, „das unternehmerische Freiheit nicht übermäßig beschränkt und ausländische Firmen nicht abschreckt“.<sup>5</sup>

## II. Gesellschaftsrecht

### 1. Überblick

Nach wie vor ist die AG die am weitesten verbreitete Rechtsform der Schweiz. Mit jetzt 183 888 Gesellschaften (2007: 179 761) rangierte sie immer noch weit vor dem Einzelunternehmen 154 626 (2007: 152 388) und der GmbH mit 109 713 (2007: 101 462). 18 321 Stiftungen (2007: 18 535) folgten 13 750 Kollektivgesellschaften (2007: 13 934) sowie 10 977 Genossenschaften (2007: 11 306), während Vereine, Kommanditgesellschaften und Zweigniederlassungen im Handelsregister ein eher bescheidenes Dasein fristeten.<sup>6</sup>

### 2. Neues Revisionsrecht für Vereine und Stiftungen

In Kraft getreten sind die Neuerungen, die das Revisionswesen betreffen.<sup>7</sup> Für Vereine findet sich die gesetzliche Regelung in Art. 69b ZGB, für Stiftungen in Art. 83a und 83b ZGB. Die Revisionspflicht knüpft, wie im Aktienrecht, an die Größe des Vereins oder der Stiftung an.<sup>8</sup> Vereine und Stiftungen, welche die Schwellenwerte erreichen, müssen eine ordentliche Revision durchlaufen. Unterhalb dieser Werte ist nur eine eingeschränkte Revision erforderlich, und auch dies nur dann, wenn ein persönlich haftendes oder nachschusspflichtiges Vereinsmitglied dies verlangt. Alle übrigen Vereine müssen sich nicht revidieren lassen. Stiftungen, welche die Schwellenwerte nicht erreichen, unterliegen der eingeschränkten Revision. Ausgenommen sind Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen<sup>9</sup> sowie solche, die von der Aufsichtsbehörde befreit worden sind.<sup>10</sup> Mit dem neuen Revisionsrecht sind auch Änderungen der Buchführungspflichten verbunden. Auf Vereine, die nach Art. 61 Abs. 2 ZGB zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet sind, sind künftig die Vorschriften über die kaufmännische Buchführung<sup>11</sup> anwendbar. Bei nicht eintragungspflichtigen Vereinen reicht eine einfachere Form der Buchführung aus.<sup>12</sup> Stiftungen unterliegen neu der kaufmännischen Buchführung,<sup>13</sup> betreibt eine Stiftung ein kaufmännisches Gewerbe, so sind sogar die – strengeren – aktienrechtlichen Vorschriften einzuhalten.<sup>14</sup> Für kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen ist keine Ausnahme vorgesehen.<sup>15</sup>

Das Bundesverwaltungsgericht hatte Gelegenheit, sich über die Mehrwertsteuerpflicht von steuerbefreiten Mitglieder-

5 Zu Einzelheiten vgl. NZZ vom 12. 2. 2009, S. 13, 19 und 24; *Fulvio Pelli*, Präsident der FDP Schweiz in der NZZ vom 21./22. 2. 2009 („Achtung Schuldenwirtschaft!“).

6 Vereine müssen im Allgemeinen nicht ins Handelsregister eingetragen werden.

7 Vgl. dazu *Wagner/Plüss*, RIW 2008, 205, 206 ff.

8 Zwei der folgenden Größen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren: Bilanzsumme von 10 Mio. CHF; Umsatzerlöse von 20 Mio. CHF; 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

9 Art. 87 Abs. 1 bis ZGB.

10 Art. 83b Abs. 2 ZGB. Einzelheiten m. w. N. bei *Jakob*: Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht, SJZ 104 (2008), 518.

11 Art. 957 ff. OR.

12 Art. 69a Satz 1 ZGB.

13 Art. 83a ZGB.

14 Art. 662 ff. OR. Zu Einzelheiten vgl. wiederum *Jakob*, SJZ 104 (2008), 518, 519.

15 *Jakob*, SJZ 104 (2008), 518, ■ 519.

beitragen zu äußern:<sup>16</sup> „Echte“ Mitgliederbeiträge sind demnach der Mehrwertsteuer nicht unterworfen. Das Bundesgericht befasste sich allerdings auch mit der Einnahmenseite von Vereinen: Lottoveranstaltungen dürften nur von Vereinen an gelegentlichen Unterhaltungsabenden zur Aufstockung ihrer Kasse durchgeführt werden. Natürlichen oder juristischen Personen bliebe die Veranstaltung von Lottoanlässen zum Zweck des eigenen Gelderwerbs auch in Zukunft untersagt.<sup>17</sup>

### 3. Handelsregisterrecht

Die Änderungen im Aktienrecht und im Recht der GmbH haben eine umfassende Revision der Handelsregisterverordnung notwendig gemacht. Die neue Verordnung trat ebenfalls am 1. 1. 2008 in Kraft.<sup>18</sup> Nun kann jede Organperson einer Gesellschaft ihre Löschung umgehend nach ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft selbst veranlassen.

