

Mitteilungen zum Deutsch-Schweizerischen Rechtsverkehr

1/2007

Herausgeber: Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. (DSJV), Postfach 1873, D-53008 Bonn, Tel: +49 (0)700 DSJV 1000, Fax: +49 (0)700 DSJV 2000, E-Mail: info@dsjv.de bzw. info@dsjv.ch, Internet: www.dsjv.de bzw. www.dsjv.ch.

Vorstand: *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater Dr. iur. Marc P. Scheunemann LL.M. (Frankfurt am Main), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeits- und Steuerrecht Dr. iur. Alexander Ressos (Düsseldorf/ Zürich), Rechtsanwalt Marc H. Kotyrba (Frankfurt am Main), Notar-assessor Dipl.-Kfm. Dr. iur. Kai Bischoff LL.M. (Köln), Avocat Dr. Bernd Ehle, LL.M. (Genève), Rechtsanwalt Dr. iur. Leonz Meyer LL.M. (Zürich), Avocat Urs Saal (Genève), Rechtsanwalt Michael Schmidt (Bern), Staatsanwalt Jörg Zachariae (Waldshut-Tiengen).*

Redaktion: *Notarassessor Dipl.-Kfm. Dr. iur. Kai Bischoff LL.M., Köln (Zivil- und Wirtschaftsrecht), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater Dr. iur. Marc P. Scheunemann LL.M., Frankfurt am Main (Steuer- und Zollrecht), Rechtsanwältin Martina Ziffels, Hamburg (Arbeits- und Sozialrecht).*

I n h a l t

Zivil- und Wirtschaftsrecht.....1

- Die Revision des schweizerischen Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung1
(Giovanni Pantò)
- Die Revision des deutschen Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung5
- Elektronisches Handelsregister und neues Unternehmensregister in Deutschland5
- Tagungsbericht „Vermarktung Schweizer Bank-
dunkte in Deutschland“6
(Dr. Jochen Eichborn)
- Buchbesprechung „Neue Betätigungsfelder für
Rechtsanwälte der EU in der Schweiz und Schweizer
Rechtsanwälte in der BRD/EU“6
(Dr. Vincenzo Amberg)

Steuer- und Zollrecht.....8

- Wichtige Entscheidungen zum DBA Deutschland/
Schweiz 8
(Marc H. Kotyrba / Steffen Ott)
- Recht des Unternehmenskaufs: „Indirekte Teilliquidation“
in der Schweiz nunmehr gesetzlich geregelt -
Steuerrechtsänderung für bestimmte Unternehmenskäufe
in der Schweiz 13
(Carsten Wältermann)

DSJV-FRÜHJAHRSVORANSTALTUNG 2007

HAUPTVERSAMMLUNG UND VORTRAGSVORANSTALTUNG

BERLIN, HOTEL ADLON, 20. APRIL 2007, 16.00 UHR

Die Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. wird am Freitag, den 20. April ab 16.00 Uhr im Hotel Adlon Kempinski in Berlin ihre Frühjahrsveranstaltung 2007 durchführen. Im Anschluss an die Hauptversammlung 2007 wird der Botschafter der Schweiz, Dr. Christian Blickenstorfer, einen Vortrag zu dem Thema „Die Schweiz - ein eigenständiger und trotzdem verlässlicher Nachbar“ halten. Im Anschluss findet ein Aperitif im Hotel Adlon sowie ein Abendessen im Restaurant Tucher statt.

Anmeldung und weitere Informationen unter www.dsjv.ch / www.dsjv.de

Die Revision des schweizerischen Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Rechtsanwalt/Attorney at Law Giovanni Pantò, LL.M

1. Ausgangslage

Das GmbH-Recht wurde bereits 1936 ins schweizerische Obligationenrecht aufgenommen. Bis zum Inkrafttreten des revidierten Aktienrechts im Jahre 1992 konnte sich die GmbH jedoch nicht richtig durchsetzen. In der Praxis wurde die Aktiengesellschaft regelmässig auch für Kleinstgesellschaften verwendet und die GmbH als Alternative meist übersehen. Nach Inkrafttreten des neuen Aktienrechts hat die GmbH eine wahre Renaissance erlebt und die Anzahl der im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften ist stark angestiegen. Die Gründe für diese Renaissance liegen insbesondere in den einzelnen Vorschriften des revidierten Aktienrechts. So hat insbesondere die Anhebung des Mindestaktienkapitals der Aktiengesellschaft von 50.000 auf 100.000 Franken sowie die Festlegung des Obligatoriums einer unabhängigen Revisionsstelle dazu geführt, dass kleinere Unternehmen zunehmend die Rechtsform der GmbH wählten.

Die Rechtspraxis zeigte allerdings, dass das seit 1936 unverändert geltende GmbH-Recht zahlreiche und teilweise bedeutende Mängel aufwies. In Anbetracht der stark zunehmenden Bedeutung der GmbH in den 90-er Jahren erschien eine Überarbeitung des GmbH-Rechts mithin als dringend notwendig.

Nach jahrelangen Vorbereitungsarbeiten hat schliesslich das eidgenössische Parlament am 16. Dezember 2005 den definitiven Text der GmbH-Revision verabschiedet. Die Referendumsfrist ist sodann am 6. April 2006 unbenutzt abgelaufen, sodass das neue GmbH-Recht voraussichtlich im Verlauf des Jahres 2007 in Kraft treten wird.

2. Revisionsbedarf

In der Praxis haben sich insbesondere die folgenden Punkte des geltenden Rechts als revisionsbedürftig erwiesen:

- Haftung der Gesellschafter

Gemäss geltendem Recht haftet jeder Gesellschafter für die Liberierung (Einzahlung) des Stammkapitals sowie für ungerechtfertigte Kapitalrückzahlungen subsidiär solidarisch bis zur Höhe

des gesamten im Handelsregister eingetragenen Stammkapitals. Diese gesetzliche Haftung ist den Gesellschaftern in der Praxis oft unbekannt und kann zuweilen zu störenden Ergebnissen führen. So unterliegt beispielsweise ein Gesellschafter, der ein Stammanteil von nur 1.000 Franken zeichnet, einer subsidiären solidarischen Haftung für die Liberierung des gesamten Stammkapitals von beispielsweise 200.000 Franken.

- Übertragung von Stammanteilen

Das bisherige Recht verlangt für die Abtretung eines Anteils sowie für die Verpflichtung zur Abtretung die Form der öffentlichen Beurkundung. Dieses Verfahren hat sich in der Praxis als schwerfällig erwiesen.

- Nichtbestehen der Einpersonengesellschaft

Die Gründung von Einpersonengesellschaften ist nach geltendem Recht nicht zulässig. Für die Gründung einer GmbH sind somit mindestens zwei Personen nötig. In der Praxis behilft man sich daher häufig mit treuhänderisch als Gründer auftretenden Personen. Die nachträgliche Vereinigung aller Stammanteile in den Händen desselben Gesellschafters wird faktisch bereits heute geduldet.

- Stammanteile

Unter dem geltenden Recht darf jeder Gesellschafter nur einen einzigen Stammanteil erwerben. Will ein bisheriger Gesellschafter einen zusätzlichen Anteil erwerben, so muss der Nennwert des Stammanteils verändert werden, was unter anderem eine öffentlich zu beurkundende Statutenänderung bedingt.

- Beschränkung des Stammkapitals

Die bisherige Regelung beschränkt das Stammkapital einer GmbH auf zwei Millionen Franken. Diese Beschränkung kann jedoch das Wachstum eines Unternehmens, das auf die Zufuhr von Eigenkapital angewiesen ist, unnötig hemmen.

- Vinkulierung

Nach dem geltenden Recht darf ein Stammanteil nur mit Zustimmung einer qualifizierten Mehrheit der Gesellschafter abgetreten werden. Zudem kann die Abtretung in den Statuten von weiteren Bedingungen abhängig gemacht oder gänzlich ausgeschlossen werden. Dagegen ist es nicht zulässig, die Abtretbarkeit von Stammanteilen zu erleichtern.

- *Befugnisse der Gesellschaftsorgane*

Im geltenden Recht bestehen in Bezug auf die Abgrenzung der Befugnisse der Gesellschaftsorgane untereinander gewisse Unklarheiten. So sind beispielsweise die Kompetenzen der Geschäftsführer einerseits und der Gesellschafterversammlung andererseits nicht eindeutig abgegrenzt.

- *Schutz der Minderheitsgesellschafter*

Der Schutz nicht geschäftsführender Personen mit Minderheitsbeteiligungen hat sich als mangelhaft erwiesen, insbesondere sind ihre Kontroll- und Informationsrechte ungenügend. Zudem ist bei Erhöhung des Stammkapitals das Bezugsrecht von Gesellschaftern mit Minderheitsbeteiligung nicht ausreichend geschützt.

3. Stossrichtung der Revision

Mit der Revision hat der Gesetzgeber die GmbH konsequent als personenbezogene Kapitalgesellschaft ausgestaltet. Gleichzeitig sollten die Mängel des bisherigen GmbH-Rechts beseitigt und die gesetzliche Regelung aktualisiert werden.

Die Revision geht zudem vom Konzept aus, dass die GmbH und die Aktiengesellschaft grundsätzlich auf unterschiedliche Bedürfnisse ausgerichtet sind. Das neue GmbH-Recht orientiert sich daher weiterhin an den Bedürfnissen von Unternehmen mit einem beschränkten Kreis von Gesellschaftern. Der Gesetzgeber hat mithin bewusst auf Regelungen verzichtet, die auf den öffentlichen Kapitalmarkt ausgerichtet sind. Für Unternehmen mit einem grossen Kreis von beteiligten Personen und für Gesellschaften, die den Schritt an den öffentlichen Kapitalmarkt anstreben, erweist sich regelmässig die Aktiengesellschaft als die geeignete Rechtsform. In diesen Fällen ermöglicht das Fusionsgesetz die Umwandlung einer GmbH in eine Aktiengesellschaft.

