

Die Betriebsstätte

Internationale Steuerauscheidung und Funktionsverlagerung

Daniel Stutzmann Hausmann, Partner, Tax & Legal, Deloitte AG
Thomas Hug, Deputy Head Group Tax, Bank Julius Bär

Zürich, 13. Mai 2022



Agenda

- Überblick
 - Definition & Konzepte
 - Risiken der Begründung einer Betriebsstätte
- Theorie - Internationale Steuerauscheidung
 - Schweizer Steuerpraxis
 - OECD-Prinzipien
- Fallbeispiele - Internationale Steuerauscheidung
 - BGE Glarus
 - Home-Office
 - Single Sales Entity
 - Dienstleister Rüstungsindustrie
 - Dienstleistungsbetriebsstätte
- Theorie - Funktionsverlagerung
 - Zu- und Wegzug aus der Schweiz
 - Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht
 - Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht
- Fallbeispiele - Funktionsverlagerung
 - Zuzugs Step-up
 - Umstrukturierung
 - Verlagerung Beschaffungsfunktion

Überblick – Konzepte & Risiken

Betriebsstätte – Definition nach CH Recht

„Kumulativ“ zu erfüllende Kriterien gemäss Rechtsprechung des BG zu Art. 4 II & 51 II DBG

Art. 4 & Art. 51 DBG

Abs. 2
«Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird.»

Bsp. Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten etc.

„Feste“ Geschäftseinrichtung

Ort

Eine „**fixe**“ und beständige Räumlichkeit

Zeit

Eine auf „**Dauer**“ zur Verfügung stehende Räumlichkeit / nicht temporär

Verfügung

Die Möglichkeit über die Räumlichkeit zu verfügen, eine „**Kontrolle**“ auszuüben

Geschäftstätigkeit

Quantität

Ein „**wesentlicher**“ Teil der Tätigkeit wird erbracht

Qualität

Die Tätigkeit ist nicht von untergeordneter „**Bedeutung**“

Betriebsstätte – Definition nach OECD-MA*

Bestimmungen des DBA CH-Drittstaat zu beachten / Grundsatz gem. Art. 5 Abs. 1 / Art. 5. Abs. 5 OECD-MA

Art. 5 OECD-MA

Abs. 1

«... feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeführt wird.»

Abs. 2

Bsp.: Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, etc.

Abs. 4

Bsp. Ausnahmen: Einrichtung zur Lagerung, Warenbestände, Geschäftseinrichtung zum Einkauf von Waren etc.

"Feste" Geschäftseinrichtung

Ort

Eine „**fixe**“ und beständige Räumlichkeit

Zeit

Eine auf „**Dauer**“ zur Verfügung stehende Räumlichkeit / nicht temporär

Verfügung

Die Möglichkeit über die Räumlichkeit zu Verfügen, eine „**Kontrolle**“ auszuüben; aber zusätzliche Eingrenzung:

- Mangelnde Verfügungsgewalt aufgrund Mangel der Zurverfügungstellung?
- Zwang / vertragliche Verpflichtung der Ausübung in eigenen Räumlichkeiten

Geschäftstätigkeit

Ort der Geschäftstätigkeit

„Teilweise“ oder „ganze“ Ausübung der Geschäftstätigkeit

Erbringung durch

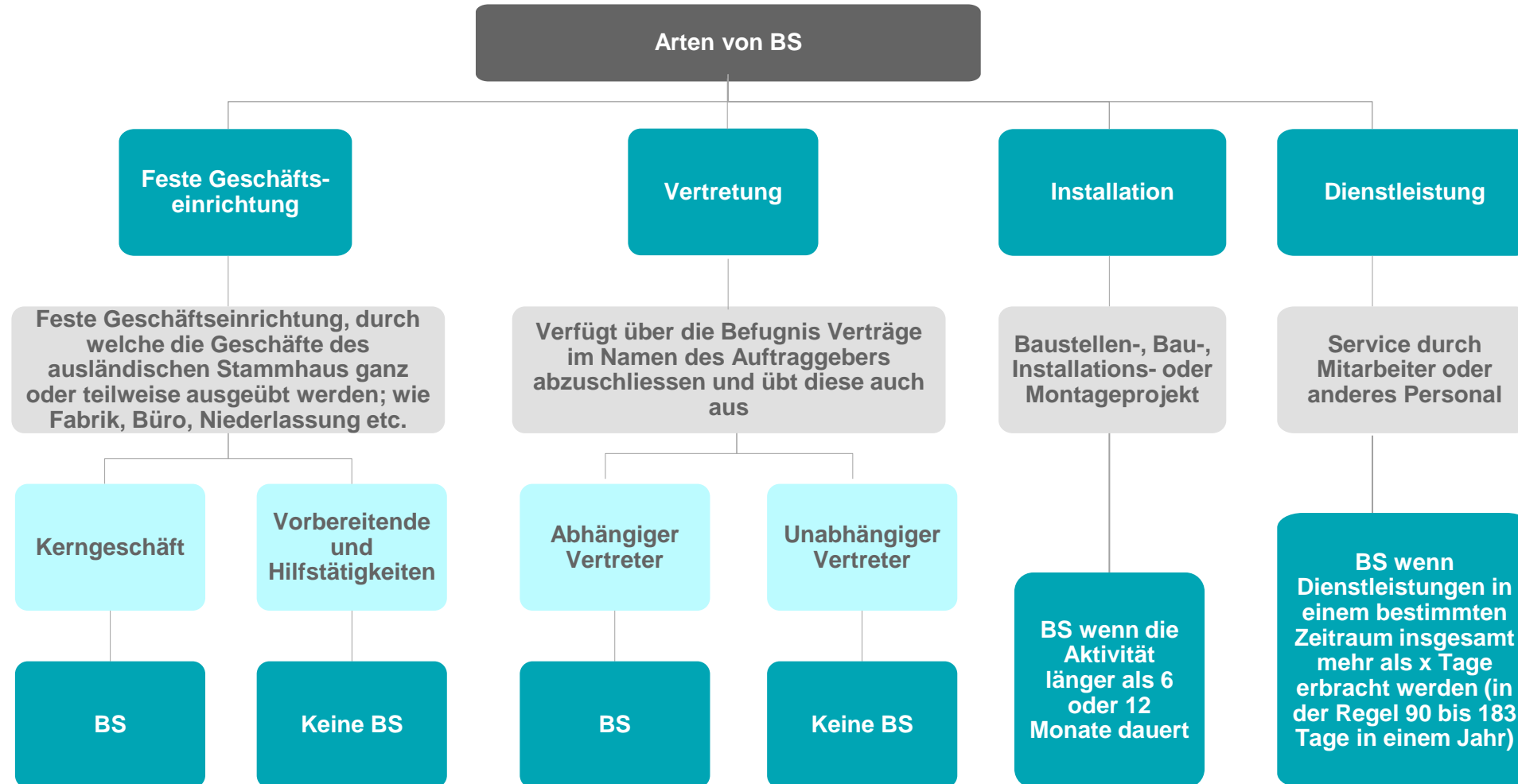
Abhängigkeit des Unternehmens vom festen Geschäftssitz oder seinem Personal

Keine Ausnahme

Die Tätigkeit ist „essential & significant“, d.h. keine reine Hilfsfunktion (Art. 5 Abs. 4)

*Bitte beachten Sie, dass die meisten der Schweizer DBA auf einem älteren OECD-MA basieren und nicht auf dem OECD-MA 2017. Die Schweiz hat einen grundsätzlichen Vorbehalt zur Anpassung der Betriebsstättendefinition im Multilateralen-Abkommen (bzw. OECD MA 2017 gemacht).

Die verschiedenen Betriebsstättenkonzepte



Die Betriebsstätten und deren Risiken

Eine **Betriebsstätte (BS)** ist eine steuerpflichtige Präsenz in einem Land ausserhalb des steuerlichen Hauptsitzes des Unternehmens. BS können von Einzelpersonen begründet werden, die Aktivitäten im Namen des Unternehmens ausserhalb des Standorts des steuerlichen Hauptsitzes ausführen.

Steuerliche Risiken

1. Pflicht zur Registration der BS und Einreichung von Steuerdeklarationen
2. Minderdeklaration von Gewinnen und/oder zu tiefe Steuerzahlungen
3. Risiko von Gewinnaufrechnungen und daraus resultierende Doppelbesteuerung
4. Rückwirkende MWST-Pflicht
5. Verzugszinsen und/oder Bussen für Verfahrenspflichtverletzungen



