

# Universität St. Gallen

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht

25./26. August 2015 – Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015

## Materiell- und verfahrensrechtliche Aspekte von verdeckten Vorteilszuwendungen

Peter Brülisauer, Partner  
International Tax & Transfer Pricing, EY Zürich

Fabian Duss, Partner  
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG

# Inhaltsverzeichnis

---

## I. Einleitung

1. Vorteilszuwendungen im multinationalen Unternehmen ("MNU")
2. Das Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip ("DAL")
  - ▶ Inhalt und Übersicht
  - ▶ Prüfungskriterien und Prüfungsmaßstab

## II. Grundlagen

1. Rechtliche Grundlagen
  - ▶ Unilaterales Recht
  - ▶ Bilaterales Recht
2. Grundbegriffe
  - ▶ Nahestehende Person und verbundenes Unternehmen
  - ▶ Primär-, Gegen- und Sekundärberichtigung
3. Verdeckte Vorteilszuwendungen
  - ▶ Erscheinungsformen – Steuerliche Korrekturvorschriften
  - ▶ Steuerfolgen
    - ▶ Im Mutter-Tochter-Verhältnis
    - ▶ Im Schwester-Verhältnis
  - ▶ Voraussetzungen der Gegen- und Sekundärberichtigung
    - ▶ Im Konzern-Verbund
    - ▶ Im Betriebsstätte-Verbund

## III. Fallbeispiele

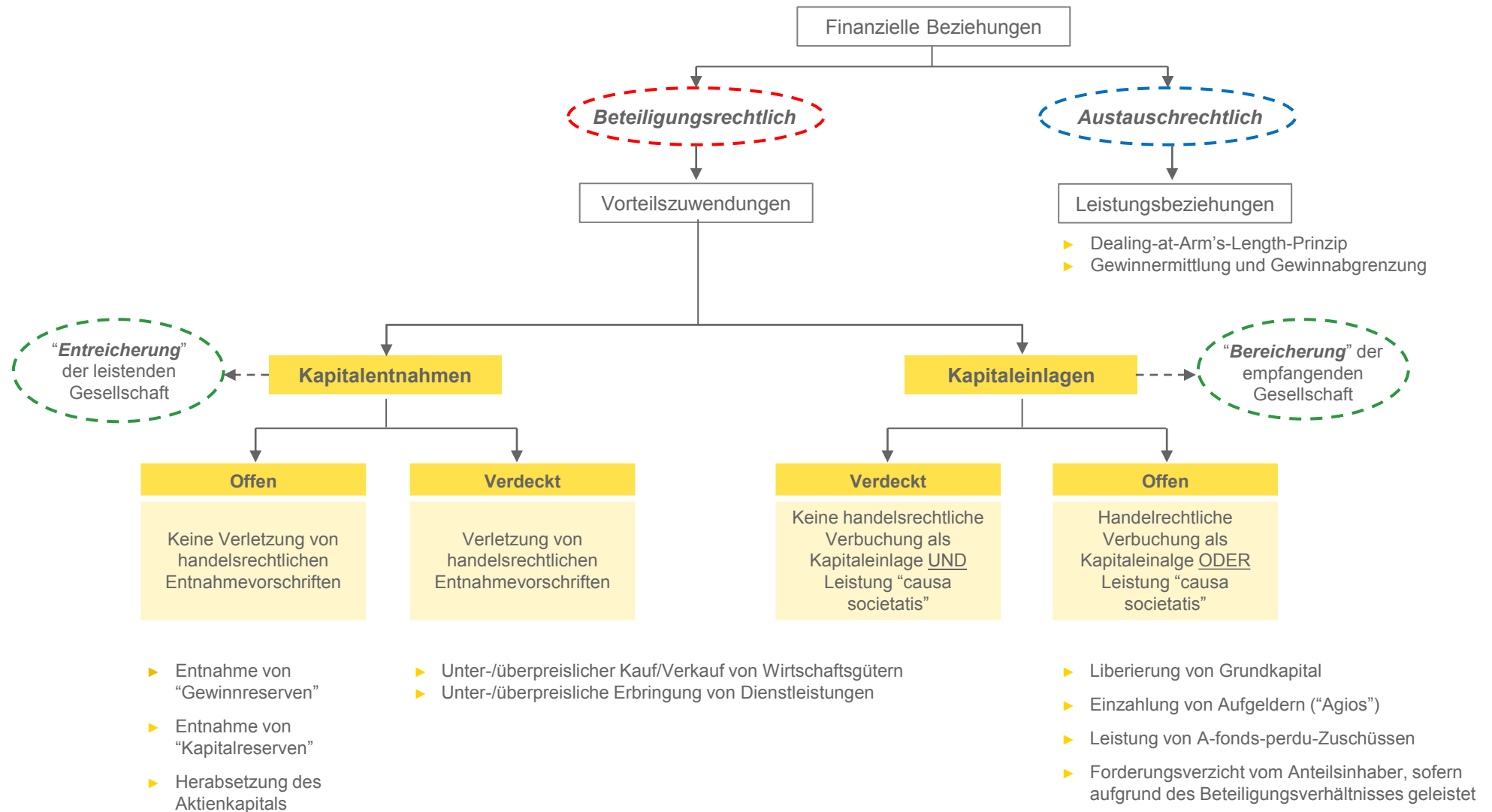
1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream
2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream
3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream
4. Fall 4: Abgrenzung im Konzern- und Betriebsstätte-Verbund

## Literaturverzeichnis

## Kontakte

# I. Einleitung

# 1. Vorteilszuwendungen im multinationalen Unternehmen (“MNU“)



## 2. Das Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip ("DAL")

### Inhalt und Übersicht

<b>Definition</b>	Ein(e) kontrollierte(s) Transaktion ("Dealing") erfüllt dann den Arm's-Length-Standard, wenn die Resultate der (des) Transaktion ("Dealing") mit den Resultaten konsistent sind, die realisiert worden wären, falls <i>unabhängige Dritte</i> in <i>derselben</i> (oder <i>ähnlichen</i> ) Transaktion unter <i>denselben</i> (oder <i>ähnlichen</i> ) Bedingungen gehandelt hätten.	
<b>Funktionsverteilung</b>		
<b>Dokumentation</b>	<b>Konzern-Verbund</b>	<b>Betriebsstätte-Verbund</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Geeignete Dokumentation – "<b>Echte</b>" Verträge</li> <li>▶ Look-Through-Concepts – Drittvergleich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Geeignete Dokumentation – "<b>Quasi</b>" Verträge</li> <li>▶ Anwendung des AOA – Drittvergleich</li> </ul>