### 4. „Große“ Aktienrechtsreform

Seit dem 21. 12. 2007 liegt der Gesetzesentwurf und die dazugehörige Botschaft des Bundesrates vor.<sup>19</sup> Am 26. 2. 2008 reicht eine Volksinitiative fast 115 000 gültige Unterschriften „gegen die Abzockerei“ ein, womit die Begrenzung der Vergütung von Verwaltungsratsmitgliedern gemeint war. Am 5. 12. 2008 verabschiedete der Bundesrat hiergegen eine Botschaft, in der er deutlich machte, dass das Grundanliegen der Volksinitiative durchaus bereits aufgegriffen worden sei. Einengende Statutenbestimmungen müssten den betroffenen Gesellschaften aber genügen Handlungsspielraum lassen.<sup>20</sup>

## III. Bank- und Kapitalmarktrecht

Am 1. 1. 2009 ist das Finanzmarktaufsichtsgesetz (FINMAG) in Kraft getreten. Die neu geschaffene, bereits im Lauf des Jahres 2008 bestellte<sup>21</sup> Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) ist ab diesem Zeitpunkt als integrierte Aufsichtsbehörde operativ geworden. Die Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken („Sorgfaltspflichtvereinbarung“) ist im Jahr 2008 zum achten Mal erneuert worden. Die Änderungen sind allerdings nur geringfügig.<sup>22</sup>

Nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über kollektive Kapitalanlagen (KAG) am 1. 1. 2007 haben sich in der Fonds- und Asset-Management-Branche eine Reihe neuer Rechtsformen etabliert. Ende 2008 waren 1299 inländische und 5124 ausländische kollektive Kapitalanlagen zum Vertrieb zugelassen. Die „qualified investor funds“ (QIF) legten 2008 um 43 % auf 525 zu, während die noch nicht sehr zahlreichen Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Sicav) und die Kommanditgesellschaften für kollektive Kapi-

16 Urteil vom 10. 4. 2008, A-1420/2006, referiert bei *Jakob*, SJZ 104 (2008), 518, 519.

17 BG Urt. vom 9. 2. 2009; BGE-Publikation vorgesehen.

18 Dazu weiter führend *Bärtschi*: Revidiertes Handelsregisterrecht, GesKR 1/2008, 61.

19 Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) vom 21. 12. 2007, BBl. 2008, 1589 bzw. 1751 (Entwurf). Vgl. dazu *Vogt/Mattli*, Entwicklungen im Gesellschafts- und Wertpapierrecht, SJZ 104 (2008), 512.

20 BBl. 2009, 299. Ausführlich „www.ejpd.admin.ch“.

21 Vgl. *Nobel*, SJZ 105 (2009), 7.

22 Einzelheiten bei *Nobel*, SJZ 105 (2009), 7, 11.

talanlagen (KKK) den Schluss zulassen, die Reformen des Kollektivanlagengesetzes gewannen noch an Bedeutung.<sup>23</sup>

#### IV. Internationales Privatrecht

Gesellschaftsrechtlich ist die Schweiz für die EU- und EWR-Staaten immer noch ein Drittland. Das wurde durch die Entscheidung des deutschen Bundesgerichtshofs vom 27. 10. 2008<sup>24</sup> deutlich. Der für das Gesellschaftsrecht zuständige II. Zivilsenat hatte über die Frage zu entscheiden, nach welchen Regeln schweizerische Aktiengesellschaften zu behandeln sind, die ihren Verwaltungssitz in Deutschland haben und vor den deutschen Gerichten klagen. Die Beklagten haben sich auf die sog. „Sitztheorie“ berufen, wonach die ausländische Gesellschaft mit der Verlegung ihres Verwaltungssitzes nach Deutschland aufgelöst ist, ihren Status als juristische Person verliert und deswegen nicht mehr vor deutschen Gerichten klagen kann. Die Klägerin hatte dagegen gemeint, sie müsse genau so behandelt werden wie eine Gesellschaft, die in einem Staat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) nach dessen Recht gegründet worden sei; diese könne aufgrund der in der EU und dem EWR geltenden Niederlassungsfreiheit ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegen und müssten deswegen im Inland mit ihrem Status als ausländische Gesellschaft anerkannt werden.

Der BGH ist den Erwägungen des Berufungsgerichts nicht gefolgt und hat es abgelehnt, die sog. „Gründungstheorie“ zugunsten der Klägerin anzuwenden. Er hat vielmehr im Anschluss an seine bisherige Rechtsprechung die Klägerin als schweizerische Aktiengesellschaft wegen des – unterstellten – Verwaltungssitzes in Deutschland als aufgelöst angesehen, sie aber als eine in Deutschland klagebefugte Personengesellschaft behandelt. Er hat es abgelehnt, die Schweiz – wie das Oberlandesgericht Hamm in der Vorinstanz – wegen deren dem Recht der EU weitgehend angeglichenen Rechts in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit wie einen EU-Staat zu behandeln: Dass die Schweiz als einziger Mitgliedstaat der EFTA das Abkommen über den EWR nicht unterzeichnet habe, aus der sich die Niederlassungsfreiheit auch für die Unterzeichnerstaaten der EFTA ergebe, müsse respektiert werden und dürfe nicht durch eine auf allgemeine Erwägungen gestützte Anwendung dieser Regeln unterlaufen werden.

