

# Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern

Betriebswirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Aspekte der Errichtung von Principal-Gesellschaften

Lic. iur. Peter Brülisauer/Lic. oec. Stephan Kuhn



*Peter Brülisauer, lic. iur. HSG,  
dipl. Steuerexperte,  
Tax Partner, Andersen Zürich*



*Stephan Kuhn, lic. oec. HSG,  
dipl. Steuerexperte,  
Tax Partner, Andersen Zürich*

## Inhalt

|            |   |            |   |
|------------|---|------------|---|
| <b>1</b>   | <b>Einleitung</b>   | <b>3.3</b> | <b>Verlagerung von Vertriebsfunktionen</b>  |
| <b>2</b>   | <b>Grundsatzüberlegungen im Rahmen der Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken</b> | 3.3.1      | Einleitung  |
| <b>2.1</b> | <b>Thematik</b>   | 3.3.2      | Vertriebsstrukturen   |
| <b>2.2</b> | <b>Allokation von betrieblichen Funktionen und Risiken</b>  | 3.3.2.1    | Repräsentant bzw. Representation Office   |
| 2.2.1      | Ausgangslage  | 3.3.2.2    | Agent/Makler  |
| 2.2.2      | Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken   | 3.3.2.3    | Kommissionär/Kommissionsagent   |
| 2.2.3      | Errichtung einer Principal-Gesellschaft   | 3.3.2.4    | Vertrags- bzw. Eigenhändler   |
| <b>2.3</b> | <b>Spannungsfeld zwischen Zentralisierung und Eigenständigkeit</b>  | 3.3.2.5    | Stripped Buy/Sell-Verträge  |
| <b>3</b>   | <b>Betriebswirtschaftliche und rechtliche Aspekte</b>   | 3.3.3      | Vergleich der verschiedenen Vertriebsstrukturen   |
| <b>3.1</b> | <b>Grundlagen</b>   | <b>4</b>   | <b>Steuerliche Aspekte im Rahmen der Verlagerung von Produktions- und Vertriebsfunktionen</b>     |
| 3.1.1      | Begriff der Funktionsverlagerung  | <b>4.1</b> | <b>Funktionsanalyse als Ausgangspunkt</b>   |
| 3.1.2      | Typische Funktionsverlagerungen: Überblick  | <b>4.2</b> | <b>Besteuerung des Verlagerungsvorganges</b>  |
| 3.1.2.1    | Verlagerung von Produktions- und Vertriebsfunktionen  | 4.2.1      | Einleitung  |
| 3.1.2.2    | Verlagerung von Finanzierungsfunktionen   | 4.2.2      | Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung   |
| 3.1.2.3    | Verlagerung von Dienstleistungsfunktionen   | 4.2.2.1    | Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung   |
| 3.1.2.3.1  | Verlagerung von Hilfs- und Stabsfunktionen  | 4.2.2.2    | Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit als Grundlage für die Anwendung des Drittvergleichs |
| 3.1.2.3.2  | Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen  | 4.2.2.3    | Übertragung von Geschäftschancen als verdeckte Gewinnausschüttung                                 |
| <b>3.2</b> | <b>Verlagerung von Produktionsfunktionen</b>  | 4.2.2.3.1  | Begriff der Geschäftschance   |
| 3.2.1      | Einleitung  | 4.2.2.3.2  | Würdigung der Geschäftschancenlehre aus schweizerischer Sicht                                     |
| 3.2.2      | Lohnfertigung versus Eigenproduktion  | 4.2.3      | Verlagerung von Produktionsfunktionen   |
|            |   | 4.2.3.1    | Abgeltungsanspruch für die Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter             |
|            |   | 4.2.3.2    | Abgeltungsanspruch für die Überlassung einer Geschäftschance                                      |
|            |   | 4.2.4      | Verlagerung von Vertriebsfunktionen   |
|            |   | 4.2.4.1    | Abgeltungsanspruch für die Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter             |
|            |   | 4.2.4.2    | Abgeltungsanspruch für die Überlassung einer Geschäftschance                                      |

- 4.3 Besteuerung des laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs**
- 4.3.1 Verrechnungspreisgestaltung
- 4.3.1.1 Verrechnungspreise zwischen Principal- und Produktionsgesellschaft
- 4.3.1.1.1 Eigenproduktion
- 4.3.1.1.2 Lohnfertigung
- 4.3.1.2 Verrechnungspreise zwischen Principal- und Vertriebsgesellschaft
- 4.3.1.2.1 Vertrags- bzw. Eigenhändler
- 4.3.1.2.2 Kommissionär
- 4.3.1.2.3 Agent
- 4.3.2 Beschränkte Steuerpflicht der Principal-Gesellschaft in den Produktions- und Vertriebsländern qua Betriebsstätte
- 4.3.2.1 Betriebsstättenqualifikation
- 4.3.2.2 Beschränkte Steuerpflicht in den Produktionsländern
- 4.3.2.3 Beschränkte Steuerpflicht in den Vertriebsländern
- 4.3.3 Laufende Besteuerung der inländischen Principal-Gesellschaft: Würdigung des KS ESTV Nr. 8 vom 18.12.2001
- 4.3.3.1 Principal-Strukturen
- 4.3.3.2 Subjektive Voraussetzungen
- 4.3.3.3 Gegenstand und Grundsätze der internationalen Steuerauscheidung
- 4.3.3.3.1 Vergleich zwischen alter und neuer Praxis
- 4.3.3.3.2 Kritische Würdigung
- 4.3.3.4 Fazit

