

---

# Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

## 1 Einführung

Bei den Entwicklungen im internationalen Steuerrecht standen im letzten halben Jahr einmal mehr diejenigen auf der Ebene der Europäischen Union (EU) im Vordergrund. Als Teil der Bilateralen Abkommen II ist am 1. Juli 2005 das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG) in Kraft getreten. Dieser Staatsvertrag führt zu wichtigen Neuerungen, nicht bloss für den Finanzsektor, sondern für grenzüberschreitend tätige Konzerne im allgemeinen. Auf Ebene des internationalen Steuerrechts der Schweiz ist weiter zu bemerken, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung entschieden hat, die sog. Fifty-Fifty-Praxis nicht mehr anzuwenden. Wichtige Neuerungen werden sich ferner in Kürze aufgrund von Teilrevisionen verschiedener schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. In Deutschland stehen als Folge des Regierungswechsels einmal mehr Steuerreformen vor der Tür. Eine Teilrevision des OECD-Musterabkommens sowie eine Neuauflage des diesbezüglichen Kommentars bringen einige interessante Klarstellungen. Schliesslich zeichnen sich im Bereich der internationalen Verrechnungspreise wichtige Entwicklungen ab.

## 2 Bilaterale Abkommen II – Zinsbesteuerungsabkommen

Als Bestandteil der Bilateralen Abkommen II ist am 1. Juli 2005 das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA) zwischen der Schweiz und der EG in Kraft getreten<sup>1</sup>. Mit dem ZBStA wurde eine



**Markus F. Huber**  
Dr. iur., Partner  
Ernst & Young Zürich,  
zuständig für den  
Bereich Internationales  
Steuerrecht



**Andreas Helbing**  
lic. iur., LL.M. (Tax),  
Rechtsanwalt,  
dipl. Steuerexperte,  
Senior Manager  
Ernst & Young Zürich



**Heiko Kubaile**  
Diplom-Kaufmann,  
Steuerberater,  
Leiter German Tax Desk,  
Senior Manager  
Ernst & Young Zürich



**Jürgen Raab**  
Diplom-Kaufmann,  
Steuerberater,  
Executive M.B.L. – HSG,  
Senior Manager  
Ernst & Young Zürich

---

Quellensteuer (Steuerrückbehalt) auf Zinserträgen eingeführt, die natürliche Personen mit Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat über eine schweizerische Zahlstelle vereinnahmen. Im Gegenzug hat die Schweizer Verhandlungsdelegation erreicht, dass die Schweiz von den Vorteilen der EG-Mutter-/Tochter-Richtlinie<sup>2</sup> und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie<sup>3</sup> profitieren kann. Art. 15 ZBStA dehnt einen wesentlichen Bestandteil dieser Richtlinien auf die Schweiz aus, nämlich die Befreiung grenzüberschreitender Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen im Konzern von Quellensteuern. Das

ZBStA trat am 1. Juli 2005 in Kraft. Am 15. Juli 2005 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Wegleitung zur Anwendung von Art. 15 ZBStA auf Dividendenzahlungen schweizerischer Verrechnungssteuersubjekte an Begünstigte, welche in Mitgliedstaaten der EU ansässig sind (Wegleitung)<sup>4</sup>. Im Folgenden werden ausgewählte Aspekte dieser Wegleitung kurz dargestellt.

## 2.1 Allgemeines

Hervorzuheben ist zunächst, dass bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten,

- <sup>1</sup> Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR 0.642.026.81; AS 2005, 2571). Vgl. zum ZBStA bereits Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2004, 818 ff.; Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko/Raab Jürgen, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 06/2005, 476 ff., 478 f.
- <sup>2</sup> Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.
- <sup>3</sup> Vgl. Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.
- <sup>4</sup> Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15. Juli 2005 (Wegleitung).
- <sup>5</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 13.

## Inhaltsübersicht

- 1 Einführung**
- 2 Bilaterale Abkommen II – Zinsbesteuerungsabkommen**
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Dividendenzahlungen
  - 2.3 Zins- und Lizenzgebührenzahlungen
- 3 Schweiz**
  - 3.1 Fifty-Fifty-Praxis
  - 3.2 Doppelbesteuerungsabkommen
- 4 Deutschland**
  - 4.1 Deutschland nach der Wahl
  - 4.2 BMF-Schreiben zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Rückgriffsfällen und neue Bankenbescheinigung
  - 4.3 Gesetz zur Neuregelung des Mindestkapitals einer GmbH (MindestkapG) vom Bundesrat abgelehnt
  - 4.4 Real Estate Investment Trusts (REIT) bald auch in Deutschland?
- 5 Teilrevision des OECD-Musterabkommens**
  - 5.1 Revision des Musterabkommens
  - 5.2 Revision des Kommentars zum Musterabkommen
- 6 Internationale Verrechnungspreise**
  - 6.1 Deutschland – Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei inländischen Vertriebsgesellschaften
  - 6.2 USA

welche zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBStA eine günstigere steuerliche Behandlung vorsehen, vorbehalten bleiben (Art. 15 Abs. 3 ZBStA). Eine «*günstigere steuerliche Behandlung*» beinhaltet diejenige Regelung, welche leichter zu erfüllende Voraussetzungen für eine vollständige Entlastung von den Quellensteuern enthält<sup>5</sup>. Im Ergebnis haben die steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften aus Sicht der ESTV ein Wahlrecht, die Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 ZBStA oder gemäss einer anwendbaren Bestimmung eines DBA zu beanspruchen. Die Bestimmung der im Einzelfall günstigeren Rechtsgrundlage erfordert eine vertiefte Analyse der jeweiligen Vorschriften.

Ferner erfolgt die Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 ZBStA für Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen «unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch» (Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBStA). Unilaterale und DBA-rechtliche *Missbrauchsbestimmungen* bleiben im Anwendungsbereich von Art. 15 ZBStA also grundsätzlich vorbehalten. Dazu gehört insbesondere das Nutzungsrecht als allgemeine, in Art. 15 ZBStA stillschweigend enthaltene Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Quellensteuerentlastung<sup>6</sup>.

Die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen schweizerischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften kann im Rahmen des ZBStA durch Anwendung des *Meldeverfahrens* an der Quelle erfolgen (neues Formular 823C)<sup>7</sup>. Wird das Meldeverfahren nicht beantragt oder ein entsprechendes Gesuch abgelehnt, kann die Entlastung von der zum Satz von 35% erhobenen Verrechnungssteuer unter gegebenen Voraussetzungen im *Rückerstattungsverfahren* geltend gemacht werden (neues Formular 70)<sup>8</sup>.

