

# Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2023

Andreas Helbing / Marc Dietschi



*Dr. iur.,  
LL.M. Taxation (LSE),  
Advokat, dipl. Steuer-  
experte, ADB Altorfer  
Duss & Beilstein AG,  
Zürich*



*M.A. HSG, dipl. Steuer-  
experte, ADB Altorfer  
Duss & Beilstein AG,  
Zürich*

## Inhalt

1	Einleitung . . . . .	327
2	Gewinnsteuerobjekt und Bemessung . . . . .	327
2.1	Besteuerungsrecht hinsichtlich stiller Reserven auf Markenrechten; DEMPE-Funktionskonzept gemäss OECD Transfer Pricing Guidelines . . . . .	327
2.2	Rabatt an Schwestergesellschaft auf den Bermudas; verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S. (keine Nettobetrachtung, Massgeblichkeitsprinzip); Verrechnungspreise, Kostenaufschlagsmethode . . . . .	333

### 1. Einleitung

Vorliegender Beitrag befasst sich mit ausgewählten Urteilen des Bundesgerichts, welche im ersten Halbjahr 2023 zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung juristischer Personen ergangen sind. Für Urteile zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht sowie für solche mit hauptsächlich steuerverfahrensrechtlichen Aspekten wird auf die separaten ASA Rechtsprechungsübersichten verwiesen.

### 2. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

#### 2.1. Besteuerungsrecht hinsichtlich stiller Reserven auf Markenrechten; DEMPE-Funktionskonzept gemäss OECD Transfer Pricing Guidelines

*BGer 2C\_131/2021 vom 15. Februar 2023 i.S. A.-Gruppe Genossenschaft gegen Kantonales Steueramt Aargau und Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012 = StR 2023, 405 ff.*

## a) Sachverhalt

Im Rahmen einer Umstrukturierung mit Statuswechsel der Detailhandelsgruppe «A. Genossenschaft» mit Sitz in Basel wurde das operative Detailhandelsgeschäft der Genossenschaft per 1. Januar 2013 auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft «A. Genossenschaft», ebenfalls mit Sitz in Basel, ausgegliedert. Die ursprüngliche Gesellschaft wurde in «A.-Gruppe Genossenschaft» umfirmiert und als privilegiert besteuerte Holdinggesellschaft beibehalten. Zudem verblieben die Markenrechte der Gruppe in der Holding und die Tochtergesellschaft entrichtete fortan Lizenzgebühren für die Nutzung der Marke. In der Folge kam es betreffend die Steuerperiode 2012 zu einer Streitigkeit zwischen dem Kanton Aargau und der A.-Gruppe Genossenschaft hinsichtlich der Besteuerung stiller Reserven auf den Markenrechten, welche sich auf insgesamt rund Fr. 1,2 Mia. beliefen. Der Kanton Aargau machte als Betriebsstättenkanton eine quotale Besteuerung der seiner Ansicht nach (steuersystematisch) realisierten stillen Reserven geltend, während die A.-Gruppe Genossenschaft dies mit Verweis auf die Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt ablehnte. Im Kanton Basel-Stadt griff im Rahmen der Umstrukturierung mit Statuswechsel für die genannten stillen Reserven ein Steueraufschub.<sup>1</sup>

Das Bundesgericht war im ersten Rechtsgang in derselben Sache<sup>2</sup> bereits zum Schluss gelangt, der Kanton Aargau verfüge bei vorliegender Umstrukturierung zwar grundsätzlich über ein Besteuerungsrecht in Bezug auf die steuersystematische Realisierung stiller Reserven auf Immaterialgüterrechten bzw. Markenrechten, allerdings nur *unter der Voraussetzung*, dass den aargauischen Betriebsstätten der A. Genossenschaft für die Steuerperiode 2012 überhaupt solche stillen Reserven zugewiesen werden könnten. Sollte dies hingegen aufgrund des Sachverhalts und der Steuerteilungsregeln nicht der Fall sein, entfalle der Steueranspruch des Kantons Aargau mangels Steuersubstrats.