## 5 Schlussbemerkungen

### Literatur

## 1 Einleitung

Aufgrund der Liberalisierung des weltwirtschaftlichen Austausches, der Öffnung der Märkte und der Bildung regionaler Wirtschaftsräume haben sich die grenzüberschreitende Wirtschaftszusammenarbeit und die internationale Arbeitsteilung in den letzten Jahren rasant weiterentwickelt. So zeigt sich in der Praxis, dass im Rahmen dieses Globalisierungsprozesses verschiedene international tätige Konzerne daran sind, ihre betrieblichen Funktionen und Risiken im globalen Wirtschaftsraum neu zu verteilen. In diesem Zusammenhang sei auf die Schlagworte Business Engineering, Supply Chain Management oder Global Sourcing hingewiesen.<sup>1</sup> Die Gründe für die Neuverteilung von Risiken und Funktionen innerhalb des Konzerns sind vielfältiger Natur, wobei aus betriebswirtschaftlicher Sicht insb. folgende Gründe angeführt werden können: (i) Verlagerung der Produktion an kostengünstige Standorte (insb. hinsichtlich Personalkosten); (ii) Sicherstellung der Kundennähe durch lokale Vertriebsgesellschaften; (iii) Konzentration von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in einer Konzerneinheit; (iv) Effizienzsteigerungen und Nutzung von Synergieeffekten durch Zentralisierung gewisser Beschaffungs-, Leistungserstellungs- und Vertriebsfunktionen. Ferner spielen steuerliche Überlegungen<sup>2</sup> eine grosse Rolle, denn die mit den Funktionen und Risiken verbundenen Gewinnpotentiale sollen – sofern wirtschaftlich möglich – geografisch so angeordnet werden, dass die Gesamtsteuerbelastung des Konzerns möglichst gering gehalten werden kann. Aufgrund des günstigen Steuerklimas in der Schweiz kann es gerade für schweizerische Konzerne steuerlich interessant sein, gewisse Funktionen und Risiken – und die damit verbundenen Gewinnpotentiale – in die Schweiz zu verlagern.

In diesem Artikel soll die (Re-) Allokation von betrieblichen Funktionen und Risiken innerhalb eines international tätigen Konzerns aus betriebswirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Sicht dargestellt werden. Ferner sollen konkrete Managementprobleme, die sich aufgrund der rechtlichen Umgestaltung ergeben können, aufgezeigt werden. Gerade verschiedene der in der Folge beispielhaft aufgezählten – vordergründig unwesentlichen – Veränderungen, die sich sowohl aufgrund von wirtschaftlichen als auch aufgrund von steuerlichen Überlegungen aufdrängen, drohen am Widerstand der

1 MÜLLER, Reengineering, 501 ff.; CORSTEN, Global Sourcing, 187 ff.

2 In diesem Beitrag sollen nur gewinnsteuerliche Aspekte auf Stufe der funktionsverlagernden Kapitalgesellschaft beleuchtet werden. Es sei darauf hingewiesen, dass insb. mehrwertsteuerliche und zollrechtliche Aspekte im Rahmen der Planung nicht vernachlässigt werden dürfen.

betroffenen Linienverantwortlichen zu scheitern. Deren Leistung wird i.d.R. am EBIT (earnings before interest and taxes, d.h. Gewinn vor Zinsen und Steuern)<sup>3</sup> gemessen; die Höhe der Fremdfinanzierung und die Gewinnsteueroptimierung sind Aufgaben des Konzerns. Neben psychologischen Barrieren gegen Veränderungen im Allgemeinen stellen vor allem Umstellungskosten bei der Umstrukturierung von Prozessen sowie die geografische (und möglicherweise auch personelle) Verschiebung von Funktionen und Risiken die Hauptprobleme dar. Dabei gilt es durch die Konzernleitung abzuwägen, ob die Vorteile auf Konzernebene, insb. die Steigerung des Unternehmenswerts aufgrund eines höheren Gewinns nach Steuern (bzw. eines höheren Cashflows), mehr wiegen als die genannten Nachteile. Ist dies der Fall, sollten die Veränderungen durchgesetzt werden.

## 2 Grundsatzüberlegungen im Rahmen der Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken

### 2.1 Thematik

Ausgehend von der Tatsache, dass ein multinationaler Konzern historisch gewachsen ist, liegt die Vermutung nahe, dass gewisse Tätigkeiten im Wertschöpfungsprozess nicht am dafür optimalen Standort ausgeführt werden. Überdies kann davon ausgegangen werden, dass in einem arbeitsteiligen Prozess gewisse Tätigkeiten und

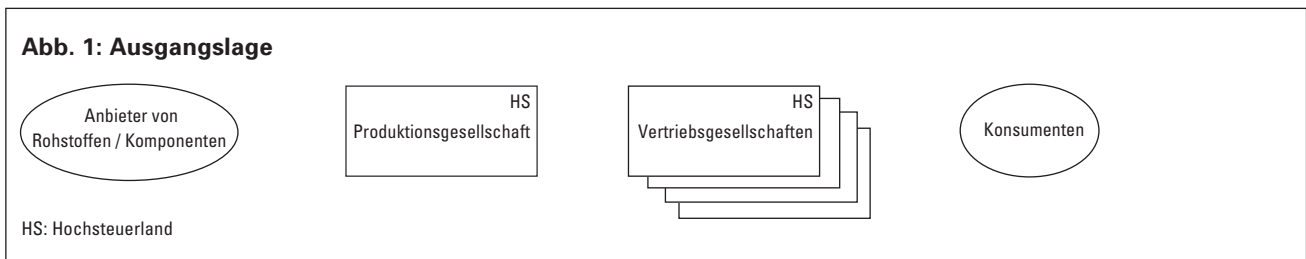
Funktionen standortungebunden sind, während andere sinnvollerweise nur an einem bestimmten Standort ausgeführt werden können. Losgelöst von verschiedenen anderen Standortfaktoren stellen die Steuern vor allem für die standortungebundenen Tätigkeiten ein wesentliches Beurteilungskriterium bei der Standortwahl dar.