### 2.2 Dividendenzahlungen

Dividendenzahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften werden im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz<sup>9</sup> gegenseitig im Quellenstaat nicht besteuert, sofern kumulativ

- (1) die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält;
- (2) die eine Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat und die andere Gesellschaft in der Schweiz ansässig ist;

- (3) nach den DBA mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat ansässig ist und
- (4) beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen und die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen<sup>10</sup>.

#### Zu (1):

Die *minimale Beteiligungshöhe von 25%* bleibt für die Zwecke des ZBStA unverändert, obwohl die Mutter-/Tochter-Richtlinie inzwischen dahingehend revidiert wurde, dass der Mindestanteil zurzeit bloss noch 20% beträgt. Ab 1. Januar 2007 wird die Mindestbeteiligungsquote im Anwendungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie noch 15% und ab 1. Januar 2009 noch 10% betragen<sup>11</sup>.

Die *Mindesthaltedauer von zwei Jahren* ist im Unterschied zur Mutter-/Tochter-Richtlinie<sup>12</sup> nicht bloss fakultativ vorgesehen, sondern grundsätzlich zwingend. Derjenige Zeitraum, welchem vor dem Inkrafttreten des ZBStA am 1. Juli 2005 liegt, wird an die Haltedauer angerechnet<sup>13</sup>. Ist die Haltedauer im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenzahlung noch nicht abgelaufen, gilt Folgendes<sup>14</sup>: In Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Denkavit<sup>15</sup> gewährt die ESTV den Quellensteuernullsatz auch dann, wenn die Haltedauer im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit noch nicht abgelaufen ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird. Sämtliche EU-Mitgliedstaaten ausser Portugal haben sich dieser Sichtweise angeschlossen<sup>16</sup>. Vor Ablauf der Haltedauer limitiert die ESTV das Meldeverfahren<sup>17</sup> auf diejenige Entlastung, welche sich aus dem anwendbaren DBA ergibt; die verbleibende Sockelsteuer ist abzuliefern. Ist kein DBA anwendbar, sind 35% Verrechnungssteuer an die ESTV abzuliefern. Auf Antrag gewährt die ESTV nach Erreichen der

zweijährigen Haltedauer eine Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer<sup>18</sup>.

**Zu (2) und (3):**

Aus Schweizer Sicht ist eine juristische Person steuerlich ansässig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 DBG). Im Übrigen erfolgt die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffs in Anlehnung an Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA, den Kommentar zum OECD-MA sowie die Ansässigkeitsbestimmungen der schweizerischen DBA<sup>19</sup>. Gemäss zweitem Lemma von Art. 15 Abs. 1 ZBStA können grundsätzlich auch doppelansässige Gesellschaften in den Anwendungsbereich des ZBStA fallen. Allerdings schränkt das dritte Lemma diese Möglichkeit insofern ein, als DBA-rechtlich keine der beiden Gesellschaften in einem Drittstaat ansässig sein darf. Entscheidend

ist in der Regel der Ort der tatsächlichen Verwaltung. Ausgeschlossen ist die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA beispielsweise, wenn die Muttergesellschaft im EU-Mitgliedstaat nach einem DBA dieses Staates mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig ist<sup>20</sup>.

**Zu (4):**

Als qualifizierende Kapitalgesellschaften gelten in der Schweiz die folgenden Rechtsformen: Aktiengesellschaft (Art. 620 ff. OR)<sup>21</sup>, Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR) sowie die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 ff. OR)<sup>22</sup>. Was die Gesellschaftsformen in den EU-Mitgliedstaaten angeht, lässt das ZBStA jedoch offen, was unter einer «Kapitalgesellschaft» zu verstehen ist. Es stellt sich deshalb die Frage, ob der entsprechende Katalog der Mutter-/Tochter-Richtlinie analog anzuwenden ist<sup>23</sup>. Die ESTV

<sup>6</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 10.

<sup>7</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 12 a); Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005 (Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG [Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004]) i. V. m. Art. 1 Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203).

<sup>8</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 12 b).

<sup>9</sup> Für Estland gilt längstens bis zum 31. Dezember 2008 eine Ausnahmebestimmung, wonach dieser Staat – solange er Einkommenssteuer auf ausgeschütteten Gewinnen erhebt, ohne nichtausgeschüttete Gewinne zu besteuern – die Quellensteuer auf Dividendenzahlungen von estnischen Tochtergesellschaften an schweizerische Muttergesellschaften erheben darf. Für Spanien siehe unten Abschnitt 3.2.

<sup>10</sup> Art. 15 Abs. 1 ZBStA.

<sup>11</sup> Art. 3 Abs. 1 lit. a Mutter-/Tochter-Richtlinie.

<sup>12</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 2, zweites Lemma Mutter-/Tochter-Richtlinie.

<sup>13</sup> Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005, Ziff. 2 b) erstes Lemma.

<sup>14</sup> Vgl. bereits Huber / Helbing / Kubaile, Anm. 1, 825 f.

<sup>15</sup> Urteil des EuGH vom 17. Oktober 1996 in den verbundenen Rechtssachen Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Vormeer BV gegen Bundesamt für Finanzen (C-283/94, C-291/94 und C-292/94), Slg. 1996, I-5063.

<sup>16</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b), mit Hinweis auf ein Schreiben der EU-Kommissionsdienste vom 11. Mai 2005.

<sup>17</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b); Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005.

<sup>18</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b).

<sup>19</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 6.

<sup>20</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 7.

<sup>21</sup> Inkl. spezialgesetzliche schweizerische Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts (vgl. Wegleitung, Ziff. 9 a).

<sup>22</sup> Vgl. Fussnote 1 zu Art. 15 Abs. 1 ZBStA.

<sup>23</sup> Vgl. zum Begriff der Kapitalgesellschaft: Art. 2 Abs. 1 lit. a i.V.m. Anhang zur Mutter-/Tochter-Richtlinie.

will die Liste der unter Art. 2 lit. a Mutter-/Tochter-Richtlinie fallenden Gesellschaften bis auf weiteres als Arbeitshypothese<sup>24</sup> verwenden, und zwar in der aktuellen Fassung nach der Änderungsrichtlinie 2003/123/EG vom 22. Dezember 2003<sup>25</sup>. Dies ermöglicht, Art. 15 ZBstA – zumindest aus Schweizer Sicht – auch auf die neue Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft (*Societas Europaea*, SE) anzuwenden<sup>26</sup>.