Da das Bundesgericht im vorausgehenden Urteil zum Schluss gekommen war, der Sachverhalt sei unvollständig festgestellt worden, war die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und zum Neuentscheid an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zurückgewiesen worden. Dabei wies das Bundesgericht die Vorinstanz an, zu klären, inwiefern die Konzernmarke «A.» (auf welche sich die stillen Reserven primär beziehen) bis im Jahr 2012 durch den Hauptsitz aufgebaut, gepflegt und verwaltet worden sei, der entsprechende Aufwand buchhalterisch den Hauptsitz belastet und am Hauptsitz die Markenpolitik der Gruppe bestimmt worden sei. Immerhin sei unbestritten, dass sämt-

---

<sup>1</sup> Zu den mangels harmonisierungsrechtlicher Vorgaben sehr unterschiedlichen Regelungen des Statuswechsels in den Kantonen vgl. OESTERHELT/OPEL, Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/2, FSrR 2023, 148 ff. 164.; vgl. auch GRETER/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2020, ASA 89 (2020/2021), 359 ff., 373 f.

<sup>2</sup> Urteil 2C\_57/2018 vom 23. Januar 2020, kommentiert in: GRETER/DIETSCHI, a.a.O., ASA 89 (2020/2021), 359 ff.

liche [handelsrechtlich aktivierten] Marken bis und mit Steuerjahr 2012 in der Steuerauscheidung dem Kanton Basel-Stadt zugewiesen worden seien, was zumindest ein Indiz dafür darstelle, dass die entsprechenden Funktionen und Leistungen vom Hauptsitz im Kanton Basel-Stadt erbracht worden seien.

Mit Urteil vom 15. Dezember 2020 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in der Sache neu entschieden und den steuerbaren Gewinn und das steuerbare Eigenkapital der A. Genossenschaft für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 neu festgesetzt unter Beanspruchung eines quotalen Besteuerungsrechts hinsichtlich der nach aargauischem Recht steuersystematisch realisierten stillen Reserven auf den Markenrechten. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Februar 2021 an das Bundesgericht beantragt die A.-Gruppe Genossenschaft die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und (sinngemäss) die Festsetzung der Steuerfaktoren unter Aberkennung eines Besteuerungsrechts des Kantons Aargau.

## b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die Vorinstanz die Vorgaben aus dem Rückweisungsentscheid 2C\_57/2018 umgesetzt hat. Es geht darum, ob die Vorinstanz einerseits den oben erwähnten entscheidwesentlichen Sachverhalt hinsichtlich der Konzernmarke «A.» abgeklärt und festgestellt hat, und ob die Steuerauscheidung andererseits basierend auf der Sachverhaltsfeststellung korrekt vorgenommen wurde.

Die Beschwerdeführerin rügte zunächst, der *Sachverhalt* sei nicht rechtsgenügend abgeklärt und damit *willkürlich festgestellt* worden (E. 3.1.), was vom Bundesgericht als unbegründet erachtet wird, da zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz sachverhaltsmässig Übereinstimmung bestehe (E. 3.4. f.). Danach sei die Marke «A.» im Wesentlichen ab dem Jahr 1914 bis und mit 2000 von den Vorgängergesellschaften in Basel aufgebaut worden. Dabei hätten vor 2001 diverse Rebrandings stattgefunden, und die Marke habe im Jahr 2001 ihr heutiges Erscheinungsbild erreicht. Ab dem Jahr 2001 bis 2012 sei die Marke «A.» als Dachmarke bereits etabliert gewesen, und es seien weniger Kosten bzw. primär Kosten für die Markenpflege und -verwaltung angefallen, welche buchhalterisch dem Hauptsitz in Basel belastet worden seien. Die Marke «A.» wie auch alle anderen Marken der Gruppe seien am Hauptsitz in Basel gepflegt und verwaltet worden. Die entsprechenden Arbeiten seien am Hauptsitz in Basel ausgeführt worden. Die Vorgängergesellschaften, die A. Genossenschaft und anschliessend die A. Gruppe-Genossenschaft seien Inhaber der Marke «A.» gewesen. Die Markenpolitik sei stets in Basel bestimmt worden und der Aufwand in vorgenanntem Zusammenhang sei von den erwähnten Gesellschaften in Basel getragen und entsprechend buchhalterisch belastet worden.

