

Steuerliche Aspekte bei Betriebsverlagerungen ins Ausland

Stefan Kuhn
Head of Corporate Tax Switzerland, KPMG



Stefan Kuhn

Marco Buchmann
Consultant, International Corporate Tax, KPMG



Marco Buchmann

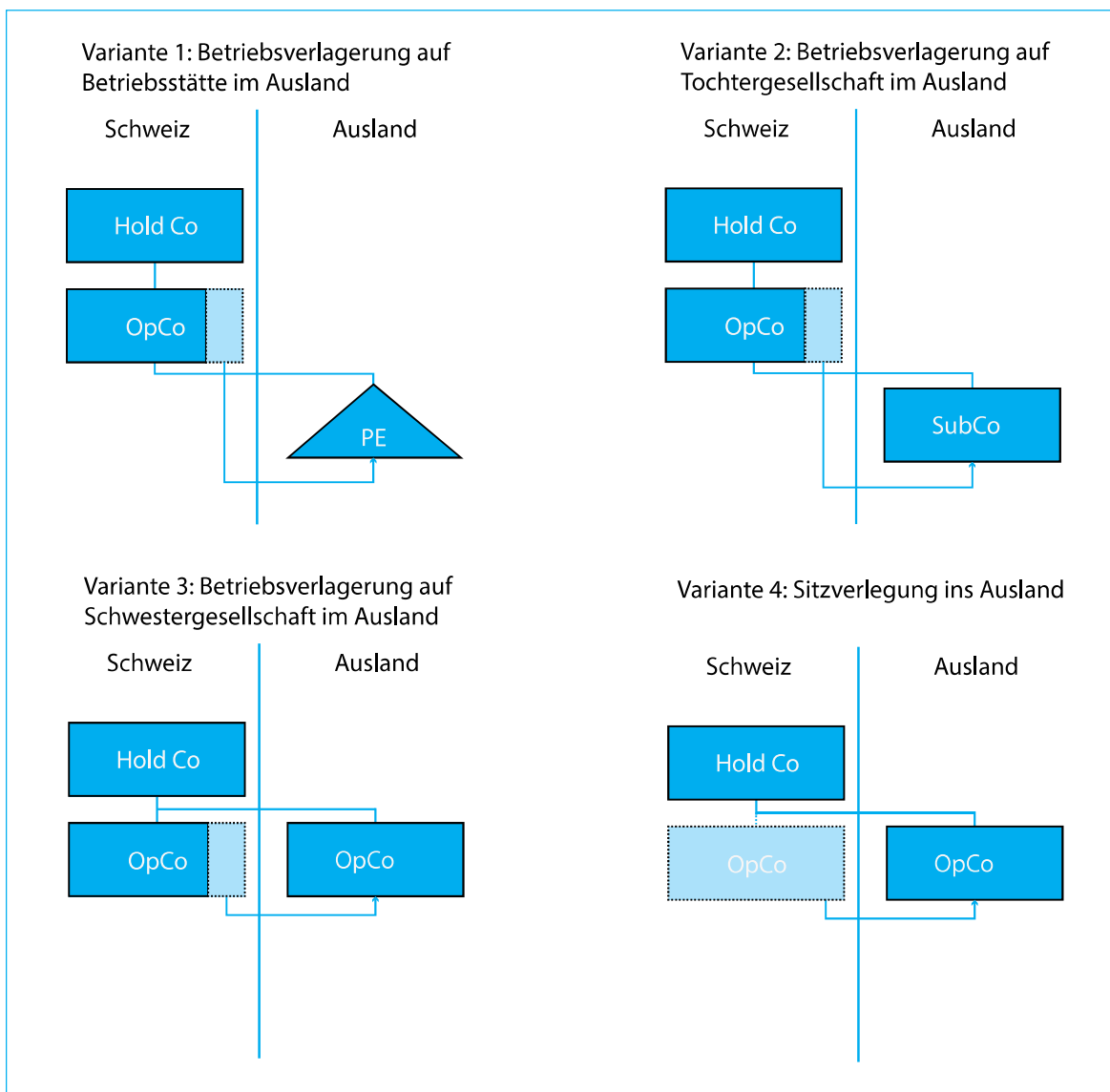
Die weiterhin schwierigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf globaler Ebene, gepaart mit dem starken Schweizer Franken und den Unsicherheiten über den Ausgang der anstehenden Unternehmenssteuerreform III, führen dazu, dass immer mehr in der Schweiz tätige Unternehmen mit dem Gedanken spielen, Teile ihres Betriebes ins Ausland zu verlagern. Ein solcher Schritt muss gut überlegt sein, da Betriebsverlagerungen die unterschiedlichsten Steuerfolgen nach sich ziehen können.