**Annäherung der Auslegung von Art. 7 an Art. 9 OECD-MA und umgekehrt!**

## 2. Das Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip ("DAL")

### Prüfungskriterien und Prüfungsmaßstab

	Konzern-Verbund	Betriebsstätte-Verbund
<b>Rechtsgrundlage</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Art. 58 Abs. 1 lit. b al 5 and lit. c DBG – Art. 9 OECD-MA</li> <li>▶ Institut der <b>verdeckten Gewinnausschüttung</b></li> <li>▶ <b>Gewinnermittlung</b> bei <b>"konzerninternen Transaktionen"</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG – Art. 7 OECD-MA</li> <li>▶ Institut der <b>steuersystematischen Realisierung</b></li> <li>▶ <b>Gewinnabgrenzung</b> bei <b>"unternehmensinternen Dealings"</b></li> </ul>
<b>Prüfungskriterien</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ "Dealing-at-Arm's Length"-Prinzip = Drittvergleich</li> <li>▶ <b>Angemessenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ "Dealing-at-Arm's Length"-Prinzip = Drittvergleich</li> <li>▶ <b>Verursachungsgerechte Abgrenzung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit</b></li> </ul>
<b>Prüfungsmaßstab</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <u>Umstritten</u>: Überprüfbarkeit der Funktionsverteilung               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Ermessen des Konzerns – <b>Grösstmöglicher Entscheidungsspielraum!</b></li> <li>▶ (Vertraglich) dokumentierte Verteilung muss tatsächlich gelebt werden!</li> <li>▶ Überprüfung der Funktionsverteilung im Lichte des "Steuerungsumgehungs-konzepts"?                   <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <u>BGer</u>: <i>Absonderliche Rechtsgestaltung</i></li> <li>▶ <u>BGer</u>: <i>Objektiv ungewöhnliches dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entsprechendes Vorgehen</i></li> </ul> </li> <li>▶ Art. 27 BV: "Wirtschaftsfreiheit" – <b>Funktionsverteilungs-Freiheit</b> – OECD-Guidelines, Ziff. 9.163</li> </ul> </li> <li>▶ <u>Unbestritten</u>: Überprüfung des               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Verlagerungsvorganges ("EXIT")</li> <li>▶ Laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs</li> </ul> </li> </ul>	
Bandbreitenbetrachtung: <b>"Doppelter ordentlicher Geschäftsführer"</b> <b>Hypothetischer vs. tatsächlicher Drittvergleich</b>		

## **II. Grundlagen**

# 1. Rechtliche Grundlagen

## Unilaterales Recht

Art. 58 Abs. 1 DBG	Art. 24 Abs. 1 StHG
<p>Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres;</li><li>b. allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere:<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens,</li><li>▶ geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen,</li><li>▶ Einlagen in die Reserven,</li><li>▶ Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen,</li><li>▶ <b>offene und verdeckte Gewinnausschüttungen</b> und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte;</li></ul></li><li>c. <b>den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen</b>, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Artikel 64. Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt.</li></ul>	<p>Der Gewinnsteuer unterliegt der gesamte Reingewinn. Dazu gehören auch:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. der der Erfolgsrechnung belastete, geschäftsmässig nicht begründete Aufwand;</li><li>b. die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne</li><li>c. die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Art. 29 Abs. 3)</li></ul>
Art. 60 DBG	Art. 24 Abs. 2 StHG
<p>Kein steuerbarer Gewinn entsteht durch:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. <b>Kapitaleinlagen</b> von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen <i>à fonds perdu</i></li></ul>	<p>Kein steuerbarer Gewinn entsteht durch:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. <b>Kapitaleinlagen</b> von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einschliesslich Aufgelder und Leistungen <i>à fonds perdu</i></li></ul>



# 1. Rechtliche Grundlagen

## Bilaterales Recht

### Art. 7 OECD-MA – Unternehmensgewinne

Alte Fassung (2008)		Neue Fassung (2012)	
<b>Abs. 1</b>	Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.	<b>Abs. 1</b>	Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die nach den Bestimmungen von Absatz 2 dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.
<b>Abs. 2</b>	Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.	<b>Abs. 2</b>	Für die Zwecke dieses Artikels sowie des Artikels 23 A, 23 B sind unter den Gewinnen, die in jedem Vertragsstaat der in Absatz 1 erwähnten Betriebsstätte zuzurechnen sind, jene Gewinne zu verstehen, die sie namentlich durch ihre Beziehungen zu anderen Teilen des Unternehmens unter Berücksichtigung der vom Unternehmen über die Betriebsstätte und über andere Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, der verwendeten Aktiven und der übernommenen Risiken hätten erzielen können, wenn sie ein getrenntes und unabhängiges Unternehmen gewesen wäre, das eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte.
<b>Abs. 3</b>	Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschliesslich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.	<b>Abs. 3</b>	Berichtigt ein Vertragsstaat die Gewinne, die der Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaates nach Absatz 2 zuzurechnen sind, und besteuert er demzufolge Gewinne dieses Unternehmens, die im andern Staat besteuert worden sind, so nimmt dieser andere Staat, soweit es zur Behebung der Doppelbesteuerung auf diesen Gewinn notwendig ist, eine entsprechende Berichtigung der darauf erhobenen Steuern vor. Die zuständige Behörden der Vertragsstaaten konsultieren sich erforderlichenfalls zur Festlegung der Berichtigung.
<b>Abs. 4</b>	Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schliesst Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.	<b>Abs. 4</b>	Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.
<b>Abs. 5</b>	Auf Grund des blossen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.		
<b>Abs. 6</b>	Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.		
<b>Abs. 7</b>	Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt		

# 1. Rechtliche Grundlagen

## Bilaterales Recht

### Art. 9 OECD-MA – Verbundene Unternehmen

<b>Abs. 1</b>	<p>Wenn</p> <p>a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder</p> <p>b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind</p> <p>und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.</p>
<b>Abs. 2</b>	<p>Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.</p>

# 1. Rechtliche Grundlagen

## Bilaterales Recht

### Art. 25 OECD-MA – Verständigungsverfahren

<b>Abs. 1</b>	Ist eine Person der Auffassung, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Massnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.
<b>Abs. 2</b>	Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.
<b>Abs. 3</b>	Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.
<b>Abs. 5</b>	Wenn a) eine Person nach Absatz 1 der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats einen Fall mit der Begründung unterbreitet hat, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben, die diesem Abkommen nicht entspricht, und b) die zuständigen Behörden nicht in der Lage sind, eine Einigung herbeizuführen, um den Fall im Sinne von Absatz 2 innerhalb von 2 Jahren seit der Unterbreitung des Falles an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats zu regeln, werden alle ungelösten Fragen des Falles auf Antrag der Person einem Schiedsverfahren unterworfen. Diese ungelösten Fragen werden jedoch nicht dem Schiedsverfahren unterworfen, wenn darüber bereits ein Gericht in einem der Staaten entschieden hat. Sofern eine Person, die unmittelbar von dem Fall betroffen ist, die Verständigungsvereinbarung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht ablehnt, ist der Schiedsspruch für beide Staaten verbindlich und ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts dieser Staaten durchzuführen. Die zuständigen Behörden dieser Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen die Anwendung dieses Absatzes

## 2. Grundbegriffe

### Nahestehende Person und verbundenes Unternehmen

Nahestehende Person (Rechtsprechung BGer)	Verbundenes Unternehmen (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA)
<p><b>1. Gesellschafter</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Direkte oder indirekte massgebliche Beteiligung</li><li>▶ Massgebliche Beherrschung ist nur Indiz</li><li>▶ "Eng verbundene Personen" – Art. 3 lit. h MWStG verweist auf Art. 69 DBG → 10%</li></ul> <p><b>2. Dem Gesellschafter Nahestehende</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Mit den Anteilshabern verbundene Nicht-Gesellschafter (z.B. Schwester-G)</li><li>▶ Enge wirtschaftliche/persönliche Beziehungen</li><li>▶ Dritte, die eine Gesellschaft wie eine eigene benutzen</li></ul>	<p><b>1. Direkte/indirekte Beteiligung an (lit. a)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Geschäftsleitung (Durchsetzung eigener Interessen)</li><li>▶ Kontrolle (Stimmrecht → Einflussnahmen)</li><li>▶ Kapital (Einflussnahme → ab 5%/10%/20%/25%)</li></ul> <p><b>2. Gemeinsame Kontrolle (lit. b)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Direkte oder indirekte Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital durch dieselben Personen (Art. 3 Abs. 1 lit. d)</li><li>▶ Kapital-G, Personen-G, natürliche Personen</li></ul>
<b>Unilaterales Recht</b>	<b>Bilaterales Recht</b>