Als von der *Körperschaftsteuer befreit* gelten nach Auffassung der ESTV grundsätzlich nur solche Kapitalgesellschaften, welche von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind (gemäss Art. 56 DBG, Art. 23 StHG bzw. dieser Bestimmung nachgebildeten Vorschriften kantonaler Steuergesetze) oder von Steuererleichterungen profitieren, die einer subjektiven Steuerbefreiung gleichkommen (d. h. vollständige oder nahezu vollständige Steuererleichterungen auf Bundes- und Kantonsebene)<sup>27</sup>. Unschädlich sind hingegen aus Schweizer Sicht der Beteiligungsabzug, der kantonale Holdingstatus und der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus<sup>28</sup>.

### 2.3 Zins- und Lizenzgebührenezahlungen

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten werden im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz gegenseitig im Quellenstaat nicht besteuert, wenn kumulativ

- (1) diese Gesellschaften mindestens *zwei Jahre* lang durch eine Beteiligung von *mindestens 25%* miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital

der ersten und der zweiten Gesellschaft hält;

- (2) die eine Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat *ansässig* ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält;
- (3) nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem *Drittstaat* steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist; und
- (4) alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der *Körperschaftsteuer* unterliegen und jede die Form einer *Kapitalgesellschaft* aufweist.

Auf Zinszahlungen wird in der Schweiz nur unter bestimmten Voraussetzungen Verrechnungssteuer erhoben, welche im Rahmen direkter Beteiligungsverhältnisse in Sinne von Art. 15 Abs. 2 ZBstA nur ausnahmsweise gegeben sind (etwa bei Vorliegen einer Obligation; vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a, c und d VStG). Auf Zahlungen von Lizenzgebühren wird in der Schweiz keine Quellensteuer erhoben<sup>29</sup>. Der Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 2 ZBstA ist deshalb aus Sicht der Schweiz als Quellenstaat begrenzt. Wohl aus diesem Grunde liegt zurzeit keine Wegleitung der ESTV zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA vor. Gemäss einer Publikation der ESTV liefert die Wegleitung zu den Dividendenzahlungen dennoch «gewisse Anhaltspunkte» zur Auslegung der Erfordernisse des Art. 15 Abs. 2 ZBstA und sollen diesbezügliche Informationen «zu gegebener Zeit» publiziert werden<sup>30</sup>.

Art. 15 ZBstA stärkt den Holdingstandort Schweiz im internationalen Standortwettbewerb und gibt zu einer Überprüfung bestehender sog. Euro-Holding-Strukturen Anlass. Darüber

hinaus profitieren Schweizer Finanz- und Lizenzgesellschaften von der Entlastung gruppeninterner Zins- und Lizenzzahlungen von ausländischen Quellensteuern. Diesbezüglich ist zu beachten, dass die Voraussetzung direkter Beteiligungsverhältnisse unter Umständen eine Umstrukturierung oder eine Anpassung des Zinsen- bzw. Lizenzenflusses im Konzern erforderlich macht.

### **3 Schweiz**

#### **3.1 Fifty-Fifty-Praxis**

Nach den Grundsätzen des schweizerischen Steuerrechts hat jede inländische Gesellschaft sowie jede inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft den Nachweis zu erbringen, dass der steuerlich geltend gemachte Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Die ESTV anerkannte bisher jedoch, dass bei Gesellschaften, welche im Ausland Geschäfte tätigen und dafür in der Schweiz nur eine minimale Infrastruktur und Personal einsetzen, die geschäftsmässige Begründetheit des im Ausland anfallenden Aufwands (z. B. Provisionen) zum Teil nur schwer zu überprüfen ist. In Anwendung der sog. Fifty-Fifty-Praxis akzeptierte die ESTV in solchen Fällen 50% des Bruttogewinns pauschal als geschäftsmässig begründeten Aufwand<sup>31</sup>.

Im Jahre 2004 erzielten die OECD und die Schweiz eine Einigung, wonach genauer untersucht werden sollte, ob die Fifty-Fifty-Praxis eine schädliche Steuerpraxis darstelle. Inzwischen hat die ESTV entschieden, dass die Fifty-Fifty-Praxis nicht mehr angewendet werden sollte. Gemäss Kreisschreiben Nr. 9 vom 22. Juni 2005 können für Ausland-Ausland-Geschäfte keine pauschalen Kostendeckungen mehr geltend gemacht werden. Sämtliche Aufwendungen müssen begründet und belegt werden können,

insbesondere auch betreffend den Erwerb und die Nutzung von Immaterialgüterrechten. Zudem müssen Aufwendungen zu Gunsten von Gesellschaftern und diesen nahe stehenden Dritten dem Drittvergleich im Sinne der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze standhalten<sup>32</sup>.

Seit Inkrafttreten des Kreisschreibens Nr. 9 vom 22. Juni 2005 am 1. Juli 2005 werden für Ausland-Ausland-Geschäfte keine Steuervorabbescheide für pauschale Kostendeckungen mehr abgegeben. Hingegen ist es weiterhin möglich, rechtsverbindliche Auskünfte der Veranlagungsbehörden über die Angemessenheit der Entschädigungen für die zu erbringenden oder zu empfangenden Leistungen zu erhalten. Für Gesellschaften und Betriebsstätten, welche vor dem 1. Juli 2005 einen Steuervorabbescheid über die Abzugsfähigkeit einer pauschalen Kostendeckung erhalten haben, gilt eine Übergangsfrist. Diese Steuerpflichtigen können die Fifty-Fifty-Praxis (in Übereinstimmung mit dem Kreisschreiben Nr. 9 vom 19. Dezember 2001) für ihre Ausland-Ausland-Geschäfte noch

<sup>24</sup> In diesem Sinne auch Huber/Helbing /Kubaile, Anm. 1, 824.

<sup>25</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 9 b) und Anhang zur Wegleitung.

<sup>26</sup> Vgl. Anhang zur Mutter-/Tochter-Richtlinie lit. p; zur Societas Europaea vgl. Huber/Helbing/Kubaile/Raab, Anm. 1, 476 f.

<sup>27</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) vi); vgl. Art. 23 Abs. 3 StHG sowie Art. 6 Bundesbeschluss zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 6. Oktober 1995 (SR 951.93).

<sup>28</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) iii) – v).

<sup>29</sup> Vgl. Art. 4 ff. VStG e contrario.

<sup>30</sup> Vgl. Publikation der ESTV: Auswirkungen des Artikels 15 – EU Zinsbesteuerung vom 8. September 2005 ([www.estv.admin.ch/data/dba/publ\\_dba/zinsbesteuerung.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/dba/publ_dba/zinsbesteuerung.pdf)).

<sup>31</sup> Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 9 vom 19. Dezember 2001.

<sup>32</sup> Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 9 vom 22. Juni 2005.



für Geschäftsabschlüsse anwenden, die vor dem 1. Januar 2009 enden.