Das revidierte GmbH-Recht ist in zahlreichen Fragen dispositiver Natur. Der Gesetzgeber wollte dadurch eine auf die konkreten Umstände und die persönlichen Verhältnisse der beteiligten Personen bezogene Ausgestaltung der Gesellschaft in den Statuten ermöglichen. Dagegen sind namentlich die Bestimmungen zum Schutz der Gläubiger und von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie zur Grundstruktur der GmbH zwingend.

4. Überblick über die Revision

4.1 Stammkapital

4.1.1 Untere und obere Grenze des Stammkapitals

Im Interesse von Kleinunternehmen wurde das Mindestkapital bei 20.000 Franken belassen. Die Beschränkung des Stammkapitals auf zwei Millionen Franken wurde dagegen aufgehoben.

4.1.2 Liberierung des Stammkapitals

Im Gegensatz zum geltenden Recht, das einen minimalen Liberierungsgrad von 50% vorsieht, muss neu das Stammkapital stets voll liberiert werden. Die Gründer müssen somit stets Einlagen in der Höhe von mindestens 20.000 Franken leisten. Sollten die Beteiligten nicht in der Lage sein, das gesetzliche Mindestkapital aufzubringen, dürfte ohnehin die GmbH als Kapitalgesellschaft nicht die geeignete Rechtsform darstellen. In einem solchen Fall sollten die Organisationsformen des Einzelunternehmens, der Kollektivgesellschaft und der Kommanditgesellschaft in Betracht gezogen werden.

4.1.3 Mindestnennwert der Stammanteile

Die Revision senkt den Mindestnennwert der Stammanteile von bisher 1.000 auf neu 100 Franken. Im Falle einer Sanierung kann überdies der Nennwert der Stammanteile bis auf einen Franken herabgesetzt werden.

Bei einem Stammkapital von beispielsweise 30.000 Franken und bei einem Nennwert der Stammanteile von 100 Franken können somit bereits 300 Gesellschafter an einer GmbH beteiligt werden. Bei einer grösseren Anzahl von beteiligten Personen dürfte in aller Regel die Aktiengesellschaft die geeignetere Rechtsform sein.

4.1.4 Besitz mehrerer Stammanteile möglich

Gemäss dem revidierten Recht muss jeder Gesellschafter mindestens mit einem Stammanteil am Stammkapital beteiligt sein. Somit kann jeder Gesellschafter neu Eigentum an mehreren Stammanteilen haben. Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen werden dadurch wesentlich erleichtert.

4.1.5 Übertragung der Stammanteile

Die Abtretung von Stammanteilen sowie die Verpflichtung zur Abtretung bedürfen neu der schriftlichen Form. Mit dieser Formerleichterung

wird voraussichtlich die Übertragbarkeit der Stammanteile erheblich erleichtert.

4.1.6 Vinkulierung der Stammanteile

Die Revision hält an einer starken Vinkulierung fest. Die Abtretung der Stammanteile bedarf der Zustimmung der Gesellschafterversammlung, die diese Zustimmung ohne Angabe von Gründen verweigern kann. Von dieser Vorschrift können die Statuten allerdings abweichen, indem sie:

- a. auf das Erfordernis der Zustimmung zur Abtretung verzichten;
- b. die Gründe festlegen, die die Verweigerung der Zustimmung zur Abtretung rechtfertigen;
- c. vorsehen, dass die Zustimmung zur Abtretung verweigert werden kann, wenn die Gesellschaft dem Veräusserer die Übernahme der Stammanteile zum wirklichen Wert anbietet (escape-clause);
- d. die Abtretung ausschliessen;
- e. vorsehen, dass die Zustimmung zur Abtretung verweigert werden kann, wenn die Erfüllung statutarischer Nachschuss oder Nebenleistungspflichten zweifelhaft ist und eine von der Gesellschaft geforderte Sicherheit nicht geleistet wird.

Schliessen die Statuten die Abtretung aus oder verweigert die Gesellschafterversammlung die Zustimmung zur Abtretung, so bleibt den Gesellschaftern das Recht auf Austritt aus wichtigem Grund vorbehalten.

4.1.7 Verfahren zur Erhöhung des Stammkapitals

Nach bisherigem Recht braucht es zur Erhöhung des Stammkapitals die Zustimmung aller Gesellschafter. Neu verlangt das Gesetz einen Beschluss der Gesellschafterversammlung, dem zwei Drittel der vertretenen Stimmen sowie die absolute Mehrheit des gesamten stimmberechtigten Stammkapitals zustimmen müssen. Zudem kann mit der Revision das Bezugsrecht der Gesellschafter - entsprechend der aktienrechtlichen Regelung - nur aus wichtigen Gründen aufgehoben werden.

4.2. Abschaffung der subsidiären Solidarhaftung der Gesellschafter

Mit Einführung der Pflicht zur vollständigen Liberierung des Stammkapitals hat der Gesetzgeber auf die bisherige subsidiäre Solidarhaftung der Gesellschafter bis zur Höhe des Stammkapitals verzichtet. Im Gegenzug wurden strengere Vorschriften für die Fälle von qualifizierten Gründun-

gen (Sacheinlagen und Sachübernahmen sowie die Liberierung durch Verrechnung oder durch frei verfügbares Eigenkapital) erlassen. Zweck dieser neuen Vorschriften ist es primär, die effektive Erfüllung der Einlagepflicht besser zu gewährleisten.

4.3. Einpersonengesellschaften

Um dem Bedürfnis nach einer geeigneten Rechtsform für Einpersonenunternehmen zu genügen, hat der Gesetzgeber klare Rechtsgrundlagen für die Gründung einer Einpersonen-GmbH erlassen.

4.4 Organisation der Gesellschaft

Die Revision legt klar fest, welche Zuständigkeiten zwingend der Gesellschafterversammlung, den Geschäftsführern sowie gegebenenfalls der Revisionsstelle zukommen. Sie belässt allerdings einen genügenden Freiraum für eine bedürfnisbezogene Ausgestaltung der Innenverhältnisse im Einzelfall.

Die Revision ermöglicht zudem eine beschränkte variable Zuteilung gewisser Befugnisse. Die Statuten können somit vorsehen, dass bestimmte, näher zu umschreibende Entscheide der Geschäftsführer der Genehmigung durch die Gesellschafterversammlung bedürfen. Zudem dürfen die Geschäftsführer aber auch von sich aus einzelne Fragen der Gesellschafterversammlung unterbreiten, falls die Statuten dies vorsehen.

Im Weiteren können die Statuten den Gesellschaftern ein Vetorecht gegen bestimmte Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einräumen. Diesfalls müssen die Statuten die Beschlüsse umschreiben, für die das Vetorecht gilt. Die nachträgliche Einführung eines Vetorechts bedarf der Zustimmung aller Gesellschafter.

4.5 Geschäftsführung und Vertretung

Die Revision enthält eine dispositive Regelung der Geschäftsführung und der Vertretung, die auf die Bedürfnisse kleinerer Unternehmen ausgerichtet ist. Danach üben sämtliche Gesellschafter die Geschäftsführung grundsätzlich gemeinsam aus. Im Gegensatz zum bisherigen Recht wird sodann jeder Geschäftsführer einzeln zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Die Statuten können jedoch sowohl die Geschäftsführung als auch die Vertretung anders regeln, insbesondere ist auch eine Übertragung der Geschäftsführung an Personen, die nicht Gesellschafter sind, gestattet. In jedem Fall muss mindestens ein Geschäftsführer zur Vertretung befugt sein. Ferner muss die Gesell-

schaft durch eine Person vertreten werden können, die ihren Wohnsitz in der Schweiz hat.

4.6 Nachschuss- und Nebenleistungspflichten

Anders als bei der Aktiengesellschaft können die Statuten einer GmbH Nachschuss und Nebenleistungspflichten vorsehen. Die nachträgliche Einführung und die Erweiterung statutarischer Nachschuss- oder Nebenleistungspflichten bedürfen sodann stets der Zustimmung aller davon betroffenen Gesellschafter.

4.6.1 Nachschusspflicht

Enthalten die Statuten eine Nachschusspflicht, so müssen sie den Betrag der mit einem Stammanteil verbundenen Nachschusspflicht festlegen. Die Revision beschränkt sodann die Nachschusspflicht auf das Doppelte des Nennwerts des Stammanteils, mit dem sie verbunden ist. Dadurch wird die maximale Höhe des Nachschusses für den Erwerber eines Stammanteils transparent. Darüber hinaus wird die statutarische Nachschusspflicht dem Eigenkapital angeglichen, was eine Erweiterung des Verwendungszweckes mit sich bringt. Nachschüsse dürfen durch die Geschäftsführer jedoch nur eingefordert werden, wenn:

- a. die Summe von Stammkapital und gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt ist;
- b. die Gesellschaft ihre Geschäfte ohne diese zusätzlichen Mittel nicht ordnungsgemäss weiterführen kann;
- c. die Gesellschaft aus in den Statuten umschriebenen Gründen Eigenkapital benötigt.

Überdies werden mit Eintritt des Konkurses ausstehende Nachschüsse fällig.

Für die Erfüllung der Nachschusspflichten haftet jeder Gesellschafter nur für die mit den eigenen Stammanteilen verbundenen Nachschüsse.

4.6.2 Nebenleistungspflichten

Im Rahmen statutarischer Nebenleistungspflichten können die Gesellschafter sowohl zu einem Tun als auch zu einem Unterlassen oder zu einem Dulden verpflichtet werden. Zulässig sind jedoch nur Nebenleistungspflichten, die dem Zweck der Gesellschaft, der Erhaltung ihrer Selbstständigkeit oder der Wahrung der Zusammensetzung des Kreises der Gesellschafter dienen. Der Gegenstand und der Umfang der Nebenleistungspflichten sind in den Statuten festzulegen. Für die nähere Umschreibung kann jedoch auf ein

Reglement der Gesellschafter-versammlung verwiesen werden, falls die Statuten darauf verweisen.

