

Die steuerliche Privilegierung ausländischer Gesellschaften in der Schweiz

01.01.1997

I EINLEITUNG

1. Die Schweiz im europäischen Umfeld

Die Schweiz bekundet Mühe mit der europäischen Integration.

Das EG-Beitrittsgesuch ist pendent, doch wird eine Zustimmung durch das obligatorisch stimmberechtigte Volk als nicht sehr wahrscheinlich angesehen. Bekanntlich versagte der Souverän die Zustimmung zum EWR-Abkommen, wenn auch nur knapp. Eine neue Volksinitiative zum Beitritt des EWR ist rechtsgültig eingereicht worden. Die Abstimmung wird sehr wahrscheinlich im nächsten Jahr durchgeführt. Der Ausgang ist ungewiss.

Was bedeuten nun diese Schritte für die Schweiz? Die Konsequenzen eines EG-Beitritts sind Ihnen als Angehörige von EG-Staaten besser bekannt wie mir. Als wichtigste steuerliche Merkmale seien hier erwähnt:

- *Mutter-Tochter-Richtlinie*
- *Fusionsrichtlinie*
- *Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von verbundenen Unternehmen*
- *Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern*

Eine EG-Mitgliedschaft hätte weitreichende Folgen für die Schweiz und notwendige innerschweizerische Korrekturen im System der direkten und indirekten Steuern müssten folgen. Ein Beitritt zum EWR hätte keinen Einfluss auf die schweizerische Steuerordnung. Die Steuern sind nicht Gegenstand des EWR-Vertrages. Weder im Bereich der direkten Steuern noch bei den indirekten Steuern wird der Entscheidungsspielraum von Bund, Kantonen oder Gemeinden eingeschränkt.

Mit dieser kurzen Einführung soll gezeigt werden, dass die Schweiz nicht im europäischen Steuersystem integriert ist. Vielmehr hat sie eigenen Bestand. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass in den Doppelbesteuerungsabkommen nur die sogenannte kleine Informationsklausel Eingang findet. Nur Auskünfte, welche zur Durchführung des Abkommens notwendig sind, werden erteilt. Weitere Informationen fallen nicht darunter. Die Schweiz ist an einer generellen Auskunftserteilung nicht interessiert. Das Steuergeheimnis ist ein Punkt, weshalb Briefkastenfirmen in der Schweiz begehrt sind. Neben dem Steuergeheimnis sind noch andere Faktoren für die Verbreitung steuerprivilegierter Gesellschaften von Bedeutung; die Stabilität der Währung, die politische Stabilität und die Zuverlässigkeit des Dienstleistungssektors in den Bereichen Recht und Treuhand.

Mit der privilegierten Besteuerung ausländisch beherrschter Gesellschaften hat sich die Schweiz nicht nur Freunde geschaffen. Die ausländischen Fiscis lassen ihre Argusaugen kritisch über die schweizerische Steuerrechtsordnung schweifen. Diese Gesellschaften, welche i.d.R. das ausländische Steuersubstrat verkürzen, haben wenig Wohlwollen. Nicht nur im Ausland wird dies kritisiert. Auch in der Schweiz sind zu diesem Steuerinstitut geteilte Meinungen vorhanden. In der Tat lässt sich eine solche Steuergesetzgebung mit der Allgemeinheit der Besteuerung und der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes nur schwer in Einklang bringen. Nichts desto trotz steht dieses Steuerinstitut in Einklang mit einer historisch gewachsenen Steuergesetzgebung der Kantone, welche eine steuerliche

Privilegierung ausländisch beherrschter Gesellschaften kennen. Sie ist Ausdruck einer kantonalen Souveränität und diese wird weiter bestehen.

