

Aktuelle Entwicklungen in der Konzernsteuerplanung

Viktor Bucher
Bucher Tax AG
6003 Luzern
viktor.bucher@bucher-tax.ch
+41 79 211 09 02

Juli 2016

Inhaltsverzeichnis

1.	Einführung	11
2.	Konzernsteuerrecht als Teil des internationalen Steuerrechts.....	12
2.1	Der Konzern	12
2.2	Das internationale Steuerrecht	13
2.2.1	Definition 13	
2.2.2	Das Konzernsteuerrecht	13
2.2.2.1	Die Konzernsteuerplanung.....	14
3.	Die aktuelle Kritik am Konzernsteuerrecht/an der Konzernsteuer- planung	15
4.	Laufende Projekte zur Anpassung des Konzernsteuerrechts/der Konzernsteuerplanung.....	16
4.1	OECD.....	16
4.1.1	OECD-Musterabkommen und -Musterkommentar	16
4.1.2	«Aggressive Tax Planning».....	16
4.1.3	BEPS.....	17
4.2	EU	18
4.2.1	Massnahmen der EU gegen unerwünschte Steuereffekte.....	18
4.2.2	Umsetzung des BEPS-Projektes in der EU	19
4.3	Schweiz.....	20
4.3.1	Schweiz und EU.....	20
4.3.2	Unternehmenssteuerreform III (USTR III).....	21
4.3.3	Umsetzung des BEPS Projektes in der Schweiz	21
5.	Die Auswirkungen der neuen Regelungen auf einzelne Gestaltungsvarianten	23
5.1	Betriebsstätte vs. Tochtergesellschaft (Art. 7 vs. Art. 9 OECD-MA / AOA).....	23
5.1.1	Grundsachverhalt.....	23
5.1.2	Die Betriebsstätte.....	23
5.1.2.1	Ansässigkeit der Betriebsstätte	23
5.1.2.2	Besteuerung der Unternehmensgewinne	24
5.1.2.3	Authorized OECD Approach (AOA).....	26
5.1.2.4	Internationale Erfolgsabgrenzung nach dem AOA.....	26

5.1.2.5	Methode zur Bestimmung des Unternehmenserfolgs gemäss AOA.....	27
5.1.2.6	AOA und die Schweiz.....	29
5.1.3	Tochtergesellschaft.....	30
5.1.3.1	Gründung der Tochtergesellschaft	30
5.1.3.2	Besteuerung der Unternehmensgewinne	31
5.1.3.3	Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen	31
5.1.4	Würdigung	33
5.2	Finanzierungsmodelle (Regeln zum verdeckten Eigenkapital und BEPS Aktionspunkt 4).....	34
5.2.1	Grundsachverhalt.....	34
5.2.2	Methoden zur Beschränkung der Finanzierungsstrukturen.....	35
5.2.3	BEPS Aktionspunkt 4.....	35
5.2.4	Regelungen über verdecktes Eigenkapital in der Schweiz	38
5.2.5	Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 4 durch die EU	39
5.2.6	Auswirkungen von BEPS-Aktionspunkt 4 auf die Regelung in der Schweiz.....	39
5.2.7	Würdigung	40
5.3	Forschung und Entwicklung (BEPS Aktionspunkte 5 und 8).....	41
5.3.1	Grundsachverhalt.....	41
5.3.2	Definition der F&E Aktivitäten.....	42
5.3.3	Organisation und Aufbau von F&E Aktivitäten.....	42
5.3.4	Strukturierung von F&E Aktivitäten aus steuerlicher Sicht	43
5.3.4.1	Internationale Akzeptanz der organisatorischen Ausgestaltung	43
5.3.5	Die Standortwahl für F&E Aktivitäten	44
5.3.6	Kritik der OECD	44
5.3.7	BEPS Aktionspunkt 5.....	44
5.3.8	BEPS Aktionspunkt 8.....	46
5.3.8.1	Neue Bestimmungen für immaterielle Wirtschaftsgüter (iWG)	47
5.3.9	Würdigung	48
6.	Schlussbetrachtung	50

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
a.F.	alte Fassung
a.M.	anderer Meinung
Abs.	Absatz
AOA	Authorized OECD Approach
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
betr.	betreffend
Bd	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BG	Bundesgesetz
Bst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
CbC	Country by Country
DBG	Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heisst
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
ff	fortfolgende
ex-post	aus danach
ex-ante	aus vorher
F&E	Forschung und Entwicklung
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
FSEA	Functionally Separate Entity Approach
FStR	Forum für Steuerrecht
G20	Gruppe der 20
ggf	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber

IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
IP	Intellectual Property
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
iWG	immaterielles Wirtschaftsgut
KMU	Klein und Mittel-Unternehmen
IStR	Internationales Steuerrecht
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
LLM	Legum Magister/Master of Law
MA	Musterabkommen
MK	Musterkommentar
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PWC	Price Waterhouse Cooper
Rz	Randziffer
S.	Satz
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
sog.	sogenannt
SPF	Significant People Functions
SR	Systematische Rechtssammlung des Bundes
StR	Steuer Revue
TP	Transfer Pricing
u.a.	unter anderem
USTR	Unternehmenssteuerreform
vs	versus
www	World Wide Web
Ziff.	Ziffer
zit.	Zitiert
z.B.	zum Beispiel
ZH	Zürich

Literaturverzeichnis

- ARZETHAUSER MARTIN/LEHMANN DANIEL, Bausteine einer steuereffektiven Konzernstruktur, StR 2006, S. 474 (1. Teil), StR 2006, S. 586 (2. Teil) (zit. Arzethauser/Lehmann)
- SABINE BERNEGGER/WERNER ROSAR/FLORIAN ROSSENBERGER, Handbuch Verrechnungspreise, 2. Auflage, Wien 2012 (zit. Bearbeiter, in: Bernegger/Rosar/Rossenberger)
- BROEMEL KARL, Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung, Wiesbaden 2016 (zit. Broemel)
- BRÜGGER URS/RECHBERGER THOMAS, Fremdfinanzierung im Konzern, Der Schweizer Treuhänder 2007, S. 191 (zit. Brügger/Rechberger)
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern 2006 (zit: Brülisauer, Gewinnabgrenzung Stammhaus und Betriebsstätte)
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 720 (zit. Brülisauer, Gewinnabgrenzung)
- BRÜLISAUER PETER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen FStR 2014, S. 211 (1. Teil), S. 336 (2. Teil) (zit. Brülisauer, Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip)
- VON BÜREN ROLAND, Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/6, Der Konzern, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2005 (zit. von Büren)
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Wien/Stuttgart, 1993 (zit. Cagianut/Höhn)
- DUSS FABIAN, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, FStR 2015, S. 103 (zit. Duss)
- FROHOFER SILVIA, BEPS-Implementierung in der Schweiz (SIF), Unterlagen zum IFF Seminar der Universität St. Gallen zum Thema «BEPS: Umsetzung in der Schweiz, Februar 2016 (zit. Frohofer Silvia) (nicht veröffentlicht)
- GENTSCH DANIEL/MATTEOTTI RENÉ/PHILIPP ROTH, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Schweizer Treuhänder 2015, S. 305 (zit. Gentsch/Matteotti/Roth)
- GROTHERR SIEGRIED/HERFORT CLAUS/STRUNK GÜNTHER/KAMINSKI BERT/RUNDSHAGEN HELMUT, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Achim 2010 (zit. Bearbeiter, in: Grotherr/Herfort/Strunk)
- GROTHERR SIEGRIED, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Auflage, Herne/Berlin, 2003 (zit. Bearbeiter, in: Grotherr)

- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Internationale Steuerplanung, Unterlagen LLM Lehrgang International Tax, Universität Zürich, 2015/2016 (zit: Gehriger, Internationale Steuerplanung) (nicht veröffentlicht)
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Konzernfinanzierungsgesellschaften – Quo Vadis Standort Schweiz, Der Schweizer Treuhänder 2008, S. 242 (zit: Gehriger, Konzernfinanzierungsgesellschaften)
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/NOËMI SCHENK, Hindernisse bei der Internationalen Steuerplanung, Der Schweizer Treuhänder 2013 S. 762 (zit: Gehriger/Schenk)
- HEMMELRATH ALEXANDER/KEPPER PHILIPP, Die Bedeutung des «Authorized OECD Approach» (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis IStR 2013, S. 37 (zit. Hemmelrath/Kepper)
- HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit. Höhn, Internationales Steuerrecht)
- HÖHN ERNST, Internationale Steuerplanung, Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz, Bern 1996 (zit. Höhn, Steuerplanung)
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000 (zit: Höhn/Mäusli)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001 (zit. Höhn/Waldburger)
- IMHOF MANUEL, Business Restructuring, Köln 2012, (zit. Imhof)
- JAKOB WALTER/ALFRED STORCK, Konzernstrukturen/Konzernsteuerrecht, Unterlagen LLM Lehrgang Universität Zürich, 2015/2016 (zit: Jakob/Storck) (nicht veröffentlicht)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage, Bern 2005 (zit. Locher, Einführung)
- LÜHN ANDREAS, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, Hamburg 2009, (zit. Lühn)
- MARGERIE SOPHIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Köln, 2016 (zit. Margerie)
- MEHTA AMAR, Permanent Establishment in International Taxation, New Delhi 2012 (zit. Mehta)
- MEYER CONRAD, Konzernrechnung, Zürich 2007, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 179 (zit. Meyer, Konzernrechnung)
- OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in ASA 80 Nr. 6/7, S. 373 (zit. Oesterheld)
- REGLI FLORIAN, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht Bd. 109, Bern 2013 (zit. Regli)

- RUPP THOMAS/KNIES JÖRG THOMAS/OTT JOHANN-PAUL/FAUST TANJA, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Stuttgart 2014, (zit. Bearbeiter, in: Rupp/Knies/Ott/Faust)
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, FStR 2007. S. 87 (zit. Stocker, Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten)
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen, Der Schweizer Treuhänder 2009, S. 386 (zit. Stocker/Studer)
- STREIBEL MICHAEL, Transfer Pricing, Unterlagen LLM Lehrgang International Tax Universität Zürich, 2015/2016, (zit. Streibel) (nicht veröffentlicht)
- VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Auflage, München 2015, (zit. Bearbeiter, in: Vogel/Lehner)
- VÖGELE ALEXANDER/BORSTELL THOMAS/ENGLER GERHARD (Hrsg.), Verrechnungspreise, 4. Auflage, München 2015 (zit. Bearbeiter, in: Vögele/Borstell/Engler)
- ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, (Hrsg) Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. 1/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. Auflage 2008, Basel (zit. Bearbeiter, in: Zweifel/Athanas)
- ZWEIFEL MARTIN/MICHAEL BEUSCH/RENÉ MATTEOTTI, Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. Bearbeiter, in: Zweifel/Beusch/Matteotti)

Berichte und Materialien

Botschaft vom 5. Juni 2015 zum Unternehmungssteuerreformgesetz III

Council of the European Union, Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, outcome of ECOFIN meeting, (vom 17.06. 2016)

Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, (vom 06.12.2012)

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, (vom 28.01.2016)

(EU) Rat «Wirtschaft- und Finanzfragen », Schlussfolgerungen des Rates « Wirtschafts- und Finanzfragen » zur Steuerpolitik, (vom 01.12.1997)

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 2014)

OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 2014)

OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, (vom 22.07.2010)

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (vom Juli 2010)

OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure, Report on Disclosure Initiatives, (vom Februar 2011)

OECD, Frascati Manual 2015, Guidelines for Collectin and Reporting Data on Research and Experimental Development

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 5 : Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes (vom Februar 2015)

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financiela Payments, Action 4 : Final Report (vom Oktober 2015)

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 : Final Report (vom Oktober 2015)

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 : Final Reports (vom Oktober 2015)

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Report, Executive Summaries (vom Oktober 2015)

OECD/G20, Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Erläuterung, Abschlussberichte 2015, (vom Oktober 2015)

PWC, Transfer Pricing, Perspective Deutschland, Finale BEPS-Ergebnisse zu Verrechnungspreisen, (vom Oktober 2015)

WEKA-Verlag, Anti-BEPS-Richtlinie, Entwurf der Bekämpfung der Steuervermeidung, (Internet vom 21.06.2016)

Rechtsquellen

DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990) SR 642.11

MWSTG, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (vom 12.06.2009), SR 641.20

OR, Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.03.1911), SR 220

StHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

USTR III Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 17.06.2016 (noch nicht in Kraft)

Verwaltungsanweisungen

KS 6 Verdecktes Eigenkapital, Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV betr. verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DGB) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

KS 8 Principal-Gesellschaften, Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV betr. Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)

KS 4 Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV (vom 19.03.2004)

RS Zinssätze CHF, Rundschreiben der ESTV betr. Steuerlich anerkannte Zinssätze 2016 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken (vom 23.02.2016)

RS Zinssätze FW, Rundschreiben der ESTV betr. Steuerlich anerkannte Zinssätze 2016 für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährung (vom 24.02.2016)

1. EINFÜHRUNG

Im Rahmen der Globalisierung der Wirtschaft ist die Zahl und die Bedeutung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen in den letzten Jahrzehnten deutlich gestiegen. Diese Entwicklung wird in den nächsten Jahren weiter zunehmen. Neben den Grossunternehmen sind zunehmend auch KMU Betriebe international tätig.

In global tätigen Unternehmen müssen häufig betriebswirtschaftliche Entscheidungen über internationale Gestaltungsfragen getroffen werden. Dies gilt z.B. für die Entscheidungen bezüglich der internationalen Standortwahl, der Gestaltung länderübergreifender Rechts-, Konzern- und Finanzierungsstrukturen sowie hinsichtlich der Festlegung konzerninterner Verrechnungspreise. Bei diesen Entscheidungen sind eine Reihe verschiedener Entscheidungskriterien relevant, unter anderem auch die steuerlichen Auswirkungen der einzelnen Planungsvarianten.¹

Im Gegensatz zur Globalisierung der Unternehmenstätigkeit hat im Bereich des Steuerrechts bisher kaum eine Internationalisierung stattgefunden. Die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Konzerne richtet sich vor allem nach dem nationalen Steuerrecht der Staaten, in denen die Konzerngesellschaften ihren Sitz haben. Die dadurch gegebene Komplexität der Besteuerung kann einerseits zu erheblichen steuerlichen Risiken führen, eröffnet andererseits aber auch umfangreiche steuergestalterische Möglichkeiten. Daher ist in internationalen Konzernen eine internationale Steuerplanung erforderlich.²

Ausgelöst durch die Finanzkrise und die damit einhergehende Belastung der öffentlichen Haushalte infolge der Verschuldung der Staaten in einem bisher nicht gekannten Ausmass, rückte die Besteuerung der global tätigen Unternehmen in den Fokus des öffentlichen Interesses.³ Die rechtlich korrekt umgesetzten Steuerplanungen der Konzerne und die sich daraus zum Teil ergebende tiefe Gesamtsteuerbelastung wurden bei dieser Diskussion als ungerecht und politisch unkorrekt gebrandmarkt. Der Ruf nach neuen gesetzlichen Grundlagen für eine «korrektere» Besteuerung der Konzerne wurde laut. Aufgrund dieses öffentlichen Druckes sind in den letzten Jahren auf nationaler, aber vor allem internationaler Ebene Projekte angestossen worden, welche die Änderung des Konzernsteuerrechts zum Ziel haben. Die Auswirkungen dieser neuen steuerlichen Regelungen werden in den nächsten Jahren die Konzernsteuerplanung nachhaltig beeinflussen und verändern.

In der vorliegenden Arbeit wird anhand von einzelnen Gestaltungsvarianten untersucht, wie sich die neuen Rahmenbedingungen auf die Konzernsteuerplanung, insbesondere in der Schweiz, auswirken und in welchem Umfang sich die Grenzen in der Konzernsteuerplanung verschieben.