## 2. Grundbegriffe

### Primär-, Gegen- und Sekundärberichtigung

	Primärberichtigung	Gegenberichtigung	Sekundärberichtigung
Schweiz	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Gewinnaufrechnung</b></li> <li>▶ Steuerrechtliche Anpassung</li> <li>▶ Korrektur Steuerbilanz <b>ohne</b> Verbuchung in Handelsbilanz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Gewinnherabsetzung</b></li> <li>▶ Steuerrechtliche Anpassung</li> <li>▶ Korrektur Steuerbilanz <b>ohne</b> Verbuchung in Handelsbilanz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Rück-Transfer der Leistung</li> <li>▶ Handelsrechtliche Anpassung</li> <li>▶ Korrektur Handelsbilanz</li> </ul>
	<b>Entstehung Doppelbesteuerung</b>	<b>Vermeidung Doppelbesteuerung</b>	<b>Herstellung Markt-Konformität</b>
OECD	<b>Kein abweichendes Verständnis</b>	<b>Kein abweichendes Verständnis</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Erhebung einer Steuer aufgrund eines fiktiven Vorgangs</li> <li>▶ Z.B. fiktive Ausschüttung oder Einlage</li> </ul>

# 3. Verdeckte Vorteilszuwendungen

## Erscheinungsformen – Steuerliche Korrekturvorschriften

Legende		Verdeckte Vorteilszuwendungen			
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung				
VKE	Verdeckte Kapitaleinlage				
UA	Überhöhter Aufwand				
GV	Gewinnverzicht				
AU	Aktiven-Übertragung				
DL	Dienstleistung				
Steuerliche Korrektur		▶ Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	▶ Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	▶ Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	▶ Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG

**Generelle Anwendung des "Drittvergleichskonzepts"!**

# 3. Verdeckte Vorteilszuwendungen

## Steuerfolgen – Im Mutter-Tochter-Verhältnis

Beispiel				Steuerfolgen			
Verdeckte Kapitaleinlage		Verdeckte Gewinnausschüttung		Verdeckte Kapitaleinlage		Verdeckte Gewinnausschüttung	
<p>Zins</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Marktüblich 200</li> <li>▶ Bezahlt 100</li> </ul>		<p>Zins</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Marktüblich 200</li> <li>▶ Bezahlt 300</li> </ul>		<p>M-AG</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Primary adjustment</i></li> <li>▶ Gewinnaufrechnung von 100</li> <li>▶ Alternativ: Erhöhung der Gesteungskosten um 100</li> </ul> </li> </ul> <p>T-AG</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Corresponding adjustment</i></li> <li>▶ Gewinnreduktion von 100</li> </ul> </li> <li>▶ Emissionsabgabe               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Kapitaleinlage</li> <li>▶ 1% von 100</li> </ul> </li> </ul> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>In der Praxis wird bei periodischen Leistungen von der Mutter an die Tochter – je nach Sachverhaltskonstellation – auf eine Erhebung der Emissionsabgabe verzichtet</p> <p>Die unterpreisliche (nicht periodische) Übertragung von Wirtschaftsgütern wird steuerlich i.d.R. erfasst</p>		<p>T-AG</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Primary adjustment</i></li> <li>▶ Gewinnaufrechnung von 100</li> </ul> </li> <li>▶ Verrechnungssteuer               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Aufrechnung von 100</li> <li>▶ <math>((100/65) \times 100) \times 35\% = 53.84</math></li> <li>▶ Meldung/Rückerstattung</li> </ul> </li> </ul> <p>M-AG</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Corresponding adjustment</i></li> <li>▶ Umqualifizierung des Zinses in Beteiligungsertrag</li> <li>▶ Beteiligungsabzug auf 100</li> </ul> </li> </ul>	
Kapitaleinlage		100		Gewinnausschüttung		100	

### 3. Verdeckte Vorteilszuwendungen Steuerfolgen – Im Schwester-Verhältnis

Beispiel		Steuerfolgen	
		<b>T-AG</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Primary adjustment</i></li> <li>▶ Gewinnaufrechnung von 100</li> </ul> </li> <li>▶ Verrechnungssteuer <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Aufrechnung von 100</li> <li>▶ <math>((100/65) \times 100) \times 35\% = 53.84</math></li> <li>▶ Meldung/Rückerstattung</li> <li>▶ "Rückerstattungsberechtigung" – Wer?</li> </ul> </li> </ul>	
		<b>S-AG</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Corresponding adjustment</i></li> <li>▶ Gewinnreduktion von 100</li> <li>▶ Umqualifikation des Zinses in eine Kapitaleinlage</li> </ul> </li> <li>▶ Emissionsabgabe <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Keine – Direktbegünstigungstheorie</li> <li>▶ Zuwendung durch Schwester nicht steuerbar</li> </ul> </li> </ul>	
<b>Zins</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Marktüblich</li> <li>▶ Bezahlt</li> </ul>	200 300	<b>M-AG</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewinnsteuer <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Keine – <u>Aber</u>: Anpassung der Gestehungskosten m.B.a. T-AG und S-AG</li> <li>▶ "Modifizierte Dreieckstheorie"</li> </ul> </li> </ul>	
<b>Verdeckte Gewinnausschüttung von T-AG an S-AG</b>	100	<b>M</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Einkommenssteuer <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vermögensertrag von 100</li> <li>▶ "Reine Dreieckstheorie"</li> </ul> </li> </ul>	



# 3. Verdeckte Vorteilszuwendungen

## Voraussetzungen der Gegen- und Sekundärberichtigung – Im Konzern-Verbund

	Unilaterales Recht		Bilaterales Recht
	Provisorische Veranlagung	Definitive Veranlagung	Art. 9 Abs. 2 OECD-MA
<b>GEGEN-Berichtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Eingereichte Steuererklärung ("STE") als "Willenserklärung"               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Veranlagung gemäss STE</li> <li>▶ Massgeblichkeitsprinzip</li> </ul> </li> <li>▶ Anpassung Handels- oder (nur) Steuerbilanz möglich bis zur Einreichung der STE</li> <li>▶ Nach Einreichung der STE               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Im Laufe der Veranlagung</li> <li>▶ Bei entschuldbarem Irrtum                   <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Rechnungsfehler</li> <li>▶ Im Rahmen Transfer Pricing – Innerhalb der Ermessensbandbreite nach guten Treuen und nach bestem Wissen und Gewissen</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>▶ Bei Empfang VKE Anspruch aus Art. 60 lit. a DBG</li> <li>▶ Bei Empfang VGA Anspruch aus Art. 69 DBG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Nur noch im <i>Revisionsverfahren</i> (Art. 147 DBG)               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Neue Tatsache</li> <li>▶ Neues erhebliches Beweismittel</li> </ul> </li> <li>▶ Primärberichtigung keine neue Tatsache</li> <li>▶ Primärberichtigung neues erhebliches Beweismittel?</li> <li>▶ Verständigungslösung als Revisionsgrund, auch vorweggenommene einseitiger Entscheid SIF)</li> <li>▶ Verjährungsfrist von <i>10 Jahren</i> als absolute Verjährungsfrist</li> <li>▶ Übergesetzlicher Revisionsgrund (Art. 8, 9 oder 127 BV)?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Primärberichtigung ist unter DAL erfolgt (Bandbreite)</li> <li>▶ Keine Pflicht zur Gegenberichtigung bei Primärberichtigung aufgrund von Missbrauchsregeln (dafür Einschränkung unter Art. 9 Abs. 1 OECD-MA)</li> <li>▶ Primärberichtigung hat zu einer Besteuerung geführt</li> <li>▶ "<b>Self-Executing</b>" (braucht kein Verständigungsverfahren oder Grundlage im nationalen Recht und derogiert auch unilaterale Verjährungsfristen → monistisches System)</li> <li>▶ Falls kein Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vorhanden ist → Gegenberichtigung nur im <b>Verständigungsverfahren</b> (gestützt auf Art. 9 Abs. 1 OECD-MA). Hier besteht <i>kein Einigungszwang</i> und es können auch unilaterale Verjährungsfristen durchgesetzt werden</li> </ul>
<b>SEKUNDÄR-Berichtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Zustimmung des SIF zur Gegenberichtigung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Einigung nach abgeschlossenem Verständigungsverfahren</li> </ul>	

# 3. Verdeckte Vorteilszuwendungen

## Voraussetzungen der Gegen- und Sekundärberichtigung – Im Betriebsstätte-Verbund

	Unilaterales Recht		Bilaterales Recht
	Provisorische Veranlagung	Definitive Veranlagung	Art. 7 Abs. 2 u. 3 OECD-MA
<b>GEGEN-Berichtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Eingereichte Steuererklärung ("STE") als "<i>Willenserklärung</i>" <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Veranlagung gemäss STE</li> <li>▶ Massgeblichkeitsprinzip</li> </ul> </li> <li>▶ Anpassung Handels- oder (nur) Steuerbilanz möglich bis zur Einreichung der STE</li> <li>▶ Nach Einreichung der STE <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Im Laufe der Veranlagung</li> <li>▶ Bei entschuldbarem Irrtum <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Rechnungsfehler</li> <li>▶ Im Rahmen Transfer Pricing – Innerhalb der Ermessensbandbreite nach guten Treuen und nach bestem Wissen und Gewissen</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>▶ Bei Empfang von Stammhaus: Allokation führt zu analoger Anwendung von Art. 60 lit. a DBG</li> <li>▶ Bei Empfang Beteiligung im BS-Vermögen: Anspruch aus Art. 69 DBG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Nur noch im <i>Revisionsverfahren</i> (Art. 147 DBG) <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Neue Tatsache</li> <li>▶ Neues erhebliches Beweismittel</li> </ul> </li> <li>▶ Primärberichtigung keine neue Tatsache</li> <li>▶ Primärberichtigung neues erhebliches Beweismittel?</li> <li>▶ Verständigungslösung als Revisionsgrund, auch vorweggenommene einseitiger Entscheid SIF)</li> <li>▶ Verjährungsfrist von <i>10 Jahren</i> als <i>absolute</i> Verjährungsfrist</li> <li>▶ Übergesetzlicher Revisionsgrund (Art. 8, 9 oder 127 BV)?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Art. 7 Abs. 2 OECD-MA <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Primärberichtigung und Besteuerung im Erststaat</li> <li>▶ <i>Falsche</i> Interpretation Art. 7 Abs. 2 OECD-MA "<i>Korrektur</i>" der Gewinnabgrenzung</li> </ul> </li> <li>▶ Art. 7 Abs. 3 OECD-MA <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Primärberichtigung und Besteuerung im Erststaat</li> <li>▶ <i>Korrekte</i> Interpretation von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA "<i>Änderung</i>" (adjust) der Gewinnabgrenzung</li> </ul> </li> <li>▶ Änderung durch Ansässigkeits- oder Betriebsstatetestaat initiiert werden – <i>Erstanpassung entscheidend</i></li> <li>▶ <i>Self-executing Wirkung</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Materiell-rechtlich:</b> Unbestritten: <i>Ja</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <i>Anwendung der DBA-Norm</i></li> <li>▶ <i>Keine zusätzlicher Konkretisierung im unilateralen Recht notwendig</i></li> </ul> </li> <li>▶ <b>Verfahrens-rechtlich:</b> <i>Heikle Punkte</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Einhaltung der Verjährungsfristen</li> <li>▶ Verständigungsverfahren als Revisionsgrund</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<b>SEKUNDÄR-Berichtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Betriebsstätten sind keine eigenständige Rechts- bzw. Steuer-subjekte – Im Betriebsstätte-Verbund gibt es nur Anpassungen im Rahmen von Primär- und Gegenberichtigungen</li> <li>▶ Sekundärberichtigungen spielen daher im Rahmen von Art. 7 Abs. 2 u. 3 OECD keine Rolle</li> </ul>		

# **III. Fallbeispiele**

# 1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream

## Sachverhalt und Fragestellungen

Struktur		Ergänzende Angaben	
Grundfall	Variante	Grundfall	Variante
		<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Darlehen von OpCo an SubCo</li> <li>▶ Zahlung eines überhöhten Zinses im Umfang von 100 durch SubCo an OpCo im Jahr n</li> <li>▶ Steuerliche Aufrechnung bei SubCo im Umfang von 100 im Jahr n+1 für Jahr n</li> <li>▶ OpCo ist <b>provisorisch</b> veranlagt für Jahr n</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Verkauf einer Maschine von SubCo an OpCo</li> <li>▶ Zahlung eines zu tiefen Preises im Umfang von 100 durch SubCo an OpCo im Jahr n</li> <li>▶ Steuerliche Aufrechnung bei SubCo im Umfang von 100 im Jahr n+1 für Jahr n</li> <li>▶ OpCo ist <b>definitiv</b> veranlagt für Jahr n</li> </ul>
Fragestellungen			
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Falls SubCo in der Variante in der Schweiz ansässig wäre, wie würde in der Praxis in der Variante die <i>Primärberichtigung</i> vorgenommen?</li> <li>2. Kann – und wenn ja wie – bei OpCo eine <i>Gegenberichtigung</i> vorgenommen werden?</li> <li>3. Welche Steuerfolgen ergeben sich bei OpCo, falls eine <i>Sekundärberichtigung</i> vorgenommen wird?</li> <li>4. Worin liegen die <i>Unterschiede</i> zwischen einer Berichtigung bei OpCo aufgrund von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA oder Art. 25 OECD-MA?</li> </ol>			

# 1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream

## Lösungshinweise

### Frage 1: Primärberichtigung

- ▶ Gängiges CH-Verständnis: **Umqualifizierung in VGA**
  - ▶ Aufrechnung im Umfang von 100 beim steuerbaren Gewinn
  - ▶ Keine Aufrechnung beim steuerbaren Kapital, da der zu geringe Ertrag von 100 als sofort ausgeschüttet betrachtet wird
  - ▶ Buchung in Steuerbilanz Periode n: **Reserven / Veräußerungserlös**
- ▶ Alternative Lösung: **Einbuchung einer Rückerstattungsforderung**
  - ▶ Aufrechnung im Umfang von 100 beim steuerbaren Gewinn
  - ▶ Aufrechnung im Umfang von 100 beim steuerbaren Kapital
  - ▶ Buchung in Steuerbilanz Periode n: **Rückerstattungsforderung / Veräußerungserlös 100**
  - ▶ Keine Erhebung der Dividenden-Quellensteuer, da keine fiktive Ausschüttung!

**Fazit:** Alternative Lösung in CH bei Gewinnsteuer zwar denkbar, bei Verrechnungssteuer bleibt es jedoch bei der Ausschüttungsfiktion

**Heikle Punkte:**

- ▶ Aufrechnung beim steuerlichen Kapital
- ▶ Fehlende Kongruenz von Gewinn- und Verrechnungssteuer

# 1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream

## Lösungshinweise

### Frage 2: Gegenberichtigung

<b>Grundfall</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Gegenberichtigung im <i>offenen Veranlagungsverfahren</i> möglich</li><li>▶ <b>Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips</b> gestützt auf DBA</li><li>▶ Gängiges CH-Verständnis: Gegenberichtigung durch <b>Umqualifizierung</b> des Übergewinns in Beteiligungsertrag<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Buchung in Steuerbilanz Periode n: <b>Zinsertrag / Beteiligungsertrag 100</b></li><li>▶ Kein Einfluss auf das steuerbare Kapital, da Ertrag als vereinnahmt betrachtet wird</li></ul></li><li>▶ Alternative Lösung: <b>Einbuchung einer Rückerstattungsverbindlichkeit</b><ul style="list-style-type: none"><li>▶ Buchung in Steuerbilanz Periode n: <b>Zinsertrag / Rückzahlungsverbindlichkeit 100</b></li><li>▶ <b>Steuerliche Minusreserve</b> im steuerbaren Kapital <b>-100</b></li></ul></li><li>▶ <b>Fazit:</b> In CH beide Lösungen möglich</li></ul>
<b>Variante</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Praxisgemäss <b>Verständigungslösung</b> erforderlich, da kein Fall von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA (es besteht aus dem Abkommensrecht keine direkte Verpflichtung für die Gegenberichtigung, sondern diese wird aus Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 DBA-D hergeleitet. Das Verfahren zur Vermeidung der DB erfolgt via Verständigung gemäss Art. 26 DBA-D → SIF zuständige Behörde</li><li>▶ Gängige CH-Praxis: Gegenberichtigung durch <b>Umqualifizierung</b> der verdeckten Vorteilszuwendung<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Buchung in Steuerbilanz Periode n: <b>Maschine / Beteiligungsertrag 100</b> (Sachdividende)</li><li>▶ Abschreibung Steuerbilanz Periode n: <b>Abschreibung / Maschine 100</b></li><li>▶ Nach Abschreibung kein Einfluss auf steuerbares Kapital</li></ul></li><li>▶ Alternative Lösung: <b>Einbuchung einer zusätzlichen Kaufpreisverbindlichkeit</b><ul style="list-style-type: none"><li>▶ Buchungen in Steuerbilanz Periode n: <b>Maschine / Kaufpreisverbindlichkeit 100</b> (Nachzahlung)</li><li>▶ Abschreibung Steuerbilanz Periode n: <b>Abschreibung / Maschine 100</b></li><li>▶ <b>Steuerliche Minusreserve</b> im steuerbaren Kapital <b>-100</b></li></ul></li><li>▶ <b>Fazit:</b> Alternative Lösung scheint weniger problematisch</li></ul>

# 1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream

## Lösungshinweise

### Frage 3: Sekundärberichtigung

#### Grundfall

- ▶ Bei Gegenberichtigung durch **Umqualifizierung nicht erforderlich**
- ▶ Handels- und Steuerbilanzen stimmen im Ergebnis überein
- ▶ Falls dennoch eine *Rückzahlung der Übergewinne vorgenommen* wird liegt eine Investition in die SubCo vor:
  - ▶ Buchung in Handelsbilanz Periode n+1: **Beteiligung SubCo / Cash**
  - ▶ Erhöhung Gestehungskosten
- ▶ Bei Gegenberichtigung durch **Einbuchung einer Rückerstattungsverbindlichkeit** (alternative Lösung)
  - ▶ Buchung in Handelsbilanz Periode n+1: **Aufwand / Rückzahlungsverbindlichkeit 100**
  - ▶ Steuerliche Minusreserve im steuerbaren Kapital wird aufgelöst → netto kein Ergebniseffekt in Periode n+1
- ▶ **Fazit:** Alternative Lösung ist überlegen, wenn eine Rückzahlung erfolgen soll

#### Variante

- ▶ Bei Gegenberichtigung durch **Umqualifizierung nicht erforderlich**
- ▶ Handels- und Steuerbilanzen stimmen nach Abschreibung überein
- ▶ Falls dennoch eine *Rückzahlung der Übergewinne vorgenommen* wird liegt eine Investition in die SubCo vor:
  - ▶ Buchung in Handelsbilanz Periode n+1: **Beteiligung SubCo / Cash**
  - ▶ Wenn SubCo in CH ansässig, wäre die EA zu erheben
- ▶ Bei Gegenberichtigung durch **Einbuchung einer zusätzlichen Kaufpreisverbindlichkeit**
  - ▶ Buchung in Handelsbilanz Periode n+1: **Maschine / Kaufpreisverbindlichkeit 100**
  - ▶ Abschreibung Handelsbilanz Periode n+1: **Abschreibung / Maschine 100**
  - ▶ Steuerliche Minusreserve im steuerbaren Kapital wird aufgelöst → netto kein Ergebniseffekt in Periode n+1
- ▶ **Fazit:** Alternative Lösung ist überlegen, wenn eine Rückzahlung erfolgen soll

# 1. Fall 1: Verdeckte Gewinnausschüttung – Upstream

## Lösungshinweise

### Frage 4: Berichtigung aufgrund von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA oder Art. 25 OECD-MA

#### ▶ **Art. 9 Abs. 2 OECD-MA**

- ▶ Bei Anerkennung Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach → **Pflicht zur Gegenberichtigung**
- ▶ Auch *verfahrensrechtlich* “self-executing” → Auch bei definitiver Veranlagung kein Verständigungsverfahren erforderlich
- ▶ Für Veranlagung ist allein kantonale Steuerbehörde zuständig → SIF muss nicht zwingend involviert werden
- ▶ Antrag auf Gegenberichtigung ist beim Kanton zu stellen
- ▶ Kanton kann SIF involvieren, jedoch kein formeller Antrag auf Verständigungsverfahren erforderlich

Anwendung bei einer “**effektiven**” wirtschaftlichen (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) Doppelbesteuerung

#### ▶ **Art. 25 OECD-MA**

- ▶ Kein Einigungszwang im Verständigungsverfahren → **Keine Pflicht zur Gegenberichtigung**
- ▶ Verständigungslösung oder vorweggenommene Verständigungslösung bei definitiver Veranlagung
- ▶ *Verfahrensrechtliche Hürden im unilateralen Recht* können ein Grund für Ablehnung der Gegenberichtigung sein
- ▶ SIF grundsätzlich immer zu involvieren, da “zuständige Behörde“ i.S.v. Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA
- ▶ Bei definitiver Veranlagung Gegenberichtigung durch formellen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim SIF in Abstimmung mit der kantonalen Steuerbehörde

Anwendung bereits bei einer “**drohenden**” Doppelbesteuerung



## 2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream

### Sachverhalt und Fragestellungen

Struktur		Ergänzende Angaben	
Grundfall	Variante	Grundfall	Variante
		<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Darlehen von OpCo an SubCo</li> <li>▶ Zinsverzicht von OpCo zugunsten SubCo im Umfang von 100 im Jahr n</li> <li>▶ OpCo und SubCo sind in der Schweiz ansässig</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Verkauf einer Maschine von OpCo an SubCo</li> <li>▶ Zahlung eines zu tiefen Preises im Umfang 100 durch SubCo an OpCo im Jahr n</li> <li>▶ OpCo und SubCo sind in der Schweiz ansässig</li> </ul>
Fragestellung			
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund des <i>Zinsverzichts</i> auf Ebene von OpCo und SubCo?</li> <li>2. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund der <i>unterpreislichen Maschinenübertragung</i> auf Ebene von OpCo und SubCo?</li> <li>3. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund des <i>Zinsverzichts</i> auf Ebene von OpCo, wenn <i>SubCo im Ausland</i> ansässig ist?</li> <li>4. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund des <i>Zinsverzichts</i> auf Ebene von OpCo, wenn das von OpCo gewährte Darlehen bei SubCo <i>verdecktes Eigenkapital</i> darstellt?</li> </ol>			