2. Kurzer Überblick über das schweizerische Steuersystem

Die Schweiz ist ein Gliedstaatensystem und die Souveränität der einzelnen Kantone gegenüber dem Bund ist gross und findet in Europa m.E. keinen Vergleich. Viele öffentliche Aufgaben sind primär kantonale und werden erst durch ausdrückliche Verfassungsnorm des Bundes. Eine Folge des föderativen Systems ist eine parallele Steuerordnung von Bund und Kanton im Bereich der direkten Steuern und teilweise auch im Bereich der indirekten Steuern.

a. Die wichtigsten Bundessteuern in der Reihenfolge der quantitativen Bedeutung:

- *Die schweizerische Mehrwertsteuer (seit 1.1.1995)*
- *Einkommenssteuern der natürlichen Personen (keine Vermögenssteuern) und Ertragssteuern sowie Kapitalsteuern der Juristischen Personen*
- *Zölle und Zollzuschläge*
- *Verrechnungssteuer (eine Quellensteuer auf Dividenden und Kapitalzinsen)*
- *Stempelabgaben (Kapitalumsatzsteuern).*

Für einen internationalen Vergleich müssen hier die Sozialabgaben noch erwähnt werden. Die staatlichen Renten werden nicht über den allgemeinen Staatshaushalt finanziert, dafür existieren gesonderte Rechnungen. Die Beiträge betragen rund 10% des Erwerbseinkommens.

b. Die wichtigsten kantonalen Steuern:

- *Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen, Ertrags- und Kapitalsteuern Juristischer Personen*
- *Grundstückgewinnsteuern*
- *Handänderungssteuern*
- *Erbschafts- und Schenkungssteuern*

Die parallele Steuerordnung führt dazu, dass gewisse Steuerobjekte dem Kanton oder dem Bund vorbehalten sind, sie erlaubt aber auch eine Erfassung des gleichen Steuerobjektes durch Bund und Kanton. Die Steuervielfalt bedingt eine sorgfältige Steuerberatung mit unterschiedlicher Lösungsvariante für Bund und Kanton, bei Anknüpfung in mehreren Kantonen zusätzlich mit verschiedenen kantonalen Ergebnissen.

Durch die starke Stellung der Kantone und die damit verbundene weite Aufgabenstellung haben die Kantone einen grossen Finanzbedarf. Infolge einer stark progressiven Bundessteuer führt dies dazu, dass bis zu einem Einkommen von Fr. 50'000.- die Bundessteuer eine marginale Stellung hat und das individuelle Steuerbudget kaum belastet. Die kantonale Steuer ist der Hauptanteil. Bei grösseren Einkommen steigt der Anteil der Bundessteuer bis 1/5 der Abgaben.

Das föderative Steuersystem hat bis vor kurzer Vergangenheit eine separate Entwicklung von Bund und Kanton erlaubt. 1977 wurde in der Bundesverfassung ein Artikel über die Steuerharmonisierung eingeführt. Die ausführenden Gesetze datieren vom 14.12.1990 und traten für den Bund am 1.1.1995 in Kraft und für die Kantone am 1.1.1993 mit achtjähriger Übergangsfrist. Im Jahre 2001 werden somit aufgrund dieses Rahmengesetzes gewisse Vereinheitlichungen für Bund und Kanton Tatsache. Die vertikale Steuerharmonisierung trägt zur Anpassung von bundes- und kantonalen Steuergesetzen bei, die horizontale Steuerharmonisierung unterstützt die Anpassung der kantonalen Regelungen untereinander. Das Steuerharmonisierungsgesetz führt zwar

erstmalig zu einer wesentlichen Einschränkung der kantonalen Steuerhoheit, lässt aber immer noch Freiraum für den Kanton. Insbesondere ist in diesem Gesetz die privilegierte Besteuerung juristischer Personen weiterhin ausdrücklich zulässig, wobei teilweise gesetzliche Modifikationen in den kantonalen Gesetzen notwendig sein werden.