Geht man ferner davon aus, dass die Höhe der erwarteten Gewinnmarge in einem vernünftigen Verhältnis zum eingegangenen unternehmerischen Risiko stehen soll, müssen auch in einem arbeitsteiligen Prozess innerhalb eines Konzerns jenen Tätigkeiten bzw. Funktionen jene Gewinne zugewiesen werden, welche mit entsprechenden Risiken verbunden sind. Bei physisch sehr ähnlicher Abwicklung von Prozessen können durch rechtliche Gestaltung die Funktionen und Risiken sehr unterschiedlich verteilt werden. In diesem Beitrag soll dies anhand eines Produktionsunternehmens aufgezeigt werden, wobei ähnliche Überlegungen auch für Dienstleistungsunternehmen angestellt werden können.

### 2.2 Allokation von betrieblichen Funktionen und Risiken

#### 2.2.1 Ausgangslage

Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass in einem Hochsteuerland durch eine Konzerngesellschaft ein Produkt hergestellt wird, für welches Rohstoffe/Komponenten von Dritten eingekauft werden müssen. Das Endprodukt wird durch Konzerngesellschaften in verschiedenen Märkten vertrieben (siehe Abb. 1).



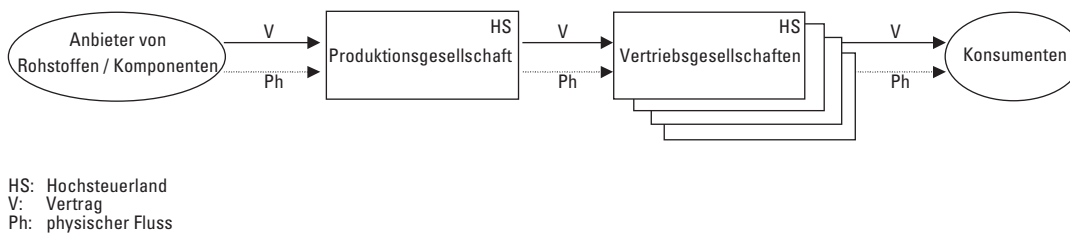
Traditionell kauft die Produktionsgesellschaft Rohstoffe und Komponenten bei Drittlieferanten ein, um alsdann selbst entsprechende Produkte nach Massgabe eigener Patente und Verfahren herzustellen. Anschliessend ver-

kauft die Produktionsgesellschaft die hergestellten Produkte an die Vertriebsgesellschaften des Konzerns, welche diese wiederum an die Konsumenten im entsprechenden Markt veräußern. Dies lässt sich grafisch wie folgt darstellen (siehe Abb. 2).

<sup>3</sup> In der Praxis werden neben den herkömmlichen auch andere Methoden, welche insb. die Performance des Managements in der Bewertung mitberücksichtigen sollen, angewendet. Es

sei diesbezüglich auf die sog. EVA (Economic Value Added)-Methode verwiesen (vgl. BOEMLE/STOLZ, Unternehmensfinanzierung, 172).

Abb. 2: Rechtsbeziehungen und physischer Fluss der Leistungen



## 2.2.2 Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken

Befinden sich die Produktionsgesellschaft und der Großteil der Vertriebsgesellschaften in Hochsteuerländern, wäre es aus steuerplanerischer Sicht erstrebenswert, gewisse Funktionen bzw. Risiken im Wertschöpfungsprozess in ein Niedrigsteuerland zu verlagern. Einmal abgesehen davon, dass die Verlagerung von Tätigkeiten aus einem Hoch- in ein Niedrigsteuerland Steuern auslösen kann, wäre beispielsweise denkbar, dass das – zumindest neu entwickelte bzw. (u.U.) bereits bestehende – Know-how einer Gesellschaft in ein Niedrigsteuerland gehört. Dies kann dadurch geschehen, dass die im Niedrigsteuerland domizilierte Gesellschaft selbst Forschung und Entwicklung («F&E») betreibt. Da sich diese F&E-Funktionen meist schlecht örtlich verlagern lassen, ist allenfalls zu erwägen, dass die F&E-Gesellschaft lediglich gewisse Rechte – z.B. immaterielle Aktiven wie Patente usw. – erwirbt oder mittels Auftragsforschung durch die bisherige Produktionsgesellschaft (oder Dritte) entwickeln lässt; als Trägerin des Forschungsrisikos kann auch sie einen Teil des allfälligen Erfolgs für sich beanspruchen.

Zudem kann möglicherweise zentral in einem Niedrigsteuerland der Einkauf von Rohstoffen und Komponenten bei Drittlieferanten wahrgenommen werden. Es ist denkbar, dass der physische Warenfluss direkt zur Produktionsgesellschaft erfolgt und diese im Rahmen einer Auftragsfertigung für die Einkaufsgesellschaft als Eigentümerin der Ware die Endprodukte herstellt. Weil die Einkaufsgesellschaft im Niedrigsteuerland zusätzliche Risiken – wie Warenuntergang, Fehldisposition bei Mengen und Einkaufspreisen, obsoleete Ware usw. – übernimmt, können weitere Gewinne aus dem Produktions- bzw. Hoch- ins Niedrigsteuerland verlagert werden.