Gutgeheissen wird vom Bundesgericht hingegen die weitere Rüge der Beschwerdeführerin, wonach eine *Rechtsverweigerung* vorliege, weil die Vorinstanz den verbindlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheides nicht gefolgt sei (E. 4.1.). Nach ständiger Rechtsprechung hat die mit der Neubeurteilung befasste Vorinstanz bei einem Rückweisungsentscheid die rechtliche Beurteilung, mit welcher die Zurückweisung begründet wurde, ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Setze sich eine Behörde über die bundesgerichtlichen Vorgaben hinweg, verfallt sie in Willkür und begehe eine materielle Rechtsverweigerung, was ohne Weiteres zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führe (E. 4.2.). Die Vorinstanz habe erwogen, auch wenn Markenaufbau, -pflege und -schutz als zentrale Funktionen in Basel wahrgenommen worden seien, seien die entsprechenden stillen Reserven dennoch überwiegend den Kantonen der Regionalgenossenschaften, wie dem Kanton Aargau, zuzuweisen. Denn die Regionalgenossenschaften hätten mit der für die zentral eingekauften Waren bezahlten Marge den Aufwand bezüglich Markenaufbau etc. zumindest indirekt bzw. wirtschaftlich mitgetragen. Mit dieser Begründung wies die Vorinstanz dem Kanton Aargau einen Anteil an den stillen Reserven zu (E. 4.3.). Darin sieht das Bundesgericht einen Widerspruch zu einer Reihe von rechtlichen Vorentscheiden, welche es bereits im Rückweisungsentscheid getroffen hatte. Namentlich führe alleine der Umstand, dass die Regionalgenossenschaften der zentralen Genossenschaft Waren abgekauft haben, nicht dazu, dass die Regionalgenossenschaften über einen Anteil an den stillen Reserven auf der Marke «A.» verfügten. Vielmehr habe die zentrale Genossenschaft den Markenaufwand aus eigenen Mitteln finanziert, indem sie den Regionalgenossenschaften die Waren mit einer Marge verkauft und mit dieser den beschriebenen Aufwand in Bezug auf die Konzernmarke «A.» gedeckt habe. Die Auffassung der Vorinstanz würde dazu führen, dass ein Franchisenehmer, der Markenprodukte erwerbe, ebenfalls Anspruch auf mit den Marken verbundene stille Reserven erheben könnte, was zurückzuweisen sei (E. 4.4. und 4.5.).

Das Bundesgericht gelangt zum Schluss, dass sämtliche in den Vorjahren gebildeten stillen Reserven auf der Marke «A.» dem Kanton Basel-Stadt zuzuweisen sind, sodass ein Steueranspruch des Kantons Aargau in Bezug auf diese stillen Reserven im Steuerjahr 2012 entfällt (E. 4.6.).

Last but not least verweist das Bundesgericht auf das sog. *DEMPE-Funktionskonzept* gemäss den OECD Transfer Pricing Guidelines<sup>3</sup> und hält fest, dass das gefundene Resultat auch damit im Einklang stehe (E. 4.7.). Im DEMPE-Funktionskonzept<sup>4</sup> sei bei Immaterialgüterrechten anhand einer Funktionsanalyse zu prüfen, welche Konzerngesellschaft (resp. Betriebsstätte) die Funktionen bezüglich Entwicklung [development], Verbesse-

<sup>3</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2022 (OECD Transfer Pricing Guidelines 2022).

<sup>4</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, Chapter VI, Special considerations for intangibles.

zung [enhancement], Aufrechterhaltung [maintenance], Schutz [protection] und Verwertung [exploitation] der Immaterialgüterrechte ausübe. Derjenigen Konzerneinheit, welche diese Funktionen ausübe, seien gemäss den OECD Transfer Pricing Guidelines auch die entsprechenden Erträge zuzuweisen. Soweit es um Lizenzerträge aus Konzernmarken gehe, solle die Ertragszuweisung an jene Konzerngesellschaft erfolgen, welche das strategische Markenmanagement ausübe (Branding, Weiterentwicklung der Markenidentität, Marketingziele und -identität, Rahmenbedingungen für Markenmix). Das operative Markenmanagement alleine (operativer Marketingmix, Produktauswahl für den lokalen Markt, Preispolitik für den lokalen Markt, Absatzkanalpolitik und Promotion für den lokalen Markt) führe dagegen nicht zur Zuweisung von Lizenzerträgen an die diese Funktionen ausübende lokale Vertriebsgesellschaft.

Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids und einer erneuten Rückweisung der Sache an die Vorinstanz im Sinne der Erwägungen.