## 2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream

### Lösungshinweise

#### Frage 1: Zinsverzicht im CH-Verhältnis

- ▶ **Handelsrechtlich**
  - ▶ *Wahlrecht*, ob OpCo von SubCo einen Zins verlangt wird oder nicht
  - ▶ Auch im kaufmännischen Verkehr wird nicht verlangt, dass die Mutter von ihrer Tochter einen Gewinnaufschlag verlangt
  - ▶ Aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG ist die handelsrechtliche Verbuchung steuerrechtlich als Ausgangslage heranzuziehen (“*Massgeblichkeitsprinzip*”)
  
- ▶ **Steuerrechtlich**
  - ▶ Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
    - ▶ *Keine Entreicherung von OpCo*
    - ▶ Trotz Zinsverzicht weist OpCo eine *handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung* aus – Keine Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG – dieser Artikel bezieht sich auf die Korrektur “handelsrechtswidriger” Erfolgsrechnungen, was bereits dann der Fall ist, wenn handelsrechtliche Kapitalentnahmenvorschriften nicht eingehalten sind
  - ▶ Korrektur Art 58 Abs. 1 lit. c DBG
    - ▶ Es liegt (zwar) ein der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebener Ertrag vor
    - ▶ Anwendung des **Drittvergleichskonzepts** – Berücksichtigung der *rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen* der zu beurteilenden Transaktion – Im Mutter-Tochter-Verhältnis muss auch im Lichte des “DAL” kein Gewinnaufschlag verlangt werden – Dies gilt zumindest im reinen Binnen-Verhältnis!
    - ▶ Blosser Gewinnverlagerung von OpCo an SubCo – Gewinn wird also bei SubCo und nicht bei OpCo besteuert
      - ▶ **Praxis des KT ZH:** Wahlrecht – Entweder *Steuerliche Aufrechnung* oder *blosse Erhöhung der Gestehungskosten*
      - ▶ **Hier vertretene Auffassung:** Keine Korrektur notwendig, da eine blosser Gewinnverlagerung (und keine Übertragung von stillen Reserven) vorliegt – keinerlei Verlust von Steuersubstrat – *Analogie zum Verbot der interkantonalen Wegzugsbesteuerung!* – Vorbehalt der Steuerumgehung!

## 2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream

### Lösungshinweise

#### Frage 2: Unterpreisliche Maschinenübertragung im CH-Verhältnis

- ▶ **Handelsrechtlich**
  - ▶ *Wahlrecht*, ob OpCo von SubCo die Entschädigung für die stillen Reserven verlangt wird oder nicht
  - ▶ Auch im kaufmännischen Verkehr wird nicht verlangt, dass die Mutter von ihrer Tochter einen Gewinnaufschlag verlangt
  - ▶ Aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG ist die handelsrechtliche Verbuchung steuerrechtlich als Ausgangslage heranzuziehen (“*Massgeblichkeitsprinzip*”)
  
- ▶ **Steuerrechtlich**
  - ▶ Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
    - ▶ *Keine Entreicherung von OpCo*
    - ▶ Trotz Gewinnverzicht weist OpCo eine **handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung** aus – Keine Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG – dieser Artikel bezieht sich auf die Korrektur “handelsrechtswidriger” Erfolgsrechnungen, was bereits dann der Fall ist, wenn handelsrechtliche Kapitalentnahmevorschriften nicht eingehalten sind
  - ▶ Korrektur Art 58 Abs. 1 lit. c DBG
    - ▶ Es liegt (zwar) ein der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebener Ertrag vor
    - ▶ Anwendung des **Drittvergleichskonzepts** – Berücksichtigung der *rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen* der zu beurteilenden Transaktion – Im Mutter-Tochter-Verhältnis muss auch im Lichte des “DAL” kein Gewinnaufschlag verlangt werden
    - ▶ Übertragung von stillen Reserven von OpCo an SubCo
      - ▶ **Umlaufvermögen**: Steuerliche Aufrechnung oder blosser Erhöhung der Gestehungskosten
      - ▶ **Anlagevermögen**: Umstrukturierung i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG: Keine Aufrechnung – Keine Erhöhung der Gestehungskosten – Sperrfrist von 5 Jahren!

## 2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream

### Lösungshinweise

#### Frage 3: Zinsverzicht im internationalen Verhältnis

- ▶ **Handelsrechtlich**
  - ▶ *Wahlrecht*, ob OpCo von SubCo einen Zins verlangt wird oder nicht
  - ▶ Auch im kaufmännischen Verkehr wird nicht verlangt, dass die Mutter von ihrer Tochter einen Gewinnaufschlag verlangt
  - ▶ Aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG ist die handelsrechtliche Verbuchung steuerrechtlich als Ausgangslage heranzuziehen (“*Massgeblichkeitsprinzip*”)
  
- ▶ **Steuerrechtlich**
  - ▶ Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
    - ▶ *Keine Entreicherung von OpCo*
    - ▶ Trotz Zinsverzicht weist OpCo eine *handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung* aus – Keine Korrektur aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG – dieser Artikel bezieht sich auf die Korrektur “handelsrechtswidriger” Erfolgsrechnungen, was bereits dann der Fall ist, wenn handelsrechtliche Kapitalentnahmenvorschriften nicht eingehalten sind
  - ▶ Korrektur Art 58 Abs. 1 lit. c DBG
    - ▶ Es liegt (zwar) ein der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebener Ertrag vor
    - ▶ Anwendung des **Drittvergleichskonzepts** – Berücksichtigung der *rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen* der zu beurteilenden Transaktion – Im Mutter-Tochter-Verhältnis muss auch im Lichte des “DAL” kein Gewinnaufschlag verlangt werden – Allerdings liegt hier ein “*grenzüberschreitendes*” Verhältnis vor – *Analogie zur internationalen Wegzugsbesteuerung*
    - ▶ Gewinnverlagerung von OpCo ins Ausland – Gewinn wird nicht in der Schweiz besteuert
      - ▶ **Praxis**: Wahlrecht – Entweder *Steuerliche Aufrechnung* oder *bloße Erhöhung der Gestehungskosten*
      - ▶ **Hier vertretene Auffassung**: Steuerliche Aufrechnung, denn “DAL“-Prinzip verlangt, dass sämtliche Rahmenbedingungen des konkreten Sachverhalts bei der steuerlichen Beurteilung berücksichtigt werden.