4.7 Treuepflicht und Konkurrenzverbot

Im Gegensatz zu den Aktionären, die gegenüber der Gesellschaft keiner Treuepflicht unterliegen, müssen in der GmbH ausdrücklich sämtliche Gesellschafter eine Treuepflicht beachten. Die Gesellschafter müssen danach alles unterlassen, was die Interessen der Gesellschaft beeinträchtigt. Sie dürfen insbesondere nicht Geschäfte betreiben, die ihnen zum besonderen Vorteil gereichen und durch die der Zweck der Gesellschaft beeinträchtigt würde.

Neben der Treuepflicht wird für die Geschäftsführer grundsätzlich ein Konkurrenzverbot statuiert. Die Geschäftsführer dürfen somit keine konkurrenzierenden Tätigkeiten ausüben, es sei denn, die Statuten sehen etwas anderes vor oder alle übrigen Gesellschafter stimmen der Tätigkeit schriftlich zu. Zudem können die Statuten das Konkurrenzverbot auch auf nicht geschäftsführende Gesellschafter ausdehnen.

Die Gesellschafter können im Einzelfall auf die Beachtung der Treuepflicht oder des Konkurrenzverbots verzichten, sofern alle übrigen Gesellschafter schriftlich zustimmen. Die Statuten können jedoch vorsehen, dass stattdessen die Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich ist.

4.8 Prüfung der Jahresrechnung

Im geltenden GmbH-Recht besteht keine Pflicht, eine Revisionsstelle beizuziehen. Es steht der Gesellschaft allerdings offen, die Jahresrechnung von einem unabhängigen Revisor prüfen zu lassen.

Das revidierte Recht verweist demgegenüber für die Revisionspflicht und die Revisionsstelle auf die Bestimmungen des Aktienrechts. Es wird dadurch eine Regelung eingeführt, die nach der Grösse des Unternehmens differenziert. Die GmbH muss demnach bei Vorliegen bestimmter, namentlich quantitativen Voraussetzungen ihre Jahresrechnung und ihre Konzernrechnung ordentlich durch eine beaufsichtigte Revisionsstelle bzw. durch einen zugelassenen Revisionsexperten prüfen lassen. Darüber hinaus kann ein Gesellschafter, der einer Nachschusspflicht unterliegt, eine ordentliche Revision der Jahresrechnung verlangen.

Ist keine ordentliche Revision erforderlich, so besteht grundsätzlich eine Pflicht zur eingeschränkten Revision der Jahresrechnung. Eine Gesellschaft, die nur zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet ist, darf jedoch mit Zustimmung aller Gesellschafter auf eine Revision verzichten, sofern die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen aufweist (Opting-out).

4.9 Austritt und Ausschliessung

Unverändert kann jeder Gesellschafter aus wichtigen Gründen jederzeit beim Gericht auf Bewilligung des Austritts klagen. Über diese gesetzliche Austrittsmöglichkeit hinaus steht es den Gesellschaften offen, in den Statuten ein weitergehendes Recht auf Austritt vorzusehen und dieses von bestimmten Bedingungen abhängig zu machen. Da der Austritt eines Gesellschafters für die übrigen beteiligten Personen Nachteile mit sich bringen kann, sieht die Revision im Interesse der Gleichbehandlung aller Gesellschafter eine Regelung für einen so genannten Anschlussaustritt vor.

Im Gegenzug kann die Gesellschaft beim Gericht auf Ausschluss eines Gesellschafters klagen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Die Statuten können zudem vorsehen, dass die Gesellschafterversammlung Gesellschafter aus der Gesellschaft ausschliessen darf, wenn bestimmte Gründe vorliegen. In diesem Fall sind jedoch die Vorschriften über den Anschlussaustritt nicht anwendbar.

Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so hat er Anspruch auf eine Abfindung, die dem wirklichen Wert seiner Stammanteile entspricht. Für das Ausscheiden auf Grund eines statutarischen Austrittsrechts können die Statuten hingegen die Abfindung abweichend festlegen.

Die Revision des deutschen Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Ähnlich wie in der Schweiz mit der Revision des schweizerischen GmbH-Rechts ist in Deutschland eine grundlegende Revision des GmbH-Rechts für 2007 geplant. Die Revision wird durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) erfolgen. Ziel der Gesetzesänderung ist es, unter anderem die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Rechtsform der deutschen GmbH zu steigern.

Das MoMiG hat u.a. die nachfolgenden Schwerpunkte: (i) Herabsetzung des Mindeststammkapitals von EUR 25.000 auf EUR 10.000;

(ii) Erleichterungen bei der Übertragung von Geschäftsanteilen; (iii) Zulässigkeit der Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland; (iv) Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts und Sicherung von Cash-Pooling-Finanzierungssystemen.

Ausführliche Darstellung in der nächsten Ausgabe

Elektronisches Handelsregister und neues Unternehmensregister in Deutschland

Um Informationen über deutsche Unternehmen zu erlangen, steht ab Anfang 2007 jedem der Zugriff auf das elektronische Handelsregister sowie auf das neue Unternehmensregister zur Verfügung. Dies stellt für nicht in Deutschland ansässige Interessenten eine erhebliche Erleichterung dar.

Hintergrund ist das am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG). Hierzu war der deutsche Gesetzgeber aufgrund europarechtlicher Vorgaben verpflichtet.

Die Gesetzesänderungen haben im Wesentlichen drei Schwerpunkte:

1. Elektronisches Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregister

Die Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregister werden auf den elektronischen Betrieb umgestellt. Zuständig für die Führung der Register bleiben die Amtsgerichte. Um die Verwaltung der Register zu beschleunigen, können Unterlagen in Zukunft grundsätzlich nur noch elektronisch eingereicht werden. Weil die Register elektronisch geführt werden, können Handelsregister-eintragungen künftig auch elektronisch bekannt gemacht werden.

2. Elektronisches Unternehmensregister

Ab dem 1. Januar 2007 können unter www.unternehmensregister.de wesentliche publikationspflichtige Daten eines Unternehmens online abgerufen werden. Damit gibt es eine zentrale Internetadresse, über die alle wesentlichen Unternehmensdaten, deren Offenlegung von der Rechtsordnung vorgesehen ist, online bereit stehen („one stop shopping“). Das umfasst auch den Zugang zu den Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregistern und zu den veröffentlichten Jahresabschlüssen. Der Rechts- und Wirtschaftsverkehr wird künftig nicht mehr verschiedene Informationsquellen bemühen müssen, um die wesentlichen

publizitätspflichtigen Angaben über ein Unternehmen zu erhalten.

3. Offenlegung der Jahresabschlüsse

Die Offenlegung der Rechnungslegung publizitätspflichtiger Unternehmen wurde zum 1. Januar 2007 geändert. Für die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse sind nicht mehr die Handelsregister, sondern als zentrale Stelle der elektronische Bundesanzeiger zuständig. Die Neuregelung betrifft Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften ohne Beteiligung zumindest einer unbeschränkt haftenden natürlichen Person (insb. GmbH & Co. KG) für nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahre. Für Kapitalgesellschaften, die Tochtergesellschaften von deutschen Mutterunternehmen sind, die einen Konzernabschluss aufstellen, besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit der Befreiung von der Offenlegungsverpflichtung. In zeitlicher Hinsicht haben kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften ihre Jahresabschlüsse bzw. ihre Konzernabschlüsse innerhalb von vier Monaten nach dem Abschlussstichtag offen zu legen. Bei anderen Kapitalgesellschaften hat die Offenlegung der Jahresabschlüsse bzw. Konzernabschlüsse unverzüglich nach Vorlage des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses an die Gesellschafter zu erfolgen, spätestens aber innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag. Über Verstöße gegen die Offenlegungsverpflichtung unterrichtet der elektronische Bundesanzeiger das Bundesamt für Justiz, welches ein Ordnungsgeld von bis zu EUR 25.000 festsetzen kann.

Tagungsbericht „Vermarktung Schweizer Bankprodukte in Deutschland“ am 28. April 2006 in Zürich

Rechtsanwalt Dr. Jochen Eichhorn, Kronberg

Am 28. April 2006 fand in Zürich die DSJV – Frühjahrsveranstaltung statt. Thema des Hauptreferates von Frau Rechtsanwältin Dr. Iris – Claude Turck, Credit Suisse Zürich, war die „Vermarktung Schweizer Bankprodukte in Deutschland“. Dieses Thema war insbesondere deshalb von aktueller Bedeutung, weil die deutsche Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) mit ihrem Merkblatt vom April 2005 („Hinweise zur Erlaubnispflicht nach § 32 Abs. 1 KWG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG von grenzüberschreitend betriebenen Bankgeschäften

und / oder grenzüberschreitend erbrachten Finanzdienstleistungen“) ausführlich dargestellt hat, welche Verwaltungspraxis sie bei grenzüberschreitenden Bankgeschäften nach Deutschland anzuwenden gedenkt. Für Banken und andere Finanzdienstleister (z.B. unabhängige Vermögensverwalter) aus der Schweiz sind hier insbesondere die auch in dem Merkblatt enthaltenen Vorgaben für Geschäfte aus Nicht – EU – / EWR – Staaten von Interesse. Der Zeitpunkt für ein Referat zu diesem Thema war i.Ü. auch deshalb gut gewählt, weil bereits erste Erfahrungen mit der in dem Merkblatt angekündigten Verwaltungspraxis gemacht werden konnten. Folglich war es verständlich, dass sich die Veranstaltung mit ca. 130 Teilnehmern besonders großen Interesses erfreute.

Frau Dr. Truck ging zunächst auf die generellen Voraussetzungen der Marktbearbeitung von der Schweiz aus ein. Dabei stellte sie die Situation vor dem Erlass des Merkblattes dar, die in zunehmenden Maße von Unsicherheit darüber geprägt war, wie die BaFin entsprechende Sachverhalte künftig zu behandeln gedenke. Als restriktiv wurden sodann allerdings die von der BaFin aufgestellten Grundsätze empfunden, dass eine aktive Akquisition von Neukunden weder direkt noch indirekt über Vermittler oder unabhängige Vermögensverwalter ohne deutsche Banklizenz zulässig sei.