Die Bedeutung des Steuerharmonisierungsgesetzes war lange Zeit nicht im ganzen Stellenwert bewusst. Auch im Gesetzgebungsverfahren selbst waren die eigentlichen Folgen nicht voll erkannt worden. Man war der Auffassung, dass es vor allen Dingen um eine formale Vereinheitlichung ging, ohne die Steuersouveränität der Kantone zu berühren. Heute ist klar, dass auch materielle Fragen im Gesetz behandelt wurden. Die Folgen lassen sich jedoch noch nicht voll ersehen. Das Gesetz sieht eine Anpassungsfrist für die Kantone vor bis 2001. Bis dann ist es reine Richtlinie. Wie stark dann ab 2001 die Rahmenvorschriften greifen, ist noch ungewiss. Falls das kantonale Gesetzesverfahren nicht durchgeführt ist, können Rechtsmittel ergriffen werden. Dies wird nur dann geschehen, wenn die kantonale Steuernorm ungünstiger ist, als die Vorschriften der Bundesharmonisierung. Was aber geschieht, wenn der Kanton eine liberalere Ordnung hat, ist noch nicht ganz beantwortet. Ungewiss ist alleine schon das Rechtsmittelverfahren. Greifen die Bundesrechtsmittel oder sind es die kantonalen Prozessvorschriften. Das Prozessrecht ist kantonal geregelt für Straf-, Zivil- und Verwaltungsangelegenheiten. Auch dieser Exkurs soll Ihnen die hohe kantonale Autonomie zeigen und damit das Verständnis wecken für die Ihnen vielleicht fragwürdig erscheinende kantonale Gesetzgebung im Bereich steuerprivilegierter Gesellschaften.

II ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN

Ein wesentlicher Faktor, der zur Vielfalt der privilegierten Besteuerung beiträgt, ist namentlich das schweizerische Aktienrecht, welches kürzlich revidiert wurde.

Als ziviler Träger kommt ausschliesslich die Aktiengesellschaft zum Tragen. Theoretisch wäre auch die GmbH möglich, wobei hier die Kapitalhalter durch das Handelsregister bekannt sind, was dem ausländischen Eigentümer oft unerwünscht ist. Stammkapitalhalter kann aber auch eine Aktiengesellschaft - z.B. eine Holding - sein, womit dann wieder die gewünschte Anonymität erreicht ist.

Eine Aktiengesellschaft wird durch drei Personen gegründet, wobei diese treuhänderisch für eine andere Person handeln können. Alle Aktien können in einer Hand liegen. Lauten die Aktien auf den Inhaber, ist der Eigentümer der Gesellschaft anonym und unbekannt.

Das Aktiengesellschaftskapital beträgt mindestens Fr. 100'000.-- und muss zu mindestens 20%, aber mindestens Fr. 50'000.--, einbezahlt sein. Der Name der Gesellschaft ist im Rahmen der Firmenwahrheit frei wählbar. Als Organe braucht die AG einen Verwaltungsrat. Er besteht aus mindestens einer Person und die Mehrheit der Verwaltungsräte müssen Schweizerbürger sein und in der Schweiz wohnen. Möchte der ausländische Eigentümer im Verwaltungsrat sein, braucht er zur ordnungsgemässen Besetzung des Verwaltungsrates zwei Schweizer. Aus Gründen der Anonymität wird selten Einsitz in den Verwaltungsrat gewünscht und auch selten tritt der ausländische Kapitalgeber als Gründer auf. Als Verwaltungsrat fungiert oft ein Anwalt. Als weiteres Organ bedarf die Aktiengesellschaft einer Revisionsstelle, welche die Rechnung prüft.

Die Kosten sind grob geschätzt:

- 2 % Emissionsabgabe, wenn das Kapital höher als Fr. 200'000.- ist
- Statutarische Gründungskosten ab ca. Fr. 2'000.-- bis Fr. 3'000.--
- Ein Anwalt als Verwaltungsrat, ab ca. Fr. 3'000.-- p.A.

- *Ein Treuhandunternehmen als gesetzliche Revisionsstelle, ab ca. Fr. 1'000.-- p.A.*

Diese Aufwendungen sind geschätzt und können beträchtlich abweichen. Die Verwaltungskosten sind für die steuerlich privilegiert besteuerte Gesellschaft ein wesentlicher Kostenträger, wenn nicht sogar der grösste.

Das liberale schweizerische Aktienrecht erlaubt eine schnelle und einfache Gründung einer anonymen Gesellschaft. Dies ist eine weitere wesentliche Voraussetzung für die verbreitete privilegierte Besteuerung. Ohne diese zivilen Rechtsträger wäre dies nicht möglich.