## 2. Fall 2: Verdeckte Kapitaleinlage – Downstream

### Lösungshinweise

---

#### Frage 4: Zinsverzicht im Rahmen von verdecktem Eigenkapital

- ▶ Handelsrechtliche Betrachtung: Gewinnverzicht zulässig
- ▶ Steuerrechtliche Betrachtung
  - ▶ Massgeblichkeitsprinzip
  - ▶ Anwendung des Drittvergleichskonzept – Berücksichtigung der (gesamten) *rechtlichen* und *wirtschaftlichen Rahmenbedingungen*
- ▶ Entscheid VGer SZ vom 27. Oktober 2011 (VGE II 2011 78)
  - ▶ Falls bei SubCo das Darlehen verdecktes Eigenkapital darstellt, erfolgt bei OpCo weder eine Aufrechnung noch eine Erhöhung der Gestehungskosten
  - ▶ Zinsverzicht stellt zudem, wenn er aufgerechnet wird, Dividendenertrag dar, welcher dem Beteiligungsabzug unterliegt

# 3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream

## Sachverhalt und Fragestellungen

Struktur		Ergänzende Angaben	
Grundfall	Variante	Grundfall	Variante
		<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Darlehen von SubCo1 an SubCo2</li> <li>▶ Zahlung eines überhöhten Zinses im Umfang von 100 durch SubCo2 an SubCo1 im Jahr n</li> <li>▶ Steuerliche Aufrechnung bei SubCo2 im Umfang von 100 im Jahr n+2</li> <li>▶ TopCo und OpCo sind im Ausland ansässig</li> <li>▶ SubCo1 ist im Ausland ansässig</li> <li>▶ SubCo2 ist in der Schweiz ansässig</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Darlehen von SubCo1 an SubCo2</li> <li>▶ Zahlung eines überhöhten Zinses im Umfang von 100 durch SubCo2 an SubCo1 im Jahr n</li> <li>▶ Steuerliche Aufrechnung bei SubCo2 im Umfang von 100 im Jahr n+2</li> <li>▶ B und SubCo2 sind in der Schweiz ansässig</li> <li>▶ A und SubCo1 sind im Ausland ansässig</li> </ul>

### Fragestellungen

1. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund der *verdeckten Vorteilszuwendung* von SubCo2 an SubCo1?
2. Welches DBA ist anwendbar bezüglich *Rückerstattung der Verrechnungssteuer* auf der verdeckten Vorteilszuwendung von SubCo2 an SubCo1?
3. Welche Steuerfolgen ergeben sich aufgrund der *verdeckten Vorteilszuwendung* von SubCo2 an SubCo1, wenn *TopCo und OpCo in der Schweiz ansässig* sind?

# 3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream

## Lösungshinweise

### Frage 1: Steuerfolgen der verdeckten Vorteilszuwendung

#### Grundfall

- ▶ Verdeckte Gewinnausschüttung von SubCo2 an SubCo1 – **Überhöhter Aufwand** bei SubCo 2 zugunsten von SubCo 1 – SubCo 1 und SubCo 2 sind *nahestehende Personen* und *verbundene Unternehmen* i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBA-D
- ▶ Steuerrechtliche Korrektur (*„Primärberichtigung“*) aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
- ▶ Keine Einschränkung durch Art. 9 Abs. 1 DBA-D, da Korrektur unter dem DAL erfolgt
  - ▶ **Entreicherung** von SubCo 2
  - ▶ Verletzung der handelsrechtlichen Kapitalentnahmevorschriften
- ▶ Steuerfolgen
  - ▶ Gewinnsteuer
  - ▶ Verrechnungssteuer (Berücksichtigung *Überwälzbarkeit* bei der Berechnung) – Reduktion basierend auf DBA

#### Variante

- ▶ Verdeckte Vorteilszuwendung von SubCo2 an SubCo1
- ▶ SubCo 1 und SubCo 2 sind zwar *nahestehende Personen* i.S.d. unilateralen Rechts, jedoch keine verbundenen Unternehmen i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBA-D
- ▶ Steuerrechtliche Korrektur (*„Primärberichtigung“*) aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG
- ▶ Einschränkung durch Art. 9 Abs. 1 DBA-D, sofern Schrankenwirkung auch auf in Bezug auf Verbundenheit bejaht wird
- ▶ Steuerfolgen analog Grundfall, wenn keine Schrankenwirkung des DBA

# 3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream

## Lösungshinweise

### Frage 2: Rückerstattung der Verrechnungssteuer

#### Grundfall

- ▶ Verdeckte Gewinnausschüttung von SubCo2 an SubCo1
- ▶ *(Gegenwärtige) Praxis der Schweiz*
  - ▶ Anwendung der “**Direktbegünstigungstheorie**” – Abstellen auf den “formalen” Leistungsfluss ohne Berücksichtigung des gemeinsamen Aktionärs (welcher die VGA veranlasst hat bzw. haben könnte)
  - ▶ Anwendung des DBA zwischen SubCo 1 und SubCo 2 – I.d.R. Sockelsteuersatz von 15%
  - ▶ Direktbegünstigungstheorie basiert auf der Annahme, dass der Quellenstaat bestimmt, wer Begünstigter der steuerbaren Leistung ist
- ▶ *Hier vertretene Auffassung*
  - ▶ Anwendung der “**Dreieckstheorie**”
    - ▶ Nutzungsberechtigter der VGA ist nicht SubCo1, sondern OpCo – Weite Auslegung des Begriffs “NB” = Frei und volle Verfügungsberechtigung (keine Notwendigkeit der eigenen Verwendung!)
    - ▶ Nutzungsberechtigter als Leistungsempfänger i.S.v. Art. 14 VStG
    - ▶ Art. 10 Abs. 3 OECD-MA und Art. 15 Abs. 1 ZBstA erfassen offene und verdeckte Gewinnausschüttungen
  - ▶ Dreieckstheorie basiert auf der Annahme, dass der Ansässigkeitsstaat bestimmt, wer Begünstigter der steuerbaren Leistung ist – Neuer Art. 1 Abs. 2 OECD-MA (BEPS-Action 2): Sichtweise des Ansässigkeitsstaates auch bei juristischen Personen massgebend, falls mindestens einer der beiden Vertragsstaaten die juristische Person als steuerlich transparent betrachtet – Anlehnung an den OECD-Partnership-Report 1999
  - ▶ Tatsächliche Vermeidung der Doppelbesteuerung, weil der Staat, dem die Leistungen zugeteilt werden, nur dann die (Quellen-)Steueranrechnung gewähren muss, wenn die Leistungen tatsächlich der (Gewinn-)Steuer unterliegen

*Konsequenz:* Kongruenz von Gewinn- und Verrechnungssteuer: Nutzungsberechtigter = Empfänger der VGA – Anstoss für Änderung der EStV-Praxis: **Generelle Umstellung von der Direktbegünstigungs- zur Dreieckstheorie!**



# 3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream

## Lösungshinweise

### Frage 2: Rückerstattung der Verrechnungssteuer

#### Variante

- ▶ Wenn die *verdeckte Gewinnausschüttung* durch Art. 9 Abs. 1 DBA-D nicht zurückgedrängt wird → Erhebung der Verrechnungssteuer
  - ▶ Verwandtschaftliche/freundschaftliche Beziehungen zwischen A und B → Anwendung der **“Dreieckstheorie”** (MB-ESTV 2001, Ziff. 2 Bst. b) → SubCo 2 als vorgeschobenes Instrument zur Vornahme einer Schenkung
  - ▶ **Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch B** nach Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VStG?
    - ▶ Sofern keine Verwirkung gemäss Art. 23 VStG → Ordnungsmässige Deklaration → **Einkommenssteuer**
    - ▶ *Ordnungsmässige Deklaration* (KS-ESTV Nr. 40, Ziff. 3.1)
      - ▶ Mit Abgabe der ersten Steuererklärung
      - ▶ Spontan danach, jedoch vor Eintritt der definitiven VA, es sei denn, Vorteilszuwendung ist vorsätzlich erfolgt
      - ▶ Kein Vorsatz, wenn Darlehenszins in guten Treuen nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt wurde
    - ▶ *Keine ordnungsmässige Deklaration* (KS-ESTV Nr. 40, Ziff. 3.2)
      - ▶ Aufdeckung verdeckte Gewinnausschüttung durch Steuerbehörden
      - ▶ Bewertungsdifferenzen führen jedoch nicht zu einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs
    - ▶ Wenn ordnungsgemässe Deklaration bejaht und anlässlich amtlicher Kontrolle lediglich Bewertungsdifferenz festgestellt wird, dann Anwendung Meldeverfahren nach Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV
    - ▶ **Fazit:** Rückerstattung oder ggf. Meldeverfahren nur falls Darlehenszins in guten Treuen nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt und freiwillig und rechtzeitig eine Deklaration für Einkommenssteuerzwecke erfolgt
  - ▶ **Exkurs:** Unabhängig von der Einkommenssteuerpflicht und von der ggf. fehlenden Rückerstattungsmöglichkeit der Verrechnungssteuer liegt ggf. eine **steuerpflichtige Schenkung** von B an A vor (kantonale Gesetze unterschiedlich)
    - ▶ Falls A kein naher Verwandter von B
    - ▶ A kommt seiner subjektiven Steuerpflicht nicht nach → Solidarische Haftung des B für Schenkungssteuer