Allerdings sind Ausnahmen von diesem Grundsatz vorgesehen. So kann im Interbankengeschäft sowie im Geschäft mit institutionellen Anlegern eine Freistellung von der Pflicht zur Beantragung einer Banklizenz erwirkt werden. Dabei ist die im Merkblatt festgehaltene Definition institutioneller Anleger zu berücksichtigen, welche Kapitalgesellschaften im Sinne des deutschen Handelsgesetzbuches ab einer bestimmten Bilanzsumme, bzw. ab bestimmten Umsatzerlösen erfasst. Nicht berücksichtigt werden – erstaunlicherweise - Unternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft, auch wenn sie entsprechende Größenklassen erreichen.

Für das Geschäft mit Nicht – Institutionellen, also mit Privatkunden, ist ebenso eine Freistellungsmöglichkeit vorgesehen. Allerdings setzt dies voraus, dass eine Vermittlung des in Deutschland ansässigen Privatkunden über ein in Deutschland lizenziertes Kreditinstitut an die Bank in der Schweiz erfolgt. Schließlich gilt als weitere Ausnahme vom Grundsatz der Lizenzierungspflicht sowohl für institutionelles, wie auch für Privatkundengeschäft einerseits die Möglichkeit, dass sich der in Deutschland ansässige Kunde aktiv an

einer Bank oder an einen Finanzdienstleister in der Schweiz wendet (sog. „passive Dienstleistungsfreiheit“), andererseits bleibt auch das Folgegeschäft mit bereits vor Erlass des Merkblattes akquirierten Kunden von der Lizenzierungspflicht unberührt.

Sodann wurde detailliert auf die Voraussetzungen für eine Freistellung eingegangen. Hierzu bedarf es eines formellen Antrages bei der BaFin, in dem detaillierte Informationen zum Antragsteller und zu der beabsichtigten Geschäftstätigkeit enthalten sein müssen. In der Folge wird es erfahrungsgemäß einer gewissen Zeit bedürfen, bis die BaFin über den Antrag entscheidet. Möglich ist dabei, dass Auflagen gemacht werden. Diese können auch noch nachträglich erteilt werden. Ist die Freistellung erteilt, so hat der Antragsteller jährlich zu bestätigen, dass er Aktivitäten nur in dem freigestellten Umfang entfaltet hat und Änderungen hinsichtlich der im Freistellungsauftrag mitgeteilten Umstände sind umgehend mitzuteilen.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass mit Erteilung der Freistellung auch verschiedene Bankaufsichts – relevante Normen des deutschen Kreditwesengesetzes zur Anwendung kommen, z.B. bezüglich verbotener Geschäfte und hinsichtlich des Bezeichnungsschutzes.

Besondere Aufmerksamkeit fand die Frage, ob das vermittelnde deutsche Kreditinstitut Dokumentationspflichten hinsichtlich der an das Institut in der Schweiz vermittelten, potentiellen Kunden unterliegt. Sowohl das Merkblatt, wie auch die einschlägigen deutschen Vorschriften zur Dokumentation und Aufbewahrung schreiben dies nicht vor. Gleichwohl mag es geboten sein, gewisse Daten im Vermittlungsfall zu dokumentieren. Sollten diese Daten auch Informationen darüber enthalten, dass es zu einer Geschäftsbeziehung zu einem Kreditinstitut in der Schweiz gekommen ist, muss der Kunde insoweit eine Befreiung vom schweizerischen Bankkundengeheimnis abgeben. Dabei ist es aber von nicht unerheblicher Bedeutung, dass entsprechende Vermittlungen nicht von der Vorschrift zum automatisierten Abruf von Kontoinformationen gemäß § 24c KWG erfasst werden, da es hier nicht zu einer Kontobeziehung mit dem deutschen Kreditinstitut kommt.

Sodann stellte die Referentin die allgemeinen rechtlichen Rahmenbedingungen dar, die bei der Bearbeitung des deutschen Marktes zu berücksichtigen sind. Im Verhältnis zwischen der Schweiz und den EWR – Staaten ist dabei insbesondere bei

der Frage nach dem zuständigen Gericht das „Luganer Abkommen“ zu beachten, welches im Privatkundengeschäft ganz überwiegend den Gerichtsstand am Ort des Kunden begründet. Die Frage nach dem anwendbaren Recht entscheidet sich nach den Regeln des internationalen Privatrechts. Im Ergebnis führt dies dazu, dass in den meisten Fällen streitige Fälle vor deutschen Gerichten unter Anwendung des deutschen Rechts verhandelt werden.

Dies führt dazu, dass von Schweizer Banken und Finanzdienstleistern beim Geschäft mit Kunden in Deutschland ganz überwiegend das Anlegerschutzniveau deutscher Prägung zum Tragen kommt. Anders ist dies nur dann, wenn der jeweilige Vertrag in der Schweiz abgeschlossen wird.

Es gelten somit die umfangreichen Bestimmungen zur Beraterhaftung aus dem Wertpapierhandelsgesetz, sowie die neuen Regelungen zum Fernabsatzrecht. Im Auge behalten muss man auch die neuen gesetzlichen Vorgaben, die in Hinblick auf die EU – Richtlinie MiFID insoweit ergehen werden und die voraussichtlich ab November 2007 auch in Deutschland verbindlich sein werden. Die MiFID wird teilweise als neues europäisches „Grundgesetz der Finanzmärkte“ bezeichnet und bringt insbesondere im Geschäft mit Privatkunden neue Standards hinsichtlich Kostentransparenz, Best – Execution und Interessenkonflikten.

Sodann ging Frau Dr. Turck auf den Spezialfall des Vertriebs von Investmentfonds / Anlagefonds aus der Schweiz an Kunden in Deutschland ein. Dabei handelt es sich bei diesen Fonds auch um Finanzinstrumente, die von dem Merkblatt der BaFin erfasst werden, so dass auch für deren Vertrieb an Kunden in Deutschland eine Freistellung und in der Folge der Einsatz eines in Deutschland lizenzierten Kreditinstitutes als Vermittler erforderlich ist. Darüber hinaus sind die sich aus dem Investmentgesetz ergebenden Vorschriften zum Vertrieb ausländischer Investmentfonds zu beachten, sofern es sich bei den Fonds nicht um solche handelt, die in Deutschland nach deutschem Recht aufgelegt wurden.

Im Anschluss an den Vortrag fand eine rege Diskussion zu verschiedenen Themen statt. U. a. wurde darauf hingewiesen, dass die in dem Merkblatt von der deutschen Aufsichtsbehörde (BaFin) angekündigte Verwaltungspraxis rechtlich nicht unumstritten und bereits Gegenstand verwaltungsgerichtlicher Überprüfung ist. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf einen aktuel-

len Aufsatz von Herbert Rögner in der Zeitschrift „Wertpapier – Mitteilungen“ vom 22. April 2006, S. 745 ff.

Neue Betätigungsfelder für Rechtsanwälte der EU in der Schweiz und Schweizer Rechtsanwälte in der BRD/EU

Buchbesprechung von Dr. Vincenzo Amberg

Mit dieser sehr lesenswerten Publikation, welche von der Handelskammer Deutschland/Schweiz herausgegeben wurde, schliesst Rechtsanwalt und Notar Dr. Hermann Thebrath eine wesentliche Lücke. Soweit ersichtlich, hat sich erstmals ein Praktiker mit Erfolg die Mühe genommen, Anwältinnen und Anwälte, welche grenzüberschreitend tätig werden wollen, ein sorgfältig ausgearbeitetes, umfassendes und in übersichtlicher Form dargestelltes, kurz: Ein sehr hilfreiches Vademekum zur Verfügung zu stellen.

Die Schrift ist in drei Hauptteile gegliedert; sie stellt zunächst die Entwicklung zur Freizügigkeit in der EU dar und kommentiert diese unter Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang bestehenden (z.T. weiterführenden) Rechtsprechung.

Im zweiten Hauptteil wird konkret auf die Umsetzung des „Freizügigkeitsrechts“ sowohl in der Schweiz als auch in den einzelnen EU-Staaten eingegangen; zudem werden spezielle, in der Praxis relevante Themen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Anwaltstätigkeit erörtert.

Der dritte Hauptteil ist dem Inkrafttreten am (01.06.2002) des Freizügigkeitsabkommens im Rahmen der bilateralen Abkommen Schweiz-EU gewidmet. Bekanntlich hat sich die Schweiz verpflichtet, die drei in Bezug auf die Freizügigkeit grundlegenden Richtlinien, nämlich die Dienstleistungsrichtlinie (Richtlinie 77/249/EWG vom 22.03.1977), die Diplomanerkenntnisrichtlinie (Richtlinie 89/48/EWG vom 21.12.1988) sowie die Erleichterungsrichtlinie (Richtlinie 98/5/EG vom 16.02.1998), ins schweizerische Recht zu überführen, was mit dem BGFA auch geschehen ist.

Hier ortet der Verfasser, weil das BGFA keine vollständigen und abschliessenden Regelungen enthält, sondern nur Grundsätze und Mindestanforderungen für die Ausübung des Anwaltsberufs von Angehörigen der EU in der Schweiz beinhaltet, auf kantonaler Ebene wohl zu Recht einen erheblichen Anpassungsbedarf.

Nach einer Kommentierung der Bestimmungen des BGFA und insbesondere derjenigen, welche die Freizügigkeit für EU-Anwältinnen und Anwälte betreffen, folgen eine Übersicht über die entsprechenden kantonalen Regelungen sowie einige nützliche Hinweise für Anwältinnen und Anwälte aus dem europäischen Raum, die in der Schweiz tätig werden wollen.

Abgerundet wird diese Schrift mit einigen nützlichen Anhängen wie insbesondere Adressen etc. der Kantonalen Aufsichtskommissionen, der Anwaltsorganisationen im europäischen Bereich sowie der europäischen Rechtsanwaltskammern und Anwaltsvereine.