III. PRIVILEGIERTE BESTEUERUNG

1. Einleitung

Die steuerliche Privilegierung hat in der Schweiz Tradition. Der Bund kennt für natürliche Personen eine privilegierte Besteuerung in Form der Pauschalsteuer. Die Steuer führt für aus dem Ausland Zugezogene zu einer vereinfachten Taxierung. Gewisse Kantone kennen dies auch. Für Zuzüger sind dies attraktive Möglichkeiten. Zwar haben wir damit keine monegasischen Verhältnisse, aber ein wenig steuerliche Mittelmeersonne scheint herein. Auch diese Gesetzgebung ist gleich motiviert, wie die für Gesellschaften. Die hohe Standortungebundenheit ist Ausgangspunkt und man sagt sich, lieber besteuern wir diese Personen wenig als gar nicht.

Der hier interessierende Teil betrifft die steuerliche Privilegierung ausländisch beherrschter Gesellschaften. Die meisten Kantone kennen diese Besteuerungsform. Ziel dieses Steuerinstituts ist der Zuzug standortungebundener Gesellschaften in den Kanton, was zur Befruchtung der Dienstleistungsbetriebe (Treuhand, Advokatur, Bank, etc.), führt. Währenddem die Bundessteuern (Ertrags- und Kapitalsteuer sowie die Verrechnungssteuer) ordentlich abgeführt werden müssen, hat die reduzierte kantonale Besteuerung eine besondere Attraktivität für den Standort Schweiz zur Folge.

Die kantonalen Gesetzgebungen sind sehr verschieden. Oft begnügt sich der Gesetzgeber mit einer rudimentären Erwähnung. Erlaubt ist alles, was nicht schweizerische Gesellschaften konkurrenziert. Die kantonale Praxis hat eine wesentliche Bedeutung und das Ermessen der Verwaltung ist gross. Die Ausgestaltung geht von der einfachen Domizilgesellschaft ohne eigenen Briefkasten bis zur mittelgrossen Unternehmung mit Personal und Betriebsliegenschaft. Die Gesetzgebung ist nicht umfangreich und die Verwaltungsrichtlinien sind oft bescheiden. Eine Judikatur existiert kaum. Die Verwaltung will sich nicht exponieren und die Gesellschaft kann aufgrund ihrer Standortungebundenheit im Sinne des Wortes Steuerproblemen aus dem Weg gehen. Andere Kantone nehmen gerne neue Gesellschaften auf. Die Konkurrenz der Kantone spielt.

Vor allem in den fünfziger und sechziger Jahren war eine starke Tätigkeit von Gründungen zu verzeichnen. Diese hat jetzt ein wenig nachgelassen, insbesondere durch die Konkurrenz anderer Staaten und "Tax Heaven". Die Schweiz ist aber nach wie vor eine erste Adresse im internationalen Verkehr und plausibler als gewisse Standorte in Übersee.

Im folgenden werden nun die gebräuchlichsten Strukturen erläutert anhand der baselstädtischen Gesetzgebung. Andere Kantone haben ähnliche Strukturen, wobei die Gesellschaftsbezeichnungen unterschiedlich sind.

1. Die Domizilgesellschaft Handel, Dienstleistung, Vermögensverwaltung, ohne Personal
2. Die Hilfsgesellschaft Handel, Dienstleistung, Vermögensverwaltung, mit Personal

3. Die Holdinggesellschaft Vermögensverwaltung, mit oder ohne Personal

2. Die Domizilgesellschaft

2.1. Die reine Domizilgesellschaft

Diese Gesellschaft hat nur ihren statutarischen Sitz in der Schweiz ohne örtliche wirtschaftliche Tätigkeit. In der Regel sind dies Vermögensverwaltungsgesellschaften, "incorporated Portefolios". Einziger Zweck der Gesellschaft besteht in der Verwaltung ihres eigenen Vermögens.

Das Interesse des Kapitalgebers besteht in der Anonymisierung einer Vermögensmasse. Als Eigentümer tritt nicht eine natürliche Person auf, sondern eine Aktiengesellschaft. Die geschäftsführenden Organe, in der Regel der Verwaltungsrat, haben bei der Bank die wirtschaftlich Berechtigten zu melden. Diese Deklaration untersteht dem schweizerischen Bankgeheimnis.

Die qualitativ guten Dienste der Schweizerbanken sind international bekannt und sind oft Grund genug, die Vermögensverwaltung in der Schweiz zu platzieren. In der Schweiz werden ca. Fr. 2'000 Mrd. verwaltet.

Die kantonalen Steuern für die Domizilgesellschaft sind in allen Kantonen pauschaliert und betragen ca. Fr. 500.-- bis Fr. 1000.-- pro Jahr. In der Regel ist keine Ertragssteuer und keine Kapitalsteuer geschuldet.

Neben der reduzierten kantonalen Steuer ist die ordentliche Bundessteuer zu entrichten. Dort existieren keine Vergünstigungen. Die Ertragssteuer beträgt 9.8% und die Kapitalsteuer 0.825%. Der Tarif ist progressiv nach der Ertragsintensität abgestuft. Diese Ertragssteuer berechnet sich im Verhältnis zwischen dem steuerbaren Gewinn und dem Kapital und kann sich somit bis auf 3.3% reduzieren. Die Kapitalsteuer ist linear.

Die Bundessteuern auf Ertrag und Kapital sind somit mit Abstand die grössten Abgaben und fallen ins Gewicht. Die kantonalen Steuern sind marginal.

Die kantonale und die direkte Bundessteuer sind Aufwand für die Gesellschaft. Beschliesst die Generalversammlung, eine Dividende auszuschütten, so kommt auf der Dividende eine Quellensteuer von 35% zum Abzug. Es besteht die Möglichkeit, diese Quellensteuer im Rahmen von internationalem Doppelbesteuerungsabkommen zurückzufordern. Voraussetzung dafür ist die ordnungsgemässe Deklaration der Erträge im Wohnsitzstaat, weshalb oft in der Praxis die Rückerstattung nicht beantragt wird und als definitive Vorsteuer zugunsten der Eidgenossenschaft verfällt.

Die Schweiz kennt keine unterschiedliche steuerliche Behandlung ausgeschütteter und nicht ausgeschütteter Gewinne.

2.2. Die Verwaltungsgesellschaft

Gewisse Kantone erlauben im Rahmen des Domizilprivilegs die Fakturierung. Auf diese Art und Weise werden der Gesellschaft kantonal steuerfrei Geldmittel zugeführt und die Gesellschaft tritt nach aussen als Rechnungssteller auf.

Dieser Status wird nur gewährt, wenn die Gesellschaft überwiegend im Ausland geschäftlich tätig ist. Die Gesellschaft darf in der Schweiz über keine eigenen Angestellten und Büros verfügen. Die Einkünfte müssen aus ausländischen Quellen stammen.

Unabhängig von der Quelle der Einkünfte darf die Geschäftstätigkeit nicht von der Schweiz ausgeübt werden. Sie muss physisch im Ausland erfolgen.

Der Kanton Basel-Stadt erlaubt nur Verwaltungshandlungen. Eine weitergehende Tätigkeit schliesst diesen Steuerstatus aus.

3. Die Hilfsgesellschaft

Hilfsgesellschaften werden auch als gemischte Gesellschaften bezeichnet. Sie weisen i.d.R. eine hohe Standortelastizität aus, vor allem weil sich ihre wirtschaftlichen Interessen nicht primär im Sitzstaat, sondern in ausländischen Staaten befinden.

Die Hilfsgesellschaft hat nicht nur ihren rein statutarischen Sitz im Kanton, sondern sie führt auch Hilfsfunktionen für ausländische Gesellschaften durch. Zu diesem Zweck kann die Gesellschaft Personal beschäftigen und Lokalitäten mieten oder unter Umständen kaufen.

Folgende Tätigkeiten sind denkbar:

- *Warenhandel*
- *Provisionen*
- *Konzerndienstleistungen (Kontrolle, Koordination, Marketing, etc.)*
- *Lizenzen*
- *Fakturierung (darunter ist die Rechnungsstellung über eine schweizerische Gesellschaft zu verstehen, welche z.B. Provisionen, Handling-Fee, Poolabgaben, etc. umfassen kann).*

Diese daraus hier resultierenden Gewinne unterliegen einer reduzierten kantonalen Steuer. Diese beträgt für Basel-Stadt 1/10 der ordentlichen Ertragssteuer, was somit zu einer Maximalbelastung von 2,45% führt.