Schliesslich ist es möglich, dass die Gesellschaft im Niedrigsteuerland als Eigentümerin der Endprodukte diese direkt an die Konsumenten in den verschiedenen Märkten verkauft. Um die bisherige Vertriebsorganisation mit den einzelnen Ländergesellschaften weitgehend aufrechterhalten zu können, ist beispielsweise eine Kommissionärstruktur denkbar, in der die Vertriebsgesellschaft im Hochsteuerland im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Ge-

sellschaft im Niedrigsteuerland die hergestellten Produkte an die Konsumenten verkauft. Um die mit einer solchen Änderung verbundenen Steuerrisiken zu vermindern, vor allem aber auch um die Motivation bei den Vertriebsgesellschaften nicht zu gefährden, sind andere rechtliche Gestaltungsformen denkbar. Ihnen allen ist gemeinsam, dass durch die im Niedrigsteuerland ansässige Gesellschaft faktisch gewisse Risiken – wie insb. das Delkredere-Risiko, das Risiko des Untergangs der Ware oder das Währungsrisiko – und damit auch entsprechende Gewinnchancen übernommen werden.

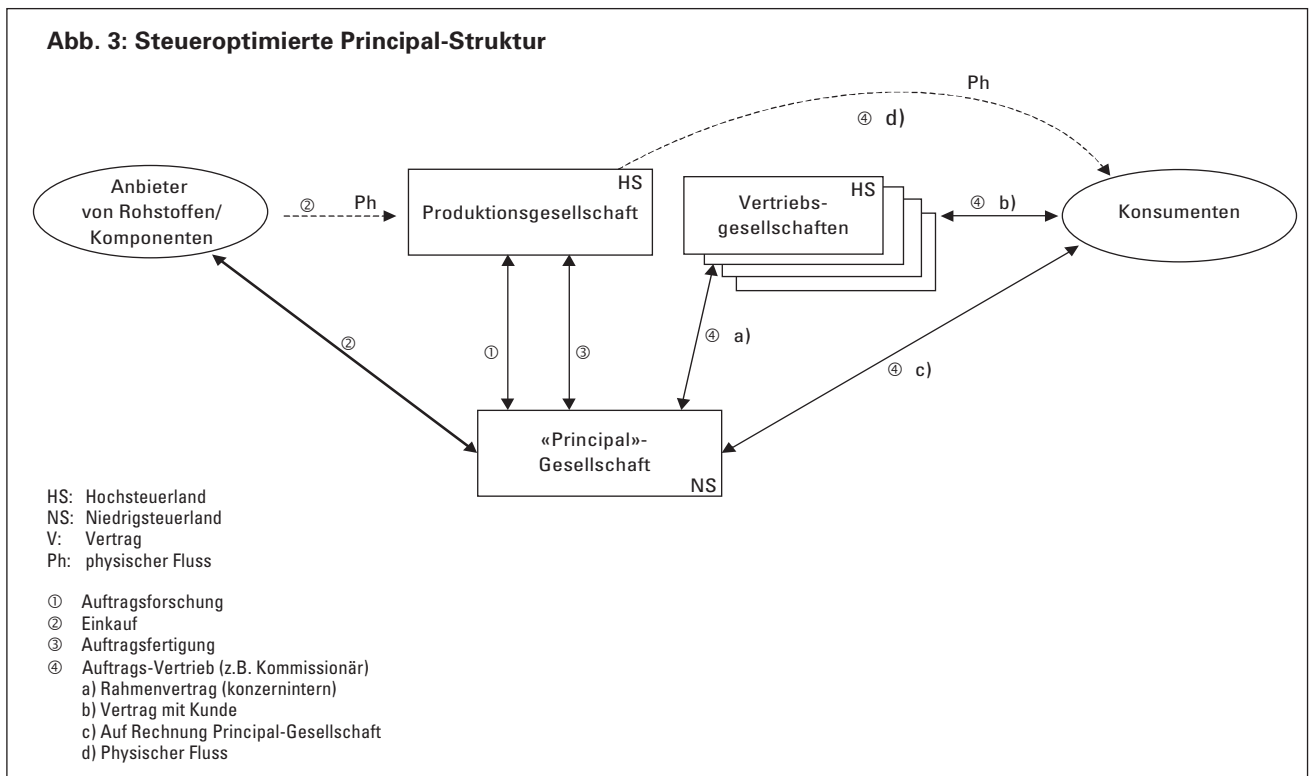
## 2.2.3 Errichtung einer Principal-Gesellschaft

Aufgrund der bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass je nach Sachverhaltskonstellation verschiedenste Aktivitäten – von der Bestellung und dem Kauf von Rohmaterialien über F&E, Produktion bis hin zum Verkauf der Endprodukte – auf der Ebene einer Gesellschaft zentralisiert werden können. Eine Gesellschaft, welche zentrale Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken sowohl im *Produktions-* als auch im *Vertriebsbereich* übernimmt, kann als «Principal-Gesellschaft» bzw. als «Business Control Center» bezeichnet werden. Im Folgenden wird – analog zum KS ESTV Nr. 8 vom 18.12.2001 – der Begriff Principal-Gesellschaft verwendet.