Die Forderung, die für Gesellschaften aus Staaten außerhalb der EU und des EWR geltende „Sitztheorie“ grundsätzlich zu verwerfen und alle ausländischen Gesellschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland in ihrer jeweiligen Rechtsform anzuerkennen, hat der BGH nicht entsprochen. Er hat es ausdrücklich abgelehnt, insoweit dem Gesetzgeber vorzugreifen, der zwar im Januar 2008 einen Referentenentwurf zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften vorgelegt hat, mit dem die „Sitztheorie“ abgeschafft werden soll, gegen den sich aber beträchtlicher politischer Widerstand gebildet hat, so dass die Verwirklichung des Vorhabens offen ist.

#### V. „Swissair“

Man erinnert sich: Anfang Oktober 2001 erlitt der Nationalstolz der Schweiz(er) einen empfindlichen Dämpfer: Die

<sup>23</sup> NZZ vom 28. 1. 2009 („Neues Fondsgesetz noch nicht ausgeschöpft“).

<sup>24</sup> BGH, II ZR 158/06 und 290/07, RIW 2009, 79; s. hierzu *Wagner*, Liechtenstein-Journal 2009, 12; *Balthasar*, RIW 2009, 5.

Swissair, die nationale Fluggesellschaft, erlitt einen finanziellen Zusammenbruch („grounding“ genannt), musste restrukturiert und schließlich von der Lufthansa übernommen werden. Neben umfangreicher Nachlass- und Konkursverfahren rund um die „alte“ Swissair wurden strafrechtliche Ermittlungen gegen die Organe eingeleitet; außerdem reichten Geschädigte auch zivilrechtliche Verantwortlichkeitsklagen ein. Im Juni 2007 sprach das Bezirksgericht Bülach die Angeklagten von den strafrechtlichen Vorwürfen frei. Zwischenzeitlich sind auch in einigen Fällen zivilrechtliche Urteile ergangen, in denen die Verantwortlichkeitsklagen ebenfalls abgewiesen worden sind.<sup>25</sup>

## VI. Steuerrecht

### 1. Allgemeines

Am 3. 9. 2008 stärkte das Schweizerische Bundesgericht den Steuerpflichtigen den Rücken: Will die Steuerverwaltung die Bezüge aus Dienstleistungen aus dem Ausland besteuern, muss sie für deren Entgeltlichkeit den Beweis erbringen. Vermutungen dergestalt, dass eine juristische Person nichts zu verschenken habe und deshalb die Bezüge entgeltlich seien, genügen nicht.<sup>26</sup> Klargestellt wurde über den konkret entschiedenen Fall im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerpflicht hinaus, dass allein die Steuerverwaltung für die steuerbegründenden Tatsachen beweispflichtig ist.

Wohnsitzwechsel im Hinblick auf die Steuerlast ist nicht etwa eine unerlaubte Gestaltung.<sup>27</sup> Die in Art. 24 der Bundesverfassung gewährleistete Niederlassungsfreiheit darf auch dazu dienen, Steuerschlupflöcher auszunutzen, sofern die Wohnsitzverlegung nicht bloß fiktiv erfolgt.

Die „kalte Progression“ soll bei der Direkten Bundessteuer in Zukunft rascher ausgeglichen werden. Dies beschloss der Ständerat am 2. 12. 2008. Bisher musste der Bundesrat die Folgen der kalten Progression erst dann ausgleichen, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um 7% erhöht hatte. Die neue Regelung – der Ausgleich im jährlichen Rhythmus – könnte, wenn der Nationalrat mitspielt, bereits Anfang 2010 in Kraft treten.

Es ist immer noch (politisch und juristisch) sehr umstritten, wo die private (steuerfreie) Vermögensverwaltung aufhört und wo der (steuerpflichtige) gewerbliche Wertschriftenhandel beginnt. Erst im Dezember 2008 unterlag der Kanton Zürich in einem Rechtsstreit mit einem Anleger, der Kapitalgewinne von fast 1 Mio. Schweizer Franken nicht versteuern muss. Die Entscheidung wird nun aber an das Schweizerische Bundesgericht weitergezogen. Zentrale Elemente des selbstständigen Erwerbs und der Mindesthaltedauer sind noch unklar und umstritten.<sup>28</sup> Zunächst wollte der Bundesrat diese Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II regeln. Die Frage stieß aber auf Widerstand, so dass sich derzeit eine Kommission des Ständerats damit befasst.

25 Zum Ganzen *Schubarth/Peter*, Die Bedeutung der Swissair-Urteile des Bezirksgerichts Bülach für das Konzernstrafrecht, SZW 5/2008, 455.