### c) Kommentar

Der bundesgerichtlichen Beurteilung der *Kernfrage* des Streitgegenstands ist dahingehend zuzustimmen, dass die von den Regionalgenossenschaften wahrgenommene Vertriebsfunktion nicht dazu führt, dass ihnen ein Anteil an den stillen Reserven an den Markenrechten zugewiesen werden müsste. Vorausgesetzt, die an die Regionalgenossenschaften verrechneten Warenpreise erlauben ihnen, eine drittübliche Gewinnmarge auf dem Warenverkauf zu erzielen, welche auch ihre lokalen Marketingaktivitäten abgilt, ist das darüber hinausgehende Einkommen aus der Markennutzung der A. Gruppe-Genossenschaft als rechtlicher und funktionaler Eigentümerin der Markenrechte zuzuweisen. Dies entspricht der auch vom Bundesgericht referenzierten Stellungnahme der OECD hinsichtlich der Nutzung von Markenrechten und Markennamen in einer Vertriebsstruktur.<sup>5</sup>

Bemerkungswert ist, dass sich das Bundesgericht im vorliegenden Urteil – soweit ersichtlich erstmals – explizit auf das *DEMPE-Funktionskonzept der OECD Transfer Pricing Guidelines* bezieht, und das in einem interkantonalen Fall. Da die diesbezüglichen Erwägungen des Bundesgerichts von allgemeiner Natur sind, dürfte deren künftige praktische Bedeutung weit über den hier vorliegenden Fall eines Statuswechsels bei einer interkantonalen Unternehmung hinausreichen.<sup>6</sup> Dabei war die Tendenz des Bundesgerichts, die OECD Transfer Pricing Guidelines auch bei den Gewinnsteuern für reine In-

<sup>5</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, Annex I zu Chapter VI, Example 8, N 20 ff.

<sup>6</sup> Gl.M. OESTERHELT/OPEL, a.a.O., FStR 2023, 165.

landsachverhalte ohne DBA-Anwendung zu berücksichtigen, schon früher erkennbar.<sup>7</sup> In einem Entscheid aus dem Jahre 2018 wandte das Bundesgericht bereits eine *funktionale Betrachtungsweise* bei der Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten an und rechnete eine von der Schweizer Tochtergesellschaft entrichtete Lizenzgebühr als verdeckte Gewinnausschüttung auf, weil der niederländischen Muttergesellschaft als Lizenzgeberin aufgrund einer Funktionsanalyse die betreffenden immateriellen Werte nicht zuzurechnen waren; allerdings nahm das Bundesgericht damals noch nicht explizit auf das DEMPE-Funktionskonzept Bezug.<sup>8</sup> Mit dem vorliegenden Urteil steht fest, dass das DEMPE-Funktionskonzept – auch im rein innerstaatlichen und auch im interkantonalen Verhältnis – bei der Beurteilung der steuerlichen Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten als Interpretationshilfe<sup>9</sup> mit zu berücksichtigen ist.

Danach verschafft das rechtliche Eigentum an immateriellen Werten alleine noch keinen Anspruch auf die Erträge aus solchen Werten, was deren steuerrechtliche Zuordnung angeht; dies ungeachtet dessen, dass die Erträge aufgrund der Vertragsverhältnisse und der Einträge in öffentlichen Registern zivilrechtlich in der Regel an den rechtlichen Eigentümer fließen.<sup>10</sup> Soweit der Rechtsträger nicht auch «funktionaler Eigentümer» aufgrund der DEMPE-Analyse ist, hat er steuerlich lediglich Anspruch auf den Ersatz seiner Auslagen ohne Gewinnaufschlag.<sup>11</sup> Dem funktionalen Eigentümer stehen grundsätzlich alle Erträge aus den immateriellen Werten zu, unter Vorabentschädigung des rechtlichen und eines allfälligen, die immateriellen Werte finanzierenden «finanziellen Eigentümers». Die tatsächlichen Leistungsflüsse sind steuerlich entsprechend der Zuordnung des funktionalen Eigentums zu korrigieren.<sup>12</sup> Es ist davon auszugehen, dass das DEMPE-Funktionskonzept künftig vermehrt in der schweizerischen Verwaltungs- und Gerichtspraxis angewendet werden wird, namentlich auch im Rahmen der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen.

Ein gewisser Konflikt zur bisherigen Rechtsprechungslinie ergibt sich dahingehend, dass das Bundesgericht in früheren Urteilen hinsichtlich der Anwendung des Drittvergleichsgrundsatzes wiederholt bestätigte, dass für die Beurteilung eines Sachverhalts die *im jeweiligen Steuerjahr* geltende Version der OECD Transfer Pricing Guidelines heranzu-

<sup>7</sup> Vgl. dazu: GRETER/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/2022), 339 ff., 345.