Je nach kantonaler Gesetzgebung ist die Unterscheidung von Domizil- und Hilfsgesellschaften klar gesetzgeberisch definiert oder nicht. Die kantonalen Steuerverwaltungen üben einen grossen Ermessensspielraum aus. Die Ausgestaltung der Besteuerung ist sehr unterschiedlich. Neben der Basler Lösung, 1/10 der ordentlichen Besteuerung, gibt es auch eine Bemessung nach Massgabe der Bedeutung der Tätigkeit. Beim Bund ist die ordentliche Ertragssteuer abzuliefern, wobei für Provision und dergleichen eine Unkostenpauschale von 50% der Erträge zulässig ist. Es handelt sich um eine Pauschalierung der Unkosten ohne Pflicht zum Nachweis der entstandenen Abzüge. Die Bundessteuer ist ohne Privilegierung und entspricht dem ordentlichen Tarif. Da die Bundessteuer in allen Kantonen gleich erhoben wird, ist für eine Standortwahl unter steuerlichen Gesichtspunkten alleine die kantonale Abgabenordnung massgebend.

4. Die pauschale Kostendeckung

Als einziger Beitrag des Bundes zur privilegierten Besteuerung ausländisch beherrschter Gesellschaften ist die Praxis der sogenannten fifty-fifty Regel, der pauschalen Kostendeckung ohne handelsrechtliche Ermittlung des Aufwandes. Diese Methode wurde in Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer (Quellensteuer auf Dividenden) entwickelt. Basierend auf dieser Praxis erlaubt die Bundessteuerverwaltung bei Warenhandelsgesellschaften und Kommissionären die Zahlung von Provisionen, Löhnen und Spesen an Anteilinhaber und nahestehende Personen im Umfang von 50% des Bruttogewinnes. Bei Patentverwertungsgesellschaften sind dies 80%. Für diesen maximalen Anteil von 50% muss der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbracht werden. Der verbleibende Nettoertrag darf nur noch mit angemessenen

Verwaltungskosten belastet werden, wobei hier rund Fr. 10'000.- pro Jahr im Raum stehen. Dies liegt im Kostenrahmen, wie er anfangs kurz dargestellt wurde.

Das Prinzip dieser pauschalen Kostendeckung ist praktisch und erspart Diskussionen mit der Steuerverwaltung um die Angemessenheit von Vergütungen an nahestehende Personen. Gleichzeitig erschwert sie aber auch darüber hinausgehende Entschädigungen. Sobald diese Schwelle überschritten wird, ist deshalb besondere Vorsicht geboten. Wenn möglich sollte dann der Weg Schweiz verlassen werden, oder man akzeptiert die Schranke unter Steuerfolge.

Die Steuerfolge liegt darin, dass darüber hinausgehende Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung gelten. Die Schweiz kennt eine 35% Verrechnungssteuer als Quellensteuer auf Dividenden. Die steuerlich nicht akzeptierte Zahlung wird als Nettzahlung von 65% gerechnet und für die Bemessung der 35% Quellensteuer auf 100% hochgerechnet. Eine nicht steuerlich tolerierte Zahlung von 65 führt so zu einer geschuldeten Quellensteuer von 35. Nachdem die Kantone bei privilegierten Gesellschaften, sofern die Grundvoraussetzungen gegeben sind, sehr large sind, ist es hauptsächlich die Bundesverwaltung (die eidgenössische Steuerverwaltung), welche einschreitet. Hier liegen denn auch meistens die steuerlichen Hauptprobleme. Die Verrechnungssteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer, weshalb die Kontrollen der eidg. Steuerverwaltung nicht jährlich erfolgen, sondern sporadisch. Ohne die jährliche Kontrolle der Kantone oder nur eine sehr rudimentäre, wird deshalb oft der Grenzbereich überschritten; es geht ja und man wird in Ruhe gelassen. Die unerwartete Kontrolle zeigt die Missstände. Die Steuerrechnung kann sehr massiv ausfallen und wenn das Gesellschaftsvermögen nicht genügt, haften die Schweizer Verwaltungsräte persönlich und dies für ihre ausländische Klientschaft. Ein Rückgriff kann sehr schwer sein.