26 Urteil 2A.264/2006 vom 3. 9. 2008; s. hierzu NZZ vom 1./2. 11. 2008 („Umkehr der Beweispflicht“).

27 Urteil 2P5/2007 vom 22. 2. 2008.

28 Die Weisungen des Zürcherischen Steueramts sind zu finden unter „www.steuern.zh.ch“.

## 2. Materielle Steuerharmonisierung

Mit Urteil vom 1. 6. 2007 hat das Schweizerische Bundesgericht auf Beschwerde von Seiten der Linkspartei SP einen degressiven Steuertarif für natürliche Personen, wie ihn der Kanton Obwalden eingeführt hatte, als verfassungswidrig erklärt. Der Kanton Obwalden hat auf Anfang 2008 eine Flat-Rate-Tax mit einem Einheitssteuersatz eingeführt.<sup>29</sup> Die neue Steuerstrategie<sup>30</sup> hat sich als sehr erfolgreich erwiesen. Der Steuerertrag stieg bei den juristischen Personen um 58,7%; die Zahl der Kapitalgesellschaften im Jahr 2007 von 1503 auf 1823, was prozentual den höchsten Zuwachs in der gesamten Schweiz ausmacht. Auch bei den natürlichen Personen stieg der Steuerertrag um 6,3 %.

## 3. Steueramnestie

Das Parlament hat am 20. 3. 2008 das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige verabschiedet. Das bereits in der Wintersession verabschiedete Bundesgesetz über die Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern ist am 1. 1. 2008 in Kraft getreten.<sup>31</sup>

In einer Volksabstimmung am 8. 2. 2009 hat sich das Stimmvolk des Kantons Zürich gegen die Pauschalbesteuerung für ausländische Staatsangehörige mit Wohnsitz im Kanton Zürich entschieden. Die Abschaffung der Pauschalbesteuerung wird für die pauschal besteuerten Steuerpflichtigen (im Jahr 2008 waren es 137 – Ende 2000 erst 19 – mit einer derzeitigen Durchschnittssteuerlast von 145 000 CHF) ab dem Jahr 2010 wirksam werden. Ob das vielbeachtete<sup>32</sup> Abstimmungsergebnis zu ähnlichen Entwicklungen in anderen Kantonen führt, ist noch ungewiss. Die westschweizer Kantone Waadt, Genf und Wallis haben gegenüber dem Kanton Zürich eine Vielzahl von Pauschalbesteuerten. Dort herrscht wohl die Haltung vor, diese Art von Steuerzahlern nicht zu vergraulen. Ob es allerdings zu Änderungen auf Bundesebene führt, lässt sich noch nicht abschätzen. Immerhin hatte der Nationalrat letztmals Ende 2007 die Pauschalbesteuerung verteidigt und eine Motion „Besteuerung nach dem Aufwand, Aufhebung“ (07.3491) abgelehnt sowie einer parlamentarischen Initiative „Besteuerung nach dem Aufwand, mehr Steuergerechtigkeit“ (06.421) keine Folge gegeben.<sup>33</sup>

## 4. Besteuerung von Trusts

Die Schweiz hat vor einiger Zeit das sog. Haager Trust-Übereinkommen ratifiziert.<sup>34</sup> Ende Oktober 2007 hat die Schweizerische Steuerkonferenz das Kreisschreiben Nr. 30 vom 22. 8. 2007 veröffentlicht, das gemäß dem Kreisschreiben Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch für die Direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer anwendbar ist. Trusts sollen transparent behandelt werden. Da-

29 Vgl. *Reich/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 104 (2008), 266.

30 Neue Steuertarife wurden auch für juristische Personen eingeführt. Dagegen wurden kein Rechtsmittel ergriffen.

31 Vgl. dazu *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267.

32 Vgl. NZZ vom 17./18. 1. 2009 („Die Pauschalsteuer beizubehalten, ist das kleinere Übel“); 8. 2. 2009 („Misstrauensvotum gegenüber Superreichen“); 10. 2. 2009 („Finanzkrise und Abzocker-Diskussionen zeigen Folgen“); 10. 2. 2009 („CVP macht Druck gegen die Pauschalbesteuerung“); 11. 2. 2009 („Noch leben Pauschalisierte gut am Genfersee“); 12. 2. 2009 („SP des Kantons Bern kündigt Vorstoss für Standesinitiative an“).

33 *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267.

34 Dazu vgl. *Wagner/Plüss*, RIW 2008, 205, 211.

her werden die dem Trust zufließenden Erträge entweder dem Settlor (Errichter des Trusts) oder dem Beneficiary (Begünstigter) zugeordnet. Der Trustee oder allfällige Propektoren werden, sofern überhaupt in der Schweiz wohnhaft, nur für ihre Einkünfte aus Tätigkeiten für den Trust besteuert.<sup>35</sup>

## 5. Unternehmenssteuerreform II

Am 1. 1. 2007 (DBG) bzw. 1. 1. 2008 (StHG) trat der erste Teil der Unternehmenssteuerreform II – und damit namentlich Anpassungen zu den Stichworten indirekte Teilliquidation/Transponierung – in Kraft.<sup>36</sup> Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dazu die definitive Fassung des neuen Kreisschreibens Nr. 14 „Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten („indirekte Teilliquidation“)" publiziert. Am 24. 2. 2008 wurde in einer Referendumsabstimmung auch das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen<sup>37</sup> angenommen.