Eine Principal-Gesellschaft kann für die globalisierten Märkte insb. den Einkauf, die Planung der F&E, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung und Logistikplanung, die Entwicklung der Marketingstrategie, die Absatzplanung und -steuerung, Treasury and Finance sowie die Administration übernehmen.<sup>4</sup> Da die Produkte während des gesamten Wertschöpfungsprozesses – d.h. vom Einkauf der Rohmaterialien bis hin zum Vertrieb des Endproduktes an die Kunden – i.d.R. im Eigentum der Principal-Gesellschaft stehen, kann die Principal-Gesellschaft auch als Produzent und/oder Eigenhändler verstanden werden.

Eine solche steueroptimierte Principal-Struktur lässt sich grafisch wie folgt darstellen (siehe Abb. 3).

<sup>4</sup> KS ESTV Nr. 8 vom 18.12.2001, Ziff. 1.



Wird eine Principal-Gesellschaft, bei welcher die wichtigsten Funktionen und Risiken der Wertschöpfungskette lokalisiert sind, errichtet, so stellen sich die vertraglichen Beziehungen vereinfacht wie folgt dar: (i) Lieferungsverträge zwischen Lieferanten und Principal-Gesellschaft; (ii) Auftragsfertigungsvertrag zwischen Principal- und Produktionsgesellschaft; (ii) Vertriebsvertrag zwischen Principal- und Vertriebsgesellschaft; (iii) Kaufverträge zwischen Kunden und Principal-Gesellschaft oder Vertriebsgesellschaft (je nach gewählter Vertriebsstruktur); (iv) Verträge im Zusammenhang mit Auftragsforschung (je nach gewählter Struktur).

Auch wenn sich der physische Warenfluss in der optimierten Struktur nicht ändert, weder F&E noch Produktionsabläufe grundsätzlich anders ablaufen und der Verkaufsprozess zumindest nach aussen keine sichtbare Veränderung erfahren muss, sind die vorzukehrenden Massnahmen nicht zu unterschätzen. So müssen insb. rechtlich, logistisch, EDV-mässig, in der mehrwertsteuerlichen Abwicklung und i.d.R. auch personalmässig entsprechende Anpassungen vorgenommen werden. Es genügt nicht, nur entsprechende Verträge zu unterzeichnen, sondern die Umstellung muss auch *tatsächlich* nachvollzogen werden. Damit sich diese Veränderungen als lohnenswert erweisen, müssen der Steuervorteil substantiell und die damit verbundenen Steuerrisiken vertretbar sein.

### 2.3 Spannungsfeld zwischen Zentralisierung und Eigenständigkeit

Aufgrund der gemachten Ausführungen ergibt sich, dass auf sämtlichen Stufen der Wertschöpfungskette eines Produktes Verantwortlichkeiten und Risiken in den verschiedensten Ausprägungen von den einzelnen Konzerngesellschaften herausgelöst und auf die Principal-Gesellschaft übertragen werden können. In diesem Zusammenhang ist insb. dem Spannungsfeld zwischen Zentralisierung auf Stufe der Principal-Gesellschaft und der Eigenständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften gebührende Aufmerksamkeit zu schenken. Je nach Konzernkultur haben die einzelnen Konzerngesellschaften eine derart grosse Bedeutung bzw. Eigenständigkeit, dass die Verlagerung von Funktionen und Risiken bzw. eine umfassende Zentralisierung überhaupt nicht oder nur in Zwischenschritten über einen längeren Zeitraum erfolgen kann. Je stärker die Führungsposition der entsprechenden Länderverantwortlichen (oder «Landesfürsten») ist, um so schwieriger dürfte es sein, Funktionen und Risiken zugunsten der Principal-Gesellschaft abzuziehen. Überdies kann sich gerade der Verlust der Eigenständigkeit hinderlich auf die Motivation und das Engagement der Mitarbeiter bzw. auf den unternehmerischen Geist auswirken.

Der Vorteil der Zentralisierung liegt einerseits im Bereich der Transparenz betreffend Aufgabenverteilung, Kosten und Kontrolle und andererseits in der Möglichkeit der Nutzung von Synergiepotentialen. Wird bei-

spielsweise vertriebsseitig eine Kommissionärstruktur eingeführt, so liegen die betriebswirtschaftlichen Vorteile insb. in der organisatorischen und logistischen Vereinfachung der Vertriebsstruktur und in einer damit einhergehenden Kostenreduktion. Ferner kann durch ein derartiges Vertriebssystem – trotz regional agierender Vertriebsgesellschaften – eine einheitliche Preis- und Distributionspolitik gewährleistet werden. Hingegen kann sich die strukturelle Distanz zu den einzelnen Vertriebsgesellschaften u.U. negativ auf die Kundenausrichtung auswirken. Es muss letztlich unter Würdigung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles geprüft werden, in welchem Ausmass Funktionen und Risiken – und damit verbundenes Gewinnpotential – von den lokalen Konzerngesellschaften auf die Principal-Gesellschaft übertragen werden sollen. Die Konzerninteressen – mitunter eine tiefere Konzernsteuerbelastung und ein damit verbundener höherer Unternehmenswert – sind durch das Konzernmanagement gegen die Interessen der Produktions- und Vertriebsgesellschaften – Kundennähe, Bewahrung von Eigenständigkeit und Vermeidung von (Umstellungs-) Kosten – abzuwägen. Die Entscheidungsfindung erfolgt unter Berücksichtigung aller wesentlichen Interessen und resultiert in der für den Konzern optimalen Ausgestaltung der Überführung von Funktionen und Risiken in Einkauf, Produktion, F&E sowie im Vertrieb auf eine Principal-Gesellschaft.