¹ Lühn, S. 1.

² Lühn, S. 1 mit weiteren Hinweisen.

³ Tages-Anzeiger vom 11.06.2014; Apple und Starbucks; Bald Schluss mit Steueroptimieren?; Gehrig; Jakob/Storck.

2. KONZERNSTEUERRECHT ALS TEIL DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

2.1 Der Konzern

Der Begriff des Konzerns umfasst eine enge wirtschaftliche Verflechtung von verschiedenen Unternehmen, welche rechtlich und organisatorisch verknüpft sind. Er ist vor allem ein betriebswirtschaftlicher Begriff, welcher im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eine zentrale Bedeutung hat. So definiert MEYER einen Konzern als ein Unternehmen, das die Mehrheit der Anteile anderer Unternehmen kauft, und diese anschliessend beherrschen kann. Das Dach- oder Mutterunternehmen hält nach der Akquisition die Mehrheit der Stimmrechte an einzelnen Tochterunternehmen. Alle Unternehmen behalten ihre rechtliche Selbstständigkeit. Jedes Unternehmen hat weiterhin ein eigenes Rechnungswesen zu führen und erstellt einen sog. Einzelabschluss, der u.a. der Bemessung der Steuern sowie der Rechenschaftsablage gegenüber Drittaktionären dient.⁴

Der Begriff des Konzerns wurde im Rahmen der neuen Regelungen über das neue Rechnungslegungsrecht ab 1. Januar 2013 auch gesetzlich verankert und in Art. 963 Abs. 1 OR wie folgt umschrieben: «Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen, so muss sie im Geschäftsbericht für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellen». In Art. 963 Abs. 2 OR wird im Weiteren bestimmt, wann ein Unternehmen im Sinne des Gesetzgebers die Kontrolle über ein anderes Unternehmen ausübt und somit einen Konzern bildet.

Im Gegensatz zum Handelsrecht kennt das Schweizer Steuerrecht den Begriff des Konzerns nicht. Grundsätzlich hält das Steuerrecht an der juristischen Selbstständigkeit der miteinander verbundenen Unternehmen fest. Trotzdem setzt sich das Steuerrecht schon seit jeher und intensiv mit dem Begriff auseinander, ergeben sich doch aus dem Konflikt zwischen der Fiktion der Selbstständigkeit der Unternehmen im Steuerrecht und der wirtschaftlichen und juristischen Abhängigkeit der einzelnen Unternehmen untereinander im Konzernverhältnis vielfache Fragestellungen.⁵

Ein erster Schritt in Richtung Konzernsteuerrecht wurde bei der Einführung der Mehrwertsteuer gemacht, in dem sich neu in Art. 13 MWSTG Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung miteinander verbunden sind, zusammenschliessen und als Steuersubjekt gesamthaft besteuert werden können (Mehrwertsteuergruppe).⁶

⁴ Meyer, Konzernsteuerrecht, S. 32.

⁵ Von Büren, S. 1 ff, S. 445 f, Regli, S. 1.

⁶ Regli, S. 1; Duss, S. 106.

2.2 Das internationale Steuerrecht

2.2.1 Definition

Das internationale Steuerrecht ist kein fester Begriff und wird in der Praxis und Lehre unterschiedlich definiert und verwendet. Eng verknüpft mit dem internationalen Steuerrecht ist der Begriff der internationalen Doppelbesteuerung. Bei diesen Begriffen handelt es sich jedoch nicht um Rechtsbegriffe. Entscheidend ist vielmehr die Anwendung und Auslegung der jeweiligen völkerrechtlichen und nationalen Bestimmungen zu konkreten internationalen Steuersachverhalten.⁷

Das internationale Steuerrecht verknüpft die innerstaatlichen Regelungen im Steuerrecht mit den völkerrechtlichen, insb. staatsvertraglichen Steuerrechtsbestimmungen und bildet damit die Basis für die steuerliche Beurteilung von grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivitäten und Beziehungen.⁸

Das Hauptziel des internationalen Steuerrechts ist die möglichst vollständige Erfassung des weltweiten Steuersubstrates eines Steuersubjektes und die Vermeidung der doppelten Besteuerung dieses Substrates durch unterschiedliche Steuerhoheitsträger. Die sich im internationalen Steuerrecht herausgebildeten Regeln, welche die Umsetzung dieser Ziele ermöglichen, werden als Kollisionsrecht bezeichnet.⁹

2.2.2 Das Konzernsteuerrecht

Die steuerlichen Folgen, welche sich aus dem wirtschaftlichen Handeln eines Konzerns ergeben, werden mit Hilfe des Konzernsteuerrechts analysiert und beurteilt. Der Begriff umfasst damit alle Steuerarten und Steuersachverhalte, welche im Zusammenhang mit dem Konzern eine Rolle spielen. Auch wenn der Konzern an und für sich nicht in jedem Fall international tätig sein muss, wird der Begriff des Konzernsteuerrechts vor allem auch im Zusammenhang mit dem internationalen Steuerrecht verwendet und bildet damit einen Teil des internationalen Steuerrechts.

Da die Schweiz steuerrechtlich weder den Begriff des Konzerns noch der des Konzernsteuerrechts kennt, wird in der Schweiz oftmals auch der Begriff des Unternehmungssteuerrechts verwendet.¹⁰ Dies im Gegensatz zu Deutschland und Österreich, wo das Steuerrecht Regelungen für das Konzernverhältnis kennt und dadurch vermehrt vom Konzernsteuerrecht gesprochen wird.¹¹

⁷ Matteotti/Horn, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, S. 6.

⁸ Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 49.

⁹ Matteotti/Horn, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, S. 10.

¹⁰ Cagianut/Höhn, S. 47 f.

¹¹ Regli, S. 1; Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht (Titel) und S. 2 ff

2.2.2.1 Die Konzernsteuerplanung

Das oberste Ziel von Unternehmen besteht in der Regel in der nachhaltigen Steigerung des Unternehmenswertes (Shareholder Value) und lässt sich in den drei Zielen Unternehmenserhalt, langfristiges Unternehmenswachstum und Gewinnmaximierung konkretisieren. Inwieweit diese Ziele erreicht werden, hängt unter anderem von steuerlichen Faktoren ab. Die Besteuerung ist eine direkte Aufwandposition und hat direkten Einfluss auf das Unternehmungsergebnis. Hauptziel der Steuerplanung ist daher die Minimierung der Steuerbelastung. Dabei geht es im Konzern nicht um die Reduktion der Steuerbelastung einzelner Konzerngesellschaften, sondern um die Minimierung der Gesamtsteuerbelastung des Konzerns.¹²

In diesem Kontext plant und organisiert der Konzern seine wirtschaftlichen Aktivitäten unter Beachtung der bestehenden Regeln des internationalen Steuerrechts mit dem Ziel der Minimierung der sich aus dem wirtschaftlichen Erfolg ergebenden Steuerfolgen.

¹² Lühn, S. 17.

3. DIE AKTUELLE KRITIK AM KONZERNSTEUERRECHT/AN DER KONZERNSTEUERPLANUNG

Das Verhalten der Konzerne im Zusammenhang mit der Planung und Umsetzung der rechtlichen und organisatorischen Strukturen für die weltweiten Aktivitäten wurden von den betroffenen Staaten und auch von multinationalen Organisationen wie der OECD und der EU seit Beginn der 90er Jahren kritisch beobachtet und hinterfragt.¹³ Diese kritische Beobachtung der Steuerhoheiten ergibt sich grundsätzlich aufgrund des systembedingten Interessenunterschiedes zwischen dem Steuerzahler und dem Staat, der auf genügende Einnahmen angewiesen ist und die Regeln für die Erhebung der Steuern festlegt sowie des Steuerpflichtigen, der nach den Regeln des wirtschaftlichen Handels die Belastung mit Steuern so tief wie möglich halten will. Das latente Spannungsfeld zwischen den weltweit tätigen Unternehmen und den betroffenen Staaten erfuhr durch die Finanzkrise 2008 und der damit einhergehenden Erhöhung der Staatsschulden eine ausserordentliche Verstärkung, welche durch kritische Medienberichte, die sich in einem bisher nicht gekannten Masse für die Steuerstrukturen von Konzernen wie Starbucks, Google oder Apple interessierten, zusätzlich beeinflusst wurde.¹⁴ Die Hauptkritik zielt auf die im Vergleich mit nicht international tätigen Unternehmen tiefe Steuerbelastung für die ausgewiesenen Gewinne, welche mittels Ausnutzung der unterschiedlichen Steuersätze in einzelnen Staaten erreicht wird. Diese Optimierung der Steuerquote wird durch Verschiebung des Gewinnsubstrates mittels höchstmöglicher Trennung von Gewinn und Substanz erreicht.¹⁵

¹³ Vergleiche hierzu nachfolgend Kapitel 4

¹⁴ Tages-Anzeiger vom 11.06.2014; Apple und Starbucks; Bald Schluss mit Steueroptimieren ?; Gehriger; Jakob/Storck.

¹⁵ BEPS/G20, BEPS, Erläuterung, Abschlussberichte 2015, (deutsch).

4. LAUFENDE PROJEKTE ZUR ANPASSUNG DES KONZERNSTEUERRECHTS/DER KONZERNSTEUERPLANUNG

4.1 OECD

Die OECD mit Sitz in Paris ist ein Staatenbündnis, das 1960 gegründet wurde und heute 34 Mitgliedstaaten zählt. Das Ziel der Organisation ist eine Politik zu fördern, die das Leben der Menschen weltweit in wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht verbessert.¹⁶

4.1.1 OECD-Musterabkommen und -Musterkommentar

Neben verschiedenen anderen Themen hat sich die OECD seit der Gründung auch um die Koordination der verschiedenen Steuersysteme der Mitgliedstaaten gekümmert und Grundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei internationalen wirtschaftlichen Aktivitäten erarbeitet. Im Juli 1963 präsentierte der Steuerausschuss der OECD ein Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen. Zur Erläuterung des OECD-MA entwickelte die OECD einen Musterkommentar (OECD-MK). Dieser wurde 1977 zusammen mit dem überarbeiteten Musterabkommen 1977, erstmals veröffentlicht. Seit dem Musterabkommen aus dem Jahre 1963 wird das Abkommen permanent und zeitnah angepasst. Die letzte Anpassung des OECD-MA sowie des OECD-MK erfolgte im Jahre 2014.¹⁷

Das Musterabkommen und der dazu verfasste Musterkommentar bilden heute massgebende Element bei der Beurteilung und Analyse von internationalen steuerlichen Sachverhalten. Die Ausführungen des Kommentars bilden zunehmend auch eine Entscheidungshilfe bei Gerichtsverfahren auf nationaler Ebene.¹⁸

4.1.2 «Aggressive Tax Planning»

Die OECD hat sich in den letzten Jahren mit den Folgen der Globalisierung und den Auswirkungen dieser Entwicklung auf das Verhalten der Konzerne bei der Planung und Umsetzung ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten befasst. Die OECD kritisierte das Verhalten der Konzerne, welche ihre Strukturen im Rahmen der internationalen Steuerregeln so weit optimieren, dass nach Meinung der OECD keine korrekte Verteilung des Gewinnsubstrates innerhalb der betroffenen Länder mehr stattfindet. Die Kritik adressiert die OECD unter dem Begriff «Aggressive Tax Planning», welche während dem dritten Meeting des «OECD Forum on Tax Administration» im Jahre 2006 in Seoul angesprochen wurde.¹⁹

¹⁶ <<http://www.oecd.org/berlin/dieoecd/>> (Stand 27.06.2016).

¹⁷ Matteotti/Krenger, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, S. 33; OECD-MA, July 2014.

¹⁸ Oesterhelt, S. 373 ff.

¹⁹ <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>>(Stand 27.06.2016).

In einem ersten Bericht veröffentlichte die OECD im September 2009 ihre Kritik an der aggressiven Steuerplanung von natürlichen Personen unter dem Titel "Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance".²⁰

Im Februar 2011 veröffentlichte die OECD den Bericht «Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure»,²¹ in welchem sie Überlegungen über die Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung darlegte.

Weitere Publikationen zu diesem Thema waren im August 2011 «Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning»,²² im März 2012 «Hybrid Mismatch Arrangements»²³ und im Jahre 2013 «Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging».²⁴

4.1.3 BEPS

Im Februar 2013 stellte die OECD erstmals einen Bericht unter dem Titel BEPS vor, der die bisherigen Einzelthemen zum Oberbegriff «Aggressive Steuerplanung» zusammenfasst, mit dem Ziel, bis Mitte 2013 einen konkreten Aktionsplan zu den einzelnen Themen zuhanden der G20 auszuarbeiten. Im Juli 2013 verabschiedeten die G20 Länder ein Grundsatzpapier der OECD über 15 Aktionspunkte zur Vermeidung von unerwünschten Gewinnverschiebungen bei der internationalen Steuerplanung. Diese Aktionspunkte prägen seither die öffentliche Diskussion über die Massnahmen gegen aggressive Steuerplanung. Nach der Genehmigung des Papiers durch die G20 wurde BEPS zu einem gemeinsamen Projekt der OECD und der G20. Seit Juli 2013 wurden verschiedene Publikationen zu den einzelnen Aktionspunkten publiziert und zur Diskussion gestellt. Mit der abschliessenden Veröffentlichung der Aktionspunkte mit den entsprechenden Massnahmen zur Korrektur von ungewollten steuerlichen Fehlentwicklungen hat das BEPS Projekt im Oktober 2015²⁵ einen vorläufigen Höhenpunkt erreicht.

Bei den 15 Aktionspunkten wird zwischen «**Minimum standards**», «**Reinforced international standards on transfer pricing**», «**Common approaches**», «**Best practices**» und «**Analytical reports & measuring BEPS**» unterschieden. Die «Minimum standards» sind von allen Staaten zwingend umzusetzen. Dazu gehört der Aktionspunkt 5 mit der Abschaffung der schädlichen Steuerpraktiken, der Substanzanforderungen an Patentboxen (Nexus-Approach), die Transparenzregeln für Steuerrulings (spontaner Informationsaustausch), der Aktionspunkt 6 mit der Verhinderung von Abkommensmissbrauchs, der Aktionspunkt 13 mit dem «Country by country report» und Aktionspunkt 14 mit der Schiedsgerichtsvereinbarung. Die «Reinforced international standards on transfer pricing» betreffen die Aktionspunkte 7, 8-10. Zum «Common approaches» zählen die

²⁰ OECD, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, September 2009.

²¹ OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure, February 2011.

²² OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, August 2011.

²³ OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, March 2012.

²⁴ OECD, Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging, 2013.

²⁵ OECD, Based Erosion and Profit Shifting Project, Final Report, 2015.

Aktionspunkte 2 und 4. «Best practices» sind die Aktionspunkte 3 und 12. Der Aktionspunkte 1, 11 und 15 umfassen die «Analytical reports & measuring BEPS».²⁶ Am 16. Juni 2016 informierte die OECD im Rahmen eines Webinars unter dem Titel «Tax Talk» über den aktuellen Stand der Umsetzung der einzelnen Aktionspunkte des BEPS Projektes und stellte weitere Projekt vor.²⁷ Das Webinar zeigt, dass die OECD auch bei der Umsetzung des BEPS-Projektes mit grosser Dynamik an der Veränderung der Steuerregeln arbeitet.

Aufgrund des BEPS Schlussberichtes und der entsprechenden Qualifizierung der einzelnen Aktionspunkte können die betroffenen Konzerne eine Standortbestimmung über die zukünftigen Leitplanken bei der Konzernsteuerplanung vornehmen.

4.2 EU

4.2.1 Massnahmen der EU gegen unerwünschte Steuereffekte

Unabhängig von der OECD hat sich auch die EU seit den 90er Jahren mit den Themen Steuergerechtigkeit, Steuerwettbewerb und unerwünschte Effekte aus Steuerplanungsinstrumenten befasst.