Die neuen Bestimmungen erfordern teilweise auch Änderungen in den kantonalen Steuergesetzen. Daher ist ein gestaffeltes Inkrafttreten vorgesehen. Am 1. 1. 2009 traten die Bestimmungen über die Teilbesteuerung bei der Direkten Bundessteuer, die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer sowie über die Emissionsabgabe und die Verrechnungssteuer (ohne Kapitaleinlageprinzip) in Kraft. Voraussichtlich am 1. 1. 2011 werden die weiteren Bestimmungen umgesetzt bzw. in Kraft treten: Teilbesteuerung, kantonales Recht, Kapitaleinlageprinzip, Bestimmungen über Personenernehmen und Ausweitung Beteiligungsabzug.<sup>38</sup>

## 6. Unternehmenssteuerreform III

In der Diskussion ist bereits eine Unternehmenssteuerreform III. Eine am 29. 2. 2008 eingesetzte Arbeitsgruppe „Internationaler Steuerwettbewerb“ hat den Auftrag, die Ziele einer weiteren Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten und Maßnahmen vorzuschlagen, mit denen diese Ziele erreicht werden können. Erste Ergebnisse liegen noch nicht vor.

Vom Parlament gegen den Willen des Bundesrates überwiesen wurde eine Motion „Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit mit zusätzlicher Unternehmenssteuerreform“ (07.3309), die den Bundesrat beauftragt, mit einer Senkung des Gewinnsteuersatzes für Unternehmen den Standort Schweiz gezielt zu stärken. Abgelehnt hat der Ständerat dagegen eine Motion, die vom Bundesrat verlangt hatte, den Gewinnsteuersatz für Unternehmen von 8,5 % auf 5 % zu senken.<sup>39</sup>

## 7. Steuererleichterungen für Unternehmen

Seit dem 15. 3. 2007 ist das Bundesgesetz über Regionalpolitik in Kraft. Gestützt darauf sind Verordnungen über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik<sup>40</sup> sowie über die Festlegung der Anwendungs-

35 Reich/Beusch, SJZ 104 (2008), 267; ausführlich zur Trustbesteuerung Amonn, ASA 76 (2007/08), 493; Böckli, GesKR 2007, 209; Oberson, ASA 76 (2007/08), 475.

36 Reich/Beusch, SJZ 104 (2008), 267.

37 BBl. 2007, 2321.

38 Reich/Beusch, SJZ 104 (2008), 267.

39 Reich/Beusch, SJZ 104 (2008), 267.

gebiete für Steuererleichterungen<sup>41</sup> erlassen worden; sie sind seit dem 1. 1. 2008 in Kraft.

### 8. Stempelabgaben/Verrechnungssteuer

Hinzuweisen ist darauf, dass ab 1. 1. 2009 ein Freibetrag für offene und stille Sanierungsleistungen von bis zu CHF 10 Mio. von der Emissionsabgabe ausgenommen ist. Der Ständerat hat weitere, vom Nationalrat bereits verabschiedete Vorstöße in diesem Bereich<sup>42</sup> noch nicht behandelt.

In seiner Antwort auf zwei gleichlautende Interpellationen vom 20. 6. 2007 hat der Bundesrat festgehalten, er betrachte das in der Interpellation beschriebene Vorgehen des Dividenden-Stripping als klare Steuerumgehung.<sup>43</sup>

Mit Dividenden befasst sich auch der Bundesgerichtsentscheid vom 11. 2. 2008.<sup>44</sup> Fällige Dividenden können nicht rückgängig gemacht werden. Vor Eintritt der Fälligkeit kann dies nicht durch einen einseitigen Forderungsverzicht des Aktionärs erreicht werden, da es dazu auch der Zustimmung der Gesellschaft bedarf. Da die Verrechnungssteuerschuld im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende entsteht, bleibt sie bestehen. Die sog. Storno-Praxis ist nur auf geldwerte Leistungen, nicht aber auf Dividenden anwendbar.

### 9. Mehrwertsteuer

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat in einer Medienmitteilung im Juni 2008 zur „Botschaft zu einer einfacheren Mehrwertsteuer mit Einheitssatz und weniger Ausnahmen“ Stellung genommen: Die vom Bundesrat verfolgte Stoßrichtung zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer sei auf breite Zustimmung gestoßen und so in die verabschiedete Botschaft eingearbeitet worden. Das Fundament der Vorlage bilde das vollständig überarbeitete MWST-Gesetz mit über 50 Maßnahmen. Hinzu kommen ein einheitlicher Steuersatz von 6,1 % und die Abschaffung möglichst vieler Ausnahmeregelungen.<sup>45</sup> Der Bundesrat hatte im Januar 2008 nach Kenntnisnahme der Ergebnisse der Vernehmlassung in einem Grundsatzentscheid beschlossen, dem Parlament eine Botschaft zur Reform der Mehrwertsteuer mit zwei voneinander unabhängigen Teilen zu unterbreiten. Die am 25. 6. 2008 verabschiedete Sammelbotschaft ist so aufgebaut, dass beide Teile nacheinander behandelt werden können. Es ist aber auch möglich, sofort den Teil B zu behandeln, der die Reformmaßnahmen von Teil A ebenfalls umfasst. Der Gesetzesentwurf ist nach dem Grundsatzentscheid nochmals deutlich überarbeitet worden, um das Anliegen der betroffenen Kreise noch besser zu berücksichtigen. Beide Teile führen zu wesentlichen Vereinfachungen (Vereinheitlichung der Mindestumsatzgrenze für die MwSt-Pflicht; Wegfall der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs, Ausweitung der Saldosteuersatzmethode, Lockerung der formalen Vorschriften bei Belegen), mehr Rechtssicherheit und Transparenz (abschließende Wirkung von Steuerkontrollen,

40 SR 901.022.

41 SR 901.022. 1.

42 Bspw. die Motion „Beseitigung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital“, 04.3736.

43 *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267, 268.

44 2C 115/2007.

45 Ausnahmen sollen aber dort bestehen bleiben, wo der administrative Aufwand für die Erhebung in keinem Verhältnis zum Steuerertrag steht (Landwirtschaft), oder dort, wo es technisch schwierig oder gar unmöglich ist, die Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen (Finanz- und Versicherungsdienstleistungen); *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267, 268.

Anspruch auf rechtsverbindliche Auskünfte der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Verkürzung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre) und stärkerer Kundenorientierung (Erlassmöglichkeiten bei der Inlandsteuer). Nach Ansicht des Bundesrates wird die Anwendung der Mehrwertsteuer mit dem Einheitssatz und der Aufhebung von Ausnahmetatbeständen am einfachsten. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der in Teil A als auch in Teil B aufgeführten Maßnahmen an.

Zu erwähnen ist der Entscheid des Bundesgerichts vom 16. 5. 2007<sup>46</sup> zum Bestimmungslandprinzip, das entweder durch die Steuerbefreiung im Ursprungsland oder durch die Verlegung des Orts des steuerbaren Umsatzes ins Bestimmungsland verwirklicht werden kann.<sup>47</sup>

## 10. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Schweiz<sup>48</sup>

Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Schweiz beschäftigte auch im Jahr 2008 wieder den Bundesfinanzhof. In seinem Urteil vom 27. 8. 2008<sup>49</sup> grenzte der BFH seine neue Rechtsprechung zur Frage des Arbeitnehmers mit Bereitschaftsdiensten als Grenzgänger zu seiner früheren Rechtsprechung ab.<sup>50</sup> Muss danach ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer über mehrere Tage hinweg ohne Unterbrechung in der Schweiz tätig werden, so ist nicht jeder dieser Tage als ein Tag zu zählen, an dem der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Anwendung von Art. 15 a DBA-D/CH). Weitere Verfahren zu dieser Vorschrift sind beim BFH noch anhängig.<sup>51</sup>

## VII. Schweiz und Europa

Das rechtliche Verhältnis der Schweiz zu Europa beruht zu einem wesentlichen Teil auf den sog. Bilateralen Verträgen.<sup>52</sup> Mit einem positiven Ergebnis in der Referendumsabstimmung vom 8. 2. 2009 über die Weiterführung des Personenfreizügigkeitsabkommens und die Ausdehnung auf Bulgarien und Rumänien<sup>53</sup> haben die Schweizer diesen „bilateralen Weg“ bekräftigt.<sup>54</sup> Es ist anzunehmen, dass die Schweiz ihn langfristig weitergehen wird.<sup>55</sup>

46 BGE 113 II 153 = Pra 97 2008 Nr. 2.

47 Für Einzelheiten vgl. *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267, 270.

48 Die Schweiz unterhält ein Netzwerk von Doppelbesteuerungsabkommen mit über 70 Staaten. Wichtige Änderungen in Kraft getreten sind insbesondere beim DBA im Spanien, neu in Kraft getreten sind die DBA mit Armenien, Aserbaidschan, und verabschiedet wurde eine Botschaft für ein DBA mit Südafrika. Mit verschiedenen Staaten, namentlich mit Malta, der Türkei, Kolumbien und Chile, wurden erstmals DBA paraphiert. Ebenfalls unterzeichnet wurden Änderungen der DBA mit Großbritannien sowie Zusatzabkommen mit Frankreich und den Niederlanden. Vgl. *Reich/Beusch*, SJZ 104 (2008), 267, 269 und die instruktive Zusammenstellung auf „www.efd.admin.ch“.

49 BFH, IR 64/07, RIW 2008, 891.

50 Urteile vom 16. 5. 2001, BFHE 195, 341, und vom 15. 9. 2004, BFHE 207, 452.

51 IR 38, 50 und 65/08.

52 Vgl. dazu die sehr informative Übersicht in NZZ vom 2. 2. 2009 („Ein europäischer Raum für Menschen, Forschung und Wirtschaft – sieben Zugänge zum Binnenmarkt der EU“).