### 3 Betriebswirtschaftliche und rechtliche Aspekte<sup>5</sup>

#### 3.1 Grundlagen

##### 3.1.1 Begriff der Funktionsverlagerung

Eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung liegt immer dann vor, wenn bestimmte betriebliche Funktionen von einer Konzernunternehmung auf eine andere nahestehende Konzernunternehmung übertragen werden. Unter betrieblichen Funktionen können zum einen aufgrund der elementaren Wertschöpfungskette<sup>6</sup> eines (Industrie- bzw. Produktions-) Betriebs die betriebswirtschaftlichen Hauptfunktionen wie Beschaffung und Produktion, Vertrieb, Dienstleistung, Finanzierung sowie F&E verstanden werden. Zum anderen kann darunter auch die Kombination mehrerer Funktionen – z.B. in Form von Profit-Centern – erfasst werden. Funktionen und Risiken können somit – je nach Bedürfnis (z.B. Er-

richtung einer Finanzgesellschaft, Errichtung einer F&E-Gesellschaft usw.) – auf jeder Stufe der Wertschöpfungskette verlagert werden.

Im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung kann i.d.R. die Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern nicht vermieden werden. Neben der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern kann alternativ die bloße Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern in Betracht gezogen werden. Folgende Wirtschaftsgüter, deren Übertragung bzw. Überlassung typischerweise mit einer Funktionsverlagerung verbunden sein kann, können in Betracht kommen: (i) materielle Wirtschaftsgüter wie Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, Maschinen, Betriebs- oder Geschäftseinrichtungen; (ii) immaterielle Wirtschaftsgüter wie Marken, Patente, Know-how, Konzessionen, Kundenstamm usw.; (iii) finanzielle Mittel wie Liquidität, Wertpapiere oder Forderungen; (iv) sonstige Vermögenswerte wie Stellung und Image der Unternehmung am Markt und sonstige geschäftswertbildende Faktoren, sofern diese objektiv als wertvoll qualifiziert bzw. bilanziert werden können.<sup>7</sup>

Es sei darauf hingewiesen, dass der Konzern im Grundsatz selber bestimmen darf, ob entweder das Eigentum übertragen oder lediglich die wirtschaftliche Nutzungsberechtigung überlassen wird. Es kommt letztlich auf die vertragliche Vereinbarung an, womit sich für den Konzern Gestaltungsmöglichkeiten bieten können. Nachfolgend sollen die typischen Funktionsverlagerungen überblicksmässig kurz dargestellt werden. Besondere Aufmerksamkeit soll alsdann der Verlagerung von *Produktions-* und *Vertriebsfunktionen* geschenkt werden.

#### 3.1.2 Typische Funktionsverlagerungen: Überblick

##### 3.1.2.1 Verlagerung von Produktions- und Vertriebsfunktionen

Im Rahmen der Verlagerung von Produktionsfunktionen muss insb. der Unterscheidung zwischen Lohnfertigung und Eigenfabrikation Rechnung getragen werden. Bei der Verlagerung von Vertriebsfunktionen müssen die verschiedenen Arten von Vertriebsstrukturen einer besonderen Prüfung unterzogen werden. Die Bestimmung der Verrechnungspreise zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft – sowohl betreffend Verlagerungsvorgang als auch bezüglich Lieferungs- und Leistungsverkehr nach erfolgter Funktionsverlagerung –

<sup>5</sup> Auch wenn verschiedene Länder im Restrukturierungsprozess involviert sind, wird die rechtliche Beurteilung lediglich anhand der Rechtsvorschriften des schweizerischen Rechts vorgenommen.

<sup>6</sup> KREIS, Betriebswirtschaftslehre, 2.

<sup>7</sup> BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 60 ff. zur Aktivierungsfähigkeit.

hängt von der Verteilung der Funktionen, Risiken und den eingesetzten Mitteln ab, wobei klar ist, dass diese im Grundsatz für alle Arten von Funktionsverlagerungen dem Drittvergleich standhalten müssen. Auf die Details der Verrechnungspreisgestaltung im Rahmen der Verlagerung von Produktions- und Vertriebsfunktionen wird in Ziff. 4 eingegangen.

### 3.1.2.2 Verlagerung von Finanzierungsfunktionen

Die Globalisierung, Deregulierung und Institutionalisierung der internationalen Kapitalmärkte haben auch die Finanzierung international tätiger Konzerne nachhaltig beeinflusst. Eine Konzernfinanzierungsgesellschaft übernimmt im Wesentlichen die Finanzierung des gesamten Konzerns und vermag damit auf den relevanten Kapitalmärkten eine Nachfragemacht zu begründen, um damit günstigere Finanzierungsbedingungen zu erzielen. Aufgrund der Gründung einer speziellen Finanzierungsgesellschaft können die konzerninterne Finanzierung optimiert und neue Ertragsquellen erschlossen werden. Neben diesen betriebswirtschaftlichen Gründen können auch steuerliche Vorteile für die Gründung einer Finanzierungsgesellschaft sprechen, insb. dann, wenn die Finanzierungsgesellschaft besondere Steuerprivilegien – wie z.B. den Verwaltungsstatus gemäss Art. 28 StHG – in Anspruch nehmen kann. Aufgrund der Tatsache, dass die neu gegründete Finanzierungsgesellschaft i.d.R. keine Vorteile erlangt, ist davon auszugehen, dass keine Gewinnpotentiale bzw. Geschäftschancen übertragen werden und demzufolge keine Ausgleichszahlung zu leisten ist.<sup>8</sup> Werden hingegen materielle bzw. immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen der Verlagerung der Finanzierungsfunktion übertragen, müssen diese nach den allgemeinen Grundsätzen auf Basis von Drittvergleichspreisen vergütet werden.

Hinsichtlich der Verrechenbarkeit von Finanzierungsleistungen dem Grunde nach muss geprüft werden, ob überhaupt eine verrechenbare, austauschrechtliche Leistungsbeziehung zwischen den verbundenen Gesellschaften besteht oder ob die Finanzierungsleistung vielmehr der gesellschaftsrechtlichen Ebene – z.B. Gewährung von Darlehen, welche als verdecktes Eigenkapital gemäss KS ESTV Nr. 6 vom 06.06.1997 qualifiziert werden, oder Übernahme von Verpflichtungen oder Garantien zu Gunsten von Konzerngesellschaften, welche der Gewährung von Eigenkapital gleichkommen, – zugeordnet werden muss. Liegen steuerlich anerkannte Darlehen vor, so müssen die vereinbarten Zinssätze dem Drittvergleich

standhalten. Weitere Finanzierungsdienstleistungen – wie Abschluss von Devisen- und Devisentermingeschäften, Sicherung von Fremdwährungsdarlehen und -forderungen oder die Durchführung von Devisenoptionsgeschäften und Zinsswaps – müssen auf Basis des Drittvergleichs vergütet werden.

### 3.1.2.3 Verlagerung von Dienstleistungsfunktionen

#### 3.1.2.3.1 Verlagerung von Hilfs- und Stabsfunktionen

Werden Hilfs- oder Stabsfunktionen – z.B. Buchhaltung, Marketing, technische Assistenz, Qualitätswesen usw. – auf eine neu gegründete Dienstleistungsgesellschaft übertragen, müssen die übertragenen materiellen und immateriellen Güter zum Drittvergleichspreis abgerechnet werden. Es ist davon auszugehen, dass mit der Verlagerung von Hilfs- oder Stabsfunktionen i.d.R. keine abgeltbaren Gewinnpotentiale bzw. Geschäftschancen übertragen werden, zumal dieser Funktionsbereich ohne weiteres auch von einem unabhängigen Dienstleistungsunternehmen auf dem Wege des Outsourcings erbracht werden kann. Sofern Dienstleistungen ihren Rechtsgrund lediglich in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, z.B. wenn es sich um Dienstleistungen handelt, welche von der Muttergesellschaft in ihrer Funktion als Aktionärin erbracht werden, können die dadurch entstandenen Kosten – Aktionärskosten bzw. *stewardship expenses* – im Grundsatz nicht auf Gruppengesellschaften umgelegt werden.<sup>9</sup> Eine Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach kommt somit nur dann in Betracht, wenn ein echter Dienstleistungsaustausch im betrieblichen Bereich vorliegt, also wenn für die erbrachten Dienstleistungen – wie für die oben erwähnten – auch zwischen unabhängigen Dritten ein Entgelt vereinbart würde. Grundsätzlich gilt, dass zwischen unabhängigen Dritten ein Entgelt dann vereinbart wird, wenn die Leistungen abgrenzbar und messbar sind und im Interesse der empfangenden Person erbracht werden, d.h. einen Vorteil erwarten lassen und eigene Kosten ersparen können.<sup>10</sup>

Für die Abgeltung von Dienstleistungen können im Grundsatz die Einzelabrechnung oder die Konzernumlage angewendet werden. Bei der Einzelabrechnung wird für jede einzeln erbrachte Dienstleistung auf die Standardmethoden abgestellt, während bei der Konzernumlage zwischen dem Leistungsaustausch- und dem Poolkonzept unterschieden wird.<sup>11</sup> Nach dem Leistungsaus-

8 KUCKHOFF/SCHREIBER, Funktionsverlagerung, 358.

9 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 130 ff.

10 BELLSTEDT, Aussensteuergesetz, 166.

11 BAUMHOFF, Aussensteuerrecht, 652 ff.

tauschkonzept (Leistungsumlage) wird der Verrechnungspreis pauschal durch Umlage der beim Leistungserbringer entstandenen Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages mit Hilfe eines sachgerechten Schlüssels bestimmt. Nach dem Poolkonzept (Poolumlage) werden von einem oder von mehreren Konzerngesellschaften im gemeinsamen Interesse und auf gemeinsame Gefahr Dienstleistungen im Rahmen einer sog. Hilfsfunktion erbracht, wobei die dabei anfallenden Kosten i.d.R. ohne Gewinnaufschlag mit Hilfe eines sachgerechten Schlüssels auf die Poolmitglieder verteilt werden.<sup>12</sup> Werden Hilfsfunktionen bei einer Konzerngesellschaft zentralisiert, so müssen die Konzerngesellschaften frei entscheiden können, ob sie sich zu einem Pool zusammenschliessen oder ob sie die Hilfsfunktionen im Rahmen eines separaten Dienstleistungsvertrages in Anspruch nehmen wollen, da hier eine unternehmerische Entscheidung hinsichtlich der Funktions- und Risikoverteilung im Konzern vorliegt, welche nicht beeinträchtigt werden darf.

### 3.1.2.3.2 Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen

Vielfach werden Forschungs- und Entwicklungsfunktionen unter Begründung eines Auftragsverhältnisses ausgliedert bzw. auf eine Gruppengesellschaft übertragen. Bei der Auftragsforschung können grundsätzlich die Vorschriften über den einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR angewendet werden, wobei die Rechtsbeziehungen im Grundsatz derart zu gestalten sind, dass die Principal-Gesellschaft laufend das Eigentum bzw. die Nutzungsberechtigung an den entwickelten Immaterialgüterrechten erwirbt.<sup>13</sup> Die forschende Gesellschaft erbringt gegenüber dem Auftraggeber somit eine reine Dienstleistung. Die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden dabei von der durchführenden Gesellschaft dem Auftraggeber belastet. Da die Ergebnisse der Auftragsforschung üblicherweise nicht auf dem Markt gehandelt werden, wird das Leistungsentgelt vielfach aufgrund der Kostenaufschlagsmethode bestimmt.<sup>14</sup>

Für die Abgeltung der F&E-Dienstleistungen bestehen im Wesentlichen zwei Finanzierungsmodelle, das Umlagemodell und das Lizenzmodell.<sup>15</sup> Beim Umlagemodell betreiben mehrere Konzerngesellschaften gemeinsam F&E und sind gemeinschaftlich am Risiko und am Erfolg beteiligt (cost sharing arrangement/cost contribu-

tion arrangement)<sup>16</sup>, während beim Lizenzmodell die Entwicklungsführerschaft und die Eigentumsrechte bei einer Gesellschaft konzentriert sind. Im Folgenden wird nicht weiter auf die Problematik der Umlageverträge im Bereich der F&E eingegangen. Für weitergehende Ausführungen sei auf entsprechende Literatur verwiesen.<sup>17</sup> Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass in Deutschland im Jahre 1999 neue Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen eingeführt wurden.<sup>18</sup>

## 3.2 Verlagerung von Produktionsfunktionen

### 3.2.1 Einleitung

Mit der Umstellung von Eigenproduktion auf Auftragsfertigung bzw. Lohnfabrikation können diverse Funktionen und Risiken – wie z.B. zentrale Dienste, Planungskontrolle, Bestellung und Kauf von Rohmaterial, Koordination von Lagerbeständen und Produktsegmenten – von der Produktionsgesellschaft auf die Principal-Gesellschaft übertragen werden. Die Produktionsgesellschaft ist alsdann nur noch für die rein mechanische Abwicklung der Produktion zuständig, wofür sie entsprechend entschädigt wird. Die Entschädigung der Produktionsgesellschaft kann aufgrund der Fertigungskosten unter Berücksichtigung eines prozentualen Gewinnaufschlages festgelegt werden. Aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses wird sichergestellt, dass das Eigentum an den Produkten während des ganzen Produktionsprozesses bei der Principal-Gesellschaft verbleibt.

Auftragsfertigerhältnisse können als reine Dienstleistungen oder als Werklieferungen ausgestaltet sein. Im ersteren Fall werden die Materialien der Fertigungsgesellschaft durch die Auftragsgesellschaft zur Verfügung gestellt, während im letzteren Fall die Rohstoffe durch die Fertigungsgesellschaft selbst beschafft werden und daraus das Produkt hergestellt wird.<sup>19</sup> Unabhängig von dieser Unterscheidung ist von grundlegender Bedeutung, dass die Fertigungsgesellschaft nicht mehr autonom über die Produktion und deren Absatz entscheiden kann. Das Rechts- bzw. Vertragsverhältnis zwischen der Principal- und der Produktionsgesellschaft kann am ehesten mit dem einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR verglichen werden. Je nach Ausgestaltung

12 BAUMHOFF, Verrechnung, 693 ff. und 731 ff.

13 STORCK, Umlagen, 457 ff.

14 STORCK, Umlagen, 458 ff. m.w.H. zu den verschiedenen Arten der Auftragsforschung.

15 STORCK, Umlagen, 460 ff.

16 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 8.1 ff.

17 STORCK, Umlagen, 453 ff.

18 TREU/SIDLER, Verrechnungspreisrichtlinien, 351 ff.

19 BURKERT, Reallokation, 529.



der Vertragsbeziehungen und der Intensität der Funktions- und Risikenverlagerung können auch werkvertragliche Elemente gemäss Art. 363 ff. OR vorliegen.

Im Folgenden sollen die Unterschiede zwischen Lohnfertigung und Eigenproduktion detailliert dargestellt werden.

### 3.2.2 Lohnfertigung versus Eigenproduktion

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass die Lohn- bzw. Auftragsfertigung i.d.R. lediglich als Dienstleistung qualifiziert wird, während mit der Eigenproduktion eigene Marktchancen und -risiken verknüpft sind. Da sich aus der Qualifikation als Eigenproduktion bzw. als Lohnfertigung bedeutende Konsequenzen – insb. betreffend Verrechnungspreisgestaltung – ergeben, muss an-

hand einer Funktionsanalyse geprüft werden, ob die verbundene Produktionsgesellschaft als Eigenproduzent oder als Lohnfabrikant zu qualifizieren ist. Je weniger Funktionen und Risiken der Produktionsgesellschaft aufgrund der Funktionsanalyse zugeordnet werden können, desto mehr kann sie mit einem Lohnfabrikanten gleichgesetzt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass der Produktionsgesellschaft über die sog. Kostenaufschlagsmethode nur ein geringer Ergebnisanteil zuzuweisen ist, da die Wertschöpfung zur Hauptsache bei der Auftrags- bzw. Principal-Gesellschaft geschaffen wird.<sup>20</sup>

Anhand der verschiedenen funktionalen Leistungsbereiche der Wertschöpfungskette zeichnen sich die Lohnfertigung und die Eigenