



Leistungsbeziehungen im Konzern

IFF Universität St.Gallen

St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung

26./27. August 2014

Fabian Duss, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Raoul Stocker, Dr. iur. HSG et lic. rer. pol., dipl. Steuerexperte, Bär & Karrer AG, Zürich

1. Grundlagen

- 1.1 Verbundene Unternehmen
- 1.2 Drittvergleich
- 1.3 Beweislastverteilung

2. Primärberichtigung

- 2.1 Anwendungsbereich Art. 9 Abs. 1 OECD-MA
- 2.2 Praxis CH: upstream
- 2.3 Praxis CH: downstream
- 2.4 Praxis CH: sidestream

3. Gegenberichtigung

- 3.1 Unilaterale Rechtsgrundlagen
- 3.2 Abkommensrechtliche Grundlagen
- 3.3 Praxis Schweiz: Provisorische Veranlagung
- 3.4 Praxis Schweiz: Definitive Veranlagung
- 3.5 Praktikerlösung

4. Sekundärberichtigung

- 4.1 Abkommensrechtliche Einordnung
- 4.2 Methoden
- 4.3 Praxis Schweiz

5. Interkantonaies Steuerrecht

6. Fallbeispiele

- 6.1 Fall 1: Gewinnverschiebung upstream
 - A) verdeckte Gewinnausschüttung
 - B) Ertragsverzicht
- 6.2 Fall 2: Gewinnverschiebung downstream
 - A) überhöhter Aufwand
 - B) Ertragsverzicht
- 6.3 Fall 3: Gewinnverschiebung sidestream
 - A) verdeckte Gewinnausschüttung
 - B) Ertragsverzicht

Begriffe

Innerstaatliches Recht

«Nahestehende Personen»
(Rechtsprechung BGer)

1. Gesellschafter

- Direkte oder indirekte massgebliche Beteiligung
- Massgebliche Beherrschung ist nur Indiz
- 10% gemäss Art. 3 lit. h MWSTG!

2. Dem Gesellschafter Nahestehende

- Mit den Anteilhabern verbundene Nichtgesellschafter (z.B. Schwester-G)
- Enge wirtschaftliche/persönliche Beziehungen
- Dritte, die eine Gesellschaft wie eine eigene benutzen

Abkommensrecht

«Verbundene Unternehmen»
(Art. 9 Abs. 1 OECD-MA)

1. Direkte/indirekte Beteiligung an (lit. a)

- Geschäftsleitung (Durchsetzung eigener Interessen)
- Kontrolle (Stimmrechte → Einflussnahme)
- Kapital (Einflussnahme → ab 5%/10%/20%/25%)

2. Gemeinsame Kontrolle (lit. b)

- Direkte oder indirekte Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital durch dieselben Personen (Art. 3 Abs. 1 lit. d)
- Kapital-G, Personen-G, natürliche Personen

Gesetzliche Grundlagen

- **Gewinnsteuer:** Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG
 - Bilanzkorrektur (58 Abs. 1 lit. a DBG)
 - Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand (58 Abs. 1 lit. b DBG, 24 Abs. 1 lit. a StHG)
 - Der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge (58 Abs. 1 lit. c DBG, 24 Abs. 1 lit. b StHG)
 - **Verrechnungssteuer:** Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV
 - **Bundesgerichtspraxis zu geldwerten Leistungen**
 - Leistung ohne angemessene Gegenleistung (klares Missverhältnis: > 20% gemäss VGer ZH)
 - An Anteilsinhaber oder diesen nahestehende Personen
 - Für die handelnden Organe erkennbar
- Wenn Rechtsgeschäfte zwischen Nahestehenden zu Konditionen abgeschlossen werden, die unter Dritten nicht vereinbart worden wären, liegen **verdeckte Vorteilszuwendungen (Gewinnverschiebungen)** vor (REICH, ASA 54, S. 612).

Verdeckte Vorteilszuwendungen: Erscheinungsformen

Verdeckte Gewinnausschüttungen (upstream/sidestream)

- Überhöhter Aufwand (verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S) → Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
 - Belastung Aufwandkonto (übersetzte Zinsen, Lizenzen, DL-Entgelte, Wareneinkäufe etc.)
 - Belastung Bestandskonto (übersetzte Kaufpreise für aktivierbare Vermögenswerte → Abschreibung)
- Ertragsverzicht (Gewinnvorwegnahme) → Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG
 - Unterpreisleistung (zu geringe Zinsen, Lizenzen, DL-Entgelte, etc.)
 - Unterpreislieferung (Verkauf von bilanzierten Aktiven unter dem Verkehrswert → Realisation)

Verdeckte Kapitaleinlagen (downstream)

- Übertragung von Aktiven (verdeckte Kapitaleinlage i.e.S)
 - Überpreislicher Erwerb von Tochter (verdeckte Abschreibung → Erhöhung der Gestehungskosten)
 - Unterpreisliche Übertragung an Tochter (Ertragsverzicht → stiller Mehrwert auf Beteiligung)
- Ohne Übertragung von Aktiven (verdeckte Nutzungseinlage)
 - Unterpreisliche Leistung an Tochter (Ertragsverzicht → stiller Mehrwert auf Beteiligung)
 - Überpreisliche Leistung von Tochter (verdeckte Abschreibung → Erhöhung der Gestehungskosten)

Verdeckte Kapitaleinlagen im Besonderen

Verdeckte Kapitaleinlagen mittels überhöhter Aufwendungen:

- 1. Schritt: Steuerbilanzielle Aktivierung der Aufwendungen auf Tochterbeteiligungskonto
 - 2. Schritt: Steuerbilanzielle Abschreibung der Beteiligung prüfen
- Gewinnaufrechnung bei Mutter = Differenz zwischen verbuchtem Aufwand und Abschreibung

Verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht

- Praxis des Bundesgerichts (ASA 45, S. 254 ff.)
- Gemäss Urteil vom 14.5.1976 können stille Mehrwerte gewinnsteuerneutral auf eine Tochtergesellschaft übertragen werden
- Praxis der ESTV
- Übertragung von stillen Mehrwerten auf eine Tochtergesellschaft ist steuersystematische Realisation, da die übertragenen stillen Mehrwerte anschliessend vom Beteiligungsabzug profitieren (KS Nr. 5, Ziff. 4.4.1.2.1; KS Nr. 9, Ziff. 2.5 lit. c)
- Vorbehalt: steuerneutrale Tochterausgliederung

Verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht

Lehrmeinungen

- Echte Realisation von stillen Reserven → **Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG** (z.B. LOCHER, Art. 58 DBG N 161 ff.; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, S. 442 f.)
 - Keine Realisation → **Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG nicht anwendbar** (z.B. REICH, Art. 61 DBG N 155; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 230 ff.); GLAUSER, Apports, S. 191 ff., GRETER, Beteiligungsabzug, S. 251 ff.)
 - Der steuersystematischen Realisation wird durch eine Erhöhung der Gestehungskosten im Umfang der übertragenen stillen Reserven Rechnung getragen (ausreichende fiskalische Verknüpfung)
 - So auch VGer SZ v. 27.10.2011 [VGE II 78], StPS 2011, 1 ff.
 - ggf. Steuerumgehung, bei grenzüberschreitender Übertragung (Verkauf und Dividendenausschüttung)
- Die zweite Auffassung bedeutet eine **Abkehr vom Grundsatz des Drittvergleichs** (BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, S. 39 ff.; BRAUN, VP-Korrekturen, S. 49). Das kann bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Problemen führen: Voraussetzung für Gegenberichtigung gemäss Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA («besteuert worden») erfüllt?

OECD: Grundsätze

Ausfluss aus dem «separate entity»-Ansatz

- Konzern ist Gruppe von selbständigen Unternehmen, zwischen denen Leistungsbeziehungen bestehen (OECD-Leitlinien, Ziff. 5)
- Konzerninterne Leistungsbeziehungen sind nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (=Drittvergleich) vorzunehmen («dealing at arm's length», OECD-Leitlinien, Ziff. 6)
- Ziel ist eine sachgerechte Aufteilung des Steuersubstrats (OECD-Leitlinien, Ziff. 7)

Definition des «arm's length»-Prinzip (ALP)

- Verbundene Unternehmen haben ihre Rechtsgeschäfte untereinander so zu gestalten, wie sie auch fremde (unabhängige) Dritte unter vergleichbaren Umständen gestalten würden (Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 OECD-MA)
- Massgebender Preis für konzerninterne Leistungsbeziehungen ist folglich der Preis, den unabhängige Geschäftspartner vereinbart hätten (Marktwert)
- Der Marktwert bewegt sich innerhalb von Bandbreiten (z.B. «innerquartile range»)

OECD-Leitlinien

- Gesonderte Teilkommentierung zu Art. 9 OECD-MA (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 1)
- Schweizerische Steuerbehörden sind verpflichtet, die Angemessenheit (Drittüblichkeit) von Verrechnungspreisen anhand der **OECD-Leitlinien** zu überprüfen:
 - Kein Vorbehalt zu den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen
 - Kreisschreiben ESTV vom 4.3.1997 (ASA 66, S. 45 ff.) bzw. Nr. 4 vom 19.3.2004
- OECD-Leitlinien haben aus schweizerischer Sicht die Bedeutung einer **Verwaltungsanordnung** (ZUCKSCHWERDT/MEUTER, ZStP 2009, S. 18 f.)
- **Keine Einschränkungen** in Bezug auf den **Geltungsbereich**: OECD-Verrechnungspreisgrundsätze gelten selbst bei Transaktionen mit Nicht-DBA-Ländern
- CH verfolgt zwar grundsätzlich **statischen Ansatz bei der DBA-Auslegung**, dennoch sind die OECD-Leitlinien 2010 auch für Fälle heranzuziehen, bei denen das entsprechende DBA bereits vorher abgeschlossen worden ist

Verwaltungsanweisungen/Safe-Harbour-Regelungen

- Rundschreiben-ESTV vom 30. Januar 2014 (steuerlich anerkannte Zinssätze CHF)
- Rundschreiben-ESTV vom 31. Januar 2014 (steuerlich anerkannte Zinssätze FW)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 9 vom 22. Juni 2005 (Ausland-Geschäfte)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 4 vom 19. März 2004 (Dienstleistungsgesellschaften)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 8 vom 18. Dezember 2001 (Principal-Gesellschaften)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 (verdecktes Eigenkapital)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 24 vom 1. Juni 1960 (ausländische Gesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz)
- Kreisschreiben-ESTV Nr. 14 vom 29. Juni 1959 (inländische Gesellschaften mit Geschäftstätigkeit im Ausland)

Beweislastverteilung

Primärberichtigung

- (Neuere) Gerichtspraxis im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen:
 - Steuerbehörde hat immer Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht (BGer vom 1.9.2009, 2C_265/2009, StE 2010 B 72.13.22)
→ Gilt auch bei überhöhtem Aufwand (BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2010, S. 476 f.)
 - Offenlegung von ausländischen Abschlüssen geht über die Grenzen der Mitwirkungspflichten hinaus (BGer vom 9.9.2009, 2C_377/2009, StR 1/2010, S. 66)
- Kein Missverhältnis liegt vor, wenn eine umfassende Transferpreis-Studie vorhanden ist (SRK vom 8.6.2006, E. 3 cc in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA CH-D, Art. 9, B 9 Nr. 37)
- Praxis ZH: Steuerpflichtiger muss beweisen, dass überhaupt Gegenleistung vorliegt. Steuerbehörde muss Missverhältnis nachweisen und Steuerpflichtiger Gegenbeweis erbringen

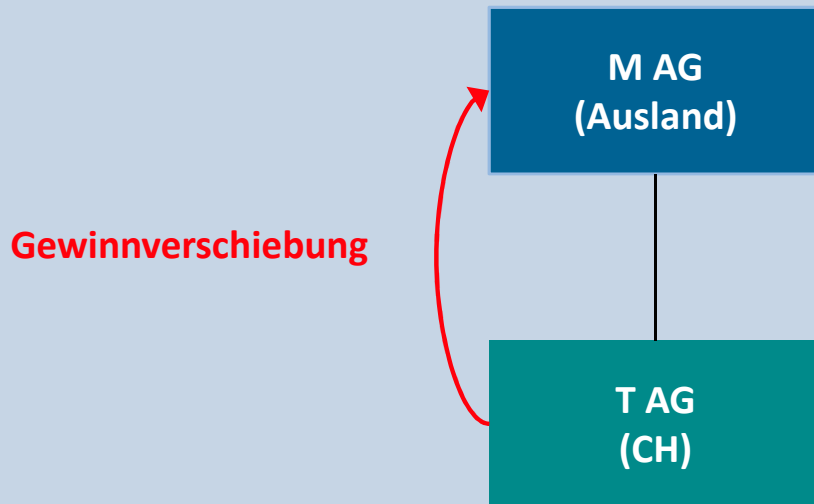
Gegenberichtigung

- Beweislast liegt gemäss allgemeiner Beweislastverteilung (ZWEIFEL, Art. 130 DBG N. 28) beim Steuerpflichtigen → Insbesondere ausländische Primärberichtigung ist nachzuweisen

Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

- Explizite Ermächtigung der Vertragsstaaten, Gewinnkorrekturen vorzunehmen, **sofern das ALP nicht eingehalten** ist («ALP als Massstab für Gewinnkorrekturen»)
- **Schutz der Steuerpflichtigen** vor willkürlichen Gewinnkorrekturen, die nicht auf dem ALP basieren («Sperrwirkung»); z.B. Aufrechnung aufgrund von formalen Beanstandungen
- **Gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht** erforderlich (nicht «Self Executing»)
- Umstritten ist insbesondere das Verhältnis zu innerstaatlichen **Unterkapitalisierungsvorschriften**:
 - Gemäss OECD stellt das ALP die Obergrenze für eine Gewinnkorrektur dar (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 3)
 - Innerstaatliche Gewinnermittlungsvorschriften werden durch das Abkommensrecht jedoch nicht eingeschränkt (Komm. OECD-MA (2008), Art. 7 N 35)
 - **Zinsschranke in Deutschland**: Umstritten ob Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA greift und ob eine Gegenberichtigung im Ausland verlangt werden kann
 - **Zinsen auf verdecktem Eigenkapital in CH**: Dürfte in den Anwendungsbereich von Art. 9 fallen, da sich die Höhe der zulässigen Fremdfinanzierung und die Höhe der Verzinsung am Drittvergleich orientiert
- Sog. «**compensatory adjustments**» (**Ausgleichsberichtigungen**) durch Steuerpflichtige sind grundsätzlich nicht zulässig (OECD-Richtlinien, Ziff. 4.38 f.) → mehr Primärberichtigungen

Praxis CH: Gewinnverschiebung upstream



Beispiele

- V1: Unterpreisliche Leistung von T an M
→ Ertragsverzicht
- V2: Überpreisliche Leistung von M an T
→ verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.
- Annahme: Differenz zum ALP = 100

Korrekturen (Steuerbilanz)

1. Gewinnsteuer

Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. c oder b DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. b oder a StHG

- **V1: Reserven / Ertrag 100 (Ertragsverzicht)**
- **V2: Reserven / Aufwand 100 (vGA i.e.S)**

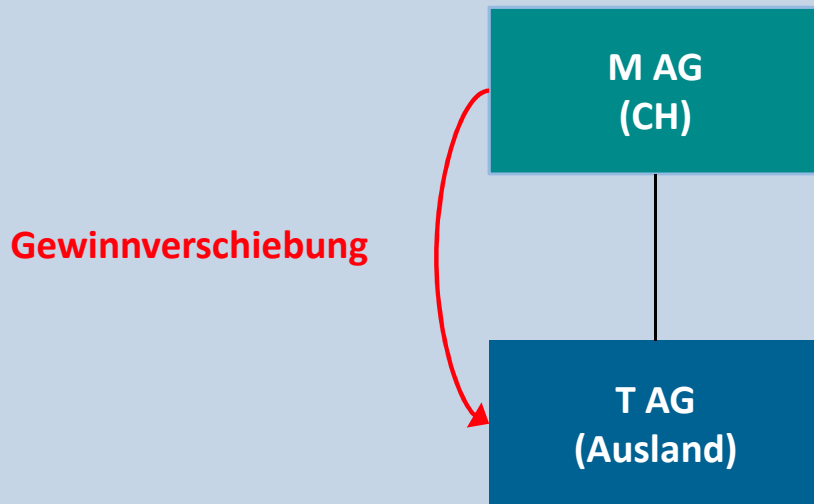
2. Verrechnungssteuer

Erhebung gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV

- **35 und Rückerstattungsverfahren via DBA***
- **Sockelsteuer (0/5/10) und Meldeverfahren**, sofern Bewilligung vorliegt (Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV analog, keine Frist), sofern VP in guten Treuen bestimmt wurden

* Sofern nachträgliche Überwälzung gelingt!

Praxis CH: Gewinnverschiebung downstream



Beispiele

- V1: Überpreisliche Leistung von T an M
→ verdeckte Abschreibung
- V2: Unterpreisliche Leistung von M an T
→ Ertragsverzicht
- Annahme: Differenz zum ALP = 100

Korrekturen (Steuerbilanz)

1. Gewinnsteuer

V1: Verdeckte Abschreibung

Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG

- **Beteiligung T / Aufwand: 100**
- **Abschreibung / Beteiligung T: 0-100**

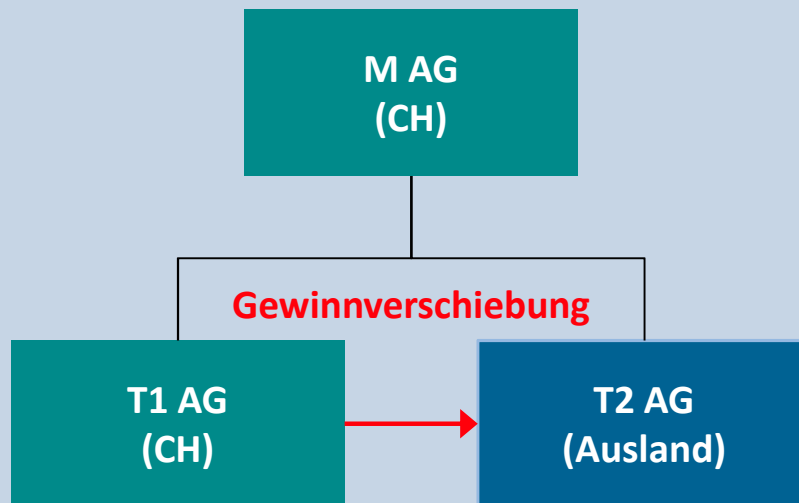
V2: Ertragsverzicht

- Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG umstritten (Folie 7)
- Allenfalls nur Erhöhung der Gestehungskosten (um 100)
- Problematisch für Gegenberichtigung im Ausland

2. Verrechnungssteuer

Keine Erhebung, da keine Entreichnung

Praxis CH: Gewinnverschiebung sidestream



Beispiele

- V1: Unterpreisliche Leistung von T1 an T2
→ Ertragsverzicht
- V2: Überpreisliche Leistung von T2 an T1
→ verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.
- Annahme: Differenz zum ALP = 100

Korrekturen T1 (Steuerbilanz)

1. Gewinnsteuer

Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. c oder b DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. b oder a StHG

- **V1: Reserven / Ertrag: 100 (Ertragsverzicht)**
- **V2: Reserven / Aufwand: 100 (vGA i.e.S)**

2. Verrechnungssteuer

Erhebung gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV

- 35 und Rückerstattungsverfahren via DBA (20)
- Kein Meldeverfahren

Korrekturen M (Steuerbilanz)

Falls M die Beteiligung T1 abgeschrieben hat (um 100):

Beteiligung T2 / Beteiligungsertrag T1: 100

(kein Beteiligungsabzug, Art. 70 Abs. 3 DBG)

Unilaterale Rechtsgrundlagen

- Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen DB) ist im internationalen Verhältnis **nicht anwendbar**
 - Aufgrund des **Massgeblichkeitsprinzips** muss sich der Steuerpflichtige auf der eingereichten Jahresrechnung behaften lassen
 - Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG sehen grundsätzlich nur Korrekturen zu Lasten des Steuerpflichtigen vor
 - Art. 58 Abs. 3 DBG ist nur auf gemischtwirtschaftliche Unternehmen anwendbar
- **Es kann aber ein Anspruch auf Gegenberichtigung aus Art. 127 Abs. 2 / Art. 8 BV abgeleitet werden** (MARGRAF, StR 2/2014, S. 82, REICH, ASA 54, S. 646)
- **Art. 60 lit. a DBG/Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG** bei Gewinnverschiebungen Downstream/Sidestream
 - **Art. 69 DBG/Art. 28 Abs. 1 StHG** bei Gewinnverschiebungen Upstream; siehe auch KS-ESTV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, Ziff. 2.4.1 (Umqualifizierung, wenn Steuerbehörde aufrechnen würde)

Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

Anwendungsvoraussetzungen

- Primärberichtigung ist aufgrund des ALP erfolgt
- Gewinne wurden «zugerechnet und besteuert»
 - **Nachweis der Primärberichtigung** im Ausland muss erbracht werden (z.B. Schlussbericht BP)
 - Eine **effektive Bezahlung** der Steuer ist dagegen nicht erforderlich (z.B. bei Verlustverrechnung)
 - Primärberichtigung in CH durch **Gestehungskostenerhöhung** könnte folglich ebenfalls für eine Gegenberichtigung ausreichen. Problem ist jedoch der Nachweis, da Gestehungskosten nicht veranlagt werden, ebenso **bei Verlusten** (allenfalls Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde)
 - Ist ein **Unterschied zum Verständigungsverfahren**, das auch schon bei drohender DB beantragt werden kann
- Ohne vorheriges Verständigungsverfahren und **ohne Grundlage im innerstaatlichen Recht** anwendbar («Self-Executing»)
- Schliesst die Einleitung eines Verständigungsverfahrens aber auch nicht aus

Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

Ablauf bei der Gegenberichtigung

- Die **zuständige Behörde** des Vertragsverstaates prüft die allfällige Gegenberichtigung zunächst autonom, ggf. ohne Kontaktaufnahme mit der ausländischen Behörde
- Eine Gegenberichtigung kann vorgenommen werden, sofern die zuständige Behörde die Primärberichtigung **dem Grunde und der Höhe nach anerkennt**
- Andernfalls wird ein sog. **Konsultationsverfahren** durchgeführt. Dieses entspricht materiell einem Verständigungsverfahren und braucht einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen
- Für die Gegenberichtigung sieht die OECD zwei **Methoden** vor (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 7)
 - Anpassung der Bemessungsgrundlage durch Revision der ursprünglichen Veranlagung (Regelfall)
 - Anwendung des Methodenartikels (Art. 23 OECD-MA) → Freistellung oder (indirekte) Steueranrechnung

Bei Fehlen von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA wird auf auf das Verständigungsverfahren verwiesen (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 11, Art. 25 N 11 f., OECD-Leitlinien, Ziff. 4.33)

Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

Überlegungen aus CH-Sicht

- In CH liegt die Zuständigkeit für die Veranlagung der Gewinnsteuern bei den **Kantonen**
 - Bei Vorliegen einer Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung können Kantone Gegenberichtigung auch **ohne vorgängige Abstimmung mit der SIF/ESTV** vornehmen
- **Ein Revisionsgrund** ergibt sich direkt aus höherrangigem Völkerrecht (MARGRAF, StR 2/2014, S. 80)

Verständigungsverfahren nur nötig falls:

- Kantonale Steuerbehörde mit der Primärberichtigung nicht einverstanden ist
- Eine Art. 9 Abs. 2 nachgebildete Bestimmung fehlt
 - **SIF ist zumindest beizuziehen** (zuständig für Verständigungsverfahren)

CH-Praxis zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

- Bis vor einigen Jahren hatte keines der von der Schweiz abgeschlossenen DBAs eine Gegenberichtigung gemäss Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vorgesehen
- Die Schweiz erblickte in Art. 9 Abs. 2 OECD-MA einen Zwang zu einer automatischen Gegenberichtigung bei Gewinnaufrechnungen durch ausländische Steuerbehörden
- In der Zwischenzeit stellt der Kommentar zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA explizit klar, dass **keine Verpflichtung zu automatischer Gegenberichtigung** besteht (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 6)
- Die Schweiz hat in der Folge ihren Vorbehalt zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA im Jahr 2005 zurückgezogen
- Neuere DBAs enthalten Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

CH-Praxis zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

- Art. 9 Abs. 2 **DBA-E** (2013): Inhaltlich wie OECD-MA, Betrug und vorsätzliche Unterlassung vorbehalten (Abs. 3),
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-GB** (2012): Verweis auf Konsultationsverfahren bei Konflikten
- Art. 8 Abs. 2 **DBA-IRL** (2013): Analog OECD-MA
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-NL** (2011): Analog OECD-MA
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-LUX** (2013): Verweis auf Konsultationsverfahren bei Konflikten, in Abs. 3 zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 5 Jahre, Betrug und vorsätzliche Unterlassung vorbehalten
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-S** (2012): Analog OECD-MA
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-USA** (1996): Gegenberichtigung bei Einigung im Verständigungsverfahren (Verweis auf Art. 25)
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-CDN** (2011): Verweis auf Konsultationsverfahren bei Konflikten, zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 6 Jahre (Abs. 3)
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-J** (2011): Gegenberichtigung bei Einigung im Konsultationsverfahren, zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 7 Jahre (Abs. 3)
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-IND** (2012): Analog OECD-MA
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-RUS** (2012): Verweis auf Konsultationsverfahren bei Konflikten, zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 6 Jahre, Betrug und vorsätzliche Unterlassung vorbehalten (Abs. 3)
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-HK** (2012): Gegenberichtigung unter Vorbehalt der Zustimmung zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 6 Jahre (Abs. 3)
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-SGP** (2013): Gegenberichtigung bei Einigung im Konsultationsverfahren
- Art. 9 Abs. 2 **DBA-MEX** (2010): Verweis auf Konsultationsverfahren bei Konflikten, zeitliche Beschränkung für Primärberichtigungen 5 Jahre, Betrug und vorsätzliche Unterlassung vorbehalten (Abs. 3)
- **Weitere (insgesamt 59 von 79)**

Praxis CH: Provisorische Veranlagung

- Gegenberichtigung in der Schweiz steht grundsätzlich nichts im Weg
- Voraussetzung: **Kantonale Steuerbehörde** hält die Primärberichtigung im Ausland dem Grunde und der Höhe nach für gerechtfertigt
- Häufig erfolgt nur eine nachträgliche Berichtigung der Steuerbilanz resp. eine Korrektur der bereits zugestellten provisorischen Veranlagung
- Eine Rückzahlung von bereits entrichteten Steuern erfolgt dabei i.d.R. nicht, sondern:
 - Umbuchung und Verrechnung mit offenen Steuerforderungen von anderen Perioden
 - Gutschrift (als Vorauszahlung) und Anrechnung an künftige Steuerforderungen

Praxis CH: Definitive Veranlagung

- Ausländische **Primärberichtigung** stellt nach dem Wortlaut **keinen Revisionsgrund** dar, weil keine neue Tatsache i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG vorliegt
→ veränderte rechtliche Würdigung des gleichen (verwirklichten) Sachverhalts
- **Verständigungslösung** ist als Revisionsgrund anerkannt (VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 23c)
- Das führt zu den sog. «**kleinen Verständigungsverfahren**» in der Praxis:
 - In Abstimmung mit dem Kanton beantragt der Steuerpflichtige beim SIF formell die Einleitung eines Verständigungsverfahrens
 - SIF nimmt Rücksprache mit dem Kanton und ggf. auch mit dem Steuerpflichtigen
 - SIF verzichtet jedoch auf Verständigung mit der ausländischen Behörde, wenn es zum Schluss kommt, dass die ausländische Primärberichtigung gerechtfertigt ist
 - Das ist in Art. 25 Abs. 2 OECD-MA explizit vorgesehen: Eine Verständigung ist nur erforderlich, falls «die zuständige Behörde selbst nicht in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen»
 - Die Stellungnahme des SIF ist in diesem Fall eine **vorweggenommene Verständigungslösung** und stellt einen bundesrechtlichen **Revisionsgrund** dar (REICH/BOSS, ASA 65, S. 285; BOSS, ASA 52, S. 613)

Praxis CH: Definitive Veranlagung (Kritik)

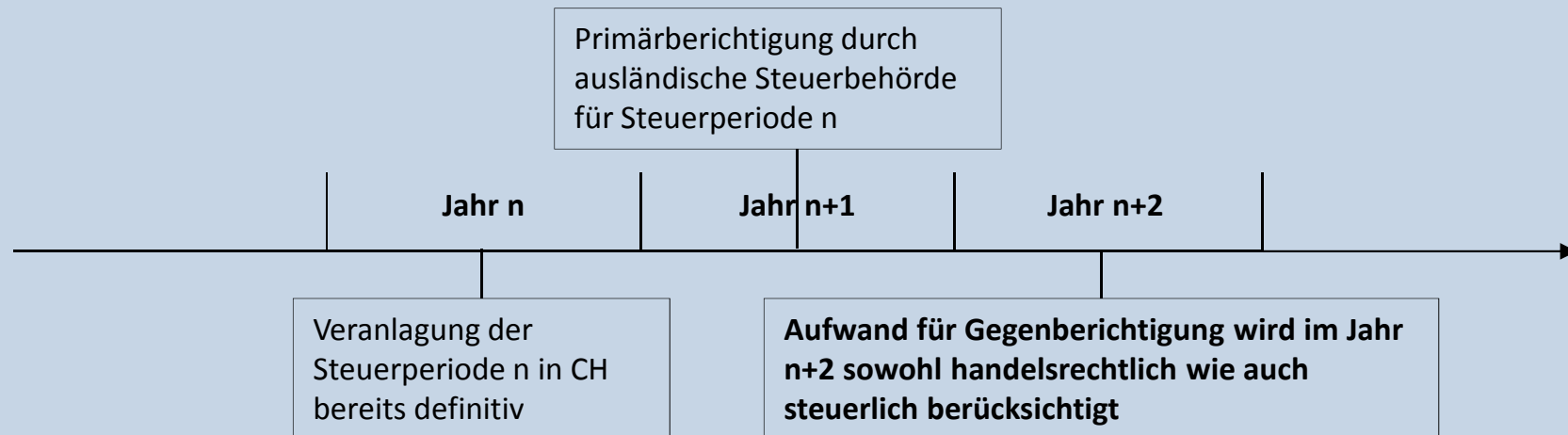
- Aufzählung der Revisionsgründe im Gesetz ist nicht abschliessend → **ausser- und übergesetzliche Revisionsgründe** sind möglich (ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, S. 377 f.)
- Verschiedene Kantone sehen die internationale Doppelbesteuerung als eigenständigen Revisionsgrund explizit vor:
 - Kanton TI: Art. 232 Abs. 1 lit. d StG TI
 - Kanton LU: § 168 Abs. 1 lit. d StG LU
 - Kanton SG: Art. 197 Abs. 1 lit. d StG SG
 - Kanton SZ: § 169 Abs. 3 StG SZ
 - Kanton NW: Art. 223 Abs. 1 Ziff. 4 StG NW
- StHG-Konformität dieser Bestimmungen wird bejaht (VALLENDER, Art. 51 StHG N 51), wobei Art. 51 Abs. 1 StHG wörtlich gleich ist, wie Art. 147 Abs. 1 DBG → **Primärberichtigung als Revisionsgrund ist folglich auch unter Art. 147 DBG nicht ausgeschlossen!**
- Kantone mit explizitem Revisionsgrund lassen die Revision zu Recht **auch für die direkte Bundessteuer** zu

«Praktikerlösung»

- In Höhe der ausländischen Primärberichtigung wird bei der Schweizer Gesellschaft periodenfremd eine **Rückzahlungsverbindlichkeit** in die Handelsbilanz eingebucht
- Der entsprechende Aufwand wird sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der Kantons- und Gemeindesteuer in Durchbrechung des Periodizitätsprinzips als **geschäftsmässig begründeter Aufwand** anerkannt → auch von OECD als zulässig erachtet (OECD-Richtlinie, Ziff. 4.36)
- Die Gegenberichtigung fällt folglich **mit der Sekundärberichtigung zusammen** (in Österreich auch als «Sekundärberichtigung auf kurzem Weg» bezeichnet)
- Verschiedene **Kantone** bevorzugen diese Lösung:
 - Es braucht keine Revision der ursprünglichen Veranlagung
 - Es entstehen keine Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz
 - Rückerstattung, Umbuchung oder Gutschrift von bereits entrichteten Steuern ist nicht erforderlich
- Durchbrechung des Periodizitätsprinzips kann gerechtfertigt werden (Totalgewinnprinzip)
- Rückzahlungsverbindlichkeit ist Teil der ALP-konformen Leistungsbeziehung. Die Verbuchung im Zeitpunkt der Primärberichtigung ist handelsrechtskonform (DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 139)

«Praktikerlösung»: Ablauf

- Ausländische Steuerbehörde nimmt im Jahr n+1 Primärberichtigung **für Steuerperiode n** vor
- Im Jahr n ist die schweizerische Gesellschaft für die direkten Steuern bereits definitiv veranlagt
- Im Jahr n+2 wird eine Rückzahlungsverbindlichkeit in Höhe der Primärberichtigung verbucht



Abkommensrechtliche Einordnung

- Sekundärberichtigungen fallen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 OECD-MA → weder verlangt noch verboten (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 9)
- Korrekturen, um dieselbe Situation herzustellen, die bei Einhaltung des ALP eingetreten wäre (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 8)
- Verweis auf **innerstaatliche Bestimmungen** (Komm. OECD-MA, Art. 9 N 9)
- In CH wird darunter gewöhnlich der **buchhalterische Nachvollzug** von steuerbilanziell vorgenommen Primär- und Gegenberichtigungen verstanden (nicht zwingend erforderlich)
- Die **OECD** versteht unter «secondary adjustment»: Eine Berichtigung, die dadurch entsteht, dass wegen eines sekundären Vorganges eine Steuer erhoben worden ist (Glossar, OECD-Richtlinien)
- Der sekundäre Vorgang ist dabei z.B. eine **fiktive Dividende/Kapitaleinlage** oder ein **verdecktes Darlehen** (OECD-Richtlinien, Ziff. 4.67)
- Die Erhebung der **Verrechnungssteuer** bei einer Primärberichtigung ist nach der Terminologie der OECD folglich ein «secondary adjustment» → **keine Gegenberichtigung**, wenn z.B. bei Prüfung durch die ESTV nur eine Aufrechnung bei Verrechnungssteuer erfolgt (→ Art. 10 OECD-MA)

Internationale Praxis

- Viele Länder erheben keine zusätzliche Quellensteuer bei Primärberichtigungen, führen also kein «secondary adjustment» i.S.d. OECD durch (z.B. **17 EU-Staaten**)
- In **10 EU-Staaten** werden «secondary adjustments» i.S.d. OECD dagegen vorgenommen (Mitteilung der EU-Kommission über Tätigkeit des EU-JTPF, COM(2014) 315 final, vom 4.6.2014):
 - **Österreich** (zwingend) → fiktive Forderung nur zulässig, wenn im anderen Staat ebenfalls akzeptiert
 - **Bulgarien** (zwingend) → nur fiktive Dividende (QSt); EU M/T-RL nicht anwendbar
 - **Dänemark** (zulässig) → in Praxis i.d.R. keine QSt, da meist Nullsatz; keine QSt falls effektive Rückzahlung
 - **Deutschland** (zwingend) → QSt bei fiktiver Dividende; zusätzlich wird von BP meist Rückerstattung verlangt
 - **Frankreich** (zwingend) → EU M/T-RL nicht anwendbar; keine QSt falls effektive Rückzahlung
 - **Luxemburg** (zwingend) → in Praxis oft keine QSt, da meist Nullsatz; keine QSt falls effektive Rückzahlung
 - **Niederlande** (zwingend) → Keine QSt falls effektive Rückzahlung
 - **Slowenien** (zwingend) → nur fiktive Dividende (QSt)
 - **Spanien** (zwingend) → nur fiktive Dividende (QSt)
 - **Schweden** (zulässig) → nur fiktive Dividende und nur, wenn kein Nullsatz besteht. Keine QSt falls effektive Rückzahlung
- **Weitere Länder**, die «secondary adjustment» i.S.d. internationalen Terminologie vornehmen:
 - **USA** (zwingend) → fiktive Dividende (QSt) oder fiktive Kapitaleinlage; zusätzlich wird meist Rückerstattung verlangt
 - **Kanada** (zwingend) → nur fiktive Dividende (QSt), auch ohne Beteiligung! Reduktion der QSt bei effektiver Rückzahlung

Methoden

- Nach CH-Auffassung ist die Sekundärberichtigung nicht die fiktive Transaktion selbst, sondern der **buchhalterische Vorgang**, um die Handels- mit der Steuerbilanz in Einklang zu bringen (vgl. ALTORFER, FS Zuppiger, S. 551 f.)
- Hierfür stehen zwei **Methoden** zur Verfügung:
 1. Die **Rückerstattung** der zu viel vereinnahmten Erträge (effektive Rückvergütung)
 - In der Handelsbilanz wird eine Verrechnungspreisverbindlichkeit eingebucht
 - In der Steuerbilanz besteht diese bereits aufgrund der Gegenberichtigung
 - Die steuerbilanzielle Minusreserve wird aufgelöst (steuerbarer Ertrag)
 - Handelsbilanz: **Aufwand oder Ertrag / VP-Verbindlichkeit**
 - Steuerbilanz: **VP-Verbindlichkeit / Aufwand oder Ertrag**
 2. Die **Umqualifizierung** der zu viel vereinnahmten Erträge
 - Die Verrechnungspreisverbindlichkeit in der Steuerbilanz wird ausgebucht (Verzicht)
 - In der Handelsbilanz der leistenden Gesellschaft ist oft **keine Anpassung** erforderlich
 - Dafür ist ggf. eine Anpassung in der Handelsbilanz der **empfangenden Gesellschaft** erforderlich

Praxis CH bis 2001 (upstream/sidetream)

- Buchmässige Rückabwicklung der steuerlich festgestellten Gewinnverschiebung (Sekundärberichtigung) löst bei einer Schweizer Gesellschaft u.U. Verrechnungssteuerfolgen aus
- Rückerstattung der zu viel vereinnahmten Erträge wurde **immer als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert** (auch wenn Gegenberichtigung direktsteuerlich anerkannt war)
 - Erhebung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV (BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Praxis der Bundessteuern, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 141)
- **Begründung:** Es bestehe kein Anspruch auf Rückzahlung der zu viel vereinnahmten Erträge (STOCKAR, ASA 54, S. 323)
- Begründung ist bereits seit Einführung von Art. 678 OR (1992) nicht mehr stichhaltig, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (BÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 203)

Praxis CH seit 2001 (upstream/sidestream)

Gesellschaft ist für direkte Steuern bereits definitiv veranlagt:

Falls eine **Verständigungsvereinbarung** vorliegt, ist Sekundärberichtigung nicht Gegenstand der Verrechnungssteuer (BAUER-BALMELLI/KÜPFER, a.a.O., Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 264 und N 319)

Gesellschaft ist für direkte Steuern noch nicht definitiv veranlagt:

Falls **eine Einigung der Steuerbehörden (inkl. ESTV)** besteht, hat die Sekundärberichtigung keine Verrechnungssteuerfolgen (BAUER-BALMELLI/KÜPFER, a.a.O., Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 319)

Vorbehalt

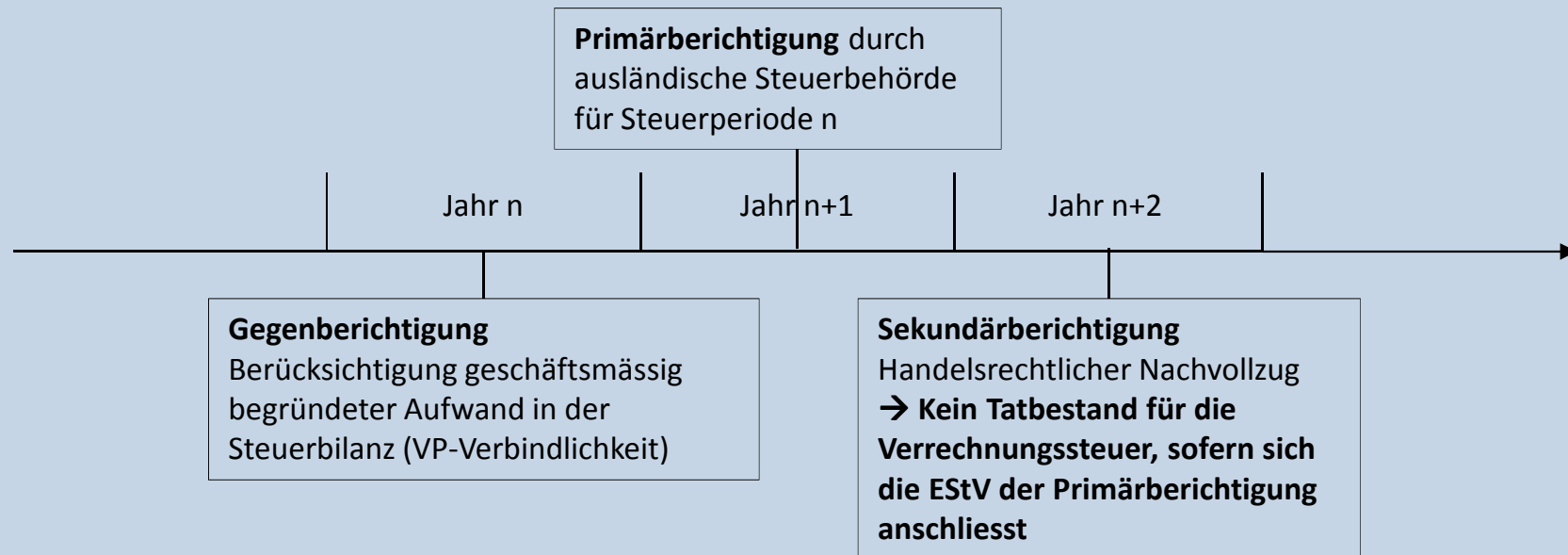
Falls Sekundärberichtigung (i.) auf **offensichtliche Gewinnverschiebungen** in die Schweiz oder (ii.) auf die **Übernahme von ausländischen Nachsteuern** zurückzuführen ist, bleibt die Sekundärberichtigung Gegenstand der Verrechnungssteuer