Typischerweise führen Betriebsverlagerungen auf verschiedensten Ebenen zu Steuerfolgen. Zum einen sind die steuerlichen Auswirkungen auf Stufe der Gesellschaft in der Schweiz zu nennen und zum anderen kann eine solche Transaktion aber auch steuerliche Konsequenzen im Ausland bedingen, wo Teile des Betriebes hin verlagert werden. Zudem dürfen mögliche steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen auf Mitarbeiter, die entweder auf unbestimmte Zeit mit ins Ausland gehen, für eine beschränkte Zeit entsandt werden oder auch nur sporadisch

sich am Ort des neuen Betriebes befinden, nicht ausser Acht gelassen werden. Letztlich kann die Verlagerung auch steuerliche Auswirkungen auf die Eigentümer haben. Im folgenden Artikel liegt der Fokus aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung für die Schweiz jedoch ausschliesslich auf den steuerlichen Konsequenzen

aus Gewinn- und Verrechnungssteuersicht für juristische Personen. Dabei werden die Varianten der Verlagerung der Geschäftstätigkeit auf eine ausländische Betriebsstätte oder Tochter- bzw. Schwestergesellschaft sowie die Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland unterschieden (vgl. Abbildung 1).

Abbildung 1: Mögliche Varianten der Betriebsverlagerung ins Ausland (nicht abschliessend)



1. Steuerliche Auswirkungen auf Ebene der Gewinnsteuer in der Schweiz

Aus Sicht der Schweizer Gewinnsteuern führt eine Betriebsverlagerung wie in Abbildung 1 dargestellt grundsätzlich zum Verlust potentieller stiller Reserven, da sich diese nach der Verlagerung nicht mehr im Hoheitsgebiet der Schweiz befinden und entsprechend nicht mehr fiskalisch erfasst werden können¹. Trotz des verbleibenden Anknüpfungspunktes in der Schweiz in Form des Stammhauses können auch im Falle einer Auslagerung via Betriebsstätte potentielle stille Reserven aus Schweizer Sicht untergehen, da allfällige Gewinne ausländischer Betriebsstätten aus einer späteren Realisierung der stillen Reserven nach Art. 52 Abs. 1 DBG unilateral freigestellt werden². Entsprechend müssten aus Schweizer Sicht im Zeitpunkt des Wegzugs grundsätzlich die vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und gewinnsteuerlich erfasst werden. Unterschieden wird dabei hauptsächlich zwischen einer echten und einer steuersystematischen Realisation stiller Reserven³.

Eine echte, sprich zivil- und handelsrechtliche Realisation der stillen Reserven findet in den angedachten Varianten nur im Falle der Übertragung auf eine ausländische Tochter-

oder Schwestergesellschaft statt. Im Gegensatz dazu kommt es bei einer Verlagerung eines Betriebs auf eine Betriebsstätte bzw. des Sitzes ins Ausland aufgrund Ermangelung eines Rechtsgeschäfts zu keiner echten Realisation.

In den beiden letztgenannten Fällen bleiben die Vermögenswerte allesamt in derselben wirtschaftlichen Einheit. Ein solcher potentieller Verlust von Steuersubstrat wird aus Schweizer Sicht durch Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG gewinnsteuerlich erfasst. Dort heisst es sinngemäss, dass der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge einschliesslich Liquidationsgewinne Teil des steuerbaren Reingewinns bilden. Dabei ist der Liquidation die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt. Um die erwirtschafteten Mehrwerte entsprechend in der Schweiz zu besteuern, kommt es in diesem Fall somit zu einer steuersystematischen Realisation der vorhandenen stillen Reserven.

Mangels gesetzlicher Grundlage bleibt unklar, ob auch eine etwaige Übertragung einzelner Vermögenswerte ins Ausland unter diese Klausel fällt. Zudem sind in der Praxis insbesondere der Zeitpunkt der Besteuerung sowie die Bewertung der übertragenen Aktiven strittige Punkte.