Mit der Veröffentlichung des EU-Verhaltenskodex vom 1. Dezember 1997²⁸ hat die EU erstmals Regeln für die EU-Mitgliedstaaten bei der Anwendung der einzelnen Steuerhoheitsrechten formuliert. Dieser Verhaltenskodex ist kein rechtsverbindliches Instrument, sondern eine politische Verpflichtung für die EU-Mitgliedstaaten. Die Mitglieder sind verpflichtet, geltende steuerliche Massnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind, zurückzunehmen und künftig keine derartigen Massnahmen mehr zu treffen.²⁹ Als «unfair» und «schädlich» gelten insbesondere steuerliche Massnahmen, die verglichen mit dem allgemeinen Steuerniveau des betreffenden Mitgliedstaates, eine deutlich niedrigere effektive Besteuerung zur Folge haben, welche ausschliesslich Gebietsfremden gewährt werden, denen es an Transparenz fehlt oder welche bei der Gewinnermittlung von multinationalen Unternehmen von international allgemein anerkannten Grundsätzen abweichen, sowie die Gewährung von steuerlichen Vorteilen ohne echte Wirtschaftstätigkeit.³⁰

²⁶ Frohofer Silvia; OECD/G20, BEPS Schlussbericht, Oktober 2015.

²⁷ <http://www.oecd.org/ctp/oecd-tax-talks-june-2016.htm> (Stand 07.07.2016)

²⁸ EU, Schlussforderung des Rates für «Wirtschaft und Finanzfragen» vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik.

²⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_de.htm (Stand 27.06.2016).

³⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_de.htm (Stand 27.06.2016).

Im März 2012 wurde die EU-Kommission ersucht, rasch konkrete Massnahmen – auch in Bezug auf Drittländer – auszuarbeiten, um den Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung zu verstärken.³¹ Am 6. Dezember 2012 wurde die «Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament/Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung» veröffentlicht. Der Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung besteht aus praktischen Massnahmen, die zu konkreten Ergebnissen bei der Verbesserung der Steuererhebung führen sollen.³² Zusätzlich wurden zahlreiche neue Initiativen vorgelegt, die eine in sich schlüssige Politik gegenüber Drittländern gewährleisten sollen.³³ So zum Beispiel:

- *Empfehlungen für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles staatliches Handeln im Steuerwesen veranlasst werden sollen.*³⁴
- *Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung.*³⁵
- *Verbesserung in Bezug auf schädliche Unternehmensbesteuerung und damit zusammenhängende Bereiche.*³⁶

4.2.2 Umsetzung des BEPS-Projektes in der EU

Am 28. Januar 2016 veröffentlichte die EU-Kommission ein Massnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung.³⁷

Neben einer allgemeinen Mitteilung zu den einzelnen Elementen des Massnahmenpaketes, umfasst das Paket die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, die Empfehlung zu Steuerabkommen, die Änderung der Richtlinie zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Mitteilung über eine externe Strategie, ein Arbeitspapier der Kommissions-Dienststellen und eine Studie zur Aggressiver Steuerplanung.

³¹ EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012.

³² EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012, S. 2.

³³ EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012, S. 6.

³⁴ EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012, S. 6.

³⁵ EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012, S. 6.

³⁶ EU, Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Dezember 2012, S. 8.

³⁷ <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_de.htm>
(Stand 27.06.2016).

Das gesamte Paket ist inhaltlich mit dem Ergebnis des BEPS Projektes der OECD und der G20 abgestimmt und umfasst in den technischen Aussagen die gleichen Kritikpunkte wie die 15 Aktionspunkte des BEPS-Berichtes vom Oktober 2015. Mit Beschluss vom 21. Juni 2016 haben die EU-Staaten der von der Kommission vorgeschlagenen Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) zugestimmt.³⁸

Mit diesem Beschluss der EU-Staaten wird der Druck auf die Staaten der EU in Bezug auf die Umsetzung der einzelnen Massnahmen des BEPS Projektes zusätzlich verstärkt, was indirekt auch auf Nicht-EU-Staaten Auswirkungen haben wird.

4.3 Schweiz

Als kleine, offene Volkswirtschaft ist und war die Schweiz seit jeher und vor allem nach dem zweiten Weltkrieg bestrebt ein attraktiver Standort für Unternehmen zu sein. Diese Attraktivität beruht nicht zuletzt auf der Entwicklung und der Pflege eines wettbewerbsfähigen und modernen Steuersystems. Dies hat der Gesetzgeber in den letzten Jahren mit der Umsetzung der Unternehmungssteuerreform I und II deutlich gezeigt. Das Handeln und die Stossrichtung der Schweizer Behörden unterscheidet sich demnach deutlich von den ausländischen Aktivitäten wie der OECD/G20 und der EU. Der Schweiz geht es nicht um die Verhinderung oder Einschränkung von Steuerplanungen, sondern um die Erhaltung eines attraktiven Steuerstandortes im internationalen Wettbewerb. Dies führte in der Vergangenheit bis in die Gegenwart immer wieder zu Kritik von anderen Staaten und multinationalen Organisationen, welche jüngst im Zusammenhang mit den Bestrebungen der OECD und der EU zur Eindämmung von «Aggressiver Steuerplanung» markant zugenommen haben.

4.3.1 Schweiz und EU

Seit 2005 belastet die Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung die Beziehungen zwischen der Schweiz und der EU. Im 2007 fällte die EU-Kommission einen unilateralen Entscheid, wonach die kantonalen Unternehmenssteuerregimes inkompatibel mit der Beihilfebestimmung des Freihandelsabkommens Schweiz-EU von 1974 seien. Die Schweiz konnte sich der rechtlichen Beurteilung der Sachlage durch die EU-Kommission nicht anschliessen und erachtete diesen Entscheid als unbegründet. Bei den von der EU als schädlichen Steuerwettbewerb kritisierten Besteuerungsmodellen für Unternehmen in der Schweiz handelt es sich um 1) Domicilgesellschaften, 2) gemischte Gesellschaften, 3) Holdinggesellschaften, 4) Beteiligungsabzug, 5) Finanzbetriebsstätten, 6) Prinzipalgesellschaften und 7) Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik. Bis 2009 konnte keine Lösung für den Konflikt gefunden werden.³⁹

Im Juni 2010 kamen die EU und die Schweiz überein, einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes zu führen.

³⁸ EU, Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes vom 28.01.2016.

³⁹ Botschaft des Bundesrates zur Unternehmungssteuerreform III, S. 11.

In zahlreichen technischen und politischen Gesprächen mit den zuständigen Dienststellen der EU-Kommission konnte die Schweiz ihren Standpunkt vertreten und im Mai und November 2013 ihre Haltung in der Gruppe zum Verhaltenskodex (Code of Conduct Group; CoC-Gruppe) den EU-Mitgliedstaaten darlegen. Nach zahlreichen Gesprächen einigten sich die Unterhändler auf eine gemeinsame Erklärung (Joint Statement), die am 1. Juli 2014 in Bern paraphiert wurde. Die in diesem Rahmen erzielte Vereinbarung enthält keine staatsvertraglichen Verpflichtungen und beschränkt sich auf die Aufzählung von Prinzipien und gegenseitigen Absichten. Der Bundesrat bekräftigt seine Intention, im Rahmen der USR III die in der Erklärung aufgeführten Steuerregimes abzuschaffen und neue steuerliche Massnahmen an internationalen Standards auszurichten. Im Gegenzug bestätigen die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind. Fristen zur Umsetzung wurden keine festgelegt. Die gemeinsame Erklärung wurde am 14. Oktober 2014 von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf und Vertreterinnen und Vertretern der 28 EU-Mitgliedstaaten in Luxemburg unterzeichnet. Damit kam eine fast zehn Jahre auf den Beziehungen Schweiz-EU lastende Kontroverse zu einem vorläufigen Abschluss. Der EU-Rat begrüsst in seinen Schlussfolgerungen vom 16. Dezember 2014 die Unterzeichnung der gemeinsamen Erklärung und ermutigte die Schweiz mit Nachdruck, die kritisierten Steuerregimes effektiv und rasch abzuschaffen.⁴⁰

4.3.2 Unternehmungssteuerreform III (USTR III)

Am 5. Juni 2015 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur USTR III zuhanden der parlamentarischen Beratung. Neben der Aufhebung der besonderen Steuerregime, gemäss Vereinbarung mit der EU, soll die Reform mit geeigneten Anpassungen den Standort Schweiz stärken. Dazu werden drei Ziele verfolgt: die Wahrung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz zentraler Merkmale der schweizerischen Unternehmenssteuerordnung sowie die Sicherstellung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden.⁴¹ Gleichzeitig werden bei der Gestaltung von neuen Regelungen, wie bei der Patentbox, die von der OECD/G20 im BEPS-Projekt formulierten Rahmenbedingungen berücksichtigt.

Das Parlament hat die Vorlage in der Zwischenzeit in mehreren Sessionen beraten und am 17. Juni 2016 definitiv verabschiedet. Der SP-Parteitag in Chur hat am 25. Juni 2016 das Referendum gegen die Unternehmungssteuerreform III beschlossen.⁴² Es wird damit mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Volksabstimmung über die USTR III kommen.

4.3.3 Umsetzung des BEPS Projektes in der Schweiz

Als Mitglied der OECD hat die Schweiz auch im BEPS Projekt mitgewirkt und dem Schlussbericht 2015 zugestimmt und ist somit verpflichtet die im Bericht als «minimum standards» bezeichneten Aktionspunkte (siehe Abschnitt 4.1. hievor) umzusetzen. Für

⁴⁰ Botschaft zur Unternehmungssteuerreform, S. 12.

⁴¹ Botschaft zur Unternehmungssteuerreform, S. 21.

⁴² NZZ vom 27.06.2016. S. 11.

die technische Umsetzung/Prüfung der BEPS-Massnahmen in Bezug auf die Auswirkungen auf die Schweiz ist das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) zuständig. Gemäss Aufstellung des SIF⁴³ zeigt sich, dass die Schweiz die Massnahmen gemäss Aktionspunkt 5 (schädliche Steuerpraktiken, Nexus-Approach) mit der USTR III bereits umsetzt. Für den automatischen und den spontanen Informationsaustausch, wie auch für den country by country report wurden die notwendigen gesetzgeberischen Massnahmen eingeleitet oder bestehen bereits.⁴⁴ Die Regelung betr. dem Abkommensmissbrauch gemäss Aktionspunkt 6 wird in die laufenden Anpassungen der DBA miteinbezogen. Für die übrigen Aktionspunkte erstellt das SIF bis Ende Jahr zuhanden des Bundesrates eine Analyse, welcher daraufhin über das weitere Vorgehen beschlossen wird.⁴⁵

⁴³ Frohofer Silvia.

⁴⁴ Frohofer Silvia.

⁴⁵ Frohofer Silvia.

5. DIE AUSWIRKUNGEN DER NEUEN REGELUNGEN AUF EINZELNE GESTALTUNGSVARIANTEN

5.1 Betriebsstätte vs. Tochtergesellschaft (Art. 7 vs. Art. 9 OECD-MA / AOA)

5.1.1 Grundsachverhalt

Im Rahmen der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens stellt sich in einem ersten Schritt die Frage, ob aufgrund dieser Tätigkeit die Schwelle der Steuerpflicht im anderen Staat überschritten wird oder ob eine Gestaltung gewählt werden kann, bei der man im anderen Staat keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt auslöst. Ist das nicht der Fall d.h. mit der wirtschaftlichen Aktivität im anderen Staat wird im anderen Staat eine Steuerpflicht ausgelöst, schliesst sich die Frage nach der richtigen Gestaltungsvariante an. Da in der Schweiz – und regelmässig auch im Ausland – keine einheitliche Unternehmensbesteuerung sämtlicher Gesellschaftsformen existiert, bestimmt die konkrete Rechtsform der unternehmerischen Betätigung auch deren steuerliche Konsequenzen.⁴⁶

Im Kern geht es bei der Frage nach der optimalen Ausgestaltung einer Direktinvestition um die Alternative der Errichtung einer selbständigen Tochterkapitalgesellschaft, der Unterhalt einer Betriebsstätte oder der Errichtung einer Personengesellschaft.⁴⁷

Bei der Analyse dieser Gestaltungsvarianten sind eine Vielzahl von rechtlichen, betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Fragestellungen zu analysieren und gegeneinander abzuwägen. In der vorliegenden Arbeit interessieren vor allem die steuerrechtlichen Fragestellungen.⁴⁸

Grundsätzlich können diese steuerlichen Fragestellungen in zwei Grundvarianten unterteilt werden. Einerseits in die **aufbauabhängige** (gesellschaftsrechtliche) Beziehung und andererseits in die **aufbauunabhängige** (rechtsgeschäftliche) Beziehungen.⁴⁹

Die vorliegende Arbeit untersucht die Unterschiede bei den Varianten Betriebsstätte und Tochtergesellschaft bei den aufbauunabhängigen (rechtsgeschäftlichen) Beziehungen, welche auch als Leistungsbeziehungen definiert werden, wie sich diese aufgrund der aktuellen Bestimmungen in Art. 7 und Art. 9 OECD-MA ergeben.

5.1.2 Die Betriebsstätte

5.1.2.1 Ansässigkeit der Betriebsstätte

Bei der Variante Betriebsstätte geht es vor allem um die Frage, ab welchem Zeitpunkt der andere Staat ein Besteuerungsrecht beanspruchen kann. Die DBA bestimmen in

⁴⁶ Jacobs, Internationale Unternehmungsbesteuerung, S. 893.

⁴⁷ Jacobs, Internationale Unternehmungsbesteuerung, S. 893.

⁴⁸ Höhn, Steuerplanung, S. 198.

⁴⁹ Höhn, Steuerplanung, S. 189, 204.

erster Linie, wo ein Unternehmen ansässig ist⁵⁰ und unter welchen Voraussetzungen in einem anderen Staat eine Betriebsstätte gegeben ist.⁵¹

Die DBA ordnen regelmässig an, dass eine Person dort ansässig ist, wo sie von einem Staat nach dessen Recht aufgrund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthalts (natürliche Person) oder des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals wie des Sitzes (juristische Person) als steuerpflichtig behandelt wird.⁵² Diese Umschreibung kann dazu führen, dass beide Vertragsstaaten die Ansässigkeit beanspruchen. In diesem Fall gilt in der Regel, dass ein Unternehmen in der Rechtsform der juristischen Person dort ansässig ist, wo sich seine tatsächliche Geschäftsleitung befindet.⁵³

Im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt wird die Besteuerung der Betriebsstätte einerseits im Zusammenhang mit dem Problem der doppelten Ansässigkeit im Sinne Art. 4 Abs. 4 OECD-MA, geprüft, andererseits wird die Definition der Betriebsstätte gemäss Art. 5 OECD-MA an und für sich untersucht und angepasst.

Gemäss den vorgeschlagenen Änderungen im Aktionspunkt 6 sollen in Zukunft im Konfliktfall die beteiligten Staaten im Rahmen einer Verhandlung klären, wo ein Unternehmen im Sinne des DBA ansässig ist. In jedem Fall soll eine doppelte Nichtansässigkeit verhindert werden.⁵⁴

Im Aktionspunkt 7 wird der Betriebsstättenbegriff umfassend überprüft und neu definiert.⁵⁵

5.1.2.2 Besteuerung der Unternehmensgewinne

Im Sinne von Art. 7 Abs. 1 S.1 OECD-MA können Unternehmen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen im anderen Staat durch eine Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit aus, so können die Gewinne aus dieser Betriebsstätte im anderen Staat besteuert werden.⁵⁶ Daraus ergibt sich, dass der Definition des Betriebsstättenbegriffs eine grosse Bedeutung zukommt.⁵⁷

⁵⁰ OECD-MA Art. 4.