Buchinformationen: Dr. Hermann Thebrath, Neue Betätigungsfelder für Rechtsanwälte der EU in der Schweiz und Schweizer Rechtsanwälte in der BRD/EU, Handelskammer Deutschland/Schweiz, 1. Auflage 2006, ISBN 3-905718-03-0.

Zoll- und Steuerrecht

Wichtige Entscheidungen zum DBA Deutschland/Schweiz

Rechtsanwalt Marc H. KOTYRBA und Rechtsferendar Steffen Ott, beide Freshfields Bruckhaus Deringer, Frankfurt am Main

Der folgende Beitrag stellt einige wichtige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und der Finanzgerichte aus dem Jahr 2005 und 2006 bezüglich der Anwendung und Auslegung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (im Folgenden: DBA) dar. Die Entscheidungen zeigen dabei, dass gerade in jüngster Zeit nicht nur die unterschiedliche Auslegung der einzelnen Einkünfteartikel Rechtsstreitigkeiten hervorruft, sondern insbesondere die Fragen der Ansässigkeit und Durchbrechung dieser Ansässigkeitsbestimmungen Bedeutung gewinnt. Insbesondere Privatpersonen werden mehr und mehr mit den nicht immer ganz einfachen Rechtsmaterien konfrontiert. Insoweit ist die Kenntnis der Entscheidungen und die von diesen angesprochene Rechtsthematik zu einem unabdingbaren Wissen für jeden grenzüberschreitenden Berater geworden.

FG Baden-Württemberg vom 25. Oktober 2006 zum Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA

Ein im grenzüberschreitenden Steuerrecht Deutschland/Schweiz wichtiges Urteil ist sicher die Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 25. Oktober 2006. In dem diesen zugrunde liegenden vorläufigen Rechtsschutzverfahren hatte das Gericht zu klären, ob der Antragsteller mit seinen Lohneinkünften aus der Schweiz der deutschen Einkommensteuer unterlag.

Da der Antragsteller nach den Feststellungen des Gerichts sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war und in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügte, kam es im Hinblick auf die „Ansässigkeit“ darauf an, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Antragstellers befand.

Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in dem Staat, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Diesbezüglich führte das FG aus, dass der Antragsteller durch seinen in der Schweiz ausgeübten Beruf erhebliche wirtschaftliche Beziehungen zu diesem Land unterhalten habe. Auf der anderen Seite sei aber zu berücksichtigen, dass er im Streitjahr in Deutschland über zwei Eigentumswohnungen verfügte und sich daher sein wesentliches Vermögen in Deutschland befand. Unter diesen Umständen könne nicht schon aufgrund der wirtschaftlichen Beziehungen von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen des Antragstellers in der Schweiz ausgegangen werden.

Die engeren persönlichen Beziehungen sah das Gericht zu Deutschland. Anhaltspunkte hierfür seien seine Mitgliedschaft im Sportverein, die er erst im Oktober des Streitjahres kündigte, sein sehr gutes Verhältnis zur Hausärztin, die er weiter konsultierte, sowie die Tatsache, dass er seine möblierte Wohnung in Deutschland nicht an einen Fremden vermietete, sondern an einen Bekannten, mit dem er weiterhin „sporadisch“ in dieser Wohnung lebte.

Letztlich spreche der Umstand, dass der Antragsteller in der Schweiz lediglich über ein 22 qm großes Zimmer mit Gemeinschaftsduschraum/WC verfüge, wohingegen ihm in Deutschland auch nach der Vermietung ein Zimmer seiner 3-Zimmer-Eigentumswohnung mit Küche und Bad zur Verfügung stand, für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland. Der Antragstel-

ler unterliege daher als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA der Besteuerung in Deutschland. Das Gericht hat damit weitere wichtige Praxiskriterien zu Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aufgestellt.

FG Baden-Württemberg vom 22. Februar 2006 zur Auslegung des Begriffs der ständigen Wohnstätte iSd Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a DBA

Art. 4 Abs. 2 des DBA lag auch einer weiteren im Jahr 2006 vom FG Baden Württemberg getroffenen Entscheidung zugrunde. Diese betraf die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine ständige Wohnstätte im Sinne des DBA anzunehmen ist. Die Frage ist insbesondere deshalb von Bedeutung, da von der Auslegung auch der Anwendungsbereich des sog. überdachenden Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA abhängt. Diese Vorschrift, die keine Entsprechung im OECD-MA hat, bezweckt, Vorteile, die sich für einen Steuerpflichtigen aus dem Steuergeschehen zwischen beiden Staaten ergeben können, zu vermeiden.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 1989, 1990 und 1992 bis 1994 Zinseinkünfte. Er besaß sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland eine Eigentumswohnung. Die Wohnung in der Schweiz hat der Kläger krankheitsbedingt wegen der guten Luft erworben. Deshalb hat er sich auch dort regelmäßig aufgehalten. Die Wohnung in Deutschland hat er nach eigenen Angaben nur anlässlich von Bank- oder Arztbesuchen in Deutschland benutzt. Darüber hinaus hat er sie kaum genutzt.

Im zu entscheidenden Fall stellte sich für das Gericht zunächst die Frage der Ansässigkeit des Klägers, da nach Art. 11 Abs. 1 DBA dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Zinseinkünfte zusteht. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nach deutschem Steuerrecht ist eine natürliche Person etwa gemäß § 1 Abs. 1 EStG dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat. Ist eine natürliche Person nach Art. 4 Abs. 1 DBA in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so bestimmt sich die Ansässigkeit

nach dem Mittelpunkt des Lebensinteresses der Person (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA).

Da sich die Beteiligten im vorliegenden Fall im Wesentlichen darüber einig waren, dass sich der Mittelpunkt des Lebensinteresses des Klägers in den Streitjahren in der Schweiz befand, war letztlich entscheidend, ob der Kläger in der Bundesrepublik über eine ständige Wohnstätte verfügte, da in diesem Fall Deutschland ein sog. überdachendes Besteuerungsrecht eingeräumt würde.

Nach Ansicht des Gerichts ist der Begriff der „ständigen Wohnstätte“ ein spezifisch abkommensrechtlicher, da er dazu dient, bei mehrfacher Ansässigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA vorrangig dem einen oder anderen Vertragsstaat die Wahrnehmung seines Besteuerungsrechtes zu belassen. Er ist daher nach allgemeinen völkerrechtlichen Regeln, d.h. anhand des Wortlautes, aus seinem Sinn und Zweck und aus seinem systematischen Zusammenhang heraus auszulegen.

Nicht ausreichend für die Annahme einer ständigen Wohnstätte sei, dass der Steuerpflichtige über eine Wohnung verfügt. Darüber hinaus sei die regelmäßige Nutzung dieser Wohnung notwendig. Dies ergebe sich aus der Systematik des Art. 4 DBA. Art. 4 Abs. 1 DBA knüpfe die „Ansässigkeit“ an die unbeschränkte Steuerpflicht, mithin, sowohl in der Schweiz als auch in der Bundesrepublik, an den Wohnsitz. Da bei doppeltem Wohnsitz die Ansässigkeit gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA in erster Linie in dem Staat fingiert werde, in dem der Steuerpflichtige eine ständige Wohnstätte hat, müsse die ständige Wohnstätte begrifflich ein qualifizierter Wohnsitz sein.

Nicht erforderlich sei hingegen, dass die ständige Wohnstätte „das ständige Heim“ darstelle, da eine ständige Wohnstätte auch dort sein könne, wo sich nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befinde. Dies ergebe sich aus einem Umkehrschluss aus Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA, wonach sich die Ansässigkeit im Falle mehrerer ständigen Wohnstätten nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt.

Die Unterscheidung zwischen Wohnsitz und ständiger Wohnstätte liege letztlich nicht im Umfang der Nutzung, sondern in der Art und Qualität der Nutzung. Während es für die Annahme eines Wohnsitzes ausreiche, dass die Wohnung nur gelegentlich und für vorübergehende Zwecke zum Übernachten aufgesucht werde, liege eine ständige Wohnstätte nur dann vor, wenn die Wohnung etwa für berufliche Zwecke und nicht nur gelegent-

lich bewohnt, wenn sie also mehr als nur bereitgehalten werde.

Unter Anwendung dieser Grundsätze sah das Gericht in der deutschen Wohnung keine ständige Wohnstätte im Sinne des DBA, da diese nur bereitgehalten und für vorübergehende Zwecke, etwa für Arzt- oder Bankbesuche, aufgesucht wurde. Der Bundesrepublik stand daher kein überdachendes Besteuerungsrecht nach Art. 4 Abs. 3 DBA zu.

Kommentar: Der Entscheidung ist zunächst dahingehend zuzustimmen, dass sich der abkommensrechtliche Begriff der ständigen Wohnstätte qualitativ vom nationalen Wohnsitzbegriff unterscheiden muss. Dies folgt daraus, dass die ständige Wohnstätte die Ansässigkeit in dem Fall festlegen soll, in dem sich aufgrund nationaler Vorschriften eine Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 DBA nicht bestimmen lässt. Hervorzuheben ist im entschiedenen Fall der Verweis des FG auf das Verhandlungsprotokoll zum DBA vom 18. Juni 1971 zu sehen. Nach diesem Protokoll gelten als ständige Wohnstätte nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die nach Charakter und Lage ausschließlich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zwecke der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden. Die Verneinung einer ständigen Wohnstätte in Deutschland unter Bezugnahme auf diese Regelung des Verhandlungsprotokolls ist insbesondere deshalb bemerkenswert, weil im entschiedenen Fall der Kläger unstrittig die Wohnung in Deutschland anlässlich von Bankbesuchen genutzt hat. Unabhängig davon, dass diese Bankbesuche wohl auch im Rahmen privater Vermögensverwaltung erfolgten, hat das FG den Aufenthalt in der Wohnung den Erholungs-, Kur- oder Sportzwecken zugeordnet. Gerade mit Blick auf das Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 lassen sich daher in der Praxis gute Argumente finden, eine ständige Wohnstätte in Deutschland zu verneinen.