1.1. Zeitpunkt der Besteuerung

Variante 1: Betriebsverlagerung auf eine Betriebsstätte im Ausland

In der Praxis kommen in diesem Fall grundsätzlich zwei mögliche Zeitpunkte für eine Besteuerung der auf die übertragenen Vermögenswerte entfallenden stillen Reserven in Frage. Einerseits wird die Meinung vertreten, dass die Steuerforderung im Zeitpunkt der Verlagerung von der Gewinnsteuer erfasst werden sollte. Dies entspricht einer fiktiven sofortigen Gewinnrealisierung, ohne diese effektiv handelsrechtlich zu verbuchen. Andererseits könnten die dem

Schweizer Fiskus entzogenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs festgehalten, aber erst bei einer echten Realisation besteuert werden⁴. Die entsprechende Besteuerung kann gewährleistet werden, indem im Zeitpunkt der Verlagerung eine Ausgleichsposition in der Steuerbilanz bis zur effektiven Realisierung in Höhe der vorhandenen stillen Reserven gebildet wird⁵. Um eine mögliche Doppelbesteuerung aus Unternehmenssicht zu vermeiden, sollten in jedem Fall sofern möglich vorgängig zu einer solchen Übertragung sowohl mit der Schweiz als auch mit dem Ausland verbindliche Vorabbescheide betref-

gend Zeitpunkt und Höhe der Besteuerung eingeholt werden.

Variante 2 und 3: Betriebsverlagerung auf eine Tochter- bzw. Schwestergesellschaft im Ausland

Im Unterschied zu einer Betriebsverlagerung auf eine ausländische Betriebsstätte führt eine Übertragung auf eine ausländische Tochter- respektive Schwestergesellschaft zu einer echten Realisation von stillen Reserven, da es sich um eine Transaktion zwischen zwei unabhängigen rechtlichen Einheiten handelt und das Steuersubstrat somit definitiv und endgültig das Schweizer Hoheitsgebiet verlässt⁶. Dies hat zur Folge, dass die stillen Reserven im Zeitpunkt der Verlagerung aus Schweizer Sicht definitiv untergehen. Da sämtliche Gruppentransaktionen sowohl aus Sicht der Schweiz als auch vor dem Hintergrund internationaler Besteuerungsprinzipien dem Drittvergleich standhalten müssen, wäre prinzipiell davon auszugehen, dass der Schweizer Gesellschaft für die übertragenen Vermögenswerte ein marktkonformes Entgelt zu entrichten ist. Entsprechend führt eine solche Übertragung zu einer zivil- und handelsrechtlichen Realisation von allfälligen stillen Reserven, welche der Erfolgsrechnung gutgeschrieben werden.

Sollte das Drittvergleichskriterium der Transaktion nicht erfüllt sein, kann es

zu gewinnsteuerlich relevanten Korrekturen von Seiten der Steuerbehörden in Form von steuersystematischen Anpassungen aufgrund einer Vorteilszuwendung an Nahestehende kommen⁷. Bei einer unterpreislichen Übertragung auf eine Schwestergesellschaft würde entsprechend von einer verdeckten Gewinnausschüttung (Entnahmetatbestand) ausgegangen werden, was auf Stufe der übertragenden Gesellschaft zu einer Aufrechnung des steuerbaren Gewinns und weiteren Steuerfolgen (vgl. insb. mit Absatz 2) führt.

Im Falle einer unterpreislichen Einbringung in eine Tochtergesellschaft erhöhen sich die Gestehungskosten an eben dieser Gesellschaft im Umfang der Differenz zwischen Einbringungs- und Verkehrswert⁸. Somit verbleiben die übertragenen stillen Reserven durch die Erhöhung der Gestehungskosten weiterhin mit der Schweiz fiskalisch verknüpft. Im Sinne einer organschaftlichen Betrachtung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sollte eine Besteuerung somit erst im Zeitpunkt der echten Realisation erfolgen. Allerdings wird in der Praxis ein solcher Gewinnaufschub nicht immer gewährt, weshalb es sinnvoll ist, bei solchen Konstellationen vorab mit den Steuerbehörden Abklärungen zu treffen.

Variante 4: Sitzverlegung ins Ausland
Bei einer Sitzverlegung ins Ausland wird jeglicher steuerlicher Anknüpfungspunkt der Gesellschaft in die Schweiz gekappt. Entsprechend wird bei einer solchen Verlegung die Liquidationsfiktion angenommen, was aus Schweizer Sicht eine sofortige Abrechnung auf allen vorhandenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs notwendig macht, da eine spätere Besteuerung aufgrund fehlender Anknüpfung nicht mehr möglich ist⁸. In diesem Fall kommt Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG einer formellen Wegzugsbesteuerung für juristische Personen gleich. Folglich werden die vorhandenen stillen Reserven systematisch aufgedeckt und unterliegen der ordentlichen Gewinnsteuer im Zeitpunkt des Wegzugs.