5. Die Holdinggesellschaft

Die Schweiz kennt - wie alle europäischen Länder - die steuerliche Privilegierung der Holdinggesellschaft und verhindert damit die dreifache Besteuerung von Aktionär, Gesellschaft und Holdinggesellschaft. Für die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Aktionär und Gesellschaft existieren in der Schweiz keine Vorschriften, insbesondere auch nicht die Steueranrechnung auf ausgeschütteten Gewinnen.

Die Holdinggesellschaft bezahlt keine Ertragssteuer und nur eine reduzierte Kapitalsteuer; je nach Kanton variiert sie von 0.2 o/oo bis 1.8 o/oo.

Die steuerliche Privilegierung ist im Gegensatz zu den Domizil- und Hilfsgesellschaften nicht an die Bedingung der ausländischen Beherrschung gebunden. Diese steuerliche Gesellschaftsform gehört streng genommen nicht zu diesem Thema. Sie ist jedoch in der Steuergesetzgebung oft im gleichen Kapitel geregelt. Holdinggesellschaften dienen auch als Mutter von Domizil- und Hilfsgesellschaften.

Ob der Holdingstandort Schweiz gewählt werden soll, hängt stark von den individuellen und konkreten Umständen ab und ist im internationalen Vergleich zu übrigen Standortmöglichkeiten zu prüfen.

6. Der Missbrauch

Die in der Schweiz beauftragten Organe der Aktiengesellschaft haben die ihr übertragenen Aufgaben pflichtgemäss auszuführen. Sie tragen Sorge, dass der Zweck der Aktiengesellschaft verfolgt wird, unter Einhaltung der Schranken der schweizerischen Rechtsordnung.

Im Zuge internationaler Kritik bezüglich der Gewährung von kantonalen Steuerprivilegien hat sich die schweizerische Eidgenossenschaft bemüht, durch griffige Vorschriften hier einzuwirken, sobald Vorteile von Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch genommen werden.

Die Gesellschaften sind mit einem Mindesteigenkapital zu versehen und für Aktiven und Passiven gibt es Maximalzinsvorschriften. Dies sind auch Vorschriften, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden.

Es ist jährlich eine Pflichtausschüttung von 25% der abkommensbegünstigten Erträge vorzunehmen. Die Gewinnthesaurierung darüber hinaus ist unzulässig. Die Ausschüttung führt dazu, dass die schweizerische Quellensteuer abgeführt wird.

Besondere Anforderungen an die Versteuerung der abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz gelten für die Abkommen mit Belgien, Deutschland, Frankreich und Italien. Die aus diesen vier Ländern stammenden Zinsen und Lizenzgebühren müssen im steuerbaren Reinertrag enthalten sein, und der auf diese Einkünfte anwendbare Steuersatz ist nach dem gesamten Reinertrag der Gesellschaft zu bemessen und hat dem ordentlichen kantonalen Ertragssteuertarif zu entsprechen. Die Anwendung von festen Pauschalsätzen genügt nicht, ebenso wenig jede andere Besteuerung, die nicht die Anwendung des nach dem gesamten Reinertrag bemessenen Steuersatzes auf die genannten Zinsen und Lizenzgebühren gewährleistet. Die ausländisch beherrschten Gesellschaften können also trotz steuerlicher Privilegierung unter Beachtung der Missbrauchsvorschriften die Vorteile von Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen.

7. Die Nichtanerkennung einer schweizerischen Gesellschaft

Alle Fiscis wachen über ihre Steuerpflichtigen und prüfen die geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben. Ungewöhnliche Konstruktionen werden nicht akzeptiert und führen zur steuerlichen Nichtanerkennung. Sie können auch zu unliebsamen Steuerverfahren führen.

Paragraph 42 der deutschen Abgabenordnung bestimmt, dass das Steuergesetz nicht durch missbräuchliche Gestaltung umgangen werden kann. So ist die Einschaltung eines ausländischen Rechtsträgers zu versagen, wenn er keine wesentliche eigene Funktion hat, sondern sich vornehmlich als Stützpunkt für die Verlagerung von Vermögen oder Einkünften ins Ausland darstellt. Ob ein Missbrauch vorliegt, ist im Einzelfall abzuklären. Eine solche Praxis kann zu einer Nichtanerkennung von schweizerischen Gesellschaften führen. Eine internationale Doppelbesteuerung ist die Folge. Nicht nur das deutsche Steuerrecht kennt solche Schutznormen. Sie sind in praktisch allen Steuergesetzgebungen der OECD-Länder. Selbst die Schweiz ist genauso kritisch und eine Faktur einer Bahamas-Gesellschaft wird meistens nicht akzeptiert.

8. Beispiele

Einige praktische Beispiele möchte ich hier kurz darstellen. Sie sollen zeigen, dass nicht nur rein fiskalische Momente eine Rolle spielen.

a. Fluggesellschaft Innerhalb eines Reiseveranstaltungskonzerns wurden die Flugzeuge und alle damit verbundenen Dienstleistungen über eine zugerische Domizilgesellschaft abgewickelt. Der Hauptgrund für diese Konstruktion lag darin, dass die Zieldestination keinen freien Devisentransfer kannte. Mit der schweizerischen Gesellschaft konnte die Bewirtschaftung der Flotte sichergestellt werden.

- b. Handelsgesellschaft Eine schweizerische Handelsgesellschaft war als Parallelgesellschaft für einen ausländischen Konzern tätig. Sie konnte damit landwirtschaftliche Güter aus dem EG-Markt kaufen und weiterverkaufen. Als nicht EG-Gesellschaft waren somit Geschäfte möglich, da die Schweiz als EG-Exportland gilt.
- c. Immobiliengesellschaft Für eine bekannte Persönlichkeit werden zwei Urlaubshäuser über eine schweizerische Gesellschaft gehalten. Der Hauptgrund liegt hier im Persönlichkeitsschutz.

SCHLUSSBEMERKUNG

Die Domizil- oder Hilfsgesellschaft ist eine für die Ausländer interessante steuerliche Variante. Für die innerschweizerische Standortwahl bieten die meisten Kantone steuerliche Privilegien an. In welchem Kanton Sitz genommen werden soll, sollte nicht nur aus rein steuerlicher Überlegung entschieden werden. Die kantonalen Steuern sind kostenmässig oft ein Bruchteil der Verwaltungskosten. Der Standort entscheidet sich deshalb meistens durch den Geschäftsort der Verwaltung oder Treuhandstelle. Die Steuerprivilegierung ist natürlich nur ausgeschöpft, wenn sie genügend gross ist, um die anfallenden Verwaltungskosten abzudecken. Es bedarf also eines gewissen Minimums an steuerprivilegierten Umsatzes in der Schweiz.

Der mit der privilegierten Besteuerung betraute Personenkreis muss auch genau wissen, in welchem Ausgaben- oder Unkostenbereich eine schweizerische Faktur plausibel und glaubhaft ist. Die ausländischen Fisci kennen die schweizerische Steuergesetzgebung. Es besteht also die Gefahr an steuerlichen Aufrechnungen. Der als Beispiel auszugsweise zitierte Prüfungsbericht der Behörde in Deutschland zeigt dies deutlich.

"Die Finanzverwaltung hat in der Zwischenzeit neue Erkenntnisse gewonnen. Danach handelt es sich bei der "X. AG" um eine Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma), die an der angegebenen Anschrift lediglich über ein Rechtsdomizil verfügt Die Anteile an Briefkastengesellschaften werden üblicherweise von Treuhändern gehalten, sodass die tatsächlichen Anteilseigner unbekannt bleiben. Da zunehmend inländischer Grundbesitz auf ausländische Briefkastengesellschaften übertragen wird, besteht in diesen Fällen grundsätzlich der Verdacht, dass sich hinter der erwerbenden Briefkastengesellschaft inländische Interessen verbergen, häufig sogar der Veräusserer selbst. Im Hinblick auf eine zutreffende steuerliche Zurechnung ist der Sachverhalt weiter aufzuklären. Da ein Auslandssachverhalt deklariert wurde, wird auf die erhöhte Mitwirkungspflicht hingewiesen".

Die Konsequenz daraus: Die Gesellschaft ist sorgfältig zu planen bezüglich Standortwahl (ich verweise auf den stark strapazierten Steuerstandort Zug) und bezüglich Konzept.

Basel, im Januar 1997 Dr. B. Madörin