



St. Gallen, 16. April 2014

## **Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen**

### **Zusammenfassung des Beitrags von Dr. Marcel R. Jung in den Heften 2014/1 und 2 des „IFF Forum für Steuerrecht“**

Das Bundesgericht hat in den Jahren 2012 (2C708/2011 = BGE 139 II 78) und 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zwei wegweisende Urteile zu Offshore-Finanzierungsstrukturen gefällt. Die beiden Urteile zeigen die höchstrichterliche Haltung gegenüber der Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerungen durch schweizerische Konzerne mittels Finanzierungsstrukturen in Steuerparadiesen.

Im ersten Urteil, das im Jahr 2012 zugunsten des Fiskus entschieden wurde, ging es um eine Zweigniederlassung auf den Cayman Islands, die von der schweizerischen Konzerngesellschaft X. Finanz AG mit Sitz in Zug unterhalten wurde. Das Bundesgericht verneinte den Unterhalt einer Offshore-Betriebsstätte und somit eine steuerliche Freistellung des Nettofinanzertrags in der Schweiz.

Das zweite Urteil erging im Jahr 2013, ebenfalls zugunsten des Fiskus. Es betraf die Gesellschaft X. Ltd. mit Sitz in Guernsey, die von einer schweizerischen Holdinggesellschaft mit Sitz in Zug gehalten wurde. Das Bundesgericht verneinte den Ort der tatsächlichen Verwaltung in Guernsey bzw. bejahte den Ort der tatsächlichen Verwaltung am Sitz der schweizerischen Holdinggesellschaft und somit eine Steuerpflicht des Nettofinanzertrags in der Schweiz.

Die Analyse der beiden Urteilsbegründungen hat eine hervorstechende Parallele in der Vorgehensmethodik des Bundesgerichts aufgezeigt:

- Das Bundesgericht legt das Kriterium der Ausübung der Geschäftstätigkeit im Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG mit Hilfe einer Funktions- und Wertschöpfungsanalyse aus. Es berücksichtigt dabei die Funktionen, das Personal und die Saläre.
- Den Ort der tatsächlichen Verwaltung in Art. 50 DBG legt das Bundesgericht mit Hilfe einer Funktionsanalyse aus. Berücksichtigt werden dabei die Darlehensanzahl, den Gesellschaftszweck, das Konzerninteresse, die personelle und finanzielle Abhängigkeit von der Konzernleitung und die personelle und infrastrukturelle Substanz.

Den Rechtsauffassungen, die für diese Weichenstellungen in den beiden Urteilsbegründungen und somit für das Ergebnis der beiden Urteile entscheidend waren, liegen Prinzipien zugrunde, mit deren Hilfe die OECD die (legale) Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und die (legale) Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer («Base Erosion and Profit Shifting», «BEPS») durch multinationale Unternehmen bekämpfen und eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung erreichen will.

Ein revolutionäres Element der Anti-BEPS-Prinzipien besteht darin, dass bei der internationalen Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten auf wertschöpfende Personalfunktionen im Betriebsstättenstaat abgestellt wird. Es liegt auf der Hand, dass diese Anknüpfung zu einer internationalen Steuerumverteilung zwischen den Vertragsstaaten führen wird. In diese Richtung geht auch der OECD-Diskussionsentwurf für die Ermittlung der Verrechnungspreise von immateriellen Wirtschaftsgü-

tern, wonach auf die lokale Wertschöpfungssubstanz abgestellt werden soll. Auch diese Anknüpfung an Funktionen, die ihrerseits Personal am Ort der Wertschöpfung voraussetzen, wird zu einer internationalen Steuerumverteilung zwischen Vertragsstaaten führen.

Vor dem Hintergrund der internationalen Bestrebungen der OECD und der EU zur Bekämpfung von BEPS könnte der schweizerische Gesetzgeber die beiden Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zum Anlass nehmen zu prüfen, ob es fiskalpolitisch wünschenswert wäre, zumindest gegenüber Nicht-DBA-Staaten (d.h. vor allem gegenüber Steuerparadiesen) Massnahmen gegen BEPS durch schweizerische Konzerne zu ergreifen.

Die methodisch korrekten Antworten des Gesetzgebers auf den Einsatz von Offshore-Finanzierungsstrukturen hängen davon ab, ob es sich um eine Finanzierungsbetriebsstätte oder eine Finanzierungsgesellschaft handelt:

- Als Massnahme gegen den Einsatz von Offshore-Finanzierungsbetriebsstätten schlagen die internationalen Aktionspläne die Anrechnungsmethode vor, wonach der von der Betriebsstätte erzielte Gewinn in der Schweiz zu versteuern wäre. Im Verhältnis zu Vertragsstaaten könnte die Freistellungsmethode beibehalten werden.
- Gegen den Einsatz von Offshore-Finanzierungsgesellschaften wird die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC legislation) vorgeschlagen. Die von der ausländischen Offshore-Gesellschaft erzielten passiven Einkünfte wären nach dieser Massnahme von der schweizerischen Muttergesellschaft zu versteuern.

Beide Massnahmen vermeiden im Ergebnis die vom Bundesgericht nicht akzeptierte doppelte Nichtbesteuerung der in Steuerparadiese verlagerten Finanzgewinne.

Die Schweiz als attraktiver Wirtschafts- und Steuerstandort sollte sich die Anwendung solcher von Hochsteuerländern forcierten Anti-BEPS-Prinzipien und Anti-BEPS-Massnahmen gut überlegen, da sie sich als Bumerang erweisen und am Ende des Weges zu einer Steuerumverteilung zuungunsten der Schweiz führen können.

---