1.2. Bewertung der übertragenen Aktiven

Allen vier dargestellten Varianten ist gemein, dass die Bewertung der übertragenen Aktiven Anlass zur Diskussion gibt. In Variante 1 ändert die Wirtschaftseinheit nicht, weswegen sich die effektiv realisierten stillen Reserven aus Schweizer Sicht bei einem späteren Verkauf immer noch feststellen liessen. Eine handels- und steuerrechtliche Neubewertung ist folglich nicht unbedingt notwendig. Als mögliche Lösung könnte insbe-

sondere im Fall von Variante 1 vorgängig zur Übertragung die stillen Reserven festgehalten und im Zeitpunkt der echten Realisation besteuert werden. Dazu sollte mit den Behörden eine Bestimmung des Anteils der stillen Reserven, der auf die Schweiz entfällt, erfolgen. Allenfalls empfiehlt sich wie unter 1.1. dargestellt die Bildung einer steuerlichen Ausgleichsposition in Höhe der so festgelegten stillen Reserven. In den Varianten 2 und 3 erübrigen sich solche konzeptionellen Überlegungen teilweise, da ohnehin ein marktgerechtes, sprich drittvergleichskonformes Entgelt entrichtet werden müsste. Die Frage nach der Bestimmung des marktgerechten Wertes stellt sich dennoch. Demgegenüber ist in Variante 4 unklar, ob im Sinne der gesetzlich vorgegebenen Liquidationsfiktion nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG auf Liquidationswerte oder gemäss der eigentlichen wirtschaftlichen Realität auf Fortführungswerte abgestellt werden soll. Gleichzeitig ist nicht abschliessend geklärt, ob nur die inhärent vorhandenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Sitzverlagerung (bspw. aufgrund Über-, respektive Pauschalabschreibungen) steuerlich erfasst werden sollen oder auch ein allfälliger Goodwill.

Aufgrund der angenommenen Liquidationsfiktion im Falle einer Sitzverlegung könnte entsprechend

davon ausgegangen werden, dass der Liquidationswert der einzelnen Aktiven für die Übertragung massgebend sein soll. Allerdings wieder spiegelt dies nicht die wirtschaftliche Realität. Aufgrund der Verlagerung ins Ausland mit beabsichtigter Weiterführung der Geschäftstätigkeit finden sich ebenso Argumente für die Ansetzung zu Fortführungswerten¹⁰.

In jedem Fall ist unbedingt vorgängig abzuklären, ob die in der Schweiz aufgedeckten stillen Reserven entsprechend in der Eröffnungsbilanz des aufnehmenden Landes als neue Buchwerte bzw. Steuerwerte festgelegt werden dürfen. Andernfalls könnte im Falle einer späteren Realisation durch Verkauf der übertragenen Aktiven eine Doppelbesteuerung auf den bereits im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven auftreten.

2. Steuerliche Auswirkungen auf Ebene der Schweizer Verrechnungssteuer

Die eingangs erwähnten Varianten der Betriebsverlagerungen lassen sich aus Verrechnungssteuersicht in steuerneutrale und steuerbare Verlagerungen unterscheiden. Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass die Variante 1 aufgrund fehlendem Entnahmetatbestand und Variante 2 aufgrund fehlender Begünstigung

einer übergeordneten Gesellschaft (keine Entreicherung) aus Verrechnungssteuersicht keine Konsequenzen haben, weswegen auf detaillierte Ausführungen diesbezüglich verzichtet wird¹¹.

Demgegenüber stehen die Varianten 3 und 4, welche effektiv Verrechnungssteuern nach sich ziehen können. Eine allfällige Differenz zwischen Gegenleistung und effektivem Marktpreis in Variante 3 qualifiziert als geldwerte Leistung und wird entsprechend mit der Verrechnungssteuer belegt¹². Aufgrund der meist fehlenden Überwälzung der Verrechnungssteuer könnte aus Steuersicht von einer Netto-Bevorzugung («Ausschüttung» von 65%) ausgegangen werden, was eine effektive Steuerbelastung von 53.85% zur Folge hätte (Aufrechnung ins 100). Die effektiv zurückbleibende Sockelsteuer kann je nach Ansässigkeitsstaat der begünstigten Gesellschaft (Direktbegünstigungstheorie) variieren.

Sofern die Gesellschaft wie in Variante 4 aus der Schweiz migriert, kommt es zu einer endgültigen Abrechnung auf den der Verrechnungssteuer unterliegenden Nettoaktiven aufgrund der anzunehmenden Liquidationsfiktion¹³. Konkret unterliegt im Fall einer Sitzverlegung gemäss nicht unumstrittener Praxis der ESTV die Differenz zwischen dem Verkehrswert der

Aktiven reduziert um das einbezahlte Grund- oder Stammkapital sowie die Kapitaleinlagereserven der Schweizer Verrechnungssteuer¹⁴.

3. Fazit & Ausblick

Eine Betriebsverlagerung ins Ausland kann für juristische Personen sowohl im In- als auch Ausland weitreichende steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Gerade die Art der Verlagerung nimmt, wie vorangehend aufgezeigt, eine essentielle Rolle ein in der Beurteilung möglicher Steuerkonsequenzen. Zudem muss anstelle einer isolierten Betrachtung des Steuersystems des Ursprungslandes eine integrative Beurteilung der Gesamtsituation inklusive des Ziellandes stattfinden. Bei Verlagerungen in die Europäische Union ist beispielsweise davon auszugehen, dass auf die Schweiz als Drittstaat die EU Fusionsrichtlinie keine Anwendung findet.

Aus Schweizer Sicht sind insbesondere der Zeitpunkt der Besteuerung und die Bewertung der steuerbaren Aktiven in der Praxis strittig. Erste Bestrebungen, die vorhandenen Unsicherheiten auszumerzen sind bereits in die Diskussion zur Unternehmenssteuerreform III eingeflossen. So soll nach aktuellem Stand mit der UStR III neben der aktuell gesetzlich verankerten Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs auch ein Step-Up im Zeitpunkt des Zuzuges gewährt werden.

In jedem Fall sollte im Zeitpunkt der Beschlussfassung über eine solche Verlagerung unbedingt sowohl mit der Schweizer als auch mit der involvierten ausländischen Steuerbehörde Kontakt aufgenommen werden (bspw. mittels Ruling), um steuerliche Unsicherheiten zu klären und eine potentielle Doppelbesteuerung zu vermeiden.

¹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 165; Höhn/Waldburger, § 18 N 24

² Agner/Jung/Steinmann, Art. 58 N 12

³ Spori, S. 65 ff.

⁴ Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 282 ff.

⁵ Brülisauer, S. 213 ff. und S. 216 ff.; Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 287; Spori, S. 86 ff.; Agner/Jung/Steinmann, Art. 58 N 12; Behnisch, S. 282 ff.

⁶ Riedweg, § 10 N 5ff.

⁷ Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 91 f.; Locher, Art. 58 N 133 ff. und N 145

⁸ Taddei, S. 141 ff.; Glauser, S. 255; Danon, S. 257 ff., S. 272 f.

⁹ Höhn/Waldburger, §18 N 24

¹⁰ Riedweg, § 10 N 128ff.

¹¹ Reich/Duss, S. 131 f.

¹² Duss/Helbing/Duss, Art. 4 VStG N 132 ff.

¹³ Brülisauer/Guler, Art. 4 VStG N 330; Hochreutener, N 590 ff.

¹⁴ Brülisauer/Guler, Art. 4 VstG N 352 ff.

Literatur

Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

Behnisch Urs R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend: Eine rechtsvergleichende Studie, Basel 1996

Brülisauer Peter, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Bern 2006

Brülisauer Peter/Guler Silvan, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Aufl., Basel 2012

Brülisauer Peter/Poltera Flurin, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. Aufl., Basel 2008

Danon Robert, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux – Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, ASA 74 (2005/2006), S. 257 ff.

Duss Marco/Helbing Andreas/Duss Fabian, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Aufl., Basel 2012

Glauser Pierre-Marie, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Zürich 2005

Hochreutener Hans Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern/Fribourg 2013

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, 2 Bde., 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002

Locher Peter, Kommentar zum DBG, II. Teil: Art. 49-101 DBG, Therwil/Basel 2004

Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1996

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009

Riedweg Peter, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Riedweg/Stefan Oesterheld (Hrsg.), Umstrukturierungen, Basel 2016, § 10

Spori Peter, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 57 (1988/1989), S. 65 ff.

Taddei Pascal, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich/Basel/Genf 2012