Operative Risiken

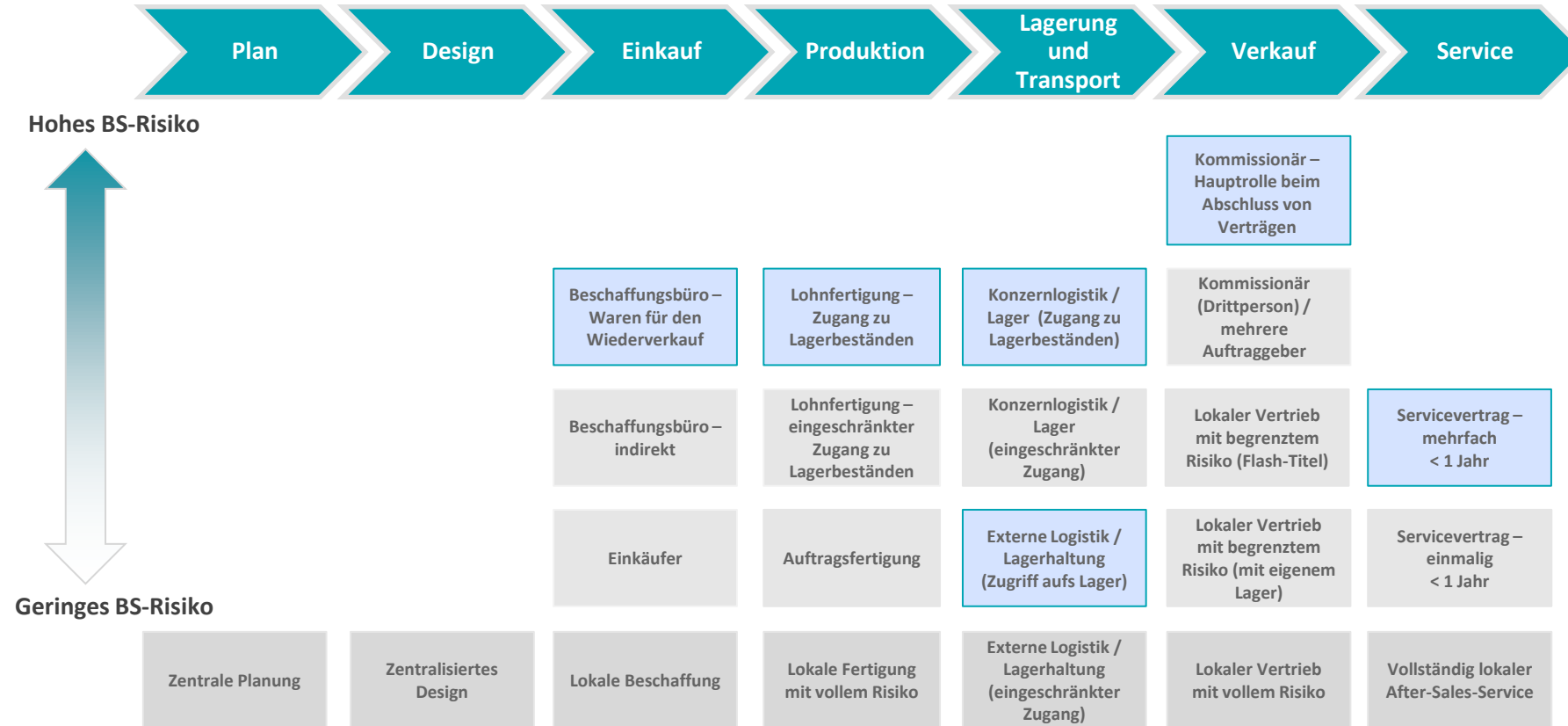
1. Anpassung der Buchhaltung-, Rechnungsstellung- und Reportingprozesse
2. Potenzielle Reporting- und Transaktionserfassungsfehler
3. Anpassung des ERP-System
4. Zusätzliche Kosten für die Anpassung aller Prozesse aufgrund der Berücksichtigung der BS, als auch zusätzliche Steuerpflichten

Reputationsrisiken

1. Erfüllen eines Straftatbestands (in gewissen Ländern) bei Verletzung der Registrations- und Deklarationspflichten
2. Beschädigung der Beziehung zu den Behörden sowie Reputationsverlust in der Öffentlichkeit (bei Medienberichten)

Zu beachten ist zudem, dass gewisse Risiken auch „externalisiert“ sein können, da z.B. in gewissen Ländern Führungskräfte persönlich zur Rechenschaft gezogen werden können, wenn sie es versäumen, eine BS zu deklarieren. Ferner besteht auch das Risiko einer nachteiligen medialen Berichterstattung.

Das BS-Risiko entlang der Wertschöpfungskette

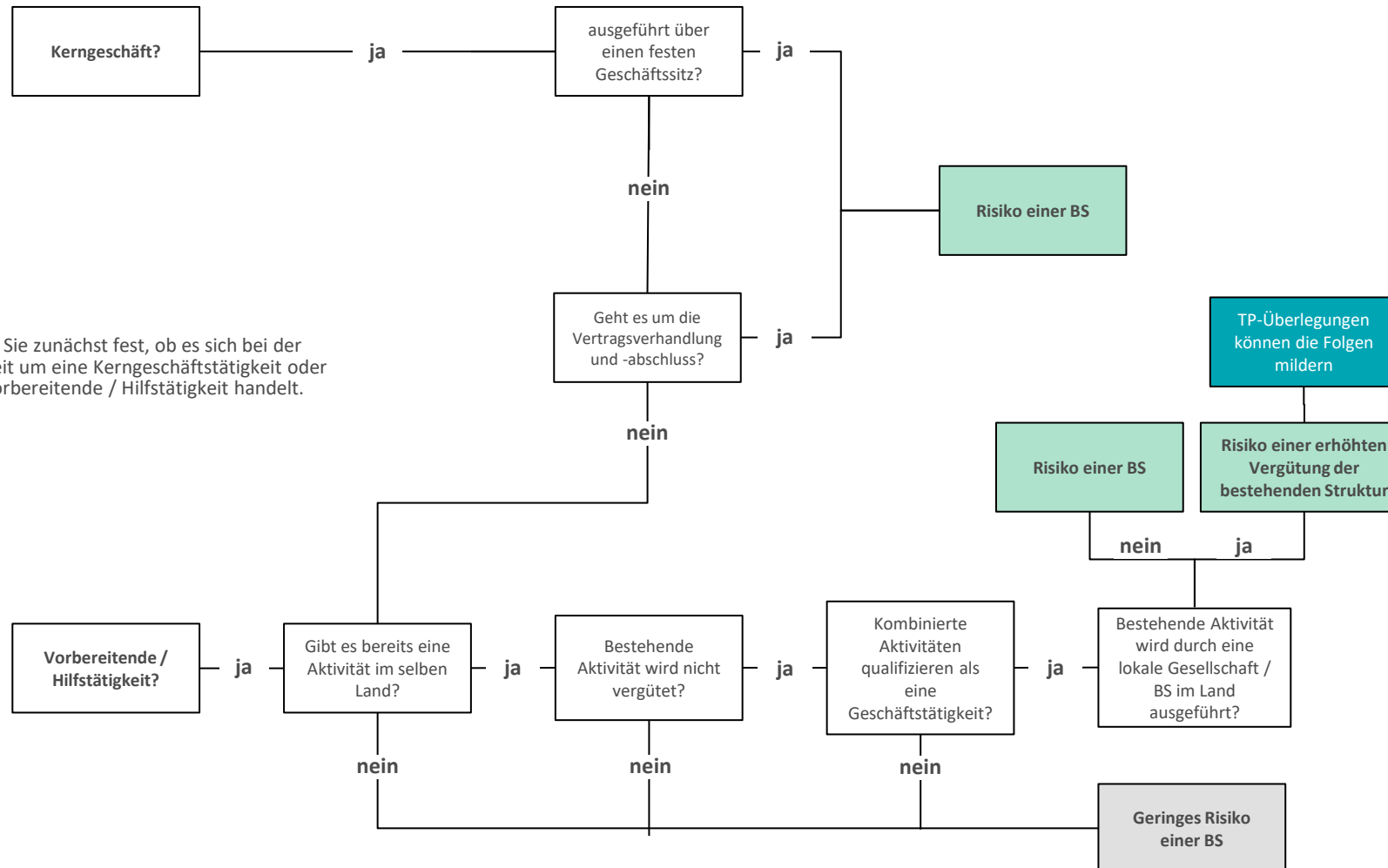


Wenn mehr als eine dieser Aktivitäten in einem Land stattfinden, besteht die Gefahr, dass sie kumuliert betrachtet werden und entsprechend eine BS in diesem Land begründen, sofern diese Aktivitäten als komplementär zueinander angesehen werden können und Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind. Zu beachten gilt, dass Aktivitäten eines Geschäftsreisenden auch eine BS begründen kann.

Bestimmung des BS-Risiko



Stellen Sie zunächst fest, ob es sich bei der Tätigkeit um eine Kerngeschäftstätigkeit oder eine vorbereitende / Hilfstätigkeit handelt.



Ausländische Betriebsstätten / Betriebsstätten in der CH (ohne DBA)

Es ist grundsätzlich von einem **einheitlichen Begriff der BS** auszugehen:

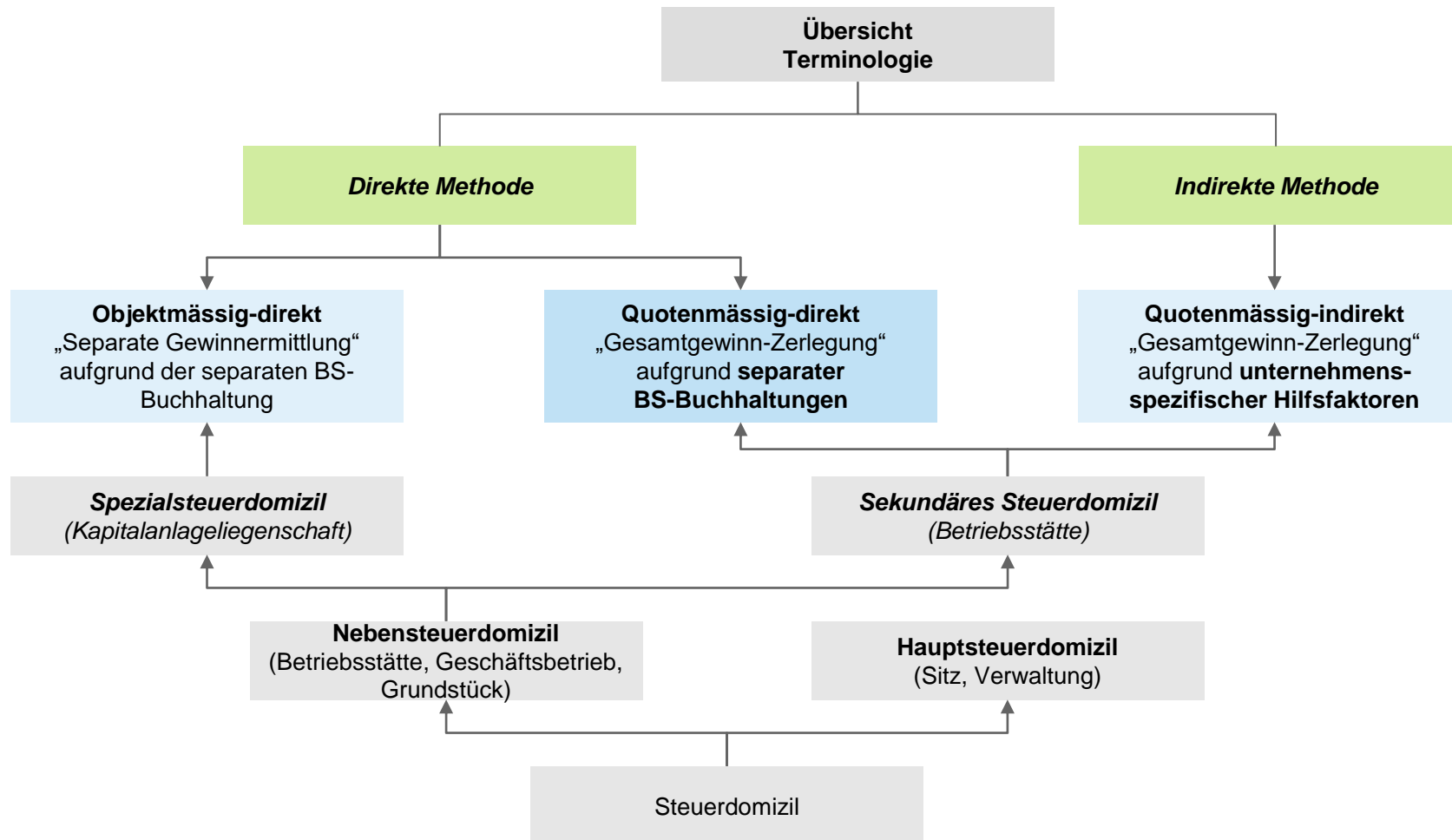
- bezüglich BS einer **ausländischen Unternehmung in der Schweiz**; und
- bezüglich BS **einer schweizerischen Unternehmung im Ausland**