53 Im Abstimmungskampf war umstritten, ob ein „Nein“ zur Abstimmungsvorlage automatisch zu einer Kündigung der bestehenden Abkommen geführt hätten oder nicht. Die Frage braucht heute nicht mehr vertieft zu werden.

54 Offizielle Stellungnahmen sind auf „www.admin.ch“ verfügbar. Zu den Kommentaren der Medien vgl. etwa NZZ vom 8. 2. 2009 („Applaus für Schweizer Stimmvolk aus dem Ausland“, „Unverrückbare europapolitische Positionen“); NZZ vom 9. 2. 2009 („Zum fünften Mal Ja zum Bilateralismus“, „Krisentaugliche Verbindung mit dem Binnenmarkt der EU“, „Absage an Experimente“).

Derzeit stehen Diskussionen mit der EU über die Steuerprivilegien für Domizil- und Holdinggesellschaften und über das sog. Bankgeheimnis in steuerstrafrechtlichen Rechtshilfeverfahren an. Sodann drängt insbesondere Deutschland auf eine frühzeitige Neuverhandlung des Abkommens über die EU-Zinsbesteuerung.<sup>56</sup> Anfang Juli 2008 erhöhte sich der abzuführende Anteil an den Zinserträgen von 15 % auf 20 %; er soll nach bisheriger Vereinbarung ab 2011 auf 35 % steigen.<sup>57</sup> Dem Vernehmen nach sieht die EU in der angeordneten Abschaffung der Domizilgesellschaften „ein Schritt in die richtige Richtung“. Die Schweizer Pläne zur Entschärfung des bilateralen Steuerstreits gehen der EU allerdings nicht weit genug.<sup>58</sup>

Hinzu kommt ein weiterer „Angriff“ auf das Bankkundengeheimnis, der eine gewisse Brisanz für alle Länder hat, die über ein solches verfügen: EU-Kommissar *Kovacs* legte Anfang Februar 2009 einen Vorschlag vor, die Amtshilfe zu ändern. Von den Staaten werde nicht verlangt, das Bankgeheimnis abzuschaffen – allerdings könne ein Staat die Auskunft nicht verweigern, „indem er das Bankgeheimnis als Argument benutzt“.<sup>59</sup> Die NZZ titelte in ihrer Ausgabe am 3. 2. 2009 deutlich: „Kein Bankgeheimnis im Dienste der Steuerflucht“.

Die politische Diskussion in den Medien wurde bisher weitgehend ohne eine sachliche Auseinandersetzung mit den aufgeworfenen Fragen geführt. Die gegenwärtige Rechtslage – bzw. die bestehenden Handlungsmöglichkeiten – werden von deutscher Seite vielfach unvollständig, undifferenziert und verzerrt dargestellt. Unberücksichtigt bleibt aber auch die eigentliche Zielsetzung der kritisierten Bestimmungen. Der vorliegende Überblick soll daher mit einigen kurzen Gedanken und Hinweisen dazu abgeschlossen werden:

(1) Holding- und Domizilprivilegien bezwecken die Vermeidung von mehrfache Besteuerung. Dass in Konzernstrukturen von operativen Gesellschaften erwirtschaftete und dann ausgeschüttete Gewinne nicht mehrmals besteuert werden sollen, ist sachlich begründet<sup>60</sup> und kaum bestritten. Die Domizilprivilegien stammen aus einer Zeit, in der noch kein dichtes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen bestand und im Ausland tätige Gesellschaften durchaus durch unterschiedliche Steuersysteme (Anknüpfung an Sitz, an Tätigkeitsort, an Belegenheitsort) belastet werden konnten und Mehrfachbesteuerungen in Kauf nehmen mussten. Die Kriterien für Domizilprivilegien sind zudem sehr strikt und lassen wenig Raum für missbräuchliche Gestaltungen. Wettbewerbsverzerrende Auswirkungen, wie sie von der EU behauptet werden, sind realistischerweise kaum vorstellbar.

(2) Mit dem Begriff „Bankgeheimnis“ (besser: „Bankkundengeheimnis“) wird die Strafnorm in Art. 47 BankG bezeichnet.<sup>61</sup> Danach macht sich strafbar, „wer ein Geheimnis of-

55 Eine Volksinitiative, die sofortige EU-Beitrittsverhandlungen forderte, wurde am 4. 3. 2001 von allen Kantonen und 77 % der Stimmenden verworfen.

56 Dazu vgl. *Wagner*, Die „Liechtenstein-Affäre“, steueranwaltsmagazin 2008, 101; *ders.*, Bankenplatz Liechtenstein, Zürich 2009, S. 365 ff.

57 Die Zinsbesteuerung hat der EU im Jahr 2007 Einnahmen von rund CHF 657 Mio. (und damit CHF 116 Mio. mehr als im Vorjahr) eingebracht. Der Anteil der Schweiz von CHF 163 Mio. wurde zwischen Bund (CHF 147 Mio.) und den Kantonen (CHF 16 Mio.) geteilt.

58 NZZ vom 14./15. 2. 2009 („Schweizer Steuerpläne gehen der EU zu wenig weit“).

59 NZZ vom 2. 2. 2009 („Brüssel will die EU-interne Amtshilfe erleichtern“); 3. 2. 2009 („Die EU-Kommission bohrt am Bankgeheimnis“).