<sup>8</sup> BGer 2C\_11/2018 vom 10. Dezember 2018, E. 7.6; kommentiert in: HARBEKE/HUG/SCHERRER, Verrechnungspreisrecht der Schweiz – Grundlagen und Praxis, St. Gallen 2022, N 823.

<sup>9</sup> Zum Rechtscharakter der OECD Transfer Pricing Guidelines als für das Bundesgericht nicht verbindliche Interpretationshilfe vgl. BGE 143 II 185 ff. E. 4.1. m.w.Hw.

<sup>10</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, N 6.71.

<sup>11</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, N 6.42.

<sup>12</sup> Vgl. zum Ganzen HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 799 ff.; HUG, Das DEMPE-Funktionskonzept am Beispiel der Konzernmarke, EF 2019, 589 ff.

ziehen sei.<sup>13</sup> Eine rückwirkende Anwendung neuer Guidelines auf bereits vergangene Sachverhalte wird auch von der Literatur abgelehnt, sofern es sich nicht bloss um eine Präzisierung einer bereits bestehenden Praxis handelt.<sup>14</sup> Das Konzept des funktionalen Eigentums nach der DEMPE-Analyse wurde im Rahmen des BEPS-Projekts und des Updates der OECD Transfer Pricing Guidelines im Jahre 2017 eingeführt. Damit einhergehend wurde auch der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums (*economic ownership*) ab diesem Update nicht mehr verwendet.<sup>15</sup> Im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung in der Steuerperiode 2012 waren demgegenüber die OECD Transfer Pricing Guidelines in der Version 2010 anwendbar, welche die Erträge aus immateriellen Werten grundsätzlich noch dem rechtlichen Eigentümer zuwies, sofern dieser das Kapital für die Entwicklung und den Erhalt der Vermögenswerte zur Verfügung stellte und die Risiken aus der Nutzung bewirtschaftete.<sup>16</sup> Da im vorliegenden Fall jedoch der rechtliche mit dem funktionalen resp. wirtschaftlichen Eigentümer übereinstimmte, hätte sich am Resultat bei Anwendung der Version 2010 nichts geändert. Im Übrigen war bereits in der Version 2010 erwähnt, dass einer blossen Vertriebsgesellschaft mit operativem Margenmanagement kein Lizenzertag aus den Markenrechten oder Markennamen zugeordnet werden kann.<sup>17</sup> Insofern könnten die Versionen 2017 und 2022 in diesem spezifischen Fall auch als blosser Präzisierung der bereits bestehenden Praxis angesehen werden. Ausserhalb solcher Präzisierungen von im Grunde bereits bestehenden Konzepten ist eine Rückwirkung und dynamische Anwendung der Aktualisierungen der OECD Transfer Pricing Guidelines auf frühere Geschäftsjahre jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit abzulehnen.<sup>18</sup>

## **2.2. Rabatt an Schwestergesellschaft auf den Bermudas; verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S. (keine Nettobetrachtung, Massgeblichkeitsprinzip); Verrechnungspreise, Kostenaufschlagsmethode**

*BGer 9C\_678/2022 vom 5. Juni 2023 i.S. A. SA gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf und ESTV betreffend direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008.*

<sup>13</sup> Vgl. HELBING/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2022, ASA 91 (2022/2023), 747 ff., 754 f. und die Urteile BGer 2C\_458/2020, 2C\_551/2020.

<sup>14</sup> Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 493 m.w.Hw.

<sup>15</sup> Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, Chapter VI, Special considerations for intangible property, N 6.3.

<sup>16</sup> Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 759 m.w.Hw.; vgl. etwa OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, Chapter VI, Special considerations for intangible property, N 6.38.

<sup>17</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, Chapter VI, Special considerations for intangible property, N 6.36 ff.

<sup>18</sup> Vgl. dazu: GRETER/DIETSCHI, a.a.O., ASA 90 (2021/2022), 339 ff., 346.

## a) Sachverhalt

Die Gesellschaft A. SA mit Sitz im Kanton Genf ist in der internationalen Seefracht tätig. Sie agiert als Kommissionärin und bezieht ihre Einkünfte aus Provisionen, welche sie den Charterern in Rechnung stellt. Der Begründung des vorinstanzlichen Urteils des Cour de Justice Genf<sup>19</sup> lässt sich entnehmen, dass die A. SA 17 Personen beschäftigt. Hauptkunde der A. SA ist die Schwestergesellschaft B. Ltd. mit Sitz auf den Bermudas. Die B. Ltd. hat 3 auf den Bermudas ansässige Mitarbeiter.

Im Jahre 2003 wurde der A. SA im Rahmen eines bei der Kantonalen Steuerverwaltung Genf eingeholten Rulings der Status einer gemischten Gesellschaft bzw. Hilfsgesellschaft («société auxiliaire») mit einer Auslandsquote von 20% zugesprochen. In einem Abschnitt III. des Rulings mit dem Titel «Verschiedenes» wurde festgehalten, dass an Gruppengesellschaften erbrachte Dienstleistungen eine Gewinnmarge von mindestens 5% der Kosten erwirtschaften müssen. Das auf 5 Jahre befristete Ruling wurde in der Folge mehrmals verlängert.

Die A. SA wurde für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2008 gemäss ihrer Deklaration veranlagt; die Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft. Im Rahmen einer von der ESTV im Jahre 2013 für die Verrechnungssteuer durchgeführten Buchprüfung wurde festgestellt, dass die A. SA ihrer Schwestergesellschaft B Ltd. im Jahre 2008 einen ausserordentlichen Rabatt in Höhe von USD 14 Mio. gewährte. Mangels einer überzeugenden wirtschaftlichen Begründung beurteilte die ESTV den Rabatt als eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung.

Aufgrund einer entsprechenden Meldung der ESTV eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung Genf im Jahre 2015 ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die A. SA und rechnete den im Geschäftsjahr 2008 gewährten Rabatt als verdeckte Gewinnausschüttung dem steuerbaren Ergebnis der Gesellschaft hinzu. Die gegen die Nach- und Strafsteuererfügungen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Die von der A. SA gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wurde vom erstinstanzlichen Genfer Verwaltungsgericht gutgeheissen. Das erstinstanzliche Verwaltungsgericht legte Abschnitt III. des Rulings dahingehend aus, dass damit die Kostenaufschlagsmethode für *sämtliche* von der Gesellschaft erbrachten gruppeninternen Leistungen als massgebliche, den Drittvergleich gewährleistende Verrechnungspreismethode festgelegt worden sei. Da die an die B. Ltd. im Jahre 2008 verrechneten Provisionen selbst nach Berücksichtigung des strittigen Rabattes eine Marge von über 5% der Kosten belissen, sei das Ruling eingehalten worden, sodass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege (der handelsrechtliche Reingewinn lag nach Rabattverbuchung bei 9.21% der Kosten).

---

<sup>19</sup> Cour de Justice, Chambre Administrative, Urteil vom 23. November 2021, ATA/1287/2021, En fait, E. 8.

Dieser Beurteilung des erstinstanzlichen Verwaltungsgerichts widersprach der Cour de Justice als zweite gerichtliche Instanz im Kanton Genf und bestätigte mit Urteil vom 23. November 2021 den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung. Nach Auffassung des Cour de Justice sei der Anwendungsbereich der Kostenaufschlagmethode gemäss Abschnitt III. des Rulings auf gruppeninterne Dienstleistungen beschränkt und erstrecke sich nicht auf das Kommissionsgeschäft der A. SA. Darüber hinaus genügten die von der Gesellschaft beigebrachten Beweismittel nicht, um die Drittvergleichskonformität des Rabattes zu belegen.

## b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten macht die A. SA vor Bundesgericht unter anderem geltend, der Cour de Justice habe zu Unrecht eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen und damit Art. 57 und 58 Abs. 1 lit. a und b DBG sowie die entsprechenden Bestimmungen des StHG bzw. des kantonalen Rechts verletzt. Von den bundesgerichtlichen Erwägungen interessieren hier in erster Linie die E. 7.2.1. einerseits, die E. 7.2.2. andererseits sowie die daraus in E. 7.4. gezogenen Schlussfolgerungen.

In E. 7.2.1. setzt sich das Bundesgericht mit der verdeckten Gewinnausschüttung in Form des Gewinnverzichts zugunsten des Aktionärs oder einer nahestehenden Person auseinander (sog. «*Gewinnvorwegnahme*»). In diesem Fall erfordere die Prüfung der Einhaltung des Drittvergleichs die Identifikation eines Marktpreises für die erbrachte Leistung. Dabei orientiere sich das Bundesgericht an den von der OECD entwickelten Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen. Zu diesen Methoden gehöre auch die Kostenaufschlagmethode («*cost plus*»), welche insbesondere ausnahmsweise auch zur Ermittlung der Fremdvergleichsgewinnmarge von Gesellschaften verwendet werden könne, welche Finanzdienstleistungen oder Managementfunktionen innerhalb des Konzerns erbringen würden (mit Verweis auf KS ESTV Nr. 4 vom 19. März 2004 «*Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften*»).

In E. 7.2.2. erörtert das Bundesgericht die verdeckte Gewinnausschüttung in Form des verbuchten, geschäftsmässig aber nicht begründeten bzw. überhöhten Aufwands (sog. *verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.*). Unter Verweis auf sein früheres Urteil 2C\_645/2012 vom 13. Februar 2013 (E. 8.) führt es aus, dass sich eine juristische Person nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auf ihrer Aufwandsverbuchung behaften lassen müsse. Zudem müsse die geschäftsmässige Begründetheit eines Aufwandspostens nach dem Grundsatz der Einzelbewertung für sich alleine betrachtet festgestellt werden können. Gemäss seinem früheren Urteil habe deshalb eine offensichtlich überhöhte Repräsentationsspesenentschädigung an den Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttung besteuert werden müssen, obwohl ihr ein zu tiefes Salär des Aktionärs ge-

genüberstand. Die Annahme einer Kompensation der überhöhten Spesenpauschale mit dem zu tiefen Salär sei nicht zulässig.

Bemerkenswert ist, dass das Bundesgericht in E. 7.4. aus der Unterscheidung der beiden erwähnten Grundformen der verdeckten Gewinnausschüttung ableitet, dass die Kostenaufschlagsmethode im vorliegenden Fall *nicht* zur Anwendung gelangt. Diese Methode diene nicht dazu, die geschäftsmässige Begründetheit eines verbuchten Aufwands zu beurteilen (gemäss E. 7.2.2.), sondern zu überprüfen, ob eine Gegenleistung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche (gemäss E. 7.2.1.). Weiter sei es nicht möglich, die erhaltenen Provisionen pauschal zu betrachten, d.h. zu prüfen, ob die «Nettoprovision», welche die A. SA nach dem gewährten Rabatt von ihrer Schwestergesellschaft erhalten habe, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip müsse sich die Beschwerdeführerin vielmehr auf dem verbuchten Aufwandsposten behaften lassen, welcher für sich alleine zu beurteilen sei. Aus diesem Grund rüge die A. SA vergeblich, der Cour de Justice habe die vorgelegte Verrechnungspreisstudie nicht berücksichtigt, welche aufgezeigt habe, dass die «Nettoprovision» innerhalb der Bandbreite marktüblicher Provisionsprozentsätze liegen würde.

Schliesslich betrachtet das Bundesgericht die von der Beschwerdeführerin gerügte *Verletzung der Regeln zur Beweislastverteilung* im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen als unbegründet (E. 7.5.). Der von der Beschwerdeführerin ihrer Schwestergesellschaft gewährte Rabatt habe fast die Hälfte der fakturierten Provisionen ausgemacht. Der grosse Umfang dieses an eine nahestehende Person gewährten Rabattes stelle ein genügendes Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung dar, welches den Cour de Justice habe veranlassen dürfen, die Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit des Rabattes der A. SA aufzuerlegen. Zudem habe die Beschwerdeführerin einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterlegen, da es sich bei der Empfängerin des Rabattes um eine in einem ausländischen Staat ohne Gewinnsteuer ansässige Gesellschaft handelte. Die A. SA brachte zwar verschiedene Beweismittel bei, welche belegen sollten, dass der gewährte Rabatt im Kontext der globalen Krise stand, welche in der zweiten Hälfte des Jahres 2008 zu einem Zusammenbruch des Seefrachtmarktes führte, und damit einem Drittvergleich standhielt. Doch beurteilte der Cour de Justice diese Beweismittel aus verschiedenen Gründen als nicht beweiskräftig, was vom Bundesgericht geschützt wird. Das Bundesgericht unterstützt in seinem Urteil letztlich die Würdigung, dass es der A. SA mit der Rabattgewährung darum ging, der B. Ltd. aus einer schweren Liquiditätskrise herauszuhelfen, was die Tatsache untermauere, dass sie eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen und keinen Handelsrabatt gewährt habe.

An dieser Beurteilung der Steuerfolgen durch das Bundesgericht konnte auch das eingeholte *Ruling* (hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern, auf welche sich die Auskunft beschränkte) nichts ändern (E. 10.). Das Bundesgericht bestätigt die Interpre-

tation des Cour de Justice, dass sich der Abschnitt III. des Rulings (Kostenaufschlagsmethode) lediglich auf allfällige konzerninterne Dienstleistungen der A. SA («prestations d'assistance technique et administrative, gestion, fiduciaire, etc.») bezog, nicht aber auf deren eigentliches kommerzielles Kommissionsgeschäft in der internationalen Seefracht. Damit bestätigt das Bundesgericht die Rechtmässigkeit der Nachsteuerverfügungen und der daraus abgeleiteten Hinterziehungsbussen.

### c) Kommentar

Mit dem vorliegenden Urteil gelingt es dem Bundesgericht, vor Ablauf der absoluten Verwirkungsfrist von 15 Jahren den letztinstanzlichen, die Nachsteuerverfügungen für die Steuerperiode 2008 bestätigenden Endentscheid zu eröffnen (vgl. Art. 152 Abs. 3 DBG). Eine Rückweisung der Rechtssache an eine der Vorinstanzen zur Neu Beurteilung bzw. zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung hätte die Nachsteuererhebung aufgrund der Verwirkung infolge Zeitablaufs demgegenüber gefährdet.<sup>20</sup> Fragwürdig erscheint nun aber der Begründungsweg, den das Bundesgericht gewählt hat, um zu diesem Endentscheid zu gelangen. Unter dem Gesichtspunkt der Fremdvergleichsprüfung darf es keinen Unterschied machen, ob ein Rabatt bereits in der ursprünglichen Faktura verarbeitet und nur der Nettobetrag in Rechnung gestellt wird oder ob der Leistungserbringer dem Kunden erst nach Fakturierung des Bruttobetrags eine Rabattgutschrift erteilt, nachdem unter den Parteien eine Preisnachverhandlung erfolgte. Dem Massgeblichkeitsprinzip lässt sich eine unterschiedliche Beurteilung nicht entnehmen. Das Bundesgericht scheint nun aber im ersten Fall (Gewinnvorwegnahme) die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Lichte der OECD Transfer Pricing Guidelines zu prüfen (E. 7.2.1.), währenddessen im zweiten Fall (verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.) die Rabattverbuchung isoliert betrachtet und deren geschäftsmässige Begründetheit scheinbar ohne Rückgriff auf die Verrechnungspreismethoden beurteilt werden soll (E. 7.2.2.). Dabei hinkt der Vergleich mit dem früheren Bundesgerichtsurteil zu überhöhten Pauschalspesen. Beim pauschalen Auslagenersatz für Repräsentationskosten einerseits und dem Salär für eine Arbeitsleistung andererseits handelt es sich um zwei getrennt zu würdigende Sachverhalte, während es hier um die Preisermittlung für eine einheitliche Leistung geht. Die von der Beschwerdeführerin – offenbar mittels Beibringung einer Verrechnungspreisstudie – belegte Tatsache, dass der der A. SA nach Rabattgewährung verbleibende Reingewinn innerhalb der Bandbreite drittüblicher Gewinnmargen lag, konnte das Bundesgericht aufgrund des gewählten Begründungsansatzes als irrelevant ausblenden. Die Nichtberücksichtigung der durch die Beschwerdeführerin vor dem Court de Justice offenbar eingereichten Verrechnungspreisstudie bewirkte demnach keine of-

<sup>20</sup> Vgl. die insofern ähnliche Ausgangslage in BGer 2C\_907/2022 vom 16. Dezember 2022, kommentiert in HELBING/DIETSCHI, a.a.O., ASA 91 (2022/2023), 747 ff.

fensichtlich unrichtige bzw. unvollständige Sachverhaltsfeststellung, welche zu einem Rückweisungsentscheid hätte Anlass geben können.

Vermisst wird in diesem Verfahren eine vertiefte Auseinandersetzung mit den von der A. SA und der B. Ltd. und ihren Mitarbeitern wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken, eine verrechnungspreisliche Einordnung beider Gesellschaften und die daraus folgende Methodenwahl zwecks Überprüfung der Fremdvergleichskonformität der Preisermittlung einschliesslich des Rabattes. Der vom Bundesgericht gewählte Begründungsansatz vermeidet diese Auseinandersetzung, behebt den im kantonalen Verfahren entstandenen Mangel in der Sachverhaltsermittlung aber nicht.