Für BS im **Ausland** dürfen jedoch gem. Bundesgericht die **Anforderungen etwas höher gesteckt** werden als für BS in der Schweiz. BS im Ausland sind daher in **zweifelhaften Fällen** aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz **tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen**.

→ vgl. BGE 139 II 78 vom 5. Oktober 2012 E. 2.4.2

Theorie - Internationale Steuerauscheidung: Schweizer Steuerpraxis

Gewinn- und Kapitalausscheidung: Abgrenzungsmethoden



Gesamtgewinnzerlegung

- Im interkantonalen Verhältnis kommt die Gesamtgewinnzerlegung zur Anwendung
- Im internationalen Verhältnis gilt die separate Gewinnermittlung (hypothetische Selbständigkeit der Betriebsstätte)

Massgebende Normen des Fremdvergleichsgrundsatzes

- **Innerstaatliche** Rechtsnormen und Verwaltungsanweisungen:
 - DBG 58 Abs. 1b und c, aber keine detaillierte rechtliche Regelung
 - Diverse KS ESTV (z.B. KS geldwerte Leistungen, KS konzerninterne Dienstleistungen etc.)
 - Kantonale Normen, die StHG 24 Abs. 1 nachgebildet sind

- **Internationale** Rechtsnormen:
 - Für den Leistungsaustausch zwischen verbundenen Gesellschaften: DBA-Bestimmungen, die OECD-MA 9 nachgebildet sind
 - Für Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten: DBA-Bestimmungen, die OECD-MA 7 bzw. neue AOA nachgebildet sind

- **Standardregelwerk:** Verrechnungspreisgrundsätze der OECD

Grundsatz des selbständigen Unternehmens

- **Bedeutung** des «Separate Entity-Ansatzes»
 - Konzern als Gruppe selbständiger Unternehmen (d.h. Steuersubjekte), die durch Leistungsaustausch miteinander verbunden sind
- **Geltungsbereich** nach Auffassung der OECD-Mitgliedstaaten
 - Für den Leistungsaustausch zwischen Konzerngesellschaften
 - Sinngemäss für Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebstätten
- **Konsequenzen** aus dem «Separate Entity-Ansatz»
 - Leistungsaustausch bzw. -beziehungen sind zu Marktpreisen, d.h. nach dem **Grundsatz des Fremdvergleichs** («dealing at arm's length») abzugelten
- **Zielsetzung** des Fremdvergleichsgrundsatzes:
 - Vermeidung von Gewinnverschiebungen von Hoch- in Niedrigsteuerländer
 - Sicherstellung einer sachgerechten Steuerbemessungsgrundlage in den betroffenen Ländern

Theorie - Internationale Steuerauscheidung: OECD Prinzipien

Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten – Zeitliche Entwicklung



OECD-Mustervertrag (Art. 7)



Zurechnung von Gewinnen zu einer BS gemäss dem OECD MA von 2017

- Das Kernprinzip betreffend die Zurechnung von Gewinnen oder Verlusten ist wie folgt: Eine Betriebsstätte ist so zu behandeln, als ob sie ein **“separates und unabhängiges Unternehmen“** wäre
- Das OECD-MA bezieht sich dabei auf den **“autorisierten OECD-Ansatz“** (sogenannter **“OECD-AOA“**) betreffend die Zurechnung von Gewinnen gemäss dem *OECD-Bericht 2010 über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*
- Anpassung der Ausnahme gewisser Aktivitäten betreffend die Begründung einer **festen Betriebsstätte**: der **Integrationsgrad** der lokalen Geschäftstätigkeiten im entsprechenden Land ist für die Bestimmung des zurechenbaren Gewinns zu berücksichtigen

BEPS Aktionsplan 7 – Zusammenfassung der Schwerpunkte

| | Schwerpunkte | Wesentliche Änderungen |
|---|---|---|
| 1 | Kommissionär (und ähnliche Strukturen) | Ausweitung von Art. 5 Abs. 5 aufgrund der Senkung der Schwelle für die Begründung einer BS und Verschärfung der Unabhängigkeitskriterien nach Art. 5 Abs. 6 |
| 2 | Ausnahmen für spezifische Tätigkeiten | Reduktion des Anwendungsbereichs der BS-Ausnahmen in Art. 5 Abs. 4 |
| 3 | Fragmentierung der Aktivitäten | Neue Anti-Fragmentierungsregel, nach deren die Ausnahmen für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten in bestimmten Situationen nicht gelten, sofern eine feste Geschäftseinrichtung durch das Stammhaus oder ein verbundenes Unternehmen betrieben wird |
| 4 | Aufteilung von Verträgen (Projekte, bei denen die Aktivitäten durch mehrere verbundene Unternehmen ausgeführt werden) | Anwendung des „Principal Purposes Tests“ oder alternativ die aggregierte Zeit, die für die verbundene Aktivitäten aufgewendet wurde |
| 5 | Versicherung | Werden bei den allgemeine Änderungsvorschläge zu Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 berücksichtigt |

Gewinnzuordnung nach dem genehmigten OECD Ansatz (AOA) – Schritt 1



Gewinnzuordnung nach dem genehmigten OECD Ansatz (AOA) – Schritt 2



Basierend auf OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Gewinnzuweisung – Überlegungen zum OECD Ansatz (1/2)

- Nach Art. 7 des OECD-Musterabkommens sind einer BS diejenigen Gewinne zuzurechnen, die sie erzielt hätte, wenn sie ein separates und unabhängiges Unternehmen wäre.
- Die Leitlinien für die Zurechnung von Gewinnen zu den Betriebsstätten gemäss OECD-Bericht zu BEPS Aktionsplan 7 werden mit folgendem Ansatz bereitgestellt:
 - Schritt 1: Zuordnung von Vermögenswerten, Risiken und freiem Kapital basierend auf der Hypothese der BS als separates und unabhängiges Unternehmen **auf der Grundlage einer funktionalen und sachlichen Analyse sowie die Erfassung von Geschäften zwischen der BS und dem Stammhaus** (oder andere Betriebsstätten desselben Stammhauses);
 - Schritt 2: Bestimmung von Gewinnen des hypothetischen separaten und unabhängigen Unternehmens **auf Grundlage einer Vergleichbarkeitsstudie**.
- Der OECD-Bericht von 2010 sieht auch vor, dass dieselben Grundsätze im Falle einer Vertreter-BS anzuwenden sind.
- Der Bericht zu BEPS-Aktionsplan 7 kam zum Schluss, dass die Änderungen der BS-Definition keine wesentlichen Änderungen der bestehenden Regeln und Leitlinien für die Zurechnung von Gewinnen zur BS gemäss Artikel 7 des OECD-Musterabkommens erforderten.
- Der Bericht zu BEPS-Aktionsplan 7 hat jedoch die Erstellung zusätzlicher Leitlinien in Auftrag gegeben, wie die bestehenden Vorschriften des Artikels 7 auf BS anwendbar sind, die sich aufgrund der Änderungen des Berichts ergeben (unter Berücksichtigung der überarbeiteten Leitlinien im Bericht über die Aktionspläne 8-10).

Gewinnzuweisung – Überlegungen zum OECD Ansatz (2/2)


- Nebst dem Vernehmlassungsentwurf vom Juni 2017 veröffentlichte die OECD im März 2018 zusätzliche Leitlinien zur Zuweisung von Gewinnen zu einer BS im Rahmen von BEPS Aktionsplan 7.
- Die zusätzlichen Leitlinien umfassen spezifische Beispiele, die sich mit folgenden Themen befassen:
 - Lager-, Liefer-, Merchandising- und Informationsbeschaffungstätigkeiten;
 - Kommissionärstrukturen;
 - Verkauf von Werbung auf einer Website; und
 - Beschaffung von Waren.
- Im Zusammenhang mit einer Vertreter-BS ist darauf hinzuweisen, dass sofern eine Vertreter-BS besteht, die Tätigkeiten des Vertreters für zwei Steuerpflichtige relevant sind: nämlich der Vertreter (der im Gastland ansässig sein kann) und der begründeten BS (des ausländischen Unternehmens).
- Die fremdvergleichskonforme Vergütung des Vertreters für die erbrachte Dienstleistung gegenüber dem ausländischen Unternehmen ist eines der Elemente, die bei der Berechnung der Gewinnzuweisung ermittelt und abgezogen werden müssen.
- Basierend auf den Beispielen zur Vertreter-BS wird die Gewinnzuweisung grundsätzlich basierend auf dem Verkaufspreis ermittelt, welcher um die folgenden Beträge reduziert wird:
 - Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Erbringung der Verkaufsleistung durch die BS;
 - Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Vertretertätigkeit;
 - Sonstige Aufwände, welche für die Zwecke der BS anfallen.
- Laut dem Aktionsplan ist zudem zu beachten, dass die Besteuerungsrechte des BS-Landes nicht zwingend erschöpft sind, wenn der Vertreter fremdvergleichskonform vergütet wird. So handelt es sich wie oben ausgeführt bei der fremdvergleichskonformen Vergütung des Vertreters nur um eines der Elemente, die für die Gewinnzuweisung an die Vertreter-BS zu berücksichtigen ist .
- Basierend auf dem jeweiligen Sachverhalt kann der erwirtschaftete Gewinn der BS entweder positiv, null oder negativ sein.