Unklar ist auch das für das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte erforderliche Merkmal der regelmäßigen Nutzung. Das FG geht davon aus, dass eine regelmäßige Nutzung kein Mindestmaß an Nutzung in jedem Veranlagungszeitraum voraussetze. Erforderlich sei, dass die Wohnung „mehr als nur bereitgehalten“ werde. Der BFH nahm in einer Entscheidung aus dem Jahre 1998 (I R 40/97) eine ständige Wohnstätte im Sinne des DBA in einem Fall an, in dem der Kläger an etwa 50 Tagen im Jahr eine Wohnung nutzte.

Das Verfahren ist derzeit beim BFH anhängig (I R 22/06). Es bleibt abzuwarten, ob der BFH das Erfordernis der regelmäßigen Nutzung präzisiert. Im Hinblick auf die Rechtssicherheit wäre dies in jedem Fall wünschenswert.

FG Baden-Württemberg vom 6. Oktober 2005 zur Anwendung des Art. 10 DBA auf eine an einen Gesellschafter- Geschäftsführer einer GmbH gezahlte Umsatztantieme

In der dritten in diesem Beitrag aufzuführenden Entscheidung des FG Baden-Württemberg setzt sich dieses mit der Frage auseinander, wann eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Umsatztantieme als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. Hierdurch wird zugleich die Grenze festgelegt, ab der der gesellschaftsvertragliche Gestaltungsspielraum zugunsten der Vermeidung einer Gewinnabsaugung eingeschränkt wird.

Das Gericht hatte im Rahmen eines vorläufigen Rechtsschutzverfahrens zu entscheiden, ob Art. 10 DBA auf eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gezahlte Umsatztantieme Anwendung findet.

Der in Deutschland ansässige Antragsteller war Gesellschafter einer in der Schweiz ansässigen GmbH. Im Streitjahr 2000 bezog er von der GmbH an den Umsatz der Gesellschaft gekoppelte Tantiemen. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass es sich hierbei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handele, so dass der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 10 DBA das Besteuerungsrecht zustehe.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögenminderung (verminderte Vermögenmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil gewährt, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Im vorliegenden Fall kam es daher darauf an, ob die Gewährung einer an den Umsatz gekoppelten Tantieme eine Form der Vergütung darstellt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Das FG stellte zunächst fest, dass unter „Dividenden“ im abkommensrechtlichen Sinne nach Art. 10 Abs. 4 DBA auch Einnahmen aus Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu

fassen seien. Hierunter verstehe man alle Einnahmen, die auf der Beteiligung an einer GmbH beruhen. Entscheidend sei der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Einnahme und der Beteiligung, der immer dann bestehe, wenn die Einnahme dem Bezieher auf Grund der Gesellschafterstellung zufließe. Das sei etwa bei einer Gewinnausschüttung der Fall, wobei die Form der Gewinnausschüttung unerheblich sei. Folglich seien auch verdeckte Gewinnausschüttungen „Dividenden“ im Sinne des Art. 10 DBA.

Anschließend ging das Gericht darauf ein, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Vergütung in Form einer Umsatztantieme als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sei. Es führte diesbezüglich aus, dass bei der Frage nach der steuerlichen Anerkennung von Erfolgsbeteiligungen für einen Gesellschafter- Geschäftsführer davon auszugehen sei, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter im Regelfall eine Erfolgsvergütung in Form einer Gewinn- und nicht in Form einer Umsatztantieme gewähre, da eine Umsatzbeteiligung unter Vernachlässigung des eigenen Gewinnstrebens der Kapitalgesellschaft die Gefahr einer Gewinnabsaugung beinhalte. Daher sei eine Umsatztantieme im Regelfall als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn überzeugende betriebliche und /oder unternehmerische Gründe für die Gewährung der Umsatztantieme an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorlägen, etwa weil sich das Unternehmen in einer Aufbau- und/oder Umbauphase befände. Im Streitfall scheiterte die Anerkennung der Umsatztantieme an ihrer fehlenden vertraglichen zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung.

Kommentar: Wenngleich die Rechtsprechung im Regelfall bei der Gewährung einer Erfolgsvergütung in Form einer Umsatztantieme eine verdeckte Gewinnausschüttung annimmt, so räumt sie doch dem Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft einen gewissen Gestaltungsspielraum bei seinen Entscheidungen ein, in dessen Rahmen er den betrieblichen Notwendigkeiten und Interessen der Kapitalgesellschaft Rechnung tragen kann. Eine Umsatztantieme wurde etwa dann nicht als gesellschaftlich veranlasst angesehen, wenn überzeugende betriebliche und/oder unternehmerische Gründe für die Gewährung einer Umsatztantieme an den Gesellschafter- Geschäftsführer vorlagen. Als ein solcher Grund wurde z.B. die Aufbau- und oder Umbauphase eines Unternehmens anerkannt (BFH vom 19. Februar 1999, I R 107/97).

In kautelarjuristischer Hinsicht ist im Falle der Gewährung einer Umsatzantieme zu empfehlen, diese zeitlich und höhenmäßig zu begrenzen, da ansonsten auch in der Auf- oder Umbauphase eine Anerkennung, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung, nicht zu erwarten ist. Nicht ausreichend ist die Absicht im Zeitpunkt der TantiemEZusage, „zu gegebener Zeit“ die Umsatzantieme zu begrenzen oder durch eine andere Form der Vergütung zu ersetzen. Unerheblich ist auch, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich Minderheitsgesellschafter ist (BFH vom 19. Februar 1999, I R 107/97). Der Steuerpflichtige sollte zur Vermeidung von Nachteilen seine vertraglichen Regelungen unter Berücksichtigung dieser Grundsätze vornehmen.

FG Baden-Württemberg vom 21. Juni 2006 zur Frage, wann eine Beteiligung zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte iSv Art. 13 Abs. 2 DBA gehört

Nach Art. 13 Abs. 2 DBA steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, dem Betriebsstättenstaat zu. Handelt es sich hingegen bei dem beweglichen Vermögen nicht um Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, so steht das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. In Fallgestaltungen, wie dem der weiteren Entscheidung des FG Baden-Württemberg zugrunde liegenden, in denen der Veräußerer in einem anderen Staat als die Betriebsstätte ansässig ist, kommt es daher darauf an, ob die veräußerte Beteiligung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehörte, da hiervon abhängt, ob Art. 13 Abs. 2 oder Abs. 3 DBA einschlägig ist.

Nach Ansicht FG Baden Württembergs in der Entscheidung vom 21. Juni 2006 ist zur Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte iSv Art. 13 Abs. 2 DBA gehört, die Regelungen des Art. 10 Abs. 5 iVm Art. 7 DBA heranzuziehen. Nach Art. 10 Abs. 5 DBA ist es entscheidend, ob eine Beteiligung „tatsächlich“ zur Betriebsstätte gehört. Die „tatsächliche“ Zugehörigkeit zur Betriebsstätte sei dann anzunehmen, wenn die Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang zu einer in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit stehe und sich deshalb die Beteiligungserträge als Nebenerträge der aktiven Betriebsstätentätigkeit darstellen. Zählt z.B. die Beteiligung an einer Vertriebsgesellschaft zum Betriebsstättenvermögen, dann wird man die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung

zur Betriebsstätte annehmen können, wenn die Vertriebsgesellschaft Produkte verkauft, die in der Betriebsstätte hergestellt wurden.

Kommentar. In der Literatur ist die Frage, wann ein bestimmter Gegenstand zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte zu rechnen ist, nicht einheitlich geklärt. Teilweise wird vertreten, dass diese Frage über Art. 3 Abs. 2 DBA unter Rückgriff auf die Grundsätze des nationalen Rechts des Betriebsstättenstaats zu lösen sei (vgl. Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 13 Rn. 57). Demnach würde ein lediglich *rechtlicher Zusammenhang* mit der Betriebsstätte ausreichen. Nach anderer Ansicht (Debatin/Wassermeyer, DBA-Schweiz, Art. 13 Rn. 73) kommt es dagegen auf die *tatsächliche Zugehörigkeit* der veräußerten Vermögensgegenstände zur Betriebsstätte an.

Für den auch von dem Finanzgericht verfolgten Ansatz des Abstellens auf die „tatsächliche Zugehörigkeit“ spricht vor allem, dass das DBA auch an anderer Stelle einen tatsächlichen Zusammenhang fordert. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang Art. 11 Abs. 3 DBA (für Zinsen) und Art. 12 Abs. 3 DBA (für Lizenzgebühren). Es wird dadurch eine einheitliche Auslegung innerhalb des DBA erreicht. Soweit ersichtlich hat der BFH zu dieser Frage im Hinblick auf das DBA zuvor noch nicht entschieden. Gegen das Urteil des FG wurde Revision eingelegt. Es bleibt daher abzuwarten, ob der BFH den Ausführungen des FG folgt.

BFH vom 12. September 2006 zur abkommensrechtlichen Behandlung eines Entgelts für den Verzicht auf zugesagten Arbeitsplatz - Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA

Erwähnenswert ist gerade im Hinblick auf die zwischen der Schweiz und Deutschland erst vor kurzer Zeit erleichterte Möglichkeit der schreitenden Berufstätigkeit („Arbeitnehmerfreizügigkeit“) die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 12. September 2006. Der BFH hat im Rahmen dieser Nichtzulassungsbeschwerde beschlossen, dass das DBA kein deutsches Besteuerungsrecht für eine Zahlung vorsieht, die eine in der Schweiz ansässige Person von einem deutschen Unternehmen als Gegenleistung für den Verzicht auf den Abschluss eines zugesagten Arbeitsvertrages erhält.

Dabei wies das Gericht zunächst darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung des Senats eine Abfindung, die ein Arbeitnehmer für die vorzeitige Aufgabe seines Arbeitsplatzes erhält, nicht „für“ die geleistete Arbeit bezogen werde und

folglich nicht dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA unterfalle. Daher dürfe sie nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA nur vom Ansässigkeitsstaat der Person (hier der Schweiz) besteuert werden.