⁵¹ OECD-MA Art. 5; Höhn, Steuerplanung, S. 147.

⁵² OECD-MA 4(1).

⁵³ OECD-MA 4(3), Höhn, Steuerplanung, S. 147.

⁵⁴ OECD/G20, BEPS, action 6, S. 91.

⁵⁵ OECD/G20, BEPS, action 7.

⁵⁶ OECD-MA 7 (1 S. 2).

⁵⁷ Höhn, Steuerplanung, S. 148.

Die Betriebsstätte, als zivilrechtlich unselbständiger Teil des Stammhauses, ist Bestandteil des Abschlusses des Einzel-/Stammhausunternehmens. Für Zwecke der Besteuerung ist das Gesamtergebnis des Stammhauses auf die Betriebsstätte und die sonstigen Aktivitäten aufzuteilen.⁵⁸

Die Bestimmung der Zuweisung des Gewinnanteils an die Betriebsstätte führte in der Vergangenheit zu Diskussionen und unterschiedlichen Lösungen. So standen für die Aufteilung des Gewinnes zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zwei grundsätzlich verschiedene Konzeptionen, nämlich die direkte bzw. die indirekte Methode zur Auswahl.⁵⁹ Die Ausgestaltung der jeweiligen Grundkonzeptionen war wiederum mit offenen Fragen und Unklarheiten verbunden, was zu kontroversen Diskussionen führte.⁶⁰ Die Hauptproblematik in dieser Diskussion stellt die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte dar, da für die Abgrenzungszwecke eine Selbständigkeit der Betriebsstätte fingiert werden muss und fraglich ist, wie weit diese Fiktion gehen soll. So entscheidet der Grad der Fiktion der Selbständigkeit unter anderem darüber, ob Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ungeachtet der zivilrechtlichen Einheit nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, wie bei rechtlich selbständigen Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen sind, oder ob nur Aussenumsätze und externe Kosten zugeordnet werden. Dazu werden in Abhängigkeit von der Reichweite dieser Selbständigkeitsfiktion von den Abkommensstaaten, der OECD und der Lehre unterschiedliche Konzepte der Erfolgsabgrenzung formuliert, die an die nationalen Regelungen und der Interpretation des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA anknüpfen. Demzufolge ist im Hinblick auf die Anwendung des die Höhe der Betriebsstätteneinkünfte konkretisierenden Art. 7 Abs. 2 OECD-MA a.F. seit Jahrzehnten umstritten, wie weit die dort formulierte Selbständigkeit der Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung zu fingieren und wie der Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden ist.⁶¹ Als Folge dieser unterschiedlichen Auslegung der Zuweisung der Gewinne im Einheitsunternehmen zwischen den betroffenen Staaten, ergab sich eine Doppel- oder Unterbesteuerung.⁶²

Mit der Publikation des Betriebsstättenberichts (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) durch den Fiskalausschuss der OECD vom 21. Dezember 2006 erfuhr die langanhaltende Diskussion zur internationalen Erfolgsabgrenzung von Betriebsstätten ihren vorläufigen Abschluss.⁶³ Als Folge dieses Berichtes des Fiskalausschusses hat die OECD den Betriebsstättenbericht im Juli 2008 veröffentlicht. Daraufhin hat die OECD am 22. Juli 2010 der Neufassung des Art. 7 OECD-MA sowie der Anpassung des OECD-MK zu Art. 7 und dem angepassten Betriebsstättenbericht 2010 zugestimmt, womit die von der OECD entwickelten und im Betriebsstättenbericht 2008 niedergelegten Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Abgrenzung der Einkünfte zwischen einer Betriebsstätte und dem

⁵⁸ Schoss, in: Grotherr, S. 57.

⁵⁹ Höhn, Steuerplanung S. 314 ff; Schoss, in: Grotherr S. 57.

⁶⁰ Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, S. 17 ff.

⁶¹ Margerie, S. 2; Hemmelrath, in: Vogel/Lehner, S. 938.

⁶² Brülisauer, Gewinnabgrenzung, S. 720; Margerie S. 3.

⁶³ Stocker, Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 88.

übrigen Unternehmen («Authorized OECD Approach» bzw. «AOA») in den Abkommensvorschlag und seiner Interpretation übernommen wurde.⁶⁴

5.1.2.3 Authorized OECD Approach (AOA)

Mit der Neufassung des Artikel 7 OECD-MA und der Anpassung des OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010 wurde der Authorized OECD Approach (AOA), der sich auf den «Functionally Separate Entity Approach» (FSEA) abstützt, definitiv eingeführt.

Im Sinne des AOA wird für Zwecke der Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und anderen Unternehmensteilen die Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Betriebsstätte uneingeschränkt fingiert und der Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA weitgehend analog Art. 9 Abs. 1 OECD-MA wie bei verbundenen Kapitalgesellschaften ausgestaltet.⁶⁵

In der zukünftigen Anwendung des AOA Ansatzes ist es wichtig, die neu entwickelte Konzeption sowie die Definition des AOA zu erschliessen und die von der OECD vorgegebene Vorgehensweise zur Abgrenzung des Betriebsstättengewinns für die Praxis zu analysieren. Zu klären ist, inwieweit in der abkommensrechtlichen Implementierung des AOA die Ziele erreicht werden, die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte weitgehend an die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen i.S. des Art. 9 OECD-MA anzupassen und damit die aus der unterschiedlichen Interpretation des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden und dem Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit zu geben. Die Frage ist besonders interessant vor dem Hintergrund, dass hinsichtlich der Anwendung des AOA keineswegs eine einhellige Zustimmung der Staaten besteht. So wird der AOA von den Vereinten Nationen ganz abgelehnt und wurde von den OECD-Staaten nur mehrheitlich angenommen, so dass bisher DBA nur vereinzelt mit dem Konzept des AOA vereinbart wurden und auch nur wenige Staaten den AOA in dem jeweiligen nationalen Steuerrecht implementiert haben.⁶⁶ Zudem ist unklar, inwieweit gegebenenfalls der AOA auf bereits bestehende DBA nach der Vorlage des Art. 7 OECD-MA a.F. Anwendung findet.⁶⁷

5.1.2.4 Internationale Erfolgsabgrenzung nach dem AOA

Art. 7 Abs. 1 OECD-MA begrenzt das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates auf den Unternehmenserfolg, welcher der Betriebsstätte zugerechnet werden kann.⁶⁸ Umstritten war vor Einführung des AOA, was unter dem Erfolg eines Unternehmens zu verstehen ist, da das OECD-MA bis 2010 zu dieser Frage keine ausdrückliche Definition enthielt.⁶⁹

⁶⁴ Margerie, S. 3.

⁶⁵ Margerie, S. 3.

⁶⁶ Margerie, S. 4, Vogel/Lehner, S. 990 N 203.

⁶⁷ Margerie, S. 4; Baginova/Thomasberger/Wipler, in Bernegger/Rosar/Rosenberger, S. 33

⁶⁸ OECD-MA, Art. 7 Abs. 2.

⁶⁹ Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung S. 89.

Der AOA sieht im Sinne einer Klarstellung vor, dass eine internationale Erfolgsabgrenzung ausschliesslich auf der Fiktion des selbständigen Unternehmens zu erfolgen hat.⁷⁰ Der Betriebsstätte sind demnach diejenigen Erfolge zuzurechnen, die sie als selbständiges Unternehmen erzielt hätte, wenn sie vergleichbare Aktivitäten unter vergleichbaren Rahmenbedingungen ausgeübt hätte. Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind nach dem in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA enthaltenen Grundsatz des Fremdvergleichs (Dealing-at-Arm's-Length) abzurechnen. Der Betriebsstätte können nur Erfolge zugerechnet werden, die durch ihre Aktivitäten oder Vermögenswerte erzielt werden.⁷¹ Dabei soll, durch sinngemässe Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, den Besonderheiten von Leistungsbeziehungen gegenüber Transaktionen zwischen Gesellschaften Rechnung getragen werden. Ziel des AOA ist deshalb nicht, Betriebsstätten und verbundene Unternehmen vom Ergebnis her gleichzustellen, sondern lediglich die Erfolgsermittlung nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen.⁷²

Eine Attraktivkraft⁷³ der Betriebsstätte für alle im Betriebsstättenstaat stattfindenden Geschäftsvorfälle wird nach wie vor abgelehnt.⁷⁴ Auch gilt der in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA enthaltene Vorbehalt weiterhin, wonach die Erfolge eines Unternehmens nur insoweit im Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

5.1.2.5 Methode zur Bestimmung des Unternehmenserfolgs gemäss AOA

Bis zur Anpassung des Art. 7 OECD-MA und der damit einhergehenden Definition der Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus im Rahmen des AOA erfolgte die Zuweisung des Unternehmensgewinnes zwischen Betriebsstätte und Stammhaus durch die beteiligten Staaten mittels der direkten oder der indirekten Methode. Die Wahl der Methode erfolgte von den betroffenen Staaten nach unilateralem Recht und stützte sich in beiden Fällen auf Art. 7 OECD-MA. Die Anwendung von unterschiedlichen Konzepten bei der Gewinnaufteilung führte zur unterwünschten Doppel- bzw. Nichtbesteuerung.⁷⁵

Mit der Verabschiedung des neuen Art. 7 OECD-MA und den entsprechenden Ergänzungen im OECD-MK wird für die Gewinnaufteilung bei der Betriebsstätte die Fiktion des selbständigen Unternehmens als Massstab für die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus festgelegt. Mit dieser Definition bezweckt die OECD eine Auslegung des in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA stipulierten Grundsatzes des Fremdvergleichs wie in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Aufgrund dieser Konzeption wird allgemein anerkannt, dass

⁷⁰ Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung, S. 90, OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part. I Ziff. 9.

⁷¹ Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung, S. 90; OECD-MA Art. 7 Abs. 2.

⁷² Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung, S. 90; OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part. I Ziff. 51 ff.

⁷³ Höhn, Steuerplanung, S. 238

⁷⁴ OECD, Permanent Establishments Report 2010, Ziff. 11.

⁷⁵ Höhn, Steuerplanung, S. 148.

die Gewinnaufteilung aufgrund des AOA nur nach der direkten Methode möglich ist.⁷⁶ Die Anwendung der indirekten Methode wird mit dem Hinweis auf die Aufhebung von Art. 7 Abs. 4 OECD-MA verneint. Demgegenüber wird in der Lehre auch noch die Meinung vertreten, dass subsidiär die indirekte Methode für bestimmte einzelne Leistungsbeziehungen noch herangezogen werden kann.⁷⁷

a) Internationale Erfolgsabgrenzung nach der direkten Methode

Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010, auf den der OECD-MK 2010 zu Art. 7 OECD-MA 2010 direkt verweist, konkretisiert das Konzept des AOA und legt die Annahmen und Vorgehensweise detailliert fest.⁷⁸ Gemäss den Ausführungen im Betriebsstättenbericht 2010 soll für die abkommensrechtliche Gewinnabgrenzung eine Betriebsstättegewinnermittlung in zwei Schritten durchgeführt werden, bei der für die Betriebsstätte gedanklich eine analoge Struktur wie die einer rechtlich selbständigen Kapitalgesellschaft entwickelt wird, auf welche die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angewendet werden können.⁷⁹

Ausgehend von der uneingeschränkten Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte wird in einem *ersten Schritt* eine Analyse der Funktionen und des Sachverhaltes durchgeführt und Dealings identifiziert. Wie zwischen verbundenen Unternehmen wird zu diesem Zweck davon ausgegangen, dass Betriebsstätte und Stammhaus miteinander, mit verbundenen und/oder unverbundenen Unternehmen in Geschäftsbeziehung stehen und dabei Funktionen ausüben, Risiken übernehmen sowie Vermögenswerte einsetzen.⁸⁰ Da jedoch anders als bei rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine rechtlich wirksamen Verträge abgeschlossen werden können, sind diese Parameter zur Durchführung des Fremdvergleichs nicht auf der Grundlage von vereinbarten Verträgen zuordenbar und es ist ein anderer Mechanismus anzuwenden.⁸¹ Für diese Zuordnung entschied sich die OECD für ein Konzept gemäss den von den Mitarbeitern übernommenen Funktionen (Konzept der Significant People Functions/SPF) und eine Funktions- und Sachverhaltsanalyse analog der Verrechnungspreisanalyse bei verbundenen Unternehmen, da damit die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes betont wird und es dazu bereits ausreichend Anleitung in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien gibt.⁸² Mit der Ermittlung insbesondere der SPF werden der Betriebsstätte Vermögenswerte, Risiken, Dotationskapital und auch fik-

⁷⁶ Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung, S. 92.

⁷⁷ Brülisauer, Gewinnabgrenzung, S. 721.

⁷⁸ OECD-MK 2010, Art. 7 Rz 19 f. und 23; Margerie, S. 103; Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung, S. 92.

⁷⁹ Margerie, S. 103.

⁸⁰ OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part I, Ziff. 10; OECD-MK 2010, Art. 7, Rz. 15.

⁸¹ OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part I, Ziff. 14; Margerie, S. 103.

⁸² OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part I, Ziff. 15.

tive Leistungsbeziehungen sowie die Ergebnisbeiträge aus Aussentransaktionen zugeordnet, so dass letztlich ein selbständiges Unternehmen gleicher Funktionalität fingiert wird.⁸³

Dann folgt im *zweiten Schritt* für die Bestimmung einer angemessenen Vergütung der Dealings jeweils eine Fremdvergleichsanalyse, so dass anschliessend der Betriebsstättengewinn ermittelt werden kann.⁸⁴ Dieser Vorgehensweise liegt die Annahme der OECD zugrunde, dass die Gewinne eines Unternehmens mit der Ausübung von Funktionen verbunden sind, wobei im Betriebsstättenkontext Aktivitäten («activities») mit der Funktionsausübung gleichgesetzt werden.⁸⁵ Die Analyse von Funktionen und Sachverhalt entspricht somit einem tätigkeitsbezogenen bzw. aktivitätsbezogenen Verständnis der Betriebsstätte, das nicht durch geographische Grenzen eingeschränkt wird.⁸⁶

5.1.2.6 AOA und die Schweiz

Für die Besteuerung der Betriebsstätte unterscheidet die Schweiz zwischen unilateralem und bilateralem Recht.⁸⁷ Die Schweiz befreit Gewinne von Betriebsstätten im Sinne von Art. 52 Abs. 1 DBG. Bei der Gewinnabgrenzung wird in Art. 52 Abs. 3 auf die Regelungen im Zusammenhang mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung Bezug genommen. Für die Gewinnabgrenzung im interkantonalen Verhältnis besteht eine umfangreiche Rechtsprechung, welche detaillierte Bestimmungen entwickelt hat.⁸⁸ Bei der interkantonalen Steuerauscheidung erfolgt die Gewinnaufteilung mit der direkten wie mit der indirekten Methode. Es herrscht ein Methodendualismus.⁸⁹ Aufgrund der gesetzlichen Grundlagen wurden in der Schweiz auch im internationalen Verhältnis über lange Zeit bei der Gewinnausscheidung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte die direkte wie auch die indirekte Methode nach den Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung angewandt.⁹⁰

Die Schweiz hat sich dazu bekannt, die Richtlinien über die Transferpreise der OECD zu übernehmen. Sie hat gegenüber den Transferpreisbestimmungen keinen Vorbehalt angebracht.⁹¹ Im Kreisschreiben vom 04. März 1997 hat die ESTV die Kantone angewiesen, bei der Veranlagung international tätiger Konzerne die OECD-Richtlinien zu berücksichtigen. Dieses Kreisschreiben ist auf der Homepage der ESTV nicht mehr aufgeschaltet und somit nach Praxis der ESTV nicht mehr in Kraft. Die Aussage von Kreisschreiben 1997 wurde aber im Kreisschreiben Nr. 4 vom 19. März 2004 ausdrücklich bestätigt, was darauf schliessen lässt, dass die ESTV nicht von ihrer Haltung vom Kreisschreiben von

⁸³ OECD-MK 2010, Art. 7, Rz 21, Margerie, S. 103.

⁸⁴ OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part I, Ziff. 10 u. 13; OECD-MK 2010, Art. 7, Rz. 22, Margerie, S. 104.

⁸⁵ OECD, Permanent Establishments Report 2010, Part I, Ziff. 57.

⁸⁶ Margerie, S. 104; Baginova/Thomasberger/Wipfler, in Bernegger/Rosar/Rosenberger, S. 32.

⁸⁷ Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, S. 1 ff.

⁸⁸ Höhn/Mäusle, S. 9 ff.

⁸⁹ Höhn/Mäusle, S. 389 ff.

⁹⁰ Höhn, Steuerplanung, S. 148.

⁹¹ Stocker/Studer, S. 388.

1997 abgerückt ist. Im Kreisschreiben Nr. 4 bekennt sich die Schweiz auch ausdrücklich zum Arm's-Length-Prinzip. Zusätzlich wird in verschiedenen Verwaltungsanweisungen auf die OECD-Richtlinien Bezug genommen oder darauf hingewiesen.⁹² Daraus kann geschlossen werden, dass die ESTV die OECD-Richtlinien als in der Schweiz anwendbar betrachtet und mit dem Kreisschreiben 4 im Sinne von Art. 102 Abs. 2 DBG für die Kantone als verbindliche Verwaltungsanweisung deklariert hat. In diesem Sinne sind die Regelungen über den AOA für die Schweiz verbindlich und anzuwenden.

5.1.3 Tochtergesellschaft

5.1.3.1 Gründung der Tochtergesellschaft

Durch die Gründung einer Tochtergesellschaft entstehen im Konzernverhältnis zwei rechtlich unabhängige Rechtsträger, welche den steuerrechtlichen Regeln ihres jeweiligen Sitzstaates unterliegen. Es muss keine Aufteilung einer Unternehmung auf zwei Staaten vorgenommen werden, wie das bei der Betriebsstätte der Fall ist. Das Doppelbesteuerungsrecht befasst sich in erster Linie mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rechtssinn, bei welcher das gleiche Steuersubjekt in zwei Staaten für dasselbe Objekt besteuert wird.⁹³

a) Abhängige Tochtergesellschaft als Steuersubjekt

Das internationale Doppelbesteuerungsrecht geht davon aus, dass Kapitalgesellschaften auch dann, wenn sie von ausländischen Obergesellschaften abhängig sind, selbständige Steuersubjekte darstellen. Das ergibt sich aus den Regeln über den persönlichen Geltungsbereich⁹⁴, aus der Definition der Person⁹⁵ sowie daraus, dass in der Betriebsstättendefinition regelmässig festgehalten wird, die Tatsache allein, dass eine Gesellschaft von einer anderen abhängig sei, mache für sich allein die erstgenannte Gesellschaft nicht zu einer Betriebsstätte der letzteren.⁹⁶ Damit ist zugleich auch gesagt, dass Tochtergesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsstätte qualifiziert werden können. Den übrigen Fällen von Nichtanerkennung abhängiger Gesellschaften aufgrund von Vorschriften des jeweiligen Sitzstaates der Tochtergesellschaft (Rechtsmissbrauchsverbot, Steuerumgehungsverbot usw.) steht das internationale Steuerrecht nicht entgegen.⁹⁷

b) Ansässigkeit

Die allgemeine Ansässigkeit, wonach eine Kapitalgesellschaft im Kollisionsfall in der Regel am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ansässig ist⁹⁸, gilt auch für Konzerngesellschaften. Die Tatsache, dass eine untere Konzerngesellschaft gesellschaftsrechtlich von

⁹² KS 6, Verdecktes Eigenkapital; KS 8 Principal-Gesellschaften; KS 4, Dienstleistungsgesellschaften; Duss, S. 110.

⁹³ Höhn, Steuerplanung, S. 151.

⁹⁴ OECD-MA Art. 1.

⁹⁵ OECD-MA Art. 3 Abs. 1a und b.

⁹⁶ OECD-MA Art. 5 Abs. 7.

⁹⁷ Höhn, Steuerplanung, S. 151.

⁹⁸ OECD-MA Art. 4 Abs. 3.

ihrer Obergesellschaft beherrscht wird und abhängt, bedeutet für sich allein noch nicht, dass sich ihre tatsächliche Geschäftsleitung bei der Obergesellschaft befindet. Massgebend ist, wo die operative Leitung ausgeübt wird. Solange sich die Obergesellschaft auf die dem Anteilsinhaber gesellschaftsrechtlich zustehende Kontrolle und generelle Weisungsbefugnis beschränkt, befindet sich die Geschäftsleitung der Untergesellschaft nicht bei ihr. Anders verhält es sich, wenn die Obergesellschaft das operative Geschäft laufend und zur Hauptsache selbst besorgt.⁹⁹

5.1.3.2 Besteuerung der Unternehmensgewinne

Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats erzielt, besteuert im Sinne von Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. Teil OECD-MA grundsätzlich nur der Vertragsstaat, in dem das Unternehmen seinen steuerrechtlichen Sitz hat. Der steuererhebende Staat ermittelt den Gewinn nach den allgemeinen Regeln seines innerstaatlichen Rechts.¹⁰⁰

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gestattet es dem steuererhebenden Staat, Gewinne eines inländischen Unternehmens, das mit einem ausländischen Unternehmen verbunden ist, abweichend von seinen allgemeinen Regeln zu berichtigen, soweit der Unternehmensgewinn durch Bedingungen beeinträchtigt wurde, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht vereinbart worden wären. Art. 9 OECD-MA gestattet derartige Berichtigungen jedoch nur nach den Grundsätzen des Dritt- oder Fremdvergleichs (Dealing-at-Arm's-Length). Ob der Vertragsstaat von dieser abkommensrechtlichen Befugnis Gebrauch machen kann, bestimmt sich nach seinem innerstaatlichen Recht d.h. ob die innerstaatlichen gesetzlichen Grundlagen Vorschriften enthalten, die es gestatten, bei der Gewinnermittlung fremdvergleichswidrige Preise zwischen verbundenen Unternehmen fiktiv durch fremdvergleichskonforme zu ersetzen. Art. 9 OECD-MA schafft keine Rechtsgrundlage für eine solche Berichtigung. Seine Wirkung besteht nur darin, das innerstaatliche Recht zu beschränken, soweit diese Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vorsieht, welche über die nach den Grundsätzen des Drittvergleichs hinausgehen.¹⁰¹

Das innerstaatliche Recht der meisten Staaten sieht die Möglichkeiten von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen oder einander nahestehenden Personen vor. In Schweiz ergibt sich dieses Recht aus Art. 58 Abs. 1 Bst. c 1. Teil DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG.

5.1.3.3 Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen

Im Rahmen der Globalisierung haben die Konzerne ihre Wertschöpfungskette immer mehr aufgeteilt und die Leistungserbringung innerhalb des Konzerns verschiedenen Konzerneinheiten in unterschiedlichen Ländern zugewiesen. Durch diese Lieferkettenstrukturen entstehen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften verschiedenartige Leistungsbeziehungen.

⁹⁹ Höhn, Steuerplanung, S. 152

¹⁰⁰ Vogel/Lehner, S. 1045.

¹⁰¹ Vogel/Lehner, S. 1045.

Da die einzelnen Konzernmitglieder rechtlich selbständige Teile des gesamten Konzerns sind, müssen die Leistungsvereinbarungen zwischen den einzelnen betroffenen Konzerngesellschaften vertraglich festgelegt werden. Diese Leistungsvereinbarungen können im höheren Gruppeninteresse von einzelnen Unternehmen zu Bedingungen eingegangen werden, welche sie mit Dritten nicht eingehen würden.¹⁰² Diese ungünstigen Bedingungen können entweder in einer übersetzten Leistung oder in einem niedrigen Anspruch bestehen. Sie führen zur Verschiebung der ausgewiesenen Gewinne in das begünstigte verbundene Unternehmen. In der Kombination, dass die verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten mit unterschiedlich hoher Steuerbelastungen angesiedelt sind, führt zu einer Gewinnverschiebung mit entsprechenden Belastungsunterschieden.¹⁰³

Diese besondere steuerliche Konstellation wird wie in Kapitel 5.1.3.2 dargestellt in Art. 9 OECD-MA aufgenommen. Gemäss Art. 9 OECD-MA sind die zuständigen Steuerbehörden ermächtigt Gewinnaufrechnungen vorzunehmen, sofern zwei Unternehmen miteinander beteiligungsmässig oder personell verbunden sind und beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, welche unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden.¹⁰⁴

Die entscheidende Frage lautet, wie die Gewinne bestimmt werden sollen, welche das begünstigende Unternehmen «ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat»¹⁰⁵ Die OECD hat 1979 zu diesem Thema erstmals einen Bericht publiziert, der sich mit dieser Frage befasst und 1984 mit einem zweiten Bericht ergänzt.¹⁰⁶ Die wichtigste Aussage in diesen Berichten war das konsequente Abstellen auf den marktkonformen Preis (Arm's-Length-Principle) der Leistungen d.h. auf den Preis, der von einem unabhängigen Dritten verlangt worden wäre. Dieser Fremdvergleich liegt als Prinzip allen seither ergangenen Berichten und Empfehlungen zugrunde.

Die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes hat die OECD im Rahmen von Verrechnungspreisrichtlinien¹⁰⁷ weiter konkretisiert. Diese Richtlinien sind vom OECD-Rat am 13.07.1995 erstmals verabschiedet worden und werden ständig aktualisiert bzw. erweitert. Die Richtlinien stellen eine Revision und Zusammenfassung vorangegangener Berichte des Fiskalausschusses der OECD dar. Die OECD hat zunächst im Jahre 1995 die ersten fünf Kapitel veröffentlicht. Im Jahr 1997 wurden die Richtlinien um das Kapitel VIII, Kostenverteilungsverträge, ergänzt. Im Jahr 2010 wurden Kapitel I und III komplett überarbeitet, dabei wurden die gewinnorientierten Methoden gegenüber der OECD-Richtlinie aus dem Jahr 1995 deutlich gestärkt. Im Jahre 2010 wurden die Richtlinien um

¹⁰² Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 298.

¹⁰³ Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 299.

¹⁰⁴ Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 300.

¹⁰⁵ Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 301; OECD-MA Art. 9 Abs. 1.

¹⁰⁶ Höhn, Internationales Steuerrecht, S. 301;

¹⁰⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises an Tax Administrations

ein Kapitel zum Thema Business Restructuring ergänzt.¹⁰⁸ Im Zusammenhang mit dem BEPS Projekt werden unter den Aktionspunkten 8 -10 die Kapitel I; II; VI, VII und VIII behandelt, angepasst und teilweise neu verfasst.¹⁰⁹

5.1.4 Würdigung

Im Zusammenhang mit der Diskussion über die richtige Steuerstrategie bei einer Expansion der wirtschaftlichen Tätigkeit ins Ausland nimmt die Thematik, ob diese Expansion mittels einer Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte erfolgen soll, einen prominenten Platz ein.¹¹⁰ Ende des letzten Jahrhunderts waren die Unterschiede markant. So war die Begründung einer Steueransässigkeit mittels einer Betriebsstätte wesentlich offener und die Gestaltung einer Betriebsstättenlösung flexibler. Auch der leistungsbezogene Austausch war unterschiedlich ausgestaltet. Nur schon die früher praktizierte Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch die indirekte Zuweisung des Gewinnanteils an die Betriebsstätte mittels quotenmässiger Hilfsfaktoren liess viel planerischen Spielraum. Die früher praktizierte Flexibilität im Bereich der Betriebsstätte hat die OECD dazu bewogen sich näher mit dem Thema zu befassen. Schritt für Schritt wurden die offenen Fragen und der Planungsspielraum analysiert, beurteilt und eingeschränkt.¹¹¹ Im Jahre 2001 veröffentlichte die OECD einen ersten «discussion draft» des Betriebsstätten-Berichts der die Ergebnisse der internen Arbeit zur öffentlichen Diskussion stellte. Die Diskussion wurde intensiv genutzt und die OECD publizierte in den folgenden Jahren laufend neue Versionen des Berichtes. Im revidierten Bericht vom August 2004 wurden die bisher als «Working Hypothesis» dargestellten Lösungsvorschläge für die Bewertung des Leistungsaustausches zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erstmals als «Authorised OECD Approach» (AOA) bezeichnet. Am 17. Juli 2008 wurde der bearbeitete Betriebsstätten Report von der OECD erstmal publiziert und am 22. Juli 2010 als offizieller Betriebsstätten-Report veröffentlicht. In der weiteren Diskussion wurde der im Betriebsstätten-Bericht entwickelte AOA bestätigt und weiter vertieft.¹¹²

In diesem Vergleich kennt die Variante Tochtergesellschaft über längere Zeit klarere gesetzliche Grundlagen und Regelungen. Mit der erstmaligen Publikation der OECD Transfer Pricing Guidelines für Multinational Enterprises and Tax Administrations (Richtlinien) im Jahre 1995, wurden für den Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne von Art. 9 OECD-MA Regeln und Vorgaben geschaffen, welche auf der Basis der «Arm's-Length-Principle» eine stabile Grundlage für die Anwendung durch die Steuerpflichtigen schuf. Diese Guidelines wurden aufgrund der Erfahrungen laufend angepasst und ergänzt und bilden heute einen festen und etablierten Bestandteil der internationalen Steuerplanung.

¹⁰⁸ Vogel/Lehner, S. 1053.

¹⁰⁹ OECD/G20, BEPS Action 8-10 October 2015, Final Report.

¹¹⁰ Höhn, S. 207 ff, S. 289 ff, Haiss, in: Grotherr, S. 31, Schoss, in: Grotherr, S. 49.

¹¹¹ OECD, Report on the attribution of Profits to Permanent Establishments 2010.

¹¹² Hemmelrath/Kepper, S. 37.

Die vorbeschriebene Entwicklung zeigt, dass sich in den letzten 15 Jahren die Unterschiede zwischen der Tochtergesellschafts- und der Betriebsstätten-Frage stark angenähert haben und heute in Bezug auf die Themen im Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch eine faktische Gleichbehandlung angestrebt wird. In Kombination mit den vorgeschlagenen Anpassungen von Art. 5 OECD-MA im Rahmen des BEPS Projektes in Aktionspunkt 7 wird die Planungsmöglichkeit bei einer grenzüberschreitenden Betriebsstätten-Lösung stark eingeschränkt und umfassender reguliert.

Auch wenn durch die Veröffentlichung des Art. 7 OECD-MA im Jahre 2010, der entsprechenden Anpassung des OECD-MK und der damit eingeführten Anwendung des AOA ein wichtiger Schritt bei der Beseitigung von Unsicherheiten gemacht wurde, wird es auch in Zukunft Unklarheiten im Zusammenhang mit der Gewinnzuweisung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte geben und Doppelbesteuerungen sind nicht auszuschliessen. In Art. 7 Abs. 3 OECD-MA wurde das Modell der Gegenberichtigung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA stipuliert. Ein Rechtsanspruch für die entsprechende Berichtigung von Gewinnkorrekturen ist damit leider nicht gegeben.¹¹³

5.2 Finanzierungsmodelle (Regeln zum verdeckten Eigenkapital und BEPS Aktionspunkt 4)

5.2.1 Grundsachverhalt

Finanzierungsfragen gehören zu den zentralen Themen bei der internationalen Steuerplanung. Aufgrund der unternehmerischen Zielvorgabe eines möglichst hohen Gewinnes nach Steuern und dem massgebenden Einfluss der Kapitalkosten auf diese Zielgrösse sind Finanzierungsstrukturen besonders steuersensibel.¹¹⁴

Das Grundprinzip bei dieser Zielvorgabe ist die Domizilierung des finanzierenden Teils des Konzerns, welcher Erträge generiert, in einem steuergünstigen Umfeld und der Ausstattung mit einem hohen Eigenkapital, während die operativen, zu finanzierenden Teile des Konzerns mit geringem Eigenkapital und dem höchstmöglichen Fremdkapital ausgestaltet werden sollen.