Besonderheiten Verrechnungspreise Stammhaus vs. Betriebsstätte

- Gemäss OECD Verrechnungspreisleitlinien bedarf es jeweils einer **sachgerechten Abgrenzung konzerninterner Transaktionen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes**, um anschliessend eine korrekte Preisbestimmung gewährleisten zu können. In diesem Zusammenhang haben verbundene Unternehmen jeweils alle realistischere verfügbaren Optionen zu prüfen, und diejenige Option zu wählen, welche die attraktivste Möglichkeit darstellt, die Geschäftsziele zu verwirklichen.
- Aufgrund des OECD AOA findet der Fremdvergleichsgrundsatz auch auf Transaktionen zwischen dem Stammhaus und einer BS Anwendung, zu beachten bleibt aber die Herausforderung, dass es sich stets um **dasselbe Rechtssubjekt** handelt. Dieser Aspekt ist insbesondere bei Finanzierungen durch das Stammhaus zu berücksichtigen:
 - **Garantie** vom Stammhaus: Garantien sollten nur insofern zu vergüten sein, als ein effektiver Nutzen resultiert, d.h. bei Gewährung einer Darlehensgarantie erhaltene günstigere Zinssätze oder Zugang zu mehr Fremdkapital (sogenannter «benefit test»). Ferner sind die Vorteile, die einzig aus einer passiven Konzerngemeinschaft resultieren, nicht zu vergüten. Da es sich beim Garantiegeber und –nehmer um dasselbe Rechtssubjekt handelt, kann grundsätzlich kein Nutzen quantifiziert werden, weshalb keine Vergütung vorliegen sollte.
 - **Darlehen** vom Stammhaus:
 - Problematik der Rechtseinheit
 - Abstellung auf Geschäftsbeziehung
 - Finanzierungsfunktion massgebend (z.B. gibt es am Stammhaus eine Treasury Abteilung)
 - Entschädigung Zins vs. Dienstleistung

Fallbeispiele

Fallbeispiel

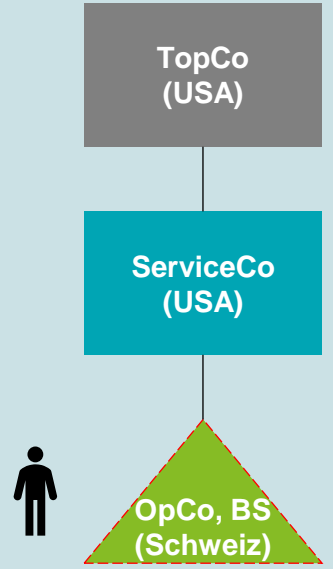
| Struktur | Sachverhalt |
|--|--|
|  <pre> graph TD HoldCo["HoldCo (Niederlande)"] --- OpCo["OpCo (Schweiz)"] OpCo --- BS["BS (Ausland)"] </pre> | <ul style="list-style-type: none"> • OpCo GmbH hat ihren Sitz in der Schweiz und vertreibt Nahrungsmittel, Treibstoff und weitere Güter des täglichen Bedarf in verschiedenen Ländern der Welt • Gemäss Steuerruling wurde für die direkte Bundessteuer vereinbart, dass der steuerbare Reingewinn basierend auf dem „Inlandumsatz“ (Kostenzuschlag von 50% auf inländische Kosten, jedoch ohne die Bruttolohnsumme) bestimmt wird • Der restliche Gewinn, welcher gemäss statutarischer Jahresrechnung der OpCo GmbH anfiel, sollte an Betriebstätten in Afghanistan, Sudan, Bosnien, Kosovo, Liberia, Tschad und Kamerun ausgeschieden werden (alle Länder ohne DBA mit der Schweiz im Entscheidungszeitpunkt) • Die ESTV forderte hingegen eine dreistufige Gewinnzuweisung: <ul style="list-style-type: none"> ○ Ermittlung der tatsächlich nach DBG qualifizierenden BS ○ Ermittlung des Gesamtgewinns der Steuerpflichtigen ○ Vornahme der Steuerauscheidung nach der quotenmässig-indirekten Methodik |
| <p>Fragestellung</p> | |
| <p>Wie beurteilte das Bundesgericht die Gewinnzuweisung?</p> | |

Fallbeispiel: BGE 2C_1116/2018

Lösungsansatz

- Die Ausscheidung an eine ausländische Betriebsstätte basiert **grundsätzlich** auf dem Bundesrecht über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung
- Da die für das interkantonale Verhältnis entwickelten Methoden der Steuerauscheidung problematische Auswirkungen haben können, wenn sie unbedacht auf das internationale Verhältnis übertragen würden, können die im interkantonalen Steuerrecht gültigen Prinzipien (sofern sachlich begründet) **eingeschränkt bzw. angepasst** werden, damit den Verhältnissen internationaler Sachverhalten Rechnung getragen wird.
- Aufgrund des Grundsatzes der Steuerpflicht des Welteinkommen bei Outbound-Verhältnissen kann Art. 52 Abs. 4 DBG (d.h. objektmässige Gewinnermittlung) nicht analog zur Anwendung gelangen, **sondern es ist eine Gewinnabgrenzung vorzunehmen**, weshalb der Gesamtgewinn der in der Schweiz steuerpflichtigen Person zwischen Hauptsitz und den BS aufzuteilen ist.
- Die vereinbarte Besteuerungsmethode stellt **keine Steuerauscheidungsmethode dar und verstösst daher gegen das DGB**, weil damit im Ergebnis eine Ausscheidung von Gewinnen in Staaten erfolgt, in welchen die Beschwerdeführerinnen weder über einen Geschäftsbetrieb, noch über eine Betriebsstätte oder ein Grundstück verfügten (d.h. ins unspezifizierte "Ausland").

Fallbeispiel

| Struktur | Sachverhalt |
|---|---|
|  <pre>graph TD; TopCo["TopCo (USA)"] --- ServiceCo["ServiceCo (USA)"]; ServiceCo --- OpCo["OpCo, BS (Schweiz)"]; Person((Person)) --- OpCo;</pre> | <ul style="list-style-type: none">• Ein US-Konzern vertreibt verschiedene Onlinedienstleistungen direkt an Drittpersonen• ServiceCo hat ihren Sitz in den USA und erbringt verschiedenste Dienstleistungen an andere Gruppengesellschaften, insbesondere in den Bereichen Produkteentwicklung, Instandhaltung der digitalen Infrastruktur, Marketing, als auch Managementdienstleistungen• Ein Schweizer Staatsbürger soll als Geschäftsführer einer wichtigen Unternehmenssparte eingestellt werden• Die Person will weiterhin mindestens 50% ihrer Zeit in der Schweiz verbringen, wobei sie in der Schweiz ausschliesslich aus ihrem Homeoffice für den Arbeitgeber tätig ist |
| Fragestellung | |
| Liegt eine Betriebstätte von ServiceCo nach DBG Art. 51 Abs. 1 lit. b in der Schweiz vor? | |

Fallbeispiel: Home Office

Lösungsansatz

- Aufgrund der Tatsache, dass der Schweizer Mitarbeiter **nur Geschäftsführer einer Unternehmenssparte** ist und nicht Teil der Geschäftsleitung von ServiceCo ist und dass diese über Substanz in den USA verfügt (Mehrheit der Mitarbeiter arbeiten in den USA, Büroräumlichkeiten in den USA) **liegt der Ort der tatsächliche Verwaltung von ServiceCo nicht in der Schweiz.**
- Als BS nach DBG Art. 51 Abs. 2 qualifiziert eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei ist auf den **folgenden Kriterien** abzustellen:
 - Physische Festigkeit
 - Zeitliche Festigkeit
 - Ausübung einer Geschäftstätigkeit
- In diesem Zusammenhang zu beachten ist auch die aktuelle Analyse der SSK zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen, wobei sich diese nur auf interkantonale und interkommunale Sachverhalte bezieht.
- Gemäss Analyse der SSK qualifiziert das Home Office eines Arbeitnehmers allgemein **nur in sehr seltenen Konstellationen als BS des Arbeitgebers**, damit eine zu starke Aufsplitterung des Steuersubstrats auf verschiedene Steuerhoheiten verhindert wird. So liegt auch **keine** BS vor, wenn der Arbeitgeber ein vollständig dezentralisiertes Geschäftsmodell betreiben würde.
- Da sich die Analyse der SSK jedoch **nicht** mit internationalen Sachverhalten befasst, bedarf es einer Auslegung des BS Begriffs im internationalen Verhältnis.

Fallbeispiel: Home Office

Lösungsansatz

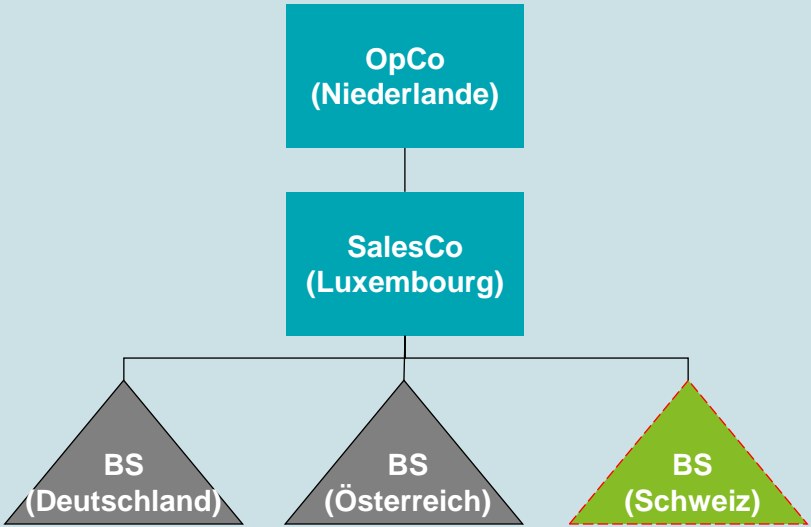
- Da die Existenz einer BS im Inbound-Verhältnis als steuerbegründende Tatsache und im Outbound-Verhältnis aufgrund der unilateralen Freistellung als steuermindernde Tatsache qualifiziert, ist eine spiegelbildliche Auslegung wie im interkantonalen Verhältnis zu verneinen, da dort der verwaltungswirtschaftlichen Realität Rechnung getragen wird.
- Im internationalen Kontext ist hingegen die «Zersplitterung» der Steuerhoheit aufgrund der Existenz einer BS bis zu einem gewissen Grad gewünscht, da dadurch eine Besteuerung der Gewinnkomponente der in der Schweiz lokal erbrachten Tätigkeit ermöglicht wird. Entsprechend kann der Begriff der BS im internationalen Verhältnis etwas weiter ausgelegt werden.
- Richtigerweise ist zwar eine restriktive Auslegung der BS-Qualifikation bei Arbeitnehmern im Homeoffice anzuwenden, aber aufgrund der Tatsache, dass der Schweizer Arbeitnehmer **auf unabsehbare Zeit ca. 50% seiner Tätigkeit aus seinem Homeoffice in der Schweiz erbringt** und als Geschäftsführer für das Tagesgeschäft einer Unternehmenssparte zuständig ist, sind die Kriterien einer BS nach DBG Art. 51 Abs. 2 erfüllt.

Fallbeispiel: Home Office

Lösungsansatz

- Liegt aufgrund der Erbringung der Arbeitsleistung mittels Telearbeit eine BS nach DBG Art. 51 Abs. 2 vor, so ist in einem nächsten Schritt der fremdvergleichskonforme Gewinn der Arbeitstätigkeit zu ermitteln.
- Die Gewinnzuweisung kann grundsätzlich mittels der objektmässigen Methode erfolgen, weshalb die Bestimmung bestenfalls basierend auf einer intern verfügbaren Verrechnungspreisstudie erfolgt (z.B. für konzerninternen Personalverleih).
- Ist kein direkter Vergleich mit konzerninternen Dienstleistungen möglich (Preisvergleichsmethode), so ist die vom Mitarbeiter erbrachte Dienstleistung zu qualifizieren. In der Praxis gelangt dabei oft die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, da die vom Mitarbeiter verursachten Kosten (z.B. Lohn, Lohnnebenleistungen, Sozialversicherungsbeiträge, Spesen) grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz folgen und ferner eine objektmässige Ausscheidung der Kostenbasis (z.B. anhand der in der Schweiz verbrachten Arbeitstage) vorgenommen werden kann.

Fallbeispiel: Single Sales Entity

| Struktur | Sachverhalt |
|---|---|
|  <p>Das Organigramm zeigt die hierarchische Struktur der Single Sales Entity. An der Spitze steht die OpCo (Niederlande), die die SalesCo (Luxembourg) kontrolliert. Die SalesCo ist weiter unterteilt in drei Betriebstätten (BS): Deutschland, Österreich und Schweiz. Die BS in der Schweiz ist als gestrichelte grüne Dreiecke dargestellt, was auf eine besondere rechtliche oder faktische Situation hinweist.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • OpCo betreibt und leitet das EU-Geschäft und erbringt Dienstleistungen zugunsten der Konzerngesellschaften (und BS) in der EU • SalesCo fungiert zur Vereinfachung der Konzernstruktur als Verkaufsgesellschaft für die einzelnen Absatzmärkte innerhalb der DACH-Region und agiert dabei als „Seller of Records“ • Die Funktionen sind wie folgt verteilt: <ul style="list-style-type: none"> ○ OpCo: Strategisches Management ○ SalesCo: Verwaltung des Warenlagers, Logistik, Verwaltung der Wertschöpfungskette, Preisfestlegung, Verkaufsabwicklung ○ BS: Verantwortung über die lokale Website und Unterstützung von SalesCo betreffend Warenlagerverwaltung und Preisgestaltung • Die „BS“ in der Schweiz hat keine lokalen Mitarbeiter, da alle Funktionen von Mitarbeitern der BS in Deutschland (aus Deutschland) ausgeführt werden. |

Fragestellung

Liegt eine Betriebstätte von ServiceCo nach DBG Art. 51 Abs. 1 lit. b in der Schweiz vor?

Variante 1: Wie verhält es sich, wenn Mitarbeiter von SalesCo in die Schweiz reisen um Lieferanten in deren Büroräumlichkeiten zu besuchen?

Variante 2: Wie verhält es sich, wenn SalesCo in der Schweiz einen Mitarbeiter anstellt, welcher aus einer „Co-Working Lounge“ arbeitet?

Fallbeispiel: Single Sales Entity

Lösungsansatz

Grundsachverhalt:

- Als BS nach DBG Art. 51 Abs. 2 qualifiziert eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei ist auf den **folgenden Kriterien** abzustellen:
 - Physische Festigkeit
 - Zeitliche Festigkeit
 - Ausübung einer Geschäftstätigkeit
- Aufgrund der Tatsache, dass ServiceCo in der Schweiz nicht über eine physische Festigkeit aufgrund von lokalen Anlagen oder Einrichtungen verfügt (wie beispielsweise ein Büroraum, Lagerräumlichkeiten oder ähnliche Gegenstände) und stets alle Kriterien kumuliert erfüllt sein müssen, liegt **keine BS nach DBG Art. 51 Abs. 1 lit. b vor**.

Variante 1:

- Wie im Grundsachverhalt erwähnt, bedarf es einer physischen und zeitlichen Festigkeit sowie der Ausübung einer Geschäftstätigkeit, damit eine BS vorliegt.
- Zwar reisen Mitarbeiter von SalesCo zu Kunden in der Schweiz, aber aufgrund der fehlenden Verfügungsmacht von SalesCo über die Büroräumlichkeiten der Kunden ist **keine physische Festigkeit** gegeben. Ebenso bedarf die ständige Vertretung nach DBG Art. 51 Abs. 2 DBG einer physischen Festigkeit.
- Entsprechend resultiert aus den der Mitarbeiter von SalesCo, welche Lieferanten in der Schweiz besuchen, **keine BS nach DBG Art. 51 Abs. 1 lit. b vor**.

Fallbeispiel: Single Sales Entity

Lösungsansatz

Variante 2:

- Wie im Grundsachverhalt erwähnt, bedarf es einer physischen und zeitlichen Festigkeit sowie der Ausübung einer Geschäftstätigkeit, damit eine BS vorliegt.
- Die **physische Festigkeit** ist gegeben, da SalesCo vertraglich über eine Räumlichkeit in der „Co-Working Lounge“ verfügen kann.
- Die **zeitliche Festigkeit** ist gegeben, sofern die Präsenz des Mitarbeiters von SalesCo nicht nur von vorübergehender Natur sein wird, sondern die Tätigkeit während mindestens 6 bzw. eher 12 Monaten in der Schweiz ausübt.
- Die **Geschäftstätigkeit** ist gegeben, sofern die vom Mitarbeiter in der Schweiz erbrachten Tätigkeiten einen quantitativ und qualitativ wesentlichen Teil der laufenden Geschäftstätigkeit von SalesCo ausmachen. Ferner stellen blosse Hilfstätigkeiten in der Regel keine Betriebsstätte dar, wobei aber kein Ausnahmekatalog im Sinne von OECD-MA Art. 5 Abs. 4 herangezogen werden könnte.
- Aufgrund der Tatsache, dass die Tätigkeit des Mitarbeiters in der Schweiz der Unterstützung des Hauptzwecks des Stammhauses dient (z.B. Warenlagerverwaltung und Preisgestaltung), trägt sie wesentlich zur Wertschöpfung der Geschäftstätigkeit von SalesCo bei.
- Entsprechend **liegt eine BS nach DBG Art. 51 Abs. 1 lit. b vor.**

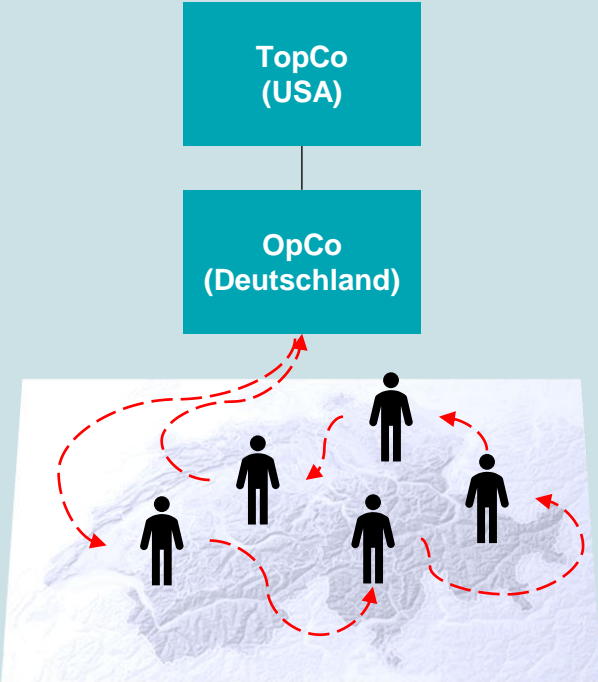
Fallbeispiel: Single Sales Entity

Lösungsansatz

Variante 2:

- Da eine BS vorliegt, ist sodann deren **fremdvergleichskonforme Vergütung zu bestimmen**, um eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen.
- Die Gewinnzuweisung kann grundsätzlich mittels der objektmässigen Methode erfolgen, weshalb die Bestimmung bestenfalls basierend auf einer intern verfügbaren Verrechnungspreisstudie erfolgt (z.B. für konzerninterne Weiterverrechnung von verkaufsunterstützenden Dienstleistungen von SalesCo an OpCo).
- Ist kein direkter Vergleich mit konzerninternen Dienstleistungen möglich (Preisvergleichsmethode), so ist die vom Mitarbeiter erbrachte Dienstleistung zu qualifizieren. In der Praxis gelangt dabei oft die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, da die vom Mitarbeiter verursachten Kosten (z.B. Lohn, Lohnnebenleistungen, Sozialversicherungsbeiträge, Spesen; Büromiete, etc.) grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz folgen und ferner eine objektmässige Ausscheidung der Kostenbasis vorgenommen werden kann.

Fallbeispiel: Dienstleister Rüstungsindustrie

| Struktur | Sachverhalt |
|---|---|
|  <p>The diagram illustrates the corporate structure and operational context. At the top is 'TopCo (USA)', which is connected to 'OpCo (Deutschland)'. Below OpCo is a map of Switzerland with five human icons representing employees. Red dashed arrows show movement between these locations, indicating a project-based or mobile workforce.</p> | <ul style="list-style-type: none">• Die X-Gruppe ist ein international tätiger Mischkonzern mit Hauptsitz im Ausland.• Die X-Gruppe hat den Auftrag verschiedene Standorte der Schweizer Eidgenossenschaft mit «neuster» Hardware auszurüsten.• Der Auftrag hat eine Dauer von rund 4 Jahren. Während diesem Zeitraum wird die X-AG:<ul style="list-style-type: none">• Mitarbeiter aus dem Ausland in die Schweiz entsenden (Projektmanagement / Engineering und Montage)• Die Arbeiten werden direkt am Standort der Anlagen ausgeführt (zusätzlich finden zentrale Abstimmungen statt)• In der Regel sind die Mitarbeiter der X-Gruppe rund 3 bis 4 Monate am jeweiligen Standort (verteilt sich auf mehrere Kantone)• Die Gruppe hat eine Gesellschaft in der Schweiz, welche mit dem Auftrag nicht direkt verbunden ist |

Fragestellung

Welche Problemstellungen könnten sich hier ergeben?

Fallbeispiel: Dienstleister Rüstungsindustrie

Problemfelder und Lösungsansatz

Vorliegen einer Betriebsstätte

Nach DBG Art. 51 Abs. 2 liegt eine Bau- und Montage-BS vor, sofern ein Projekt über 12 Monate dauert. Da StHG Art. 21 Abs. 1 lit. b jedoch keine BS-Definition enthält, orientieren sich die Kantone zum Zweck einer vertikalen Harmonisierung für die Begriffsdefinition im internationalen Verhältnis grundsätzlich an DBG Art. 51 Abs. 2 (entweder explizit mittels Übernahme der Definition oder implizit aufgrund kantonaler Praxis).

Entsprechend resultiert daraus die folgende Problematik:

- Verbleib Mitarbeiter in CH Hohe Regelmässigkeit während der Dauer des Projekts
- Direkte Bundessteuer: Dauer des Projekts (4 Jahre > 12 Monate); aber verschiedene Standorte in der Schweiz;
- Kantonssteuern: typische Dauer der einzelnen Projekte (3 bis 4 Monate < 12 Monate), kein Kanton mit Laufzeit von mehr als 12 Monaten

Lösung

- Nutzung der bestehenden Gesellschaft in der Schweiz: Entsendungsvereinbarung mit OpCo und «faktischer» Arbeitgeber der Mitarbeiter während der Projektdauer von 4 Jahren.

Steuerpflicht der Mitarbeiter

- Aufgrund der Entsendung (Arbeitsort Schweiz) unterliegen die ausländischen Mitarbeiter grundsätzlich der Quellensteuer. Zu prüfen bleibt, ob sich allenfalls die Ansässigkeit gemäss anwendbarem DBA vom Ausland (z.B. Deutschland) in die Schweiz verschiebt.

Fallbeispiel: Dienstleister Rüstungsindustrie

Problemfelder und Lösungsansatz

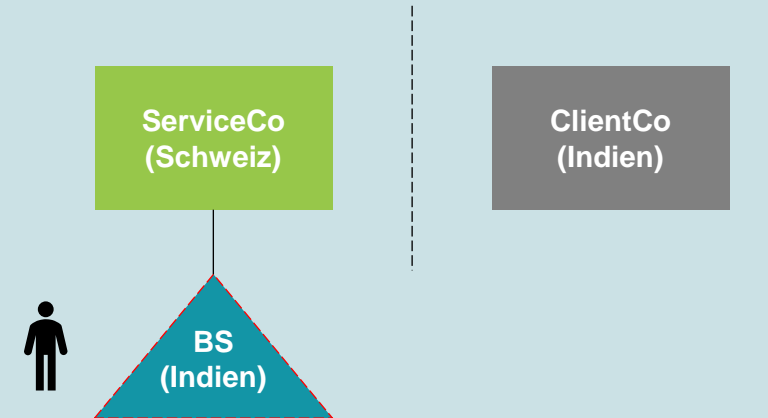
Sozialversicherungspflicht der Mitarbeiter

- Im Detail zu analysieren im Zusammenhang mit den einzelnen Mitarbeitern (Staatsangehörigkeit massgebend!)
- Entsendung von EU-Bürgern aus DE:
 - Im Grundsatz bleibt aufgrund des Abkommen zwischen der Schweiz und der EU bei einer **Entsendung** die Sozialversicherungspflicht im «ursprünglichen» Arbeitsstaat / Wohnsitzstaat bestehen
 - **Entsendung:**
 - *Dauer:* auf max. 24 Monat ausgerichtet (Antrag auf Verlängerung möglich; aber max. 5 bis 6 Jahre)
 - *Arbeitnehmerstellung:* Die Stellung als AN des entsendenden Unternehmen muss sichergestellt bleiben
- Detaillierte Abklärungen im Einzelfall sind notwendig!

Entschädigung der Dienstleistung

- Die Entschädigung im Entsendevertrag zwischen OpCo und lokaler Gesellschaft muss dem Drittvergleich entsprechen (Art. 58 I b DBG)
- Entschädigung der lokalen Gesellschaft entspricht der Gewinnzuweisung einer Betriebsstätte der OpCo in die Schweiz:
 - Analyse der Funktionen und Ermittlung der entsprechenden Entschädigung
 - Vorliegend: Verrechnungspreisstudie der X-Gruppe und Entschädigung der lokalen Gesellschaft anhand Kostenaufschlagsmethode (Mark-up von 9%)

Fallbeispiel: Dienstleistungsbetriebstätte

| Struktur | Sachverhalt |
|---|---|
|  <p>The diagram illustrates the corporate structure. On the left, a green box labeled 'ServiceCo (Schweiz)' is connected by a vertical line to a blue triangle labeled 'BS (Indien)'. A black silhouette of a person stands to the left of the triangle. To the right of the triangle, a dashed vertical line separates it from a grey box labeled 'ClientCo (Indien)'.</p> | <ul style="list-style-type: none">• ServiceCo mit Sitz in der Schweiz erbringt Beratungsdienstleistungen an Kunden auf der ganzen Welt;• Mitarbeiter von ServiceCo reist zum Hauptsitz des Kunden ClientCo in Indien für die Leitung eines Projektes zur Einführung eines vollautomatisierten Lagerhaltungssystem;• Die Projektdauer beträgt einmalig 6 Monate. |
| Fragestellung | |
| Liegt eine Betriebstätte von ServiceCo nach Art. 52 Abs. 1 DBG in Indien vor? | |

Fallbeispiel: Dienstleistungsbetriebsstätte

Lösungsansatz

- In Analogie zu Art. 51 Abs. 2 DBG liegt auch nach Art. 52 Abs. 1 DBG eine BS nur vor, sofern durch eine feste Geschäftseinrichtung die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei ist auf den **folgenden Kriterien** abzustellen:
 - Physische Festigkeit
 - Zeitliche Festigkeit
 - Ausübung einer Geschäftstätigkeit
- ServiceCo kann zwar durch das Zurverfügungstellen einer Räumlichkeit durch ClientCo faktisch über eine Räumlichkeit in Indien verfügen, weshalb die physische Festigkeit gegeben ist. Zu beachten ist aber, dass die zeitliche Festigkeit nur ist gegeben, sofern die Präsenz des Mitarbeiters von ServiceCo nicht nur von vorübergehender Natur sein wird. Da die Tätigkeit während weniger als 12 Monaten ausgeübt wird, **liegt nach rein nationalem Recht keine BS** vor.
- *Annahme*: die Tätigkeit des Mitarbeiters von ServiceCo qualifiziert nach indischem Recht als BS. Entsprechend ist zu prüfen, ob das DBA Schweiz-Indien das Besteuerungsrecht von Indien einschränkt.
- In Anlehnung an Art. 5 Abs. 3 lit. a des UN-Musterabkommen enthält auch das DBA Schweiz-Indien die Qualifikation einer sogenannten Dienstleistungsbetriebsstätte. Gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. I DBA Schweiz-Indien **qualifiziert das Erbringen von technischen Dienstleistungen durch eigene Mitarbeiter zugunsten eines unabhängigen Dritten als BS**, sofern die Dauer von 90 Tagen während einer Periode vom 12 Monaten überschritten wird.
- Somit kann ein allfälliges indisches Besteuerungsrecht durch das DBA Schweiz-Indien nicht eingeschränkt werden und **ServiceCo unterliegt in Indien einer beschränkten Steuerpflicht**, woraus unter Umständen eine Doppelbesteuerung resultiert.

Theorie zur Funktionsverlagerung

Zu- und Wegzug aus der Schweiz

Seit 2020 regeln Art. 61a und 61b DBG sowie Art. 24c und 24d StHG (weitgehend spiegelbildlich), die steuerlichen Behandlung von stillen Reserven beim Zuzug in die Schweiz und beim Wegzug aus der Schweiz.

Bisherige Rechtslage:

- Wegzug aus der Schweiz: Realisation der stillen Reserven (gilt auch für die Übertragung von Wirtschaftsgütern ins Ausland, welche der Schweizer Steuerhoheit unterliegen)
- Zuzug in die Schweiz: Grundsätzlich bestand keine Möglichkeit, handelsrechtlich nicht ausgewiesene (stille) Reserven für Steuerzwecke aufzudecken .
- Folge: Im Ausland generierte und in die Schweizer Steuerhoheit überführte in der Schweizer Handelsbilanz nicht ausgewiesene (stille) Reserven wurden bei deren Realisation in der Schweiz (erneut) besteuert.

Zu- und Wegzug aus der Schweiz

Neue Rechtslage - Generell:

- Wegzug: Realisation der stillen Reserven (gilt auch für die Übertragung von Wirtschaftsgütern sowie Funktionen ins Ausland, welche der Schweizer Steuerhoheit unterliegen)
- Zuzug: In die Schweizer Steuerhoheit überführte, handelsrechtlich nicht ausgewiesene, stille Reserven können, unabhängig von der im Ausland erfolgten steuerlichen Behandlung, für Schweizer Gewinnsteuerzwecke steuerneutral aufgedeckt und anschliessend über 10 Jahre steuerwirksam abgeschrieben werden.
- Folge: Im Ausland generierte und in die Schweizer Steuerhoheit überführte in der Schweizer Handelsbilanz nicht ausgewiesene (stille) Reserven werden bei deren Realisation in der Schweiz nur einmalig besteuert.

Zu- und Wegzug aus der Schweiz

Neue Rechtslage – Einführung der Funktionsverlagerung

- Mit Art. 61a und Art. 61b DBG bzw. Art. 24c und 24d StHG wurde erstmals der Begriff der "Funktion" bzw. der "Verlegung von Funktionen" im Schweizer Steuerrecht verwendet.
- Bei einer Funktionsverlagerung in die Schweiz können daher ebenfalls stille Reserven steuerneutral aufgedeckt (und anschliessend steuerwirksam abgeschrieben) werden.
- Bei Verlegung von Funktionen aus der Schweiz im Rahmen eines Wegzugs werden (allenfalls vorhandene) stille Reserven realisiert und besteuert.
- Weder im DBG noch im StHG ist eine Legaldefinition des Begriffs der Funktion enthalten.

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Eine Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht ist in den folgende Fällen möglich:

- **Verlegung von Vermögenswerten**, Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte;
 - Erlaubt ist generell die steuerneutrale Aufdeckung aller überführten stillen Reserven (von Dritten, Gruppengesellschaften, innerhalb einer juristischen Person), welche neuerdings einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen (und nicht nur derjenigen, welche innerhalb des gleichen Steuersubjekts übertragen werden)
 - Daher liegt grundsätzlich ein breiterer Anwendungsbereich als nach Art. 61b DBG vor
 - Der zivilrechtliche Vorgang ist irrelevant
- **Sitzverlegung** oder Verlegung der tatsächlichen Verwaltung aus dem Ausland in die Schweiz; und
- **Beendigung der Steuerbefreiung** nach Art. 56 DBG.

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Der Begriff der Funktionsverlagerung (1/2):

- Weder enthält das **DBG** noch das **StHG** eine Legaldefinition, noch findet der Begriff Eingang in den **Materialien**.
- In den **OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022** wird der Begriff zwar nicht definiert, aber es werden gewisse Beispiele einer Funktionsverlagerung gegeben.
- Im **deutschen Aussensteuergesetz** wird einerseits der Begriff einer Funktion und andererseits die Funktionsverlagerung als solche definiert:
 - **Funktion:** eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt wird.
 - **Funktionsverlagerung:** wenn ein Unternehmen einem anderen, nahe stehenden Unternehmen Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt.

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Der Begriff der Funktionsverlagerung (2/2):

Für Schweizer Steuerzwecke kann der Begriff der Funktion bzw. der Funktionsverlagerung unter Heranziehung der obigen Ausführungen nach Art. 61a und Art. 61b DBG wie folgt qualifiziert werden:

- Eine **Funktion** ist eine Kombination betrieblicher Tätigkeiten oder Aufgaben eines Unternehmens. Sie kann dabei immaterielle Werte, einschliesslich Know-how, materielle Werte und Personal umfassen.
- Eine **Funktionsverlagerung**, welche steuerneutral aufgedeckt und danach steuerwirksam abgeschrieben werden kann, liegt vor, wenn die Funktion, einschliesslich deren Chancen und Risiken verlegt wird. Zu beachten ist, dass unter Verwendung einer Nettobetrachtung zwingend ein positiver Wert und ein eindeutig quantifizierbares Gewinnpotential vorliegen muss.

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Grundsätzliches zur Aufdeckung der stillen Reserven beim Zuzug:

- Es erfolgt **keine Anwendung von Amtes wegen**, sondern eine freiwillige Option für den Steuerpflichtigen
- Die steuerwirksame Abschreibung in der Steuerbilanz stellt eine **Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip** dar
- Aufgrund der Verankerung der Norm im DGB und im StHG kann die Aufdeckung der stillen Reserven beim Zuzug auf Ebene **der direkten Bundessteuer** als auch auf Ebene **der Kantons- und Gemeindesteuern** geltend gemacht werden
- Die steuerwirksame Abschreibung unterliegt nicht der Entlastungsbegrenzung
- Keine Aufdeckung stiller Reserven ist bei **qualifizierenden Beteiligungen** sowie bei im Ausland verbleibenden Betriebssätzenaktiven (und -passiven) möglich
- Die steuerliche Behandlung im Wegzugsstaat ist aufgrund der Gesetzesnormen hinfällig geworden (aber kann dennoch mögliche "Rückkopplungseffekte,, haben)

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Grundsätzliches zur Abschreibung der stillen Reserven:

- Bei Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG handelt es sich um eine separate Abschreibungsnorm
- Grundsätzlich sind die Abschreibungssätze für stille Reserven, welche einzelnen Aktiven zugeordnet werden können, üblichen Abschreibungssätzen; vorbehalten effektiv tieferer Wert
- Goodwill innert 10 Jahren abzuschreiben; vorbehalten effektiv tieferer Wert
- Die steuerwirksame Abschreibung unterliegt nicht der Entlastungsbegrenzung

Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Eine Abrechnung über die stillen Reserven bei Ende der Steuerpflicht resultiert grundsätzlich in den folgenden Fällen:

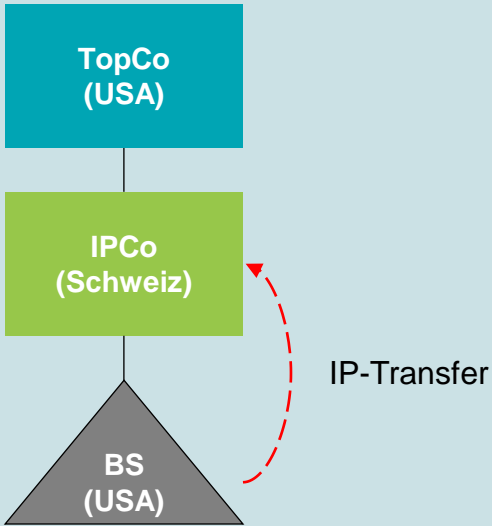
- **Verlegung von Vermögenwerten**, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte
- **Sitzverlegung ins Ausland**, welche in einem Wegfall der steuerlichen Ansässigkeit resultiert
- **Übergang** zu einem gemäss Art. 56 DBG steuerbefreiten Status.

Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Grundsätzliches zur Aufdeckung der stillen Reserven beim Wegzug:

- Aufgedeckt werden müssen nur **diejenigen stillen Reserven**, welche der Schweizer Steuerhoheit entzogen werden
- Massgebend ist die **Differenz zwischen Gewinnsteuer- und Verkehrswert**
- Grundsätzlich **freie Wahl** betreffend die Bewertungsmethode (sofern ein Zuzug erfolgte, ist grundsätzlich dieselbe Bewertungsmethode zu wählen)
- Bei qualifizierenden Beteiligungen kann vom **Beteiligungsabzug** auf Kapitalgewinne profitiert werden (Haltedauer ist zu beachten)
- **Verlustvorträge** sind verrechenbar

Fallbeispiel: Zuzugs-Step Up

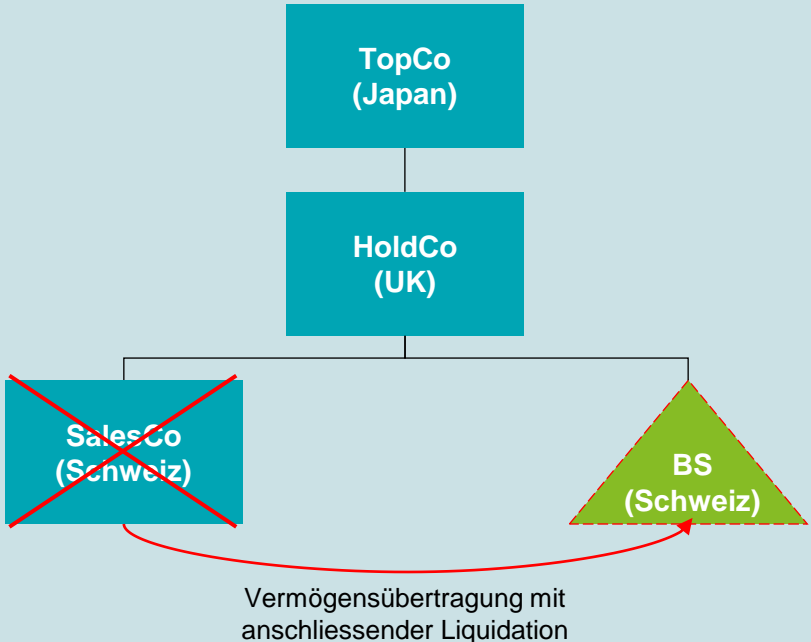
| Struktur | Sachverhalt |
|--|--|
|  <p>Das Organigramm zeigt die hierarchische Struktur der Unternehmen:</p> <ul style="list-style-type: none">TopCo (USA) (blauer Kasten)IPCo (Schweiz) (grüner Kasten)BS (USA) (graues Dreieck) <p>Ein gestrichelter roter Pfeil zeigt den IP-Transfer von der BS (USA) zu IPCo (Schweiz).</p> | <ul style="list-style-type: none">• IPCo ist verantwortlich für die Entwicklung verschiedener Medikamente, welche einem Patentschutz unterliegen. Dadurch vereinnahmt IPCo Lizenzeinnahmen aus dem Verkauf der patentierten Medikamente.• Zurzeit wird in der BS der IPCo in den USA ein neues Patent entwickelt.• Der Buchwert der sich in Entwicklung befindlichen IP von der BS in den USA beträgt USD 1 Millionen.• Der Verkehrswert der IP der BS in den USA beträgt USD 100 Millionen.• Die IP soll nun zur Endentwicklung und zur Vermarktung an IPCo «ausgeschüttet» werden. |
| Fragestellung | |
| <p>- Profitiert der Transfer der IP von der BS in den USA von einem Zuzugs-Step up nach Art. 61a DBG?</p> | |

Fallbeispiel: Zuzug-Step Up

Lösungsansatz

- Nach Art. 61a Abs. 1 DBG können vorhandene stille Reserven sowie selbstgeschaffener Mehrwert bei Beginn der Steuerpflicht gewinnsteuerneutral aufgedeckt und danach steuerwirksam abgeschrieben werden.
- Die stillen Reserven bemessen sich nach der **Differenz zwischen Verkehrswert und dem (Steuer-) Buchwert**, wobei der Verkehrswert in der Regel basierend auf einer anerkannten Bewertungsmethode ermittelt wird.
- Als Beginn der Steuerpflicht qualifiziert gemäss Gesetzestext nach Art. 61a Abs. 2 DBG eine **Verlegung von Vermögenswerten aus dem Ausland** in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz.
- Die Reallokation der IP von der ausländischen BS an IPCo in der Schweiz resultiert in der **Unterwerfung der IP unter die Schweizer Steuerpflicht**, weshalb ein **Zuzugs-Step Up in der Steuerbilanz** geltend gemacht werden kann. Im statutarischen Abschluss der Gesellschaft wird keine Aufwertung vorgenommen.
- Dieser beläuft sich auf maximal **USD 99 Mio** (d.h. Differenz zwischen Verkehrswert von USD 100 Mio und einem Buchwert von USD 1 Mio).
- Die stillen Reserven können grundsätzlich über 5 Jahre linear abgeschrieben werden (gemäss Merkblatt A/1995), jedoch maximal über 10 Jahre, sofern man argumentieren kann, dass es sich um selbstgeschaffenen Mehrwert handelt

Fallbeispiel: Entity Simplification

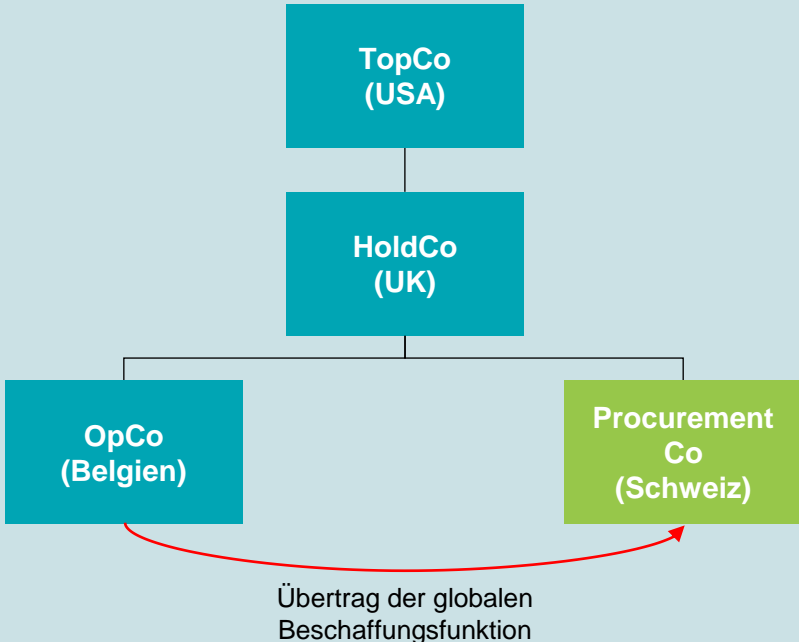
| Struktur | Sachverhalt |
|--|--|
|  <p>Vermögensübertragung mit anschließender Liquidation</p> | <ul style="list-style-type: none"> • HoldCo leitet das EU-Geschäft, wobei sie Waren von TopCo aus Japan bezieht und diese dann an SalesCo veräussert. • SalesCo vertreibt die bezogenen Waren sodann an Kunden auf dem Schweizer Markt. • Zur Vereinfachung der Konzernstruktur wird SalesCo liquidiert und alle Vermögenswerte sowie Funktionen auf die neue BS von HoldCo übertragen. • Die Funktionen vor der Umstrukturierung sind wie folgt verteilt: <ul style="list-style-type: none"> ○ HoldCo: Kontrolle über Verkauf und Vertrieb, Verwaltung des Warenlagers, Planung der Marketingstrategie, verantwortlich für Erbringung der zentralisierten Personal, Finanz- und IT-Dienstleistungen zugunsten der Gruppe ○ Sales Co: Unterstützung von HoldCo betreffend Preisgestaltung, Verwaltung der Kundenbeziehungen, Auftrags- sowie Kundendienstabwicklung |
| Fragestellung | |
| Unterliegt die Vermögens- und Funktionsverlagerung der Wegzugsbesteuerung nach Art. 61b DBG? | |

Fallbeispiel: Entity Simplification

Lösungsansatz

- Am Ende der Steuerpflicht ist für Gewinnsteuerzwecke über die **nicht versteuerten stillen Reserven sowie den selbstgeschaffenen Mehrwert abzurechnen.**
- Gemäss Art. 61b Abs. 2 DBG gilt die **Verlegung von Vermögenswerten und Funktionen aus dem Inland** in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Übergang zu einer Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland als Ende der Steuerpflicht.
- Nicht aufgezählt wird zwar die **Liquidation**, nach Art. 54 Abs. 2 DBG qualifiziert diese jedoch offensichtlich als Ende der Steuerpflicht.
- Unter Berücksichtigung von Ziffer 4.5.2.2 von KS5a der ESTV kann argumentiert werden, dass es sich vorliegend um eine **Vermögensübertragung an eine in der Schweiz gelegene BS handelt.** Entsprechend liegt keine Liquidation von Sales Co mit Ausschüttung an HoldCo in der UK vor, welche sodann eine Einlage in die neue BS in der Schweiz tätigt und daher der Wegzugsbesteuerung unterliegt, sondern es liegt eine steuerneutrale Vermögensübertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG vor.
- Zu beachten bleibt in diesem Falle einerseits die 5-jährige Sperrfrist und andererseits die Vorgabe, dass die Zuweisung zur BS in der Schweiz mittels einer internationalen Steuerauscheidung sichergestellt werden muss.

Fallbeispiel: Transfer von Beschaffungsfunktionen

| Struktur | Sachverhalt |
|---|---|
|  <pre> graph TD TopCo["TopCo (USA)"] --- HoldCo["HoldCo (UK)"] HoldCo --- OpCo["OpCo (Belgien)"] HoldCo --- ProcurementCo["Procurement Co (Schweiz)"] OpCo -- "Übertrag der globalen Beschaffungsfunktion" --> ProcurementCo </pre> <p>Übertrag der globalen Beschaffungsfunktion</p> | <ul style="list-style-type: none"> • TopCo ist Mutter der ABC-Gruppe und ist ein international tätiger Mischkonzern mit Hauptsitz in den USA. • Die Beschaffungsfunktion für den europäischen Markt ist historisch in Belgien angesiedelt. • ProcurementCo wurde vor 10 Jahren gegründet, um weltweit die Beschaffung für die ABC-Gruppe zu koordinieren, wobei der europäische Markt weiterhin von Belgien aus koordiniert wurde. • Aufgrund einer konzernweiten Umstrukturierung soll die Beschaffungsfunktion komplett zentralisiert werden, weshalb ProcurementCo neu auch die Verantwortung über den europäischen Markt erhält. • Daher wird die Beschaffungsfunktion für den europäischen Markt in die Schweiz überführt, wobei in Belgien eine Wegzugsbesteuerung auf zukünftige Gewinne von EUR 100 Mio erhoben wurde. |

Fragestellung

- Profitiert der Übertrag der Beschaffungsfunktion aus Belgien von einem Zuzugs-Step up nach Art. 61a DBG?

Fallbeispiel: Transfer von Beschaffungsfunktionen

Lösungsansatz

- Wie oben beschrieben können vorhandene **stille Reserven sowie selbstgeschaffener Mehrwert bei Beginn der Steuerpflicht** gewinnsteuerneutral aufgedeckt und danach steuerwirksam abgeschrieben werden, wobei die Verlegung von Funktionen in die Schweiz als Beginn der Steuerpflicht qualifiziert.
- Für Schweizer Steuerzwecke massgebend sind die Reserven, welche sich aus der **Differenz zwischen Verkehrswert und dem (Steuer-) Buchwert** ergeben, d.h. es muss ein Verkehrswert ermittelt werden.
- Eine Besteuerung stiller Reserven bzw. eines selbstgeschaffenen Mehrwert am Wegzugsort ist zwar ein **Indiz für das Vorliegen stiller Reserven bzw. eines selbstgeschaffenen Mehrwert**, jedoch sind die Schweizer Steuerbehörden nicht an diese Beurteilung gebunden.
- Für die Bewertung der Beschaffungsfunktion ist zu beachten, dass die (monetären) **Vorteile der zentralisierten Beschaffung allen Gruppengesellschaften weitergereicht werden** sollten. Jedoch muss auch OpCo für die erbrachten Tätigkeiten fremdvergleichskonform entschädigt werden, weshalb OpCo Kommissionszahlungen von den einzelnen Gruppengesellschaften erhielt.
- Aufgrund des Transfers der Beschaffungsfunktion von Belgien in die Schweiz **geht auch das damit einhergehende Gewinnpotenzial an ProcurementCo über**, weshalb die neu erhaltenen zukünftigen Gewinne abdiskontiert und daraus ein selbstgeschaffener Mehrwert berechnet werden kann.
- Somit sollte ProcurementCo einen Zuzugs-Step up nach Art. 61a DBG im Umfang von EUR 100 Mio geltend machen können.

Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit.

Annex