# 3. Fall 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – Sidestream

## Lösungshinweise

---

### Frage 3: Steuerfolgen der verdeckten Vorteilszuwendung (Ansässigkeit von TopCo und OpCo in der Schweiz)

- ▶ Es ist in Lehre und Praxis unbestritten, dass die Verrechnungssteuer *im unilateralen Verhältnis* lediglich “**Sicherungszweck**” hat
- ▶ Wenn TopCo und OpCo in der Schweiz ansässig ist, geht aufgrund des überhöhten Zinses von SubCo2 an SubCo1 der Schweiz kein Steuersubstrat verloren
- ▶ Anwendung der Dreieckstheorie bei einem CH-Konzern – Praxis der EStV bei CH-Konzernen?
- ▶ Allenfalls Vorbehalt der Steuerumgehung?

# 4. Fall 4: Abgrenzung im Konzern- und Betriebsstätte-Verbund

## Sachverhalt und Fragestellungen

Struktur		Ergänzende Angaben	
<b>Grundfall: Konzern-Verbund</b>	<b>Variante: Betriebsstätte-Verbund</b>	<b>Grundfall</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ MNU organisiert als <b>Konzern-Verbund</b></li> <li>▶ Darlehen von SubCo1 an SubCo2</li> <li>▶ Zahlung eines überhöhten Zinses im Umfang von 100 durch SubCo2 an SubCo1 (durch Ausnutzen des zulässigen Ermessenspielraumes)</li> <li>▶ Aufgrund des übersetzten Zinses entsteht eine <i>wirtschaftliche Doppelbesteuerung</i></li> </ul>
		<b>Variante</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ MNU organisiert als <b>Betriebsstätte-Verbund</b></li> <li>▶ Kapitalabgrenzung bei SubCo1 nach Lage der Aktiven (indirekte Methode)</li> <li>▶ Kapitalabgrenzung bei SubCo2 nach lokalen Thin-Cap-Rules (direkte Methode)</li> <li>▶ Aufgrund der Anwendung unterschiedlicher – mit dem DAL-Prinzip vereinbar – Methoden eine <i>rechtliche Doppelbesteuerung</i></li> <li>▶ Der ausländische Betriebsstätte-Staat macht Primärberichtigung</li> </ul>
Fragestellung			
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nach welchen DBA-rechtlichen Vorschriften und welchem Verfahren kann die <i>Doppelbesteuerung im Konzern-Verbund</i> vermieden werden?</li> <li>2. Nach welchen DBA-rechtlichen Vorschriften und welchem Verfahren kann die <i>Doppelbesteuerung im Betriebsstätte-Verbund</i> vermieden werden?</li> <li>3. Welches DBA ist in der Variante anwendbar?</li> </ol>			

# 4. Fall 4: Abgrenzung im Konzern- und Betriebsstätte-Verbund

## Lösungshinweise

### Frage 1: Doppelbesteuerung im Konzern-Verbund

- ▶ Der vereinbarte Zinssatz ist mit Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vereinbar
- ▶ **Primär und Gegenberichtigung auf Basis von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA**
- ▶ Falls aufgrund der Erstberichtigung im Ausland eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung entsteht, dann ist die Schweiz verpflichtet, die Gegenberichtigung ggf. nach erfolgtem Verständigungsverfahren vorzunehmen
- ▶ *Konsultationsverfahren* – Entspricht letztlich einem *Verständigungsverfahren* i.S.v. Art. 25 OECD-MA – **Kein Einigungszwang!**

### Frage 2: Doppelbesteuerung im Betriebsstätte-Verbund

- ▶ Beide Kapitalabgrenzungs-Methoden sind mit Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vereinbar
- ▶ **Änderung** der Kapital- und Gewinnabgrenzung auf **Basis von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA**
- ▶ Falls aufgrund der Erstberichtigung im Ausland eine rechtliche Doppelbesteuerung entsteht, dann ist die Schweiz verpflichtet, die Gegenberichtigung vorzunehmen
- ▶ *Konsultationsverfahren* – Entspricht letztlich einem *Verständigungsverfahren* i.S.v. Art. 25 OECD-MA – **Kein Einigungszwang!**

### Frage 3: Anwendbares DBA im Betriebsstätte-Verbund

- ▶ DBA zwischen TopCo und dem ausländischen Betriebsstättestaat
- ▶ In der Praxis wird die Durchführung der Gegenberichtigung jedoch materiell an die zuständige Behörde des ausländischen Betriebsstättenstaat delegiert

- ▶ Altorfer Jürg/Duss Fabian/Felber Michael, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83 [2014/2015], S. 521 ff.
- ▶ Brülisauer Peter, Abgrenzung nach dem „Dealing-at-Arm’s-Length-Prinzip“ im internationalen Einheitsunternehmen, 1. Teil, FStR 2014/3, S. 211 ff., 2. Teil, FStR 2014/4, S. 336 ff.
- ▶ Brülisauer Peter (2006), Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 102, Haupt Verlag Bern/Stuttgart/Wien
- ▶ Brülisauer Peter, The substance-based approach in tax law – „A“ Swiss perspective in the context of „BEPS“, ASA 83 [2014/15], S. 811 ff.
- ▶ Brülisauer Peter, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2014, Basel 2014, Art. 7 OECD-MA
- ▶ Brülisauer Peter/Helbing Andreas, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2008, 2. Auflage, Art. 60 DBG
- ▶ Brülisauer Peter/Poltera Flurin, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2008, 2. Auflage, Art. 58 DBG
- ▶ Brülisauer Peter/Suter Christoph, Das Kapitaleinlageprinzip, Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht, 1. Teil, FStR 2011/2, S. 110 ff., 2. Teil, FStR 2011/3, S. 182 ff.
- ▶ Duss Fabian, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, Transferpreiskorrekturen aus Sicht des internationalen Steuerrechts der Schweiz, FStR 2015/2, S. 103 ff.

# Kontakte

# Kontakt

---

## **Peter Brülisauer**

Dr. iur. HSG, dipl. Steuerexperte  
Tax Partner, International Tax & Transfer Pricing

Ernst & Young AG	Direktwahl: +41 58 286 44 43
Maagplatz 1	Mobile: +41 58 289 44 43
Postfach	<a href="mailto:peter.bruelisauer@ch.ey.com">peter.bruelisauer@ch.ey.com</a>
CH-8010 Zürich	<a href="http://www.ey.com/ch">www.ey.com/ch</a>

## **Fabian Duss**

Lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, LL.M. UZH International Tax Law  
Partner

ADB Altorfer Duss & Beilstein AG	Direktwahl: +41 44267 63 67
Walchestrasse 15	<a href="mailto:fabian.duss@adbtax.ch">fabian.duss@adbtax.ch</a>
8006 Zürich	<a href="http://www.adbtax.ch">www.adbtax.ch</a>