Aus dieser Grundstruktur ergibt sich die Erwartung, dass Finanzerträge mit einer möglichst tiefen Steuer belastet und Finanzaufwendungen möglichst vollständig steuerlich als Aufwand genutzt werden können.

Diese Erwartung wurde von einzelnen Staaten im Kontext der internationalen Steuerkonkurrenz aufgenommen. Mit speziellen Steuerregimes bemühen sich die Staaten um die Ansiedlung von Finanzgesellschaften und/oder Finanzaktivitäten. Die Schweiz wirkt in diesem Wettbewerb aktiv mit und hat mit der Finance-Branch ein attraktives Finanzierungsmodell.¹¹⁵

¹¹³ Duss, S. 142.

¹¹⁴ Jacobs, Internationale Steuerplanung, S. 945.

¹¹⁵ Gehrig, Konzernfinanzierungsgesellschaften, S. 242.

Die Umsetzung derartiger Finanzierungsstrukturen wurde von einem Teil der Staatengemeinschaft zunehmend durch unilateral einschränkende steuergesetzliche Massnahmen erschwert. So werden an die Holding- und Finanzgesellschaften, welche zentrale Finanzierungsaufgaben im Konzern übernehmen immer strengere Substanzerfordernisse gestellt, damit sie von den Steuerabkommen bezüglich Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen profitieren können.¹¹⁶

Im Weiteren haben immer mehr Länder ihre Vorschriften zur Mindestkapitalisierung sowie zur Festsetzung und Dokumentation der steuerlich akzeptierten gruppeninternen Zinszahlungen verschärft.¹¹⁷

5.2.2 Methoden zur Beschränkung der Finanzierungsstrukturen

Für die Beschränkung der Gestaltungsfreiheit der Konzerne bei der Planung von Finanzierungsstrukturen haben die Länder eine Vielzahl von Systemen und Methoden entwickelt. Trotz der Vielfalt an Regelungen lassen sich die Hauptfelder, welche diesen Einschränkungen zugrunde liegen, wie folgt unterteilen:

- Begrenzung der Kapitalstruktur bei einzelnen Konzerngesellschaften mit Verknüpfung der Folgen bei der Zulassung des Zinsabzuges als Geschäftsaufwand
- Beschränkung der freien Wahl der Zinshöhe für konzerninterne Darlehensverhältnisse
- Ergebnisorientierte Beschränkung (z.B. Prozentsatz des EBITDA) des Zinsabzuges bei einzelnen Konzerngesellschaften und/oder auf Gruppenebene
- Erfassung der grenzüberschreitenden Zinszahlungen mit einer Quellensteuer
- Definition der Substanzerfordernisse für die Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf die Reduktion von Quellensteuern auf Zinserträgen

Die vorstehenden Grundkonzeptionen werden einzeln oder in Kombination angewendet.¹¹⁸

5.2.3 BEPS Aktionspunkt 4

Die OECD hat sich im Rahmen des BEPS Projektes unter Aktionspunkt 4 mit dem Thema Finanzierung auseinandergesetzt und Empfehlungen für Massnahmen zur Vermeidung von unerwünschten Verschiebungen von Gewinnsubstrat aufgrund der Finanzierungstätigkeit innerhalb eines Konzerns ausgearbeitet.¹¹⁹

Mit den vorgeschlagenen Massnahmen möchte die OECD die nationalen Regeln im Bereich Zinsabzugsmöglichkeit besser aufeinander abstimmen. Das Ziel der Massnahmen

¹¹⁶ Brügger/Rechberger, S. 191.

¹¹⁷ Brügger/Rechberger, S. 191.

¹¹⁸ siehe auch in OECD/G20, BEPS Action 4 October 2015, Final Report, S. 19.

¹¹⁹ OECD/G20, BEPS Action 4, Final Report.

ist die Nettozinsabzüge einer Konzerneinheit direkt mit den steuerpflichtigen Einkünften zu verknüpfen.¹²⁰

Die Grundkonzeption des BEPS/G20 Aktionspunktes 4 beruht auf einer ergebnisorientierten Beschränkung des Zinsabzuges und beinhaltet folgende Kombination von Einzelmaßnahmen:

¹²⁰ OECD/G20, BEPS, Erläuterung, Abschlussberichte 2015, S. 14.

Overview of the best practice approach¹²¹

***De minimis* monetary threshold to remove low risk entities**

Optional

Based on net interest expense of local group

+

Fixes ratio rule

Allows an entity to deduct net interest expense up to a benchmark net interest/EBITDA ratio

Relevant factors help a country set its benchmark ratio within a corridor of 10 % - 30 %

+

Group ratio rule

Allows an entity to deduct net interest expense up to a benchmark net interest/EBITDA ratio, where this is higher than the benchmark fixed ratio

Option for a country to apply an uplift to a group's net third party interest expense of up to 10 %

Option for a country to apply a different ratio rule or no group ratio rule

+

Carry forward of disallowed interest/unused interest capacity and/or carry back of disallowed interest

Optional

+

Targeted rules to support general interest limitation rules and address specific risks

+

Specific rules to address issues raised by the banking and insurance sectors

¹²¹ OECD/G20, BEPS, Action 4, Final Report, S. 25.

Die vorgeschlagenen Massnahmen werden im Rahmen des BEPS/G20 Projektes als «common approaches» Ansatz definiert und verstanden. Die Umsetzung des Konzeptes oder Teilen davon erfolgt durch die beteiligten Staaten nach eigener Beurteilung und es wird dadurch in jedem Fall noch einige Zeit dauern, bis im internationalen Kontext die von der OECD angestrebte Konvergenz der Regelungen erreicht wird.

5.2.4 Regelungen über verdecktes Eigenkapital in der Schweiz

Die Schweiz kennt die steuerrechtliche Beschränkung der Finanzierungsstrukturen.

Die gesetzliche Grundlage für die Begrenzung der Finanzierungen innerhalb des Konzerns bildet in der Schweiz bei der direkten Bundessteuer der Art. 65 DBG. Auf der kantonalen Ebene ergeben sich die Regelungen betreffend verdecktem Eigenkapital aus Art. 24 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29a StHG.

Im Rahmen der gesetzlichen Regelungen wird in Art. 65 DBG bzw. Art. 29a StHG festgelegt, dass jener Teil der Schuldzinsen nicht als abzugsfähiger Aufwand akzeptiert wird, der für Fremdkapital aufgewendet wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Für die Festlegung des zulässigen Anteils von Fremdkapital am Gesamtkapital hat die Eidg. Steuerverwaltung das Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 publiziert. Mit Hilfe dieses Kreisschreibens wird der Anteil am Fremdkapital ermittelt, welchem die Qualifikation als Eigenkapital zukommt. Aufgrund des Kreisschreibens erfolgt die Ermittlung in drei Schritten. In einem ersten Schritt wird bestimmt, ob überhaupt Fremdkapital vorliegt, welches als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden kann. Dies ist nur dann der Fall, wenn Fremdkapital von Anteilshabern, also direkt, oder von diesen nahestehenden Personen, also indirekt (Kreis der Kreditgeber) zur Verfügung gestellt wird. Wird das Fremdkapital ausschliesslich von Dritten zur Verfügung gestellt, so ist die Problematik des verdeckten Eigenkapitals grundsätzlich nicht gegeben. Falls das Fremdkapital von Anteilshabern oder diesen nahestehenden Personen stammt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das Fremdkapital der Gesellschaft die aus eigener Kraft erhältlichen Mittel gemäss der schematischen Richtlinie des Kreisschreibens ESTV übersteigt. Falls die im Kreisschreiben maximal zulässigen Höchstwerte überschritten sind, muss in einem dritten Schritt überprüft werden, ob die in Frage stehenden Finanzierungen auch von einem Dritten gewährt worden wäre.¹²²

In Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über die Limitierung des Fremdkapitals bei juristischen Personen im Sinne von Art. 65 DBG in Verbindung mit dem Kreisschreiben Nr. 6 wird von der ESTV jährlich im Rahmen eines Merkblattes zusätzlich der Zinssatz publiziert, der bei Darlehensverhältnissen zwischen verbundenen Gesellschaften

¹²² Brülisauer/Ziegler, in: Zweifel/Athanas, S. 1068.

anzuwenden ist. Dies unter dem Vorbehalt der möglichen Abweichung von den publizierten Zinsen, wenn die Marktfähigkeit des angewendeten Zinses belegt werden kann.¹²³

5.2.5 Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 4 durch die EU

Mit Beschluss vom 21. Juni 2016 haben die EU-Staaten der von der Kommission am 28. Januar 2016 vorgeschlagenen Anti-Tax-Avoidance-Directive zugestimmt. Im Rahmen dieser Richtlinie wird u.a. auch eine Regelung für die Beschränkung des Zinsabzuges im Sinne von OECD/G20 Aktionspunkt 4 festgelegt.¹²⁴

Die unter Artikel 4 der Richtlinie vorgeschlagene Vorschrift sieht eine Beschränkung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen von 30 % des steuerbaren EBITDA (oder EUR 1 Million, wenn höher) auf der Ebene der einzelnen Gesellschaft vor. Um jedoch etwas Flexibilität zu ermöglichen, ist es den Ländern gestattet, den vollen Abzug der Zinsaufwendungen anzuerkennen, wenn ein Steuerpflichtiger belegen kann, dass seine Eigenkapitalausstattung (Equity To Total Assets Ratio) maximal 2 Prozent unter jener des Konzerns liegt. Den Mitgliedstaaten steht es auch frei eine stärkere Beschränkung der abzugsfähigen Zinsabzugsregelung vorzusehen. Der Geltungsbereich der vorgeschlagenen Zinsabzugsregelung ist auf «Netto-Zinsaufwendungen» beschränkt, d.h., Zinsaufwendungen eines Steuerpflichtigen, die Zinserträge und gleichwertige steuerbare Einkünfte aus finanziellen Vermögenswerten des Steuerzahlers übersteigen. Finanzunternehmen (einschliesslich Kreditinstituten und Versicherungen) fallen nicht unter diese Regelung. Es ist jedoch damit zu rechnen, dass zu gegebener Zeit gesonderte Regelungen für die Finanzindustrie erlassen werden.¹²⁵

5.2.6 Auswirkungen von BEPS-Aktionspunkt 4 auf die Regelung in der Schweiz

Die Vergleiche der BEPS/G20 Konzeption in Aktionspunkt 4 mit den geltenden Regelungen in der Schweiz zeigt, dass das bisherige Konzept der Schweiz betreffend verdecktem Eigenkapital nicht mit den BEPS/G20 Vorgaben übereinstimmt. Die Schweiz hat bisher einen kapitalorientierten Ansatz gewählt, während in Aktionspunkt 4 ein ertragsorientierter Ansatz vorschlägt. Es stellt sich damit die Frage, ob die Schweiz ihr bisheriges Konzept an die Vorschläge der OECD/G20 anpassen muss.

Anlässlich des IFF-Seminars vom 9. und 10. Februar 2016 in St. Gallen erklärte Frau Silvia Frohofer vom SIF, dass es sich beim Aktionspunkt 4 des BEPS-Berichtes um einen Aktionspunkt unter dem Aspekt des «common approaches» handelt. Das SIF werde aber im Laufe des Jahres 2016 analysieren, inwieweit die bisherigen Regelungen an die

¹²³ ESTV Rundschreiben vom 24.02.2016 über steuerlich anerkannte Zinssätze 2016 für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährung.

¹²⁴ EU, Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes vom 28.01.2016.

¹²⁵ EU, Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes vom 28.01.2016, Kapitel II, Artikel 4. WEKA-Verlag, Anti-BEPS-Richtlinie, Entwurf zur Bekämpfung der Steuervermeidung.

Vorgaben des BEPS-Berichtes angepasst werden müssen und ob dies allenfalls aus der Sicht der Schweiz sinnvoll ist.¹²⁶

Im Zusammenhang mit einem anderen Element bei Finanzierungsstrukturen musste aber die Schweiz bereits Anpassungen vornehmen. Unter Aktionspunkt 5 des BEPS-Berichtes (Countering Harmful Tax Practices More Effectively) wurden von der OECD/G20 «schädliche» Steuermodelle untersucht und kritisch beurteilt. Im Rahmen dieses Berichts wurde auch das Konzept der Finance-Branch der Schweiz kritisiert und als schädlich qualifiziert. Beim BEPS Aktionspunkt 5 handelt es sich um einen «Minimum standard», welche die Mitgliedstaaten verpflichtet, kritisierte Regimes aufzugeben. Die Schweiz schafft im Rahmen der Unternehmungssteuerreform III dieses spezielle Regime für Finanzgesellschaften ab.¹²⁷

5.2.7 Würdigung

Finanzierungen und Finanzstrukturen bilden ein beliebtes und breites Feld für steuerplanerische Überlegungen. Dank der Mobilität lässt sich mit geschickter Planung einen hohen positiven Steuereffekt erzielen. Die OECD/G20 hat mit dem Aktionspunkt 4 dieser Planung neue Schranken gesetzt und die von der Staatengemeinschaft in Zukunft akzeptierten Parameter aufgezeigt. Auch wenn es sich beim Aktionspunkt 4 um einen Punkt des «common approaches» handelt, hat die EU mit der schnellen Umsetzung dieses Aktionspunktes gezeigt, dass die Zinsregelungen von Aktionspunkt 4 heute schon in die steuerplanerischen Überlegungen einfließen müssen. Zusätzlich ist der Wegfall von speziellen Steuerregimes gemäss OECD/G20 BEPS Aktionsplan 5, welche die steueroptimierte Vereinnahmung der Erträge aus Finanzierungskosten einschränkt, zu beachten. Welchen Effekt diese neuen Regeln im Detail auf die Steuerkosten der Konzerne haben, kann heute nicht endgültig geklärt werden. Dies Bedarf weiterer Diskussionen und Analysen. Sicher kann man sagen, dass sie die Steueroptimierung einschränken und die bisherigen Konzepte bei der konzerninternen Finanzierung verändern werden.

Die Schweiz hat im Zusammenhang mit dem Aktionspunkt 4 keinen unmittelbaren Handlungsbedarf. Ob die Schweiz der OECD/G20 bzw. der EU folgen wird oder muss, ist heute offen. Sicher kann die Schweiz bei zunehmender Umsetzung des Konzeptes von Aktionsplan 4 nicht abseits stehen, sonst führt das für die Schweiz zu einem Standortnachteil. Die Umsetzung Bedarf in jedem Fall einer gesetzlichen Anpassung. Vorläufig wird das Kreisschreiben Nr. 6 seine Gültigkeit behalten. Das Regime der Finance-Branch wird aber mit der Umsetzung der USTR III in jedem Fall der Vergangenheit angehören.¹²⁸

¹²⁶ Frohofer Silvia, Folie 17. Botschaft des Bundesrates zur Unternehmungssteuerreform III, S. 26

¹²⁷ Frohofer Silvia, Folie 6.

¹²⁸ Botschaft des Bundesrates zur Unternehmungssteuerreform III, S. 26

5.3 Forschung und Entwicklung (BEPS Aktionspunkte 5 und 8)

5.3.1 Grundsachverhalt

Immateriellen Wirtschaftsgütern (iWG) kommt bei grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten aufgrund ihres hohen Wertschöpfungsbeitrages und ihrer Mobilität eine aus zweierlei Sicht besondere Bedeutung zu. Zum einen leisten immaterielle Wirtschaftsgüter vielfach einen substantiellen Beitrag zur Wertschöpfung in einem Unternehmen. Sie beinhalten daher ein entsprechend hohes Ertragspotential und stellen besonders wertvolle Vermögensgegenstände des Unternehmens dar. Zum anderen sind immaterielle Wirtschaftsgüter durch eine besonders hohe Mobilität gekennzeichnet. Da sie physisch nicht gebunden sind, können sie ohne weiteres verlagert werden.¹²⁹

Auf Grund ihrer Charakteristika stößt die Besteuerung von iWG auf ein besonderes Interesse der Staaten. Dabei sind zwei sich gegenseitig bedingende Tendenzen erkennbar. Auf der einen Seite versucht ein Teil der Staaten, iWG gezielt anzuziehen, um an ihrem Ertragspotential partizipieren zu können. So führten in der näheren Vergangenheit eine Vielzahl von Staaten nationale Rechtsvorschriften zur steuerlichen Förderung von Investitionen in F&E ein, um ein attraktives Umfeld für die Schaffung und Verwertung von iWG zu bieten. Darüber hinaus variiert die steuerliche Behandlung von Investitionen in F&E und damit die Standortattraktivität in den einzelnen Staaten zum Teil stark. Auf der anderen Seite fürchtet ein Teil von Staaten einen Abfluss von iWG und deren Ertragspotential. Um einen fiskalisch unerwünschten Abfluss zu vermeiden, wurde eine Vielzahl von nur bedingt miteinander abgestimmten uni- und bilateralen steuerlichen Regelungen eingeführt.¹³⁰ Diese sollen eine Besteuerung von stillen Reserven bei einer Verlagerung von iWG sicherstellen oder steuerlichen Gestaltungsmissbräuchen unter Verwendung von iWG vorbeugen. Darüber hinaus sind aktuell sowohl auf Ebene der EU als auch der OECD Bestrebungen erkennbar, die internationale Besteuerung von iWG auf den Prüfstand zu stellen und die Maßnahmen gegen steuerliche Gestaltungsmissbräuche zu intensivieren.¹³¹ Für den Konzern wird damit zunehmend wichtig, so früh wie möglich eine geeignete Struktur für die Entwicklung und Verwertung von iWG zu finden, da nachträgliche Anpassungen regelmäßig zu einer Besteuerung von stillen Reserven führen und möglicherweise mit einer Missbrauchsabwehr kollidieren.¹³²

Aus steuerplanerischer Sicht ist vor diesem Hintergrund von besonderem Interesse, ob und inwieweit eine gezielte Ausgestaltung von F&E eine Steuerplanung bei der Erstellung und Verwertung von iWG erlaubt. Aufgrund des hohen Ertragspotentials von Investitionen in F&E erscheinen sie als besonders attraktiver Anknüpfungspunkt für steuerplanerische Eingriffe, um die aus der Investition resultierende Steuerbelastung möglichst tief zu halten.¹³³

¹²⁹ Broemel, S. 1. Imhof, S. 129.

¹³⁰ Engler/Kachur, in: Vögele/Bostell/Engler, S. 1584 f

¹³¹ OECD/G20, BEPS, Action 5 und 8-10, Final Reports.

¹³² Broemel, S. 2.

¹³³ Broemel, S. 3. Pfaar/Schimmele, in: Kessler/Kröner/Köhler, S. 348.

5.3.2 Definition der F&E Aktivitäten

Für die steuerliche Beurteilung von F&E Aktivitäten wird in einem ersten Schritt unterschieden, welche Art von Forschung betrieben wird und in einem weiteren Schritt die rechtliche und organisatorische Struktur der F&E Aktivitäten analysiert.

Die Definition der verschiedenen Forschungsaktivitäten basiert auf dem weltweit anerkannten Frascati-Manual, welches die OECD 1962 erstmals publizierte und im Jahre 2015 neu aufgelegt hat.¹³⁴ Ganz generell umfasst nach der Darstellung der OECD im Frascati Manual F&E alle schöpferischen Arbeiten, welche in einer systematischen Art und Weise unternommen werden, um das Wissen zu vertiefen oder zu neuen Erkenntnissen zu gelangen.¹³⁵

Im Rahmen des Frascati-Manual werden drei Forschungsfelder unterschieden. 1. Die Grundlagerecherche; 2. Die angewandte Forschung und 3. Die experimentelle Entwicklung.¹³⁶

Unter dem Begriff der immateriellen Werte versteht man in einem engeren Sinne Werte, welche rechtlich definiert und geschützt sind wie: Patente, Marken, Namen- und Urheberrechte. Zum weiteren Kreis der immateriellen Werte gehören sicher auch Know-how, Erfindungen oder Betriebsgeheimnisse.¹³⁷

Die steuerliche Definition ist aber bestrebt den Begriff der immateriellen Werte möglichst breit und umfassend zu definieren, da immaterielles Vermögen für den Wert und den Erfolg von Unternehmen eine zentrale Bedeutung hat und die Steuerverwaltungen möglichst alle Formen von Leistungsbeziehungen, welche sich aus einem immateriellen Wert ergibt, erfassen möchten.¹³⁸

5.3.3 Organisation und Aufbau von F&E Aktivitäten

Für die Organisation und den Aufbau von Forschung und Entwicklungsaktivitäten haben sich im Konzern drei Grundformen herausgebildet. Die Tätigkeit erfolgt im Rahmen von **a) Eigenforschung und Entwicklung** durch den Träger der immateriellen Werte. Der Inhaber der immateriellen Werte kann die Forschung auch an Dritte als **b) Auftragsforschung und -entwicklung** vergeben oder mehrere Glieder eines Konzerns betreiben **c) Gemeinschaftsforschung und -entwicklung**.¹³⁹

¹³⁴ OECD, Frascati Manual, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, 2015.

¹³⁵ OECD, Frascati Manual, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, 2015, Broemel, S 10.

¹³⁶ OECD, Frascati Manual, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, 2015 ; Storck/Stradinger, in Bernegger/Rosar/Rosenberger, S. 483.

¹³⁷ Jacobs, Internationale Unternehmungsbesteuerung, S. 719, Engler/Kachur, in Vögele/Borstell/Engler, S. 1586.

¹³⁸ Jacobs, Internationale Unternehmungsbesteuerung, S. 719.

¹³⁹ Storck Alfred, Präsentation im Rahmen des LLM Kurses Universität ZH 2015/2016, Borstell in Grotherr, Seite 334, Engler/Kachur, in Vögele/Borstell/Engler, S. 1638; Storck/Stradinger, in Bernegger/Rosar/Rosenberger, S. 483 f.

Unabhängig von der konzerninternen Organisation der F&E Aktivitäten und rechtlichen Zuweisung und Nutzung der Ergebnisse aus den F&E Aktivitäten ist es aus steuerlicher Sicht wesentlich, was als immaterieller Wert definiert wird und wer effektiv über den Wert verfügen und Ertrag generieren kann.

5.3.4 Strukturierung von F&E Aktivitäten aus steuerlicher Sicht

Die Steuerplanung von F&E Aktivitäten umfasst die Zuweisung der Kosten für die Entwicklung, die Festlegung des rechtlichen Eigentums, die Besteuerung des Ertrages aus den immateriellen Werten und die vertragliche Regelung der Nutzung der immateriellen Werte innerhalb des Konzerns.¹⁴⁰

Aus Sicht des Konzerns sind die immateriellen Werte in einem Niedrigsteuerumfeld zu sammeln und die Erträge steueroptimal zu vereinnahmen. Dabei ist die Nutzung der immateriellen Werte sachgerecht durch Leistungsvereinbarungen der verschiedenen Teile des Konzerns abzugelten. Diese Abgeltungen bilden bei den nutzungsberechtigten Konzerngesellschaften geschäftsmässig begründeten Aufwand.

Diese Abgeltungen der Konzerngesellschaften zugunsten des Trägers der immateriellen Werte sind soweit wie möglich quellensteuerfrei zu vereinnahmen.

5.3.4.1 Internationale Akzeptanz der organisatorischen Ausgestaltung

Der Nutzen einer organisatorischen Ausgestaltungsform hängt massgeblich davon ab, ob sie international in steuerlicher Hinsicht akzeptiert wird und nicht Gefahr läuft, eine Verweigerung durch die involvierten Staaten zu erfahren. Im Hinblick auf die Forschungsform der Eigen- und Auftragsforschung bestehen insofern keine Zweifel, dass sie dem Grunde nach steuerlich anerkannt werden, da beide Formen international üblich und von der OECD anerkannt sind.¹⁴¹ Die unternehmensübergreifenden Aufwandsverrechnungen in Form von Lizenzgebühren bei einer Lizenzierung im Rahmen der Verwertung von in Eigenforschung erstellten iWG stellen eine typische schuldrechtliche Vereinbarung zwischen zwei Unternehmen dar. Gleiches gilt für die laufenden Aufwandszahlungen eines Auftragsgebers an eine forschende Gesellschaft für die Dienstleistungserbringungen im Rahmen der Auftragsforschung. Wichtig ist jedoch, dass die Höhe der Aufwandsverrechnungen angemessen ist.¹⁴²

Sofern die schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen getroffen wurden, ist dabei das international anerkannte Prinzip des Dealing-at-Arm's Length zu beachten.¹⁴³ Dieses fordert, dass die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Preise jenen entsprechen, die auch fremde Dritte in einem vergleichbaren Sachverhalt vereinbaren würden.

¹⁴⁰ Pfaar/Schimmele, in: Kessler/Kröner/Köhler, S. 348

¹⁴¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2010, Rz. 7.41, Broemel, 23.

¹⁴² Engler/Kachur, in: Vögele/Borstell/Engler, S. 1664 ff.

¹⁴³ OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2010, Rz. 1.47, 2.55, Broemel, 24.

5.3.5 Die Standortwahl für F&E Aktivitäten

Die internationale Ausgestaltung von F&E Aktivitäten hat neben steuerlichen Gesichtspunkten auch bzw. vor allem auch betriebswirtschaftlichen Elementen zu berücksichtigen.

Die betriebswirtschaftlichen Zielorte orientieren sich nach den bestmöglichen Ressourcen an Knowhow, Infrastruktur, verfügbaren Spezialisten, Marktnähe, Patentschutz etc. Dies führt oftmals zu einem Konflikt mit den steuerrechtlichen Zielvorgaben wie in Ziffer 5.3.3. vorne beschrieben, da in der Regel steuerattraktive Standorte für F&E Aktivitäten die betriebswirtschaftlichen Vorgaben nicht erfüllen können.

Dieser Zielkonflikt führte dazu, dass im Rahmen der Konzernsteuerplanung nach Wegen gesucht wurde, um die betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Zielvorgaben voneinander zu trennen. Der Anknüpfungspunkt für diesen Lösungsansatz liegt in der Trennung der physischen Durchführung von F&E Aktivitäten und der aus dieser Aktivität sich ergebenden Erträge.¹⁴⁴

5.3.6 Kritik der OECD

Die OECD hat die steuerlichen Planungsmodelle im Zusammenhang mit der F&E in verschiedenen Publikationen analysiert, beurteilt und sich kritisch über die Trennung der rechtlichen und organisatorischen Strukturen im Zusammenhang mit der F&E im Konzern geäußert.¹⁴⁵

Das Augenmerk der OECD zielt einerseits auf die Zuordnung des immateriellen Wertes an einen rechtlichen Eigentümer, welcher als eigenständiges Steuersubjekt in einem Steuerniedrigland domiziliert ist und/oder mit den Erträgen aus immateriellen Werten von attraktiven Steuerregimes (z.B. Patentbox) profitieren kann. Andererseits äussert sich die OECD kritisch zur Zuordnung des Eigentums und der Nutzung der immateriellen Werte innerhalb der verschiedenen involvierten Gesellschaften im F&E Prozess.

Die Kritik der OECD wurde im Rahmen des BEPS Projektes aufgenommen und in den Aktionspunkten 5 und 8 ausformuliert und mit Lösungen verknüpft.¹⁴⁶

5.3.7 BEPS Aktionspunkt 5

Aktionspunkt 5 befasst sich mit sog. schädlichen Steuerpraktiken (Harmful Tax Practices) und untersucht verschiedene Steuerregimes in Bezug auf die unerwünschte Begünstigung von Gewinnverschiebungen in steuerbegünstigte Strukturen oder Länder. Als unter Aktionspunkt 5 fallende Steuerregimes wurden u.a. auch alle steuerlichen Spezialregelungen für IP-Regimes (z.B. Patent- oder Lizenzbox) definiert.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Broemel, S. 44.

¹⁴⁵ OECD, Permanent Establishments 2010; OECD, Business Restructurings, 2010 ; OECD, Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014 ; OECD/G20, BEPS, Aktions 5 and 8, Final Reports.

¹⁴⁶ OECD/G20, BEPS, Action 5 und 8-10, Final Reports.

¹⁴⁷ OECD/G20, BEPS, Action 5, Final Report.

Als Teil dieses Themenbereichs wurde auch die mangelnde Transparenz über Vereinbarungen zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen (Tax Rulings) kritisiert und den Austausch von Rulings zwischen den Staaten angeregt.¹⁴⁸

Primäres Ziel von Aktionspunkt 5 ist basierend auf Transparenz und Substanz, dass Gewinne dort versteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit erfolgt, aus der die Gewinne resultieren d.h. dort wo die Wertschöpfung effektiv stattfindet. Die internationale Zuteilung der Besteuerungsrechte ist demzufolge an der wirtschaftlichen Substanz auszurichten. Unter Substanz wird die wesentliche Geschäftstätigkeit verstanden, um die infrage stehenden Einkünfte zu erzielen.¹⁴⁹

Das von der OECD für die Arbeiten im Zusammenhang mit Aktionspunkt 5 eingesetzte und bereits 1998 bestehende Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) befasste sich in diesem Zusammenhang mit der möglichen Vorgehensweise zur Umsetzung der Substanzanforderungen bei IP-Regimen.¹⁵⁰

Die drei diskutierten Lösungen basierten auf verschiedenen Ansätzen;¹⁵¹

- Wertschöpfungsansatz (Value Creation Approach) – es besteht die Verpflichtung eine bestimmte, wesentliche Entwicklungstätigkeit durchzuführen;
- TP-Ansatz (Transfer Pricing Approach) – basierend auf einer Verrechnungspreisanalyse können steuerliche Vorteile für die gesamten aus dem IP fließenden Einnahmen gewährt werden, sofern das steuerpflichtige Unternehmen bestimmte funktionale Voraussetzungen in dem Staat erfüllt, der die Sondersteuerregelungen gewährt;
- Nexus-Ansatz (Nexus Approach) – hierbei werden die steuerlichen Vorteile vom Umfang der F&E-Tätigkeit des Unternehmens abhängig gemacht, das die Sondersteuerregelung beansprucht. Basierend auf dem Nexus-Ansatz wird für die Ermittlung der wesentlichen Geschäftstätigkeit auf den F&E-Aufwand abgestellt, der bei jenem Unternehmen anfällt, welches von einem IP-Regime profitiert. Damit bildet die tatsächliche F&E-Tätigkeit des gebietsansässigen Unternehmens den Gradmesser dafür, welche Erträge in die Lizenzbox fallen;¹⁵²

Am 11. November 2014 konnten sich Deutschland und Grossbritannien in einem Memorandum of Understanding auf eine leicht angepasste Variante des Nexus-Ansatzes zur Ermittlung der wesentlichen Geschäftstätigkeit einigen (sog. modifizierter Nexus-Ansatz). Dieser Vorschlag wurde am 6. Februar 2015 in Form eines *Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes* von allen OECD- und G20-Staaten akzeptiert.¹⁵³

Der modifizierte Nexus-Ansatz schränkt den Anwendungsbereich der Patent- bzw. Lizenzbox stark ein, indem nur jene IP-Erträge einer privilegierten Besteuerung zugeführt werden, denen eine F&E-Tätigkeit zugrunde liegt, welche im Wesentlichen durch das gebietsansässige Unternehmen selbst ausgeübt wird.

¹⁴⁸ OECD/G20, BEPS, Erläuterung, Abschlussberichte 2015, S. 9. (deutsch)

¹⁴⁹ Gentsch/Matteotti/Roth, S. 306.

¹⁵⁰ Gentsch/Matteotti/Roth, S. 306.

¹⁵¹ Gentsch/Matteotti/Roth, S. 306.

¹⁵² Gentsch/Matteotti/Roth, S. 306.

¹⁵³ OECDG20, BEPS, Action 5, Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes.

Unter dem modifizierten Nexus-Ansatz qualifizieren gemäss OECD neben den gebietsansässigen Unternehmen auch die inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sowie die ausländischen Betriebsstätten gebietsansässiger Unternehmen, sofern diese ebenfalls in einem Staat steuerpflichtig sind, der das IP-Regime gewährt.¹⁵⁴

Im Sinne einer von der OECD aufgestellten Formel können die Gesamteinnahmen aus dem IP nur im Verhältnis der qualifizierenden Betriebsausgaben zu den Gesamtausgaben für die Entwicklung des IP berücksichtigt werden. Folglich wird aufwandseitig ein Faktor (Verhältnis der qualifizierenden Betriebsausgaben zu den Gesamtausgaben) berechnet, der festlegt, in welchem Umfang die Gesamterträge aus einem qualifizierenden IP einer privilegierten Besteuerung zugeführt werden dürfen.¹⁵⁵

Die Schweiz hat im Rahmen der USTR III die Einführung einer Patentbox auf kantonaler Ebene beschlossen, welche auf den Vorgaben von Aktionspunkt 5 beruht.¹⁵⁶

5.3.8 BEPS Aktionspunkt 8

Im OECD/G20 BEPS-Projekt sind im Abschlussbericht vom Oktober 2015 die Aktionspunkte 8 bis 10 zusammengefasst und als ein Aktionspunkt mit unterschiedlichen Schwerpunkten beschrieben. Die Aktionspunkte 8 bis 10 befassen sich mit wesentlichen Aspekten der Verrechnungspreisgestaltung von grenzüberschreitend tätigen Konzernen.

Der Bericht zu den Aktionspunkten 8 bis 10 ist eine Ergänzung/Anpassung der bestehenden OECD Transfer Pricing Guidelines für Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (Richtlinien). Angepasst bzw. ergänzt werden Kapitel I, II, VI, VII und VIII. Die immateriellen Wirtschaftsgüter werden in Kapitel VI der Richtlinien behandelt.

Vor allem Gestaltungen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern und der Zuordnung von Risiken zwischen verbundenen Unternehmen liessen aus OECD-Sicht in der Vergangenheit häufig Zweifel, ob die gewählten Verrechnungspreise tatsächlich fremdübliches Handeln wiedergaben oder nicht doch vielmehr Ausdruck einer grenzüberschreitenden Steuerplanung und -optimierung waren.

Um entsprechende Gestaltungen in der Zukunft vermeiden zu können, rückt die wirtschaftliche Substanz des Konzerns und deren geographische Verteilung in den Mittelpunkt der Verrechnungspreisbildung. Im Ergebnis soll eine Bestimmung der Verrechnungspreise im Sinne der Aktionspunkte 8 bis 10 gewährleisten, dass die operativen Ergebnisse der verbundenen Unternehmen deren ökonomischer Aktivität und deren Beitrag an der Gesamtwertschöpfung des Konzerns entsprechen. Zudem wird klargestellt, dass dem rechtlichen Inhaber eines immateriellen Wirtschaftsgutes künftig nicht auch grundsätzlich das Residualeinkommen aus diesem Wirtschaftsgut zusteht. Die vertragliche Zuordnung von Risiken soll nur akzeptiert werden, soweit der Risikonehmer auch

¹⁵⁴ OECD/G20, BEPS, Action 5, Final Report.

¹⁵⁵ Gentsch/Matteotti/Roth, S. 309.

¹⁵⁶ Art. 24a (StHG) des Bundesgesetzes über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz.

tatsächlich die übernommenen Risiken zu kontrollieren vermag und über ausreichend finanzielle Substanz verfügt.¹⁵⁷

Im Einzelnen ergeben sich aus den neuen Bestimmungen zu den immateriellen Wirtschaftsgütern folgende neuen Präzisierungen und Schwerpunkte:

5.3.8.1 Neue Bestimmungen für immaterielle Wirtschaftsgüter (iWG)¹⁵⁸

a) Definition und Abgrenzung¹⁵⁹

Die OECD definiert in den neuen Richtlinien was unter einem iWG zu verstehen ist. Als iWG gilt, wenn

- es keinen materiellen oder finanziellen Vermögensgegenstand darstellt
- mittels dessen Besitz oder Gebrauch gewerbliche Zwecke verfolgt werden können,
- dessen Gebrauch oder Überlassung an einen unabhängigen Dritten vergütet werden müsste.

Neben der Definition werden in den Richtlinien eine Reihe von Beispielen aufgeführt, die häufig als iWG im Verrechnungspreiskontext genannt werden (u.a. Patente, Knowhow und Marken).

b) Eigentum an iWG¹⁶⁰

Die angepasste Richtlinie für iWG befasst sich ausführlich mit der Frage des Eigentums an einem iWG und den entsprechenden Transaktionen einschliesslich Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwendung von iWG. Der zentrale Aspekt in diesem Abschnitt ist, dass der mittels eines iWG entstandene Gewinn unter den betroffenen Parteien innerhalb eines multinationalen Unternehmens gemäss ihrer Funktion, ihrem Einsatz von Wirtschaftsgütern und den übernommenen Risiken aufgeteilt werden soll. Dabei ist darauf zu achten, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen diesen Transaktionspartnern als Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisanalyse dienen, aber letztendlich die tatsächlich ausgeübten Funktionen bzw. deren Kontrolle, der Einsatz von Wirtschaftsgütern und die übernommenen Risiken die entscheidenden Kriterien zur Gewinnaufteilung darstellen.

c) Bestimmung des Fremdvergleichs im Falle von iWG¹⁶¹

Die Richtlinie nimmt auch Stellung zur Frage, welche Regeln im Zusammenhang mit Transaktionen angewendet werden sollen. Die Richtlinie verweist in diesem Zusammenhang auf die Grundsätze zur Bestimmung der Fremdvergleichsgrundsätze aus den Kapiteln I bis III der Richtlinie. Speziell weist die Richtlinie darauf hin, dass der in den Kapiteln I bis III beschriebene neunstufige Prozess für die Festlegung des massgebenden Fremdvergleichs richtig sei. Da diese Regeln für die Festlegung eines Fremdvergleichs

¹⁵⁷ OECD/G20, BEPS, Erläuterung, Abschlussbericht 2015, Aktionspunkte 8-10 (deutsch).

¹⁵⁸ PWC, Transfer Pricing, Perspective Deutschland, Finale BEPS-Ergebnisse zu Verrechnungspreisen.

¹⁵⁹ OECD/G20, BEPS, Action 8-10, Final Report S. 67 ff.

¹⁶⁰ OECD/G20 BEPS, Action 8-10, Final Report S. 75 ff.

¹⁶¹ OECD/G20 BEPS, Action 8-10, Final Report S. 100 ff.

im Zusammenhang mit iWG nicht so einfach anzuwenden sind, weist die OECD darauf hin, dass bei der Anwendung dieser Grundsätze die für jede Partei realistisch verfügbaren Optionen zu prüfen sind. Im Weiteren nimmt die Richtlinie Stellung zur Anwendung der Verrechnungspreismethode und zur Anwendung von Bewertungsverfahren.

d) Schwer zu bewertende iWG¹⁶²

Ein spezielles Thema in der Richtlinie sind die schwer zu bewertenden iWG (hard-to-value intangibles). Insbesondere werden Situationen dargestellt, in denen entweder ex-ante- oder ex-post-Werte für die iWG angesetzt werden sollen.

Aufgrund der speziellen Merkmale ist es häufig schwierig, Vergleichswerte für iWG zu finden und deren Wert zu bestimmen. Die OECD schlägt daher vor, die Bewertung anhand des zu erwartenden Nutzens unter Berücksichtigung zukünftiger vorhersehbarer Entwicklungen zu bestimmen. Die Richtlinie sieht dabei aber vor, dass die Überprüfung der festgelegten Preise von iWG durch tatsächlich eintretende (ex-post) Entwicklungen möglich sei. Im Falle eines Unterschiedes zwischen den prognostizierten zukünftigen Gewinnen, die in die Bewertung des iWG eingeflossen sind, und den tatsächlich eingetretenen Gewinnen könnte dies ein Hinweis darauf sein, dass vorhersehbare zukünftige Entwicklungen nicht adäquat in der Bewertung berücksichtigt wurden. Somit können nachträglich gewonnene Informationen einen Beleg für die Zuverlässigkeit der Informationen liefern, die der Bewertung zugrunde liegen.

Ein iWG kann zum Beispiel als schwer zu bewerten kategorisiert werden, wenn

- es zum Zeitpunkt des Transfers nur teilweise entwickelt ist,
- seine kommerzielle Nutzung für einige Jahre nach der Transaktion nicht geplant ist
- seine antizipierte Nutzung zum Zeitpunkt des Transfers neuartig ist und das Fehlen von Nachweisen für die Entwicklung oder Verwendung von ähnlichen iWG's nur sehr unsichere Prognosen ermöglicht.

Im Falle von schwer zu bewertenden iWG sollen die Finanzbehörden entsprechend der finalen Fassung der Richtlinie auf ex-post-Finanzergebnisse zurückgreifen können, um die Angemessenheit der ex-ante bestimmten Preisvereinbarungen zu prüfen. Auch wenn eine Anpassung nach der Richtlinie nur bei einem signifikanten Unterschied zwischen ex-post Ergebnissen gegenüber dem ex-ante Budget möglich sein soll, beinhaltet diese Regelung ein nicht zu unterschätzendes Risiko von nachträglichen Korrekturen bei iWG Transaktionen.

5.3.9 Würdigung

Mit den Aktionspunkten 5 und 8 des BEPS-Projektes werden die steuerlichen Gestaltungsräume für iWG neu definiert.

Der Aktionspunkt 5 gehört im BEPS-Projekt zu den «minimum standards», was bedeutet, dass alle bisherigen Sonderregime für F&E Aktivitäten nur noch im Rahmen des modifizierten Nexus-Approachs möglich sind und die bisherigen Regelungen von den

¹⁶² OECD/G20, BEPS, Action 8-10, Final Report, S. 109 ff.

betroffenen Staaten zwingend angepasst werden müssen.¹⁶³ Die Schweiz erfüllt im Rahmen der Einführung der Patentbox in der USTR III diese Bedingung.¹⁶⁴

Die Nutzung von privilegierten Steuerregimes für F&E Aktivitäten wird durch den Nexus-Approach markant eingeschränkt, da die rechtliche Trennung des Eigentums an iWG von der F&E Tätigkeit geografisch eingegrenzt wird. Die Zukunft wird zeigen, ob sich aufgrund dieser neuen Regelungen die F&E-Tätigkeiten der Konzerne in Länder mit privilegierter Besteuerung (Patentbox) verschieben oder die Erträge, welche bisher mit einer tiefen Steuerbelastung vereinnahmt wurden, einer höheren Besteuerung unterliegen werden.

Mit dem Aktionspunkt 8 wird die Preisgestaltung bei der grenzüberschreitenden Verschiebung von iWG neu geregelt und detailliert ausformuliert. Mit den neuen umfassenden Bewertungsregeln für iWG stehen den Steuerbehörden für die Prüfung des Dealing-at-Arms-Length neue Instrumente zur Verfügung, welche durch die nachträgliche Überprüfung bei schwer zu bewertenden iWG ein zusätzliches, neues Korrekturlement enthalten. Es ist zu erwarten, dass die Steuerhoheiten, welche mit einem Abfluss von iWG konfrontiert sind, die Bewertung der iWG genau prüfen und darauf bedacht sind, dass die Entschädigung marktgerecht erfolgt.

¹⁶³ Frohhofer Silvia

¹⁶⁴ Botschaft des Bundesrates zur Unternehmungssteuerreform III, S. 26

6. SCHLUSSBETRACHTUNG

Die vorstehenden Ausführungen zeigen deutlich, dass die Konzernsteuerplanung vor einem Paradigmenwechsel steht.

Mit dem BEPS Projekt haben die OECD/G20 Staaten neue steuerplanerischen Grenzen gesetzt und die Regeln verändert. Das unilaterale Steuerrecht, welches mit völkerrechtlichen Verträgen zwischen den Staaten verknüpft ist, wird Schritt für Schritt durch ein multilaterales System abgelöst.¹⁶⁵

Die Anpassungen und Veränderungen finden auf zwei unterschiedlichen Ebenen statt. Die beiden Ebenen können mit den Begriffen «Transparenz» bzw. «Substanz» unterschieden bzw. zusammengefasst werden.

Als Strategie gegen das Ausnutzen der einzelstaatlichen Steuerregeln vereinbarte die Staatengemeinschaft eine verstärkte zwischenstaatliche Zusammenarbeit und Offenlegungspflicht über steuerrechtliche Vorgänge von international tätigen Unternehmen. Dazu gehört der spontane Ruling-Austausch in Aktionsplan 5 und der neu eingeführte CbC-Report in Aktionsplan 13.¹⁶⁶

Auf der technischen Ebene soll die bisher angestrebte Trennung der wirtschaftlichen Abläufe von den Gewinnströmen verhindert werden. Dies zeigt schon der Titel des BEPS - «Base Erosion and Profit Shifting» - Projektes. Die Bekämpfung dieser Erosion zieht sich als roter Faden durch die 15 Aktionspunkte des BEPS-Projektes. Auf eine Formel gebracht könnte man sagen, dass in der Zukunft Funktionen, Risiken und Gewinne zusammengehören und als Einheit zusammenbleiben müssen.

Die Konzernstruktur wird von den Steuerbehörden neu als globales Ganzes und in sich geschlossenes System betrachtet, dass dank der neuen Transparenz möglichst ohne Widersprüche ausgestaltet sein soll. Diese Struktur muss umfassend belegt und begründet werden¹⁶⁷, was neue und umfassende Compliance-Aufgaben nach sich zieht.

Die Herausforderung der nahen Zukunft bei der Konzernsteuerplanung wird die Klärung der neuen Parameter aufgrund der neuen gesetzlichen Bestimmungen im Sinne des BEPS-Projektes bei den OECD-Staaten sein. Daraus folgernd sind die bisherigen Strukturen und Abläufe mit den neuen Regeln zu vergleichen und allenfalls anzupassen.

Stellvertretend für die kommenden Veränderungen steht die frei aus dem Englischen übersetzte Aussage von Pascal Saint-Amans, Director of the Centre for Tax Policy and Administration in der OECD, anlässlich des Webinars «Tax Talk» vom 16. Juni 2016: *«Viele haben gedacht, dass das BEPS Projekt nicht kommen wird. Es ist gekommen und es wird umgesetzt»*

¹⁶⁵ OECD/G20, BEPS, Final Report; OECD «Tax Talk» vom 16.06.2016; OECD, «Public Hearing» zu Aktionspunkt 15 «Multilateral Agreement» vom 07.07.2016, Paris.

¹⁶⁶ OECD/G20, BEPS Action 5, Final Report (Ruling-Austausch), Action 13, Final Report (CbC-Report)

¹⁶⁷ OECD/G20, BEPS, Action 8-10, Final Report; Action 13, Final Report.