Diese Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Abfindungen, die ein Arbeitnehmer anlässlich der Beendigung eines in der Vergangenheit vollzogenen Arbeitsverhältnis bezog, müsse ebenso eingreifen, wenn es – wie in dem dem Beschluss zugrunde liegenden Fall – um eine Entschädigung dafür geht, dass ein (nur) zugesagtes Arbeitsverhältnis nicht zu Stande kommt. Denn in diesem Fall fehle es erst recht an einem Zusammenhang zwischen einer „ausgeübten“ Arbeit und einer „dafür“ gezahlten Vergütung, wie ihn Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA verlange.

Auch die im Streitfall vorliegende Besonderheit, dass die dem Steuerpflichtigen in Aussicht gestellte Tätigkeit abkommensrechtlich Art. 15 Abs. 4 DBA unterfalle, ändere nichts an der Zuweisung des Besteuerungsrechts. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA setze, nicht anders als Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA, die Ausübung einer Tätigkeit und den Zusammenhang der Einkünfte mit dieser Tätigkeit voraus.

Kommentar: Ist ein Arbeitsverhältnis von Seiten des zur Arbeitsleistung Verpflichteten noch nicht in Vollzug gesetzt, so kann man schon begrifflich nicht von einer "Ausübung" sprechen. Etwaige Zahlungen können somit auch nicht mit der Ausübung der Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Dies muss erst recht gelten, wenn das Arbeitsverhältnis – wie im Streitfall - lediglich zugesagt wurde. Den Ausführungen des BFH ist daher zuzustimmen, da sie sich streng am Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 DBA orientieren.

Recht des Unternehmenskaufs: „Indirekte Teilliquidation“ in der Schweiz nunmehr gesetzlich geregelt – Steuerrechtsänderung für bestimmte Unternehmensverkäufe in der Schweiz

Carsten Wältermann, LL.M. (M&A), Konstanz

Unternehmensverkäufe in der Schweiz unterlagen bisher dem Richterrecht bzw. den Regelungen der Verwaltungspraxis. Die unter dem Stichwort der „indirekten Teilliquidation“ entwickelten Unsancen waren in der Theorie und Praxis sehr umstritten und begründeten daher erhebliche Risiken, wenn nicht sogar unüberwindbare Hindernisse, was zu sog. „Knock – out“ Konstellationen führte.

Mit seinem Urteil vom 11.06.2004, Az. ZA.331/2003, hat das Bundesgericht und die Verwaltung mit dem daran anschließendem Entwurf des Kreisschreibens vom 14.02.2005 die Situation nochmals verschärft.

Aufgrund verschiedener parlamentarische Vorstösse und einer angestrebten gesetzlichen Regelung wurde von Seiten der Eidgenössischen Steuerverwaltung darauf verzichtet, das Kreisschreiben definitiv zu erlassen, wenngleich die Verwaltung die Fälle nach den darin niedergelegten Grundsätzen zu entscheiden hatte.

Mit dem „Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung“ vom 23.06.2006, BBl. 2006, 5749, hat das schweizerische Parlament nunmehr ein Gesetz verabschiedet, das die o.g. bestimmte Form des Unternehmensverkaufs ab dem 01.01.2007 auf eine gesetzliche Grundlage stellt.

Steuerliche Systematik

Anders als in Deutschland sind private Kapitalgewinne in der Schweiz im Grundsatz von der Bundessteuer und allen kantonalen Einkommensteuern freigestellt. Dies ergibt sich u.a. aus Art. 16 Abs. 3 DBG, der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei stellt.

Andererseits sind Beteiligungserträge bisher¹ im privaten Bereich in vollem Umfang steuerpflichtig² und unterliegen der Progression.

Im geschäftlichen Bereich wurden Beteiligungserträge de facto aufgrund des Beteiligungsabzugs³ oder der Beteiligungsabschreibung⁴ im Ergebnis nicht besteuert.

Von der steuerlichen Systematik bekennt sich die Schweiz zur Doppelbesteuerung möglicher Gewinne auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Anteilseigners – im Gegensatz zu Deutschland, dass die Doppelbesteuerung früher durch das Anrechnungsverfahren vermieden und heute durch das Halbeinkünfteverfahren abgemildert hat.

¹ Ein Teilbesteuerungssystem für Beteiligungserträge ist in der Schweiz erst in der parlamentarischen Beratung (im Rahmen der sog. Unternehmenssteuerreform II).

² nach Art. 20 Abs. 1 lit. C DBG (sind Erträge aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art einschliesslich Gratisaktien und unentgeltlichen Erhöhungen des Nennwertes von Aktien steuerbar).

³ gem. Art. 69 DBG

⁴ Ein Problemkreis, der auch in Deutschland unter dem Begriff „ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung“ nicht ganz unbekannt war.

Bisheriges Procedere

Diese steuerliche Systematik führte in der steuerlichen Praxis dazu, dass die Käufer der Zielgesellschaft (liquide) Mittel entziehen konnten. Diese wurden nun zielgerichtet zur Finanzierung des Kaufpreises eingesetzt, ohne dass steuerliche Folgen eintraten. Die zu übernehmende Gesellschaft finanzierte auf diese Weise (zumindest partiell) ihre eigene Übernahme.

Ausgehend von dem sicherlich nicht ganz falschem Grundgedanken, dass der private Veräusserer anstehende und auch mögliche Ausschüttungen in Anbetracht eines nahenden Verkaufs seiner Anteile nicht vorgenommen hat, kreierte die eidgenössische Steuerverwaltung eine, auch von der obersten Rechtsprechung gestützte, Verwaltungspraxis. Danach ist der private Verkäufer – unter bestimmten Voraussetzungen – anstelle des (betrieblichen) Käufers steuerpflichtig.

Tatbestandsmerkmale

Tatbestandsmäßig handelt es sich um den Unternehmensverkauf im Wege der Übertragung von Beteiligungen (sog. „share deal“) an in- oder ausländischen Genossenschaften oder Kapitalgesellschaften. Es mussten folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Der Veräusserer muss in der Schweiz ansässig sein.
- Die Beteiligung muss sich in seinem Privatvermögen befinden.
- Die Beteiligung muss mindestens 20% betragen.
- Bei dem Käufer muss es sich um eine juristische Person oder ein Personenunternehmen handeln.
- Der Käufer muss den Kaufpreis zumindest partiell aus der Substanz (d.h. dem Vermögen oder nicht ausgeschütteten Gewinnen) der Zielgesellschaft finanzieren.

Der Entscheid des Bundesgerichts vom 11.06.2004 und vom 10.11.2006

Mit der Entscheidung des Bundesgerichts vom 11.06.2004⁵ hatte sich die bisher bereits umstrittene Situation⁶ weiter zugesplitzt. Waren bisher

Kaufpreisfinanzierungen aus dem im Erwerbszeitpunkt *bestehendem* Vermögen der Gesellschaft schädlich, sollen nachdem neueren Urteil auch *zukünftige* Gewinne mit berücksichtigt werden und sich so zuungunsten des privaten Verkäufers steuerbegründend bemerkbar machen. Diese Auffassung wurde von der Verwaltung aufgegriffen und in Form eines Entwurfs als Kreisschreiben Nr. 7 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14.02.2005⁷ auch publiziert.

Anhand dieses Einzelfalls geht das Bundesgericht in seinem Urteil ausführlich auf die Grundsätze der Besteuerung nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ein⁸. So legt es dar, dass die Steuerbehörde bei der Auslegung des Gesetzes nicht an die strikte förmliche zivilrechtliche Gestaltung gebunden ist, sondern den Sachverhalt – im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise – rechtlich auf seinen wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen habe⁹.

Weiterhin bekennt es sich zur objektbezogenen Betrachtungsweise, in dem es auf den gesetzgeberischen Willen abstellt, alle geldwerten Vorteile aus Beteiligungen, somit alle Leistungen *der Gesellschaft* an ihre Anteilsinhaber, sofern sie keine (steuerfreie) Kapitalrückzahlung (auf die nominellen Kapitalanteile = Nennwertprinzip) darstellen, der Besteuerung zu unterwerfen. Auch die dem schweizerischen System immanente innerstaatliche Doppelbesteuerung von Gewinnen der Gesellschaft und Gewinnausschüttung beim Gesellschafter wird nochmals bekräftigt¹⁰.

Im Einzelnen grenzt das Bundesgericht, zwischen der sog. steuerbehafteten Transponierung, bei der wirtschaftlich betrachtet – mangels Wechsel der Verfügungsmacht über die Anteile – keine Veräusserungsvorgang angenommen wird¹¹ und der indirekten Teilliquidation, die ebenfalls der Besteuerung unterliegt¹², ab.

Es kann sich bei seinen Erwägungen in diesem Fall nicht auf die Grundsätze der sog. Transponierung stützen, deren Tatbestandsmerkmale wegen der im Ergebnis vorliegenden Veräusserung – und nicht einer blossen Vermögensumschichtung – unanwendbar sind¹³.

⁵ ZA.331/2003; ASA 73,420.

⁶ Vgl. bereits *Wasmer/Jakob*, Fragwürdige Ausdehnung der Transponierungstheorie, ST 1998, 213 ff. sowie auch den Begleittext zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7.

⁷ 1-007-D-2005

⁸ E. 2

⁹ E. 2.1

¹⁰ E. 2.2

¹¹ E. 3.

¹² E. 4.

¹³ E. 3., 3.6

Vielmehr wird die Entscheidung ausführlich begründet mit dem Vorliegen der Tatbestandsmerkmale zur indirekten Teilliquidation¹⁴:

- Dazu bedarf es einer Überführung der Beteiligung in das Geschäftsvermögen eines Käufers, für den das Buchwertprinzip gilt.

- Bei der übernommenen Gesellschaft muss durch eine Mittelentnahme eine Substanzverminderung eingetreten oder mindestens eingeleitet worden sein.

- Die Mittelentnahme muss durch kollusives Zusammenwirken von Käufer und Verkäufer zustande kommen.