60 Die Nachbarstaaten der Schweiz kennen denn auch vergleichbare – und teilweise weiter gehende – Bestimmungen in ihrer Steuergesetzgebung.

61 Hierzu *Wagner/Dermühl/Plüss*, Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein, 3. Aufl. 2006, S. 44 ff.

fenbart, das ihm in seiner Eigenschaft als Organ, Angestellter, Beauftragter oder Liquidator einer Bank (...) anvertraut worden ist oder das er in dieser Eigenschaft wahrgenommen hat“. Auf diese Strafnorm abgestimmt sind verfahrensrechtliche Auskunftspflichten. Das Bankgeheimnis wurde in den 30er Jahren des letzten Jahrhunderts als Reaktion auf Machenschaften ausländischer Geheimdienste bei der Verfolgung jüdischer Staatsbürger und anderer Bevölkerungsgruppen im Gesetz verankert. In den bestehenden Rechtshilfeabkommen wird die Rechtshilfe regelmäßig gewährt, wenn ein Verdacht auf strafbare Handlungen besteht. Soweit sich Rechtshilfeersuchen gegen ausländische Gesellschaften richten, kommen als strafbare Handlungen beispielsweise manipulierte Buchhaltungen (Falschbeurkundung im Sinne von Art. 251 StGB) in Betracht. „Suchanfragen“, wie sie offenbar dem deutschen Finanzministerium vorschweben, scheitern nicht am Bankgeheimnis, sondern daran, dass kein Verdacht auf strafbare Handlungen dargelegt werden kann. Ob man deshalb bereits auf den „Abgang auf das Bankgeheimnis“<sup>62</sup> verfallen muss, scheint durchaus zweifelhaft.

(3) Die Verhinderung von missbräuchlichen Gesellschaftsstrukturen ist schließlich logischerweise nicht ein steuerrechtliches, sondern ein zivilrechtliches Thema. In diesem Zusammenhang wäre dort anzusetzen, dass eine Gesellschaft eines gültigen, gelebten (!) Gesellschaftszwecks bedarf. Das bloße Halten und Verwalten von Streuvermögen stellt keinen gültigen Gesellschaftszweck dar,<sup>63</sup> ebenso wenig eine Statutenbestimmung, die ein unternehmerisches Wirken vorgibt, das von den Gesellschaftern in Wirklichkeit gar nicht gewollt ist und von den Organpersonen in der Folge auch nicht verfolgt wird. Über Möglichkeiten, die Gründung solcher Scheingesellschaften zu verhindern, sollte tatsächlich nachgedacht werden. Mit diesbezüglichen Regelungen müsste aber auch verbunden werden, dass ausländische (Steuer-)Rechtsordnungen gültig errichtete Gesellschaften vorbehaltlos zu akzeptieren haben und nicht durch Außensteuergesetzgebungen und Hinzurechnungsbesteuerungen eigene Vorstellungen von „guten“ und „schlechten“ Gesellschaften entwickeln und umsetzen dürfen.



#### **Jürgen Wagner, LL.M.**

Jahrgang 1962. Wirtschaftsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in Konstanz, außerdem zugelassen als „niedergelassener europäischer Rechtsanwalt“ in Zürich/Schweiz und Vaduz/Liechtenstein. Seit 1992 zahlreiche

Fachpublikationen zum Wirtschafts- und Steuerrecht, vorrangig zu Themen aus der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein. Im Verlag Recht und Wirtschaft Co-Autor (mit *Dr. Adrian Plüss* und *Sabine Dermühl*) des Werks „Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein“ (3. Aufl. 2006).



#### **Dr. Adrian Plüss**

Jahrgang 1961. 1980–1985 Studium an der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. 1985 lic. iur., 1990 Dr. iur., 1991 Zulassung als Rechtsanwalt. 2005 Executive MBA in Leadership and Ethics, Hochschule für

Technik und Wirtschaft in Chur. Seit 1991 in verschiedenen Rechtsanwaltskanzleien in Zürich tätig, seit 1997 auch als Partner. Seit 2005 Partner von LANTER Rechtsanwälte in Zürich.

<sup>62</sup> So die NZZ am 21./22. 2. 2009 auf der Titelseite.

<sup>63</sup> Dasselbe gilt – mutatis mutandis – für Stiftungen. Auch eine Familienstiftung ist nicht einfach ein „Sondervermögen“, womit der „Stifter“ nach seinem Gutdünken und Belieben verfahren kann.

**Aktiengesellschaft**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Bankgeheimnis**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Doppelbesteuerungsabkommen**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Emissionsabgabe**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Finanzmarktkrise**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Fonds**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Handelsregister**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Insolvenz**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Internationales Privatrecht**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Kapitalmarktrecht**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Mehrwertsteuer**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Schweiz**

Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Steueramnestie**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Steuroase**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Steuerverwaltung**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Stiftung**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Trust**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Unternehmenssteuer**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick

**Verein**

Schweiz, Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht, Überblick