Kritik

- Wenn ALP aus CH-Sicht erfüllt, keine Verständigungslösung nötig (STOCKER/STUDER, a.a.O., S. 391)
- Verknüpfung mit Verfahren bei direkten Steuern nicht nachvollziehbar (DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 139)

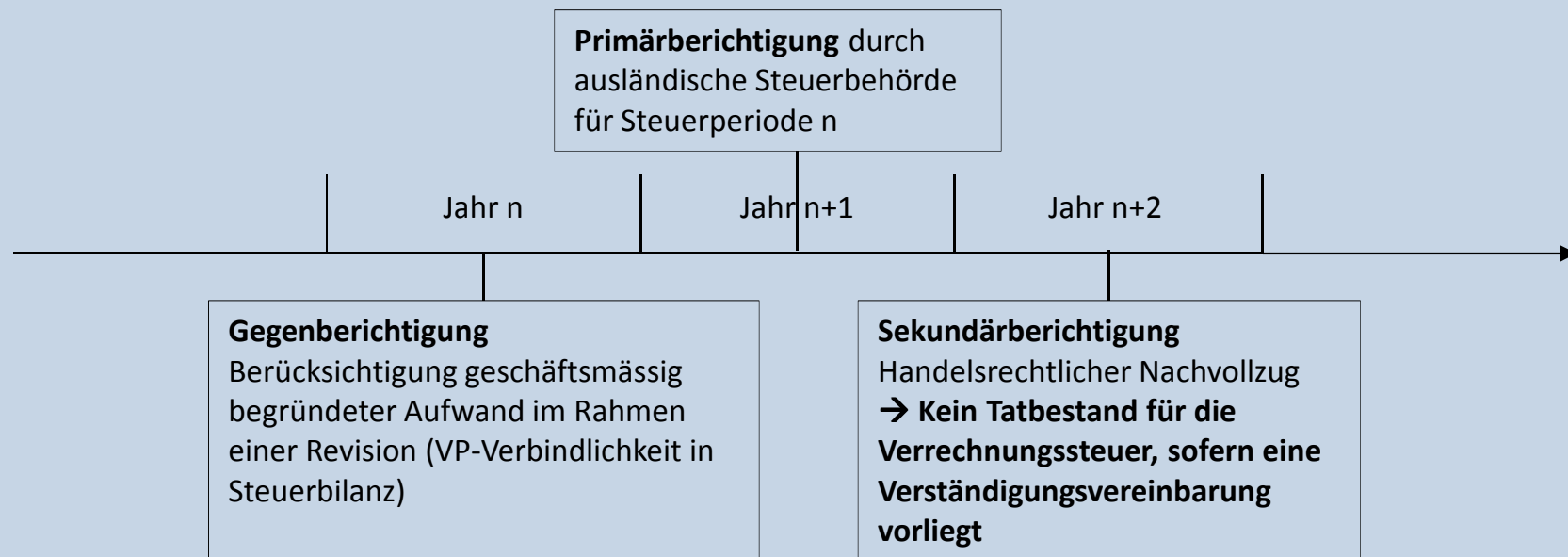
Praxis CH: Provisorische Veranlagung

- Ausländische Steuerbehörde nimmt im Jahr n+1 Primärberichtigung **für Steuerperiode n** vor
- Im Jahr n ist die schweizerische Gesellschaft für die direkten Steuern noch nicht definitiv veranlagt
- Buchhalterischer Nachvollzug in Rechnungs- und Steuerperiode n+2



Praxis CH: Definitive Veranlagung

- Ausländische Steuerbehörde nimmt im Jahr n+1 Primärberichtigung **für Steuerperiode n** vor
- Im Jahr n ist die schweizerische Gesellschaft für die direkten Steuern bereits definitiv veranlagt
- Buchhalterischer Nachvollzug in Rechnungs- und Steuerperiode n+2



Anspruch auf Gegenberichtigung

- Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) führt zu einem **verfassungsrechtlichen Anspruch** auf Gegenberichtigung
- **Wirtschaftliche Doppelbesteuerung** ist im interkantonalen Steuerrecht ebenfalls auszuschliessen (vgl. Rechtsprechung bei MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3 N 24 f.)
→ keine Identität des Steuersubjekts erforderlich
- Ferner kann der Grundsatz von **Treu und Glauben** sowie das Verbot des **widersprüchlichen Verhaltens** ins Feld geführt werden (Art. 9 i.V.m. Art. 5 Abs. 3 BV)
- Verfahren:
 - Rechtsmittel durch alle Instanzen gegen die VA des zweiten Kantons (auch wenn damit grundsätzlich einverstanden), um vor BGer die Veranlagung des ersten Kantons anfechten zu können (**ordentliches Verfahren**)
 - VA des zweiten Kantons stellt **Revisionsgrund** für erste VA dar (LOCHER, ASA 77, S. 502)
 - VA des zweiten Kantons führt zu **Fristwiederherstellung** (BEUSCH/BROGER, § 44 N24)

Vorbemerkung

1. Primärberichtigung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

- Aufrechnung in Steuerbilanz (Gewinnsteuer) → Einbuchung VP-Forderung (vgl. Art. 678 OR)
- Keine versteuerte stille Reserve, da automatisch Sekundärberichtigung (Verrechnungssteuer)
- Erhebung von Quellensteuern ist abhängig von:
 - Richtung der verdeckten Vorteilszuwendung
 - Entlastung durch DBA

2. Gegenberichtigung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

- Einbuchung einer VP-Verbindlichkeit in Steuerbilanz
 - Abzug beim steuerbaren Gewinn und negative Reserve im Kapital
- Vorzugsweise periodengerecht, periodenfremd aber zulässig (OECD-Richtlinien, Ziff. 4.36)

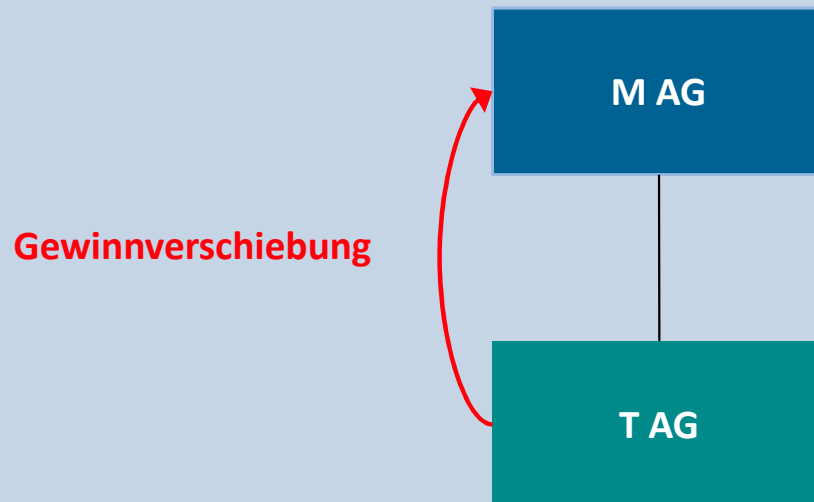
3. Sekundärberichtigung

- Handelsbilanz und Steuerbilanz in Übereinstimmung bringen
- Auflösung der Differenzen zur Steuerbilanz

Gewinnverschiebung upstream (vGA)

Die M AG erbringt für die T AG Management-Dienstleistungen. Diese werden auf Kostenbasis zuzüglich eines Aufschlags von 15% verrechnet. Die Kosten betragen in der Periode n TCHF 1'000. Die für die T AG zuständige Steuerbehörde hält einen Aufschlag von lediglich 5% für ALP-konform und rechnet bei der T AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 100 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung durch Rückerstattung der Übergewinne erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T AG und bei der M AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

T AG

Primärberichtigung (Periode n)

VP-Forderung / DL-Aufwand 100 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 2.)

1. Umqualifizierung* (Periode n)

Reserven / VP-Forderung 100 (Steuerbilanz)

→ Verrechnungssteuer: Sockelsteuersatz * 100

*Erfolgt in CH aufgrund Stornopraxis i.d.R. automatisch

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / KER 100 (Handelsbilanz)

→ Ist steuerlich eine KER, Erhebung der Emissionsabgabe

M AG

Gegenberichtigung (Periode n)

DL-Ertrag / VP-Verbindlichkeit 100 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung (Periode n)

VP-Verbindlichkeit / Bet.-Ertrag 100 (Steuerbilanz)

2. Rückerstattung (Periode n+2)

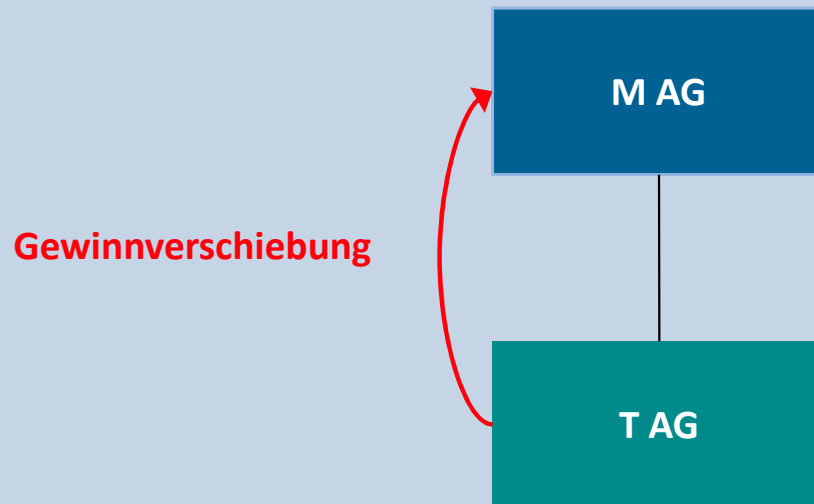
DL-Ertrag / VP-Verbindlichkeit 100 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / DL-Ertrag 100 (Steuerbilanz)

Gewinnverschiebung upstream (Ertragsverzicht)

Die T AG erbringt für die M AG administrative Unterstützungsleistungen. Diese werden auf Kostenbasis zuzüglich eines Aufschlags von 5% verrechnet. Die Kosten betragen in der Periode n TCHF 1'000. Die für die T AG zuständige Steuerbehörde hält einen Aufschlag von mindestens 10% für ALP-konform und rechnet bei der T AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 50 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung durch Rückerstattung der Übergewinne erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T AG und bei der M AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

T AG

Primärberichtigung (Periode n)

VP-Forderung / DL-Ertrag 50 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 2.)

1. Umqualifizierung* (Periode n)

Reserven / VP-Forderung 50 (Steuerbilanz)

→ Verrechnungssteuer: Sockelsteuersatz * 50

*Erfolgt in CH aufgrund Stornopraxis i.d.R. automatisch

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / KER 50 (Handelsbilanz)

→ Ist steuerlich eine KER, Erhebung Emissionsabgabe

M AG

Gegenberichtigung (Periode n)

DL-Aufwand / VP-Verbindlichkeit 50 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung (Periode n)

VP-Verbindlichkeit / Bet.-Ertrag 50 (Steuerbilanz)

2. Rückerstattung (Periode n+2)

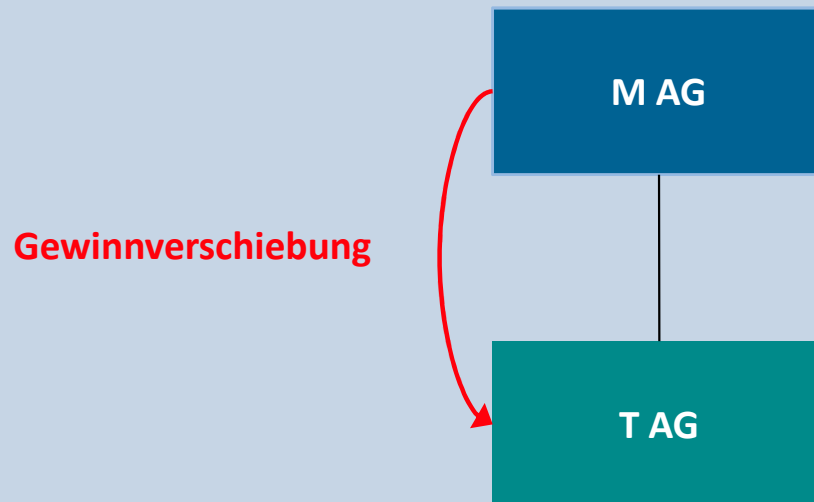
DL-Aufwand / VP-Verbindlichkeit 50 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / DL-Aufwand 50 (Steuerbilanz)

Gewinnverschiebung downstream (Aufwand)

Die T AG verkauft der M AG Handelsgüter zu einem Preis von TCHF 10/Stück. Die M AG verkauft die Handelsgüter sogleich mit einem kleinen Gewinn an Dritte weiter (keine Lagerhaltung). In der Periode n wurden 100 Stück verkauft. Die für die M AG zuständige Steuerbehörde hält einen Einkaufspreis von höchstens TCHF 5/Stück für ALP-konform und rechnet bei der M AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 500 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T AG und bei der M AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

M AG

Primärberichtigung (Periode n)

VP-Forderung / Warenaufwand 500 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung (Periode n)*

Beteiligung T / VP-Forderung 500 (Steuerbilanz)

Abschreibung / Beteiligung T 0-500 (Steuerbilanz)

→ Erhöhung der Gestehungskosten: 500

*Kann in n+2 auch handelsbilanziell nachvollzogen werden

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / Warenaufwand 500 (Handelsbilanz)

Warenaufwand / VP-Forderung 500 (Steuerbilanz)

T AG

Gegenberichtigung (Periode n)

Warenertag / VP-Verbindlichkeit 500 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung

n: VP-Verbindl. / KER 500 (Steuerbilanz)

n+2: Gewinnres. / Kapitalres. 500 (Handelsbilanz)

→ Nach Praxis ESTV keine KER (KS 29, Ziff. 3.2)

→ Kritik: BRÜLISAUER/SUTER, FStR 2011, S. 187

2. Rückerstattung (Periode n+2)

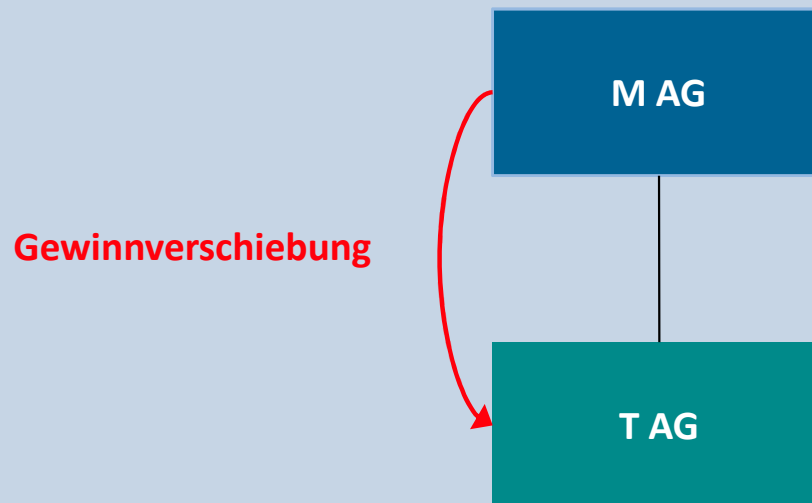
Warenertag / VP-Verbindlichkeit 500 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / Warenertag 500 (Steuerbilanz)