Das Gericht kommt in seiner Begründung zur Substanzverminderung beim Zielobjekt durch Ausschüttung von Gesellschaftsmitteln, sei es in Form von Reserven oder liquiden und nicht betriebsnotwendigen Aktiva. Es kommt damit zu einer Mittelentnahme bei der Gesellschaft, die dem Veräusserer über den Kaufpreis wieder zufließt und bei diesem eben keinen steuerfreien Kapitalgewinn i.S. des Art. 16 Abs. 3 DBG, sondern einen nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG steuerbaren Vermögensertrag darstellt. Bedeutsam erscheint, dass das Gericht es für unerheblich hält, ob die Mittelentnahme aus bereits vorhandenen oder künftigen Gewinnen der Gesellschaft erfolgt¹⁵. Es setzt sich damit auch über die in der Lehre vertretene Ansicht¹⁶ hinweg, nach der nur die bis zur Veräusserung erwirtschaftete und innerhalb kurzer Zeit entzogene Substanz (maximal 5 Jahre) in die Besteuerung einbezogen werden dürften.

Diese Rechtsprechung des Bundesgerichts wird bekräftigt durch die ebenfalls von der zweiten Öffentlichrechtlichen Abteilung getroffene Entscheidung vom 10.11.2006.

Das Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV in der Entwurfsfassung vom 14.02.2005

In Ihrem Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 vom 14.02.2005 greift die schweizerische Steuerverwaltung die Rechtsprechung des Bundesgerichts auf und konkretisiert sie. Aufgrund der in-

zwischen ergangenen gesetzlichen Regelung soll auf dieses – aus diesem Grund als Entwurf ergangenes – Kreisschreiben nicht mehr eingegangen werden.

Kritik in der Literatur

Die Literatur kritisierte den Bundesentscheid unisono¹⁷. Insbesondere wird bemängelt, dass das Gericht das Kriterium der Entreicherung aus der Substanz des übertragenden Unternehmens aussen vor lässt und lediglich auf die Finanzierung der Fremdmittel auch durch künftige Gewinnausschüttungen abstellt.

Die gesetzliche Neuregelung

Die gesetzliche Neuregelung ist zum 01.01.2007 durch den neu eingefügten Art. 20 a DBG¹⁸ in Kraft getreten. Sie entfaltet auch für die in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge Rückwirkung, soweit die Veranlagungen noch nicht rechtskräftig durchgeführt worden sind¹⁹.

Durch das neue Gesetz wird der Steuertatbestand nunmehr zeitlich eingeschränkt und weiter konkretisiert.

¹⁷ Vgl. nur *Betschart*, Grenzenlose Teilliquidation, ST 2004, 873 ff.; *Buchser/Jau*, Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation, ASA 74, 125 ff.; *Grüninger*, Steuerrechtliche Entwicklungen, SWZ 2005, 32 ff.; *Gurtner/Giger*, Unzulässige Erbenholdingbesteuerung - massive Ausweitung der indirekten Teilliquidation, StR 2004, 658 ff.; *Holenstein*, Indirekte Teilliquidation – Besteuerung der tatsächlichen Substanzentnahme, StR 2004, 718 ff.; *Lutz/Honold*, Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?, FStR 2005, 139 ff.; *Rabaglio*, Transponierung und Teilliquidation: Wie weiter nach dem Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juni 2004, TREX 2005, 220 ff.; *Reich/Waldburger*, Rechtsprechung im Jahre 2004, FStR 2005, 224ff.; *Uebelhart / Arnold*, Erweiterte indirekte Teilliquidation erschwert Unternehmensnachfolge – eine Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung des Entwurfs des Kreisschreibens Nr. 7 der Eidg. Steuerverwaltung, StR 2005, 274 ff.

¹⁸ 1 Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c gilt auch: (a) der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 Prozent verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach den Artikeln 151 Absatz 1, 152 und 153 nachträglich besteuert; (b) ...

2 Mitwirkung im Sinne von Absatz 1 Buchstabe a liegt vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

¹⁹ s. die Übergangsbestimmung des Art. 205 b DBG: Art. 20 a Absatz 1 Buchstabe a gilt auch für die noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge.

¹⁴ E. 4.3

¹⁵ E. 4.5

¹⁶ vgl. dazu *Gurtner*, Erbenholding-Konzeption als Transponierungstatbestand-ein sachwidriger fiskalischer Ansatz, in: ASA 67, 337 ff., S. 348; *Locher*, Kom. z. DBG, N 108 zu Art. 20 DBG; *Mautte/Stieger*, Die Familienholding, in: Steuer Revue 2000, 462 ff., S. 473; *Reich*, in Kom. z. Schw. StR. I/2a N 79 zu Art. 20 DBG; *Riebner/ Frei/Kaufmann*, Handkom. z. DBG, N 124 zu Art. 20 DBG; *Wassmer/Jakob*, Fragwürdige Ausdehnung der Transponierungstheorie, in: Schweizer Treuhänder 3/1998, 213 ff., S. 218.

So beschränkt sich der Zugriff des schweizerischen Fiscus auf Fälle, bei denen

- „innert fünf Jahren nach Verkauf,
- unter Mitwirkung des Verkäufers,
- nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet“ wurde, welche
- „im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und
- handelsrechtlich ausschüttungsfähig war“

Verbleibende Zweifelsfragen

Dennoch verbleiben Zweifelsfragen. Ist das zeitliche Moment noch konkret berechenbar, muss man sich bereits beim Merkmal der „Mitwirkung des Verkäufers“, das bereits passives Mitwissen im Hinblick auf die geplante Mittelentnahme zum Zwecke der Finanzierung des Unternehmenskaufs genügen lässt²⁰ (im Gegensatz zum aktives Tun im Sinne eines kollusiven Zusammenwirkens) fragen, wann genau die Tatbestandsverwirklichung gegeben ist und wen die Nachweispflichten treffen. M.E. geht dieser Gesetzeswortlaut hier zu weit.

Nach dem Gesetzeswortlaut sind „handelsrechtlich ausschüttungsfähige“ Reserven erfasst. Dazu würden nicht die stillen Reserven zu zählen sein. Bei mehr- oder doppelstöckigen Gesellschaften ist zu fragen, in wie weit die Reserven der Tochtergesellschaften mit zu berücksichtigen sind.

In die gleiche Richtung geht die Frage hinsichtlich des Merkmals der Betriebsnotwendigkeit. Gilt eine partielle, auf die einzelne Gesellschaft bezogene, oder eine konsolidierte, auf alle Gesellschaften des Organkreises bezogene, Betrachtungsweise.

Des Weiteren wird die Frage aufkommen, woher die aus der akquirierten Gesellschaft gezahlten Dividenden „tatsächlich“ stammen: aus den nach Verkauf erwirtschafteten Gewinnen oder bereits aus im Sperrzeitraum erwirtschafteten Altreserven. Wenn die Ausschüttung in toto oder partiell aus bereits vorhandenen Reserven geleistet wurde, wird dann automatisch der gesetzliche Tatbestand erfüllt, dass zum Verkaufszeitpunkt nicht betriebsnotwendige Vermögenswerte vorhanden waren? Inwiefern werden z.B. unbebaute Vorrats- oder Lagergrundstücke zum notwendigen Betriebsvermögen zu zählen sein? Was ist mit liquiden Mitteln, z.B. Kassen – oder Kontobeständen?

Folgerungen für die Praxis

Für die Gestaltungsberatung muss unter allen Umständen vermieden werden, diese Tatbestandsmerkmale zu erfüllen. So wird man darauf zu achten haben, dass die zu verkaufende Gesellschaft zum Zeitpunkt des Verkaufs nur noch über betriebsnotwendige Aktiva verfügt oder aber, falls dennoch nicht betriebsnotwendige Vermögenswerte vorhanden sein sollten, diese sich nicht auf ausschüttungsfähige Reserven erstrecken. Wenn dennoch ausschüttungsfähige Reserven vorhanden sein sollten, muss man die gesetzliche Ausschlussfrist von fünf Jahren beachten, die insofern dann eine unvermeidliche Sperrfrist für den Verkäufer darstellt.

Zweckdienlicherweise sollte auch weiterhin durch sog. Vorabsprachen die Unklarheiten im Vorfeld ausgeräumt werden. Diese „Rulings“ sind auch bei der schweizerischen Steuerverwaltung möglich und anerkannt.

Fazit

Positiv zu bemerken ist, dass es nunmehr eine gesetzliche Regelung zur „indirekten Teilliquidation“ gibt. So ist es jetzt unschädlich, wenn der Käufer die Finanzierung des Kaufpreises mit Gewinnen zurückführt, welche die Zielgesellschaft nach Erwerb durch den Käufer erwirtschaftete. Dies entspricht ja auch durchweg dem wirtschaftlichen Interesse der Käuferseite, denn der Kaufpreis orientiert sich in der Regel an den auf Dauer erzielbaren Unternehmensgewinnen (Ertragswert).

Andererseits erschwert auch die gesetzliche Neuregelung den professionellen Markt in der M&A – Branche am Standort Schweiz. Insbesondere mit der fünf - Jahresfrist werden sich die institutionellen Investoren nicht anfreunden können, rechnen sie doch in der Regel mit einem Exit ab 3 Jahren. Die fünfjährige Sperrfrist stellt somit auf jeden Fall eine grosse Hemmschwelle für die professionellen Marktteilnehmer dar.

Nach wie vor bleiben grosse Unsicherheiten offen. Der Verkäufer wird durch vertragliche Regelungen absichern wollen, nicht der Besteuerung des steuerpflichtigen Beteiligungserwerbs zu unterliegen. Der Käufer wird sich in seiner unternehmerischen Freiheit behindert sehen, kann er doch u.U. fünf Jahre in seiner Dispositionsbefugnis bezüglich Vermögensbestand oder für notwendig erachtete Umstrukturierungen eingeschränkt werden. Damit ist ein sog. Ruling fast immer (noch) unverzichtbar.

²⁰ S.o. FN 18, Art. 20a DBG, Abs. 2 .