### 3.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen mit *Italien, Spanien, Frankreich und Österreich* werden zurzeit revidiert. Im Rahmen der Verhandlungen zum Zinsbesteuerungsabkommen hat sich *Spanien* ausbedungen, dass Art. 15 ZBStA erst zeitgleich mit dem Inkrafttreten einer bilateralen Vereinbarung über den Informationsaustausch auf Ersuchen in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten anwendbar wird (vgl. Art. 18 Abs. 3 ZBStA). Diese Vereinbarung wird im Rahmen der Teilrevision in das DBA aufgenommen. Die Paraphierung des entsprechenden Revisionsprotokolls wurde am 27. April 2005 abgeschlossen<sup>33</sup>. Der innerstaatliche Genehmigungsprozess ist zurzeit im Gange, und dem Vernehmen nach dürfte die Teilrevision (und damit Art. 15 in Bezug auf Dividenden- und Zinszahlungen) frühestens per 1. Januar 2006 in Kraft treten. Was Lizenzzahlungen spanischer Kapitalgesellschaften an schweizerische Empfänger angeht, wird Art. 15 ZBStA aufgrund einer Übergangsregelung erst ab 1. Juli 2011 zur Anwendung gelangen<sup>34</sup>.

## 4 Deutschland

### 4.1 Deutschland nach der Wahl

Am 11. November 2005 wurde in den Verhandlungen für eine grosse Koalition ein Durchbruch erzielt. Beide zukünftigen Regierungsparteien konnten sich auf ein gemeinsames steuerliches Gesamtkonzept einigen. Da das Übereinkommen erst kurz vor Redaktionsschluss der aktuellen Ausgabe erfolgte, werden nachfolgend die wichtigsten Änderungen und Massnahmen stichwortartig aufgeführt. In der nächsten Aus-

gabe der «Steuer Revue» werden in der Rubrik «Blick über die Grenze – Deutschland aktuell» die wichtigsten Änderungen für Schweizer Investoren diskutiert:

- **Erhöhung der Mehrwertsteuer:** Zum 1. Januar 2007 wird die Mehrwertsteuer von derzeit 16% auf 19% erhöht. Der ermässigte Mehrwertsteuersatz bleibt bei 7%. Ebenfalls ab 2007 soll die Versicherungssteuer um drei Prozentpunkte auf dann 19% ansteigen.
- **Einführung einer «Reichensteuer»:** Hohe Einkommen ab 250 000 EUR bzw. 500 000 EUR bei Verheirateten sollen ab 2006 mit zusätzlich 3% Einkommenssteuer belastet werden. Hierdurch erhöht sich der Spitzensteuersatz von 42% auf 45%. Gewerbebetriebe (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, etc.) werden von dieser «Reichensteuer» ausgenommen.
- **Eine grosse Unternehmenssteuerreform** soll ab 1. Januar 2008 umgesetzt werden. Die noch im März 2005 geplante kurzfristige Senkung der Körperschaftssteuer von 25% auf 19% soll ggf. in das Gesamtkonzept der geplanten Unternehmenssteuerreform eingebettet werden.
- **Einführung von «grosszügigen» Abschreibungsmöglichkeiten** für kleinere und mittlere Unternehmen. Der degressive Abschreibungssatz soll von bisher max. 20% auf 30% angehoben werden.
- **Private Gewinne aus Wertpapier- und Immobilienverkäufen** (sog. «Spekulationsgewinne») sollen ab 2007 grundsätzlich steuerpflichtig sein und mit einer Pauschalsteuer von 20% besteuert werden. Die bisherigen Spekulationsfristen entfallen.
- **Der Sparerfreibetrag** bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird von 1500 EUR auf 750 EUR halbiert (1500 EUR für Verheiratete).
- **Die Steuerfreiheit von Sonn- und Feiertagszuschlägen** bleibt erhalten. Jedoch müssen

künftig ab 25 EUR Stundenlohn Sozialabgaben bezahlt werden.

- Die **Eigenheimzulage** für die selbst genutzte private Liegenschaft wird 2006 gestrichen.
- **Pendlerpauschale**: Ab 2006 sollen nur noch die Kosten für den einfachen Arbeitsweg ab 21 km steuerlich absetzbar sein (30 Cent/Entfernungskilometer).
- Ferner sollen ab 2006 die Steuerfreibeträge bei Abfindungen und Übergangsgelder sowie die Absetzbarkeit von privaten Steuerberaterkosten entfallen.
- Eine kurzfristige Abschaffung von Steuersparmodellen (Medien-, Schiffs-, Neue-Energien-, Leasing-, sowie Wertpapier- und Video-Game-Fonds) noch durch die «Schröder-Regierung» zum 11. November 2005 scheiterte am Widerstand von Herrn Tritin. Es ist zu erwarten, dass die neue Bundesregierung entsprechende Massnahmen umsetzen wird.

## 4.2 BMF-Schreiben zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Rückgriffsfällen und neue Bankenbescheinigung

Mit der Vorschrift zu der steuerlich maximal zulässigen Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) haben wir uns im Rahmen dieser Rubrik in den letzten Jahren bereits häufig beschäftigt. Mit dem neuen Schreiben des

Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22. Juli 2005 hat die deutsche Finanzverwaltung eine klarstellende Verwaltungsanweisung veröffentlicht, mit der die Unternehmen sowie die Beratungspraxis leben können. Zum Hintergrund: Nach § 8a KStG dürfen Kapitalgesellschaften die Vergütungen für ein Darlehen an Gesellschafter oberhalb einer Freigrenze von 250 000 EUR als verdeckte Gewinnausschüttungen nicht vom Gewinn abziehen, wenn ihre Eigenkapitalquote eine bestimmte Grenze unterschreitet. Mit BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004 hat das BMF zu den grundlegenden Anwendungsfragen der Neuregelung des § 8a KStG Stellung genommen. Fragen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Rückgriffsfällen waren darin jedoch offen geblieben. Am 22. Juli 2005 hat das BMF nunmehr ein weiteres BMF-Schreiben veröffentlicht, das das frühere Schreiben ergänzt und die Anwendungsfragen der Fremdfinanzierung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten erläutert.

Nach dem neuen BMF-Schreiben gilt die Vorschrift zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nur für Sachverhalte, in denen der Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person eine **Kapitalforderung** besitzt und über diese aus Anlass der Darlehensgewährung eine Verfügungsbeschränkung zugunsten des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers getroffen wird. Schädliche Rückgriffe liegen somit bspw. in den folgenden Fällen vor:

- 1) Zu Gunsten des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers besteht eine dingliche Sicherheit an der Kapitalforderung. Eine **dingliche Sicherheit** in diesem Sinne besteht auch in den Fällen, in denen aufgrund einer Bürgschaftserklärung nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Darlehensgebers ein Pfandrecht an den Kapitalforderungen des Bürgen im Bereich des Darlehensgebers

<sup>33</sup> Vgl. Wegleitung, Ziff. 2; Abkommen zwischen der Schweiz und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 26. April 1966 (SR 0.672.933.21).

<sup>34</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 2 ZBstA mit Verweis auf Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.



vereinbart worden ist (bspw. Nr. 14 AGB-Pfandrecht).

2) Der Darlehensgeber hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person, verbunden mit einer **Verfügungsbeschränkung** hinsichtlich der Kapitalforderung oder einer Unterwerfung unter die sofortige Zwangsvollstreckung durch den Anteilseigner oder die nahe stehende Person.

Das BMF-Schreiben führt Beispielfälle auf, in denen eine dingliche Sicherheit, eine Bürgschaftserklärung, eine Verfügungsbeschränkung oder die Unterwerfung unter die sofortige Zwangsvollstreckung in das gesamte Vermögen des Anteilseigners einen schädlichen Rückgriff darstellen. Die **Beweislast**, dass kein Fall des § 8a KStG vorliegt, liegt beim Steuerpflichtigen (vgl. Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 22. Juli 2005). Für die Beweisführung ist eine schriftliche Auskunft des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers über die an die Kapitalgesellschaft gewährten Sicherheiten erforderlich.

### *Praxisempfehlung*

In diesem Zusammenhang hat nun das BMF dem Bundesverband deutscher Banken e. V. und dem Verband der Auslandsbanken e. V. in einem weiteren Schreiben (20. Oktober 2005) ein Muster einer Gegenbeweisbescheinigung i. S. d. Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 22. Juli 2005 übersandt. Nach der «Anwendungsregelung» sollen abweichend von der Musterbescheinigung gestaltete Bescheinigungen nur noch dann anerkannt werden, wenn darin in vergleichbarer Weise alle gegenbeweiserheblichen Tatsachen mitgeteilt werden und dieser Nachweis vor dem Datum des Schreibens (20. Oktober 2005) zuzüglich 10 Tage durch das Kreditinstitut ausgestellt worden ist. Selbst entworfene Bescheinigungen, die nach dem 30. Oktober 2005 ausgestellt worden sind, werden von der Finanzverwaltung wohl auch

dann nicht mehr anerkannt werden, wenn sie inhaltlich mit der Musterbescheinigung übereinstimmen. Um einen Zinsabzug nicht zu gefährden, muss daher darauf geachtet werden, dass die in der Praxis ausgestellten Bescheinigungen der Musterbescheinigung entsprechen.

### **4.3 Gesetz zur Neuregelung des Mindestkapitals einer GmbH (MindestkapG) vom Bundesrat abgelehnt**

Auf Grund des internationalen Wettbewerbs, der zwischenzeitlich auch den Bereich des Gesellschaftsrechtes betrifft, wollte die «Schröder-Regierung» noch eine Modifizierung vornehmen. Der vom Bundestag beschlossene Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Mindestkapitals einer GmbH (MindestkapG) sah vor, dass das Mindestkapital einer GmbH von derzeit 25 000 Euro auf 10 000 Euro abgesenkt werden sollte. Am 23. September 2005 hat der Bundesrat zum Gesetzesentwurf Stellung genommen und den Entwurf abgelehnt. Es soll nun im Rahmen der erwarteten grossen Koalition eine grundlegende Reform des deutschen GmbH-Rechts angestrebt werden.

### **4.4 Real Estate Investment Trusts (REIT) bald auch in Deutschland?**

Ende 2003 wurde durch die Initiative Finanzplatz Deutschland (IFD), eine Aktionsgruppe der Finanzbranche unter Mitwirkung des Bundesfinanzministeriums und der Bundesbank, die Diskussion über die Einführung einer steuerlich privilegierten Immobilien-Aktien-gesellschaft in Deutschland nach dem Vorbild des US-amerikanischen Real Estate Investment Trusts (US-REIT) neu angestossen.

In einer Pressemitteilung vom 19. September 2005 äussert sich das BMF grundsätzlich positiv gegenüber der Einführung eines deutschen

Real Estate Investment Trusts (G-REIT). Entsprechende steuerliche Regelungen sollen in der neuen Legislaturperiode forciert werden.

## **5 Teilrevision des OECD-Musterabkommens**

Die OECD hat am 7. September 2005 eine weitere Teilrevision des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) verabschiedet<sup>35</sup>. Mit zwei Ausnahmen betrifft diese Revision nicht das Musterabkommen selbst, sondern dessen Kommentierung. Die wichtigsten Änderungen werden nachfolgend kurz dargestellt.

### **5.1 Revision des Musterabkommens**

Der Wortlaut von *Art. 19 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA* wurde *Art. 18 OECD-MA* angepasst (auch den Ruhegehältern «ähnliche Vergütungen» sind nunmehr erfasst).

*Art. 26 OECD-MA* sieht in seiner geänderten Fassung Amtshilfe zwischen den nationalen Steuerbehörden in der Form eines umfassenden Informationsaustauschs vor (inklusive des Austauschs von Bankinformationen). Hierdurch soll insbesondere der als schädlich empfundene Steuerwettbewerb eingedämmt werden. Der nach wie vor bestehende Vorbehalt der Schweiz gegen *Art. 26 OECD-MA* wurde dahingehend geändert, dass die Schweiz Amtshilfe leistet, sofern ein in beiden Staaten mit Freiheitsstrafe bedrohter Steuerbetrug vorliegt.

### **5.2 Revision des Kommentars zum Musterabkommen**

Die Kommentierung zur Betriebsstättendefinition gemäss *Art. 5 OECD-MA* hat zu zwei Aspekten wichtige Präzisierungen erfahren. So wird in der Kommentierung zum abhängigen Vertreter i. S. d. *Art. 5 Abs. 5 OECD-MA* klar gestellt, dass nicht nur die formale Abschlussvollmacht (mittels Unterschrift) eine Person als Abschlussbevollmächtigten qualifiziert, sondern auch die faktisch mittels Vorbereitung aller Einzelheiten eines Vertrages existierende Vollmacht (ohne Unterzeichnung des Vertrages). Alleine die aktive Mitwirkung an Vertragsverhandlungen reicht nicht aus, eine solche faktische Abschlussvollmacht zu begründen, sie ist jedoch gemäss der geänderten Kommentierung zum Musterabkommen ein wichtiges Indiz hierfür. Weiterhin wird in der Kommentierung zu *Art. 5 Abs. 7 OECD-MA* nunmehr präzisiert, unter welchen Voraussetzungen eine Tochtergesellschaft als Betriebsstätte der Muttergesellschaft, oder aber einer anderen Konzern- bzw. Schwestergesellschaft, zu qualifizieren ist<sup>36</sup>. Neben dem Bestehen und der regelmässigen Ausübung der Vollmacht zum Abschluss von Verträgen im Namen der Mutter- bzw. Schwestergesellschaft kann auch die Überlassung einer festen Geschäftseinrichtung zur Ausübung einer eigenen Geschäftstätigkeit der Mutter- bzw. Schwestergesellschaft zu einer Betriebsstätte dieser Gesellschaft führen. Hiervon zu unterscheiden ist aber das Erbringen von (Dienst-)Leistungen für andere Konzerngesellschaften mittels eigener Räumlichkeiten und eigener Mitarbeiter, welches keine Betriebsstätte des Leistungsempfängers beim Leistungserbringer begründet, da gemäss Kommentierung zum OECD-MA der Bezug der Leistungen keine eigene Verfügungsmacht an der festen Geschäftseinrichtung des Leistungserbringers herstellt.

<sup>35</sup> Siehe <http://www.oecd.org>.

<sup>36</sup> Vgl. Ziff. 41 und 42 des Kommentars zu *Art. 5 Abs. 7 OECD-MA*.

Der bereits im Jahr 1993 unternommene Vorstoss der Schweiz zur Reduzierung der Quellensteuersätze wurde aufgrund des Widerstandes zahlreicher Staaten nicht in *Art. 10 OECD-MA* bzw. in *Art. 11 OECD-MA* umgesetzt. Allerdings ist die Kommentierung von *Art. 11 OECD-MA* um Hinweise ergänzt worden, unter welchen Voraussetzungen eine Reduzierung oder ein Verzicht auf Quellensteuer erforderlich sein kann (insbesondere bei refinanzierten Krediten).

Die geänderte Kommentierung zu *Art. 12 OECD-MA* stellt klar, dass für den Verzicht auf die Sub-Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern gezahlte Vergütungen ebenso zu behandeln sind wie Lizenzgebühren für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter.

Die Kommentierung zu *Art. 13 OECD-MA* macht nunmehr die Unterscheidung zwischen den bei der Ausübung von Mitarbeiteroptionen realisierten Kapitalgewinnen einerseits sowie der Zuwendung der Mitarbeiteroptionen<sup>37</sup> andererseits deutlich.<sup>38</sup>

Der Zeitpunkt der Besteuerung von Erwerbseinkünften i. S. d. *Art. 15 OECD-MA* richtet sich nach dem Zeitpunkt der rechtlichen Verpflichtung, nicht nach dem Zeitpunkt der Zahlung. Neben der Besteuerung laufender Erwerbseinkünfte hat diese Klarstellung insbesondere auch Auswirkungen auf die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Die aus Mitarbeiteroptionen entstandenen Vorteile sind demnach in dem Staat zu besteuern, in welchem die Tätigkeit ausgeübt wird, welche Anlass für die Einräumung der Optionsrechte ist. Daneben sind in der Kommentierung zahlreiche Hinweise für weitere Aspekte der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen aufgenommen worden, auf die hier nicht im Detail eingegangen wird. Ergänzend sei aber noch auf die bevorstehende Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) hingewiesen, mit der

den verschiedenen Optionstypen die entsprechenden Besteuerungszeitpunkte zugeordnet werden sollen.

Daneben ist die Kommentierung zu *Art. 8* (Qualifizierung und Besteuerung von Nebentätigkeiten zur Haupttätigkeit «Transportleistung»), *Art. 10* und *Art. 13* (Möglichkeit des Verzichts auf die Quellenbesteuerung der durch Pensionskassen vereinnahmten Dividenden bzw. Veräusserungsgewinne), *Art. 16* (Änderungen analog der neuen Kommentierung zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen in *Art. 15*), *Art. 18* (Lösungsansätze zur Besteuerung von Ruhegehältern), *Art. 19* (Vergütung aus der Tätigkeit für öffentliche Einrichtungen), *Art. 20* (Abgrenzung zu *Art. 15*), *Art. 23* (Verständigungsverfahren bei Konflikten über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen) und *Art. 25* (Vertraulichkeit der im Rahmen des Verständigungsverfahrens erlangten Informationen) des *OECD-MA* ebenfalls ergänzt bzw. konkretisiert worden. Auf diese Änderungen wird hier jedoch nicht im Detail eingegangen.

## 6 Internationale Verrechnungspreise

### 6.1 Deutschland – Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei inländischen Vertriebsgesellschaften

Mit Urteil vom 6. April 2005<sup>39</sup> hat der Bundesfinanzhof in einem Revisionsverfahren eine weitere Grundsatzentscheidung zur Bestimmung der Verrechnungspreise bei deutschen Vertriebsgesellschaften ausländischer Konzerne gefällt<sup>40</sup>. Interessant ist diese Entscheidung insbesondere im Hinblick auf die Wahl der Verrechnungspreismethode sowie die Verwendbarkeit der Daten aus Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten im Rahmen des «inneren Preisvergleichs».

Dem entschiedenen Fall lagen Warenlieferungen einer schweizerischen Produktionsgesellschaft (S-AG) an eine deutsche Vertriebsgesellschaft (VG) zu Grunde. Beide Gesellschaften wiesen in den streitigen Jahren 1992 und 1993 gleiche Gesellschafterstrukturen auf (2 Gesellschafter mit jeweils 40% bzw. 60% der Anteile an der S-AG sowie an der VG). Für die Bestimmung der Verrechnungspreise legte die S-AG die gleichen Preislisten zugrunde, wie sie auch gegenüber fremden Dritten Verwendung fanden. Im Gegensatz zu fremden dritten Abnehmern war die VG jedoch berechtigt, immer die jeweils höchste der von S-AG vorgegebenen Rabattstufen in Anspruch zu nehmen. Dennoch erzielte die VG nur geringe Gewinne und in einzelnen Jahren sogar Verluste, teilweise verursacht durch seitens der S-AG ab dem Jahr 1989 durchgeführte Preiserhöhungen, welche die VG nicht oder nur zum Teil an ihre Kunden weitergeben konnte. Im Rahmen der Prüfung der VG wurden die Verrechnungspreise zwischen der S-AG und der VG beanstandet, da sie der VG nicht die Erzielung eines angemessenen Gewinnes ermöglichten.

Hinsichtlich der Methodenwahl stellt der BFH fest, dass die Preisvergleichsmethode eine angemessene Methode für die Festlegung der Verrechnungspreise zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft sein kann. Im Weiteren zieht der BFH den Schluss, die schlechte Ertragsituation der VG sei ein Indiz dafür, dass die Preisvergleichsmethode im vorliegenden Fall

nicht zu fremdvergleichskonformen Resultaten führe und stattdessen die Wiederverkaufspreismethode als «nächstbeste» Methode heranzuziehen ist. Hierzu hatte des Finanzgericht bei einem Vergleich der von VG aus den Warenkäufen von S-AG erzielten Margen mit den aus Warenkäufen von fremden Dritten erzielten Margen bereits festgestellt, dass VG aus den Lieferungen fremder Dritter deutlich höhere Margen erzielt hat als aus Warenkäufen von S-AG. Weiterhin wiesen die vom Statistischen Bundesamt für das Jahr 1988 ermittelten branchenüblichen Margen auf eine im Vergleich schlechtere Profitabilität des Warenbezugs von S-AG hin.

Da der BFH Lücken in der vom Finanzgericht vorgenommenen Margenanalyse erkannt hat und er von der VG vorgetragene Unterschiede bei den Lieferbedingungen der von S-AG und von fremden Dritten eingekauften Waren als vom Finanzgericht nicht ausreichend gewürdigt angesehen hat, wurde die Rechtssache zur weiteren Tatsachenfeststellung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

*Fazit:* Trotz der grundsätzlich hohen Beweiskraft des direkten Preisvergleichs zeigt sich, dass der Vergleich der in konzerninternen Geschäftsbeziehungen vereinbarten Konditionen mit den Konditionen, welche mit oder zwischen fremden Dritten vereinbart werden, eine sehr präzise Analyse erfordert, um Fehlinterpretationen zu vermeiden. Die sehr ergebnisorientierte Argumentation des BFH, die zur Verwerfung der Preisvergleichsmethode führt, vermag ebenso wenig zu überzeugen, wie der pauschale Vergleich anhand der Daten des Statistischen Bundesamtes. Erfreulich aus Sicht der Steuerpflichtigen sind aber zwei dem Urteil zu entnehmende Aspekte:

(1) Entgegen anders lautender Verlautbarungen der deutschen Finanzverwaltung<sup>41</sup> hat der BFH mit dem vorliegenden Urteil bestätigt, dass die Fremdvergleichs-Band-

<sup>37</sup> Deren Besteuerung gemäss Art. 15 OECD-MA bzw. Art. 16 OECD-MA erfolgt.

<sup>38</sup> Vgl. Ziff. 32 des Kommentars zu Art. 13 OECD-MA.

<sup>39</sup> Aktenzeichen I R 22/04.

<sup>40</sup> Zuvor bereits BFH vom 17.2.1993 und vom 17.10.2001.

<sup>41</sup> Vgl. Tz. 3.4.12.5 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» vom 12.04.2005.

breite zu Gunsten des Steuerpflichtigen auszuschöpfen ist<sup>42</sup>.

- (2) Der BFH erkennt grundsätzlich an, dass bei einer wirtschaftlichen Schieflage des Produzenten ein fremder dritter Vertreter für einen begrenzten Zeitraum ggf. bereit ist, geringere Erträge oder sogar Verluste in Kauf zu nehmen, um eine langjährige Geschäftsbeziehung zu dem Produzenten nicht zu gefährden (dieses Argument wurde von der VG allerdings nicht vorgetragen und war daher im vorliegenden Fall nicht entscheidungsrelevant).

### 6.2 USA

Die USA sind in vielerlei Hinsicht *der* «Trendsetter» für die Weiterentwicklung der internationalen Verrechnungspreispraxis. Die nachfolgend dargestellten aktuellen Entwicklungen sind daher nicht nur für Konzerne interessant, die aus den USA geleitet werden. Sie sind auch bedeutsam für schweizerische Unternehmen, insbesondere wenn diese Geschäftsbeziehungen mit Konzerngesellschaften in den USA unterhalten.

#### a) Anweisung zur verstärkten Prüfung der Verrechnungspreise

Nicht ohne Grund zählt der amerikanische IRS (Internal Revenue Service) im internationalen Vergleich zu den Steuerbehörden, welche am schärfsten gegen potenziell unangemessene Verrechnungspreisgestaltungen vorgehen. Mit der Umsetzung seiner Richtlinien in der Prüfungspraxis war der IRS seit einiger Zeit nicht mehr zufrieden, da in der Regel nur bei grösseren Konzernen oder bei besonderen Auffälligkeiten (z. B. dauerhafte Verluste, hohe Lizenzzahlungen in das Ausland, Konzernsitz im niedrig besteuerten Ausland) Prüfungen der Verrechnungspreise

durchgeführt wurden. Zudem fanden die Prüfungen nach Auffassung des IRS zu oft ohne Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation statt<sup>43</sup>. Laut einer kürzlich überarbeiteten *Compliance Directive* des IRS sind die Betriebsprüfer nun angewiesen, künftig von *allen multinationalen Konzernen* die Verrechnungspreisdokumentation anzufordern, unabhängig von dem geschätzten Korrekturpotenzial<sup>44</sup>.

*Fazit:* Angesichts begrenzter Kapazitäten bleibt abzuwarten, inwieweit die Prüfer in den USA die *Compliance Directive* des IRS in der Praxis tatsächlich befolgen können. Jeder schweizerische Konzern mit Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen in den USA muss sich aber darauf einstellen, dass künftig die in diesen Geschäftsbeziehungen erfolgte Preisbildung im Hinblick auf die Einhaltung des «arm's length»-Grundsatzes geprüft und hierzu die schriftliche Dokumentation dieser Preisbildung angefordert wird. Konzerne ohne eine solche Dokumentation sind u. U. erheblichen Nachteilen bei der Verteidigung ihrer Verrechnungspreise ausgesetzt.

#### b) Entscheidung im Fall «Xilinx v. Commissioner» (Berücksichtigung der Kosten von Aktienoptionsplänen im Rahmen von Kostenumlagen)

Streitig zwischen dem IRS und Xilinx Inc. war für die Jahre 1997 bis 1999 die Berücksichtigung des Wertes von Aktienoptionsplänen im Rahmen eines so genannten «Qualified Cost Sharing Agreements (QCSA)». Xilinx Inc. und eine irische Konzerngesellschaft entwickelten gemeinsam neue Softwarelösungen. Die hierbei entstandenen direkten und indirekten Kosten wurden auf Basis des aus dieser Tätigkeit erwarteten Nutzens auf die beiden Gesellschaften umgelegt. Nicht in der Kostenbasis

berücksichtigt wurde der Wert der von Xilinx Inc. gewährten Aktienoptionsprogramme. Der IRS sah diesen Wert in der Differenz zwischen aktuellem Börsenpreis der Aktien und dem Ausübungspreis (bei Auflegung der Programme entsprach der Ausübungspreis zu 100% bzw. zu 85% dem Börsenpreis) und argumentierte, dass dieser in die Kostenumlage mit hätte einbezogen werden müssen. Neben den aufgrund der geänderten Kostenverteilung angepassten steuerbaren Einkünften von Xilinx Inc. hat der IRS zusätzlich 20% Strafzuschlag auf den Anpassungsbetrag festgesetzt.

Das Gericht ist in seiner Entscheidung vom 30. August 2005 der Auffassung von Xilinx gefolgt, wonach der Wert der Aktienoptionspläne bei der Kostenumlage nicht berücksichtigt werden musste. Massgebend für diese Entscheidung war die Fähigkeit von Xilinx, vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten nachzuweisen, in denen der Wert von Aktienoptionsplänen nicht in die Kostenumlage einbezogen worden ist. Der IRS war andererseits nicht in der Lage, nachzuweisen, dass fremde Dritte den Wert von Aktienoptionsplänen in die Kostenumlage mit einbeziehen und hat sogar die Relevanz des Drittvergleichs für QCSAs bestritten<sup>45</sup>.

*Fazit:* Abgesehen von der Klärung der Streitfrage an sich ist die Rechtssache Xilinx insbesondere in Bezug auf die Argumentation des IRS bedeutsam, der die Anwendung des «arm's length»-Grundsatzes quasi selektiv für QCSAs ausschliessen wollte. Das Gericht ist in seiner Entscheidung dieser Argumentation des IRS glücklicherweise nicht gefolgt. Noch nicht abzusehen sind die Folgen dieser Entscheidung auf die gesetzliche Verpflichtung zur Einbeziehung von Aktienoptionsplänen in Kostenumlagen gemäss der seit dem 26. August 2003 geltenden gesetzlichen Neuregelung sowie auf die derzeit noch im

Entwurfstadium befindlichen neuen Kostenumlagegrundsätze, in denen der IRS per se die Existenz von Kostenumlagen zwischen fremden Dritten negiert. Nicht zuletzt wirft der Fall Xilinx ein weiteres Schlaglicht auf die zunehmende Bedeutung des direkten Fremdvergleichs auf die Verteidigung der Verrechnungspreise multinationaler Unternehmen.

### c) Neuer Entwurf der geänderten Vorschriften zu Kostenumlagen

Bereits seit mehr als drei Jahren arbeitet der IRS an den neuen Vorschriften zu Kostenumlagen<sup>46</sup>. Ziel dieser neuen Vorschriften ist es, den Wert immaterieller Wirtschaftsgüter beim konzerninternen Geschäftsverkehr im Rahmen von Kostenumlagen stärker als bisher zu berücksichtigen. Sowohl die Komplexität der ursprünglich auch unter dem Aspekt der Vereinfachung initiierten Neuregelung, als auch die erwarteten Auswirkungen auf die Steuerlast der Unternehmen<sup>47</sup> haben bislang die zügige Einführung der neuen Regelungen verhindert.

<sup>42</sup> Ebenso BFH vom 17.10.2001.

<sup>43</sup> Gemäss einer Untersuchung des IRS wurde nur in 55% der Fälle, in denen eine Prüfung der Verrechnungspreise stattfand, auch die zugehörige Dokumentation des geprüften Unternehmens angefordert.

<sup>44</sup> Vgl. Memorandum des Commissioner «Large and Mid-Size Business Division (LMSB)» vom 8. März 2005.

<sup>45</sup> Der IRS folgte damit im Ergebnis der mit dem 26. August 2003 eingeführten Neufassung von Sec. 1.482-7 IRC, wonach die Kosten und der Wert von Aktienoptionsplänen zwingend in die Kostenumlage mit einbeziehen sind.

<sup>46</sup> REG-144615-02.

<sup>47</sup> Welche sich nach ersten Schätzungen in mehreren Milliarden US-Dollar Steuermehreinnahmen niederschlagen werden.



Der IRS hat am 24. August 2005 einen neuen Entwurf der Vorschriften für Kostenumlagen veröffentlicht<sup>48</sup>. Angesichts eines Umfangs von rund 190 Seiten kann das Ziel der Vereinfachung, zumindest nach gegenwärtigem Stand, als gescheitert angesehen werden. Es würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen, auf sämtliche Aspekte des neuen Entwurfs einzugehen. Von Bedeutung sind aber insbesondere zwei Aspekte bei der gemeinsamen Entwicklung von Immaterialgütern im Rahmen von Kostenumlagen:

- (1) Die Abgeltung von bereits bestehendem Know-how via Eintrittszahlungen. Der bislang hierfür gebräuchliche Begriff des «buy-in payments» wurde ersetzt durch «PCTs» (payment for preliminary or contemporaneous transactions). Mit dieser Formulierung soll offenbar zum Ausdruck gebracht werden, dass die Notwendigkeit von Eintrittszahlungen auch über die Abgeltung bereits bestehender immaterieller Wirtschaftsgüter hinausgehen kann und alle Arten nichtmaterieller Werte und Erfahrungen betrifft.
- (2) Die Abgeltung für die Nutzung von Weiterentwicklungen.

Des Weiteren werden für die Bewertung der PCTs fünf Methoden vorgeschlagen, von denen drei bislang nicht gebräuchlich waren. Der Entwurf gibt sehr konkret die unter den verschiedenen Methoden

zu verwendende Rechenarithmetik vor. Gleichwohl liegen dieser Rechenarithmetik zum grossen Teil Annahmen zu Grunde, welche sich bei Abschluss einer Kostenumlagevereinbarung kaum vorhersehen lassen. So sind beispielsweise bei der Verwendung der «Residualgewinnaufteilungsmethode» sowohl die erwarteten Entwicklungskosten als auch der aus der Entwicklungsarbeit erwartete Gesamtgewinn, der Anteil so genannter Routinefunktionen am Gesamtgewinn sowie der Anteil der an der Entwicklung beteiligten Einheiten am erwarteten Gewinn im Voraus zu schätzen.

*Fazit:* Die Komplexität der neuen Regelungen und der erhöhte Grad an mit Unsicherheit behafteten Projektionen bei der Bewertung der immateriellen Wirtschaftsgüter wird die Attraktivität von Kostenumlagevereinbarungen für die Unternehmen voraussichtlich stark vermindern. Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich der IRS im Rahmen der Diskussion mit Vertretern aus Industrie und Politik zu einer weniger komplexen und verlässlicheren Lösung bewegen lässt.

<sup>48</sup> Zu finden auf der Website des IRS unter «<http://www.ustreas.gov/press/releases/js2690.htm>».