Gewinnverschiebung downstream (Ertragsverzicht)

Die M AG verkauft der T AG Handelsgüter zu einem Preis von TCHF 5/Stück. Die T AG verkauft die Handelsgüter sogleich mit einem hohen Gewinn an Dritte weiter (keine Lagerhaltung). In der Periode n wurden 10 Stück verkauft. Die für die M AG zuständige Steuerbehörde hält einen Verkaufspreis von mindestens TCHF 10/Stück für ALP-konform und rechnet bei der M AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 50 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T AG und bei der M AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

M AG

Primärberichtigung (Periode n)

V1: VP-Forderung / Warenertrag 50 (Steuerbilanz)

V2: Erhöhung der Gestehungskosten um 50

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung (Periode n)*

Beteiligung T / VP-Forderung 50 (Steuerbilanz)

Abschreibung / Beteiligung T 0-50 (Steuerbilanz)

→ Erhöhung der Gestehungskosten nur bei V1

* Kann handelsbilanziell nicht nachvollzogen werden

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / Warenertrag 50 (Handelsbilanz)

Warenertrag / VP-Forderung 50 (Steuerbilanz)

T AG

Gegenberichtigung (Periode n)

V1: Warenaufw. / VP-Verbindlichkeit 50 (Steuerbilanz)

V2: Gegenberichtigung im Ausland fraglich!

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung

n: VP-Verbindlichkeit / KER 50 (Steuerbilanz)

n+2: Gewinnres./ Kapitalres. 50 (Handelsbilanz)

→ Nach Praxis ESTV keine KER (KS 29, Ziff. 3.2)

→ Kritik: *BRÜLISAUER/SUTER*, FStR 2011, S. 186 f.

2. Rückerstattung (Periode n+2)

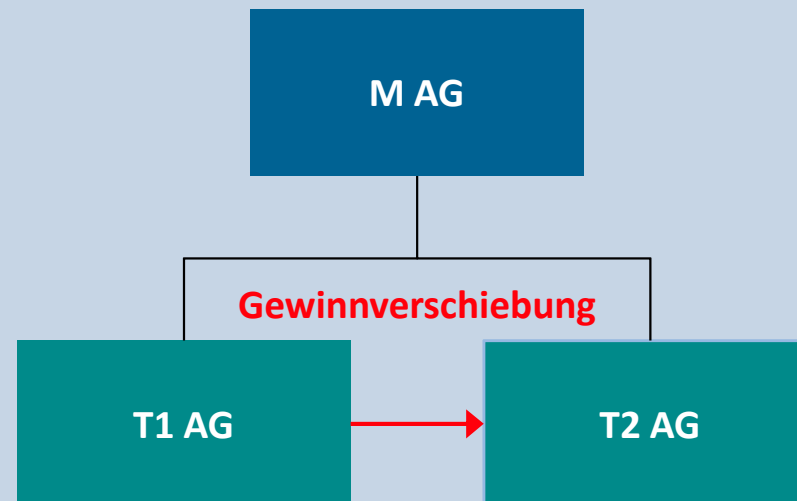
Warenaufw. / VP-Verbindlichkeit 50 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / Warenaufwand 50 (Steuerbilanz)

Gewinnverschiebung sidestream (vGA)

Die T2 AG verkauft der T1 AG Handelsgüter zu einem Preis von TCHF 10/Stück. Die T1 AG verkauft die Handelsgüter sogleich mit einem kleinen Gewinn an Dritte weiter (keine Lagerhaltung). In der Periode n wurden 100 Stück verkauft. Die für die T1 AG zuständige Steuerbehörde hält einen Einkaufspreis von höchstens TCHF 5/Stück für ALP-konform und rechnet bei der T1 AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 500 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T1 AG und bei der T2 AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

T1 AG

Primärberichtigung (Periode n)

VP-Forderung / Warenaufwand 500 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 2.)

1. Umqualifizierung* (Periode n)

Reserven / VP-Forderung 500 (Steuerbilanz)

→ Verrechnungssteuer: Sockelsteuersatz * 200

*Erfolgt in CH aufgrund Stornopraxis i.d.R. automatisch

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / Kapitalres. 500 (Handelsbilanz)

→ Steuerlich keine KER, keine Emissionsabgabe

T2 AG

Gegenberichtigung (Periode n)

Warentrag / VP-Verbindlichkeit 500 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung

n: VP-Verbindl. / Kapitalres. 500 (Steuerbilanz)

n+2: Gewinnres./ Kapitalres. 500 (Handelsbilanz)

→ Nach Praxis ESTV keine KER (KS 29, Ziff. 3.2)

→ Kritik: BRÜLISAUER/SUTER, FStR 2011, S. 187

2. Rückerstattung (Periode n+2)

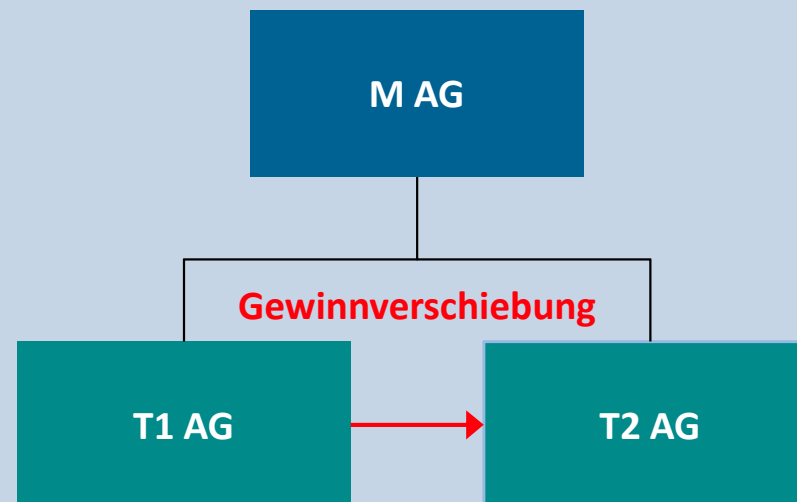
Warentrag / VP-Verbindlichkeit 500 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / Warentrag 500 (Steuerbilanz)

Gewinnverschiebung sidestream (Ertragsverzicht)

Die T1 AG verkauft der T2 AG Handelsgüter zu einem Preis von TCHF 5/Stück. Die T2 AG verkauft die Handelsgüter sogleich mit einem hohen Gewinn an Dritte weiter (keine Lagerhaltung). In der Periode n wurden 10 Stück verkauft. Die für die T1 AG zuständige Steuerbehörde hält einen Verkaufspreis von mindestens TCHF 10/Stück für ALP-konform und rechnet bei der T1 AG in der Periode n+1 für die Periode n TCHF 50 auf. In der Periode n+2 soll buchhalterisch eine Bereinigung erfolgen.

Fragestellung: Welche Korrekturen sind aus CH-Sicht bei der T1 AG und bei der T2 AG vorzunehmen?



Steuer- und handelsbilanzielle Korrekturen

T1 AG

Primärberichtigung (Periode n)

VP-Forderung / Warenertrag 50 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 2.)

1. Umqualifizierung* (Periode n)

Reserven / VP-Forderung 50 (Steuerbilanz)

→ Verrechnungssteuer: Sockelsteuersatz * 200

*Erfolgt in CH aufgrund Stornopraxis i.d.R. automatisch

2. Rückerstattung (Periode n+2)

VP-Forderung / Kapitalres. 50 (Handelsbilanz)

→ Steuerlich keine KER, keine Emissionsabgabe

T2 AG

Gegenberichtigung (Periode n)

Warenaufwand / VP-Verbindlichkeit 50 (Steuerbilanz)

Sekundärberichtigung (optional 1. oder 2.)

1. Umqualifizierung

n: VP-Verbindlichkeit / Kapitalres. 50 (Steuerbilanz)

n+2: Gewinnres./ Kapitalres. 50 (Handelsbilanz)

→ Nach Praxis ESTV keine KER (KS 29, Ziff. 3.2)

→ Kritik: BRÜLISAUER/SUTER, FStR 2011, S. 186 f.

2. Rückerstattung (Periode n+2)

Warenaufwand / VP-Verbindlichkeit 50 (Handelsbilanz)

VP-Verbindlichkeit / Warenaufwand 50 (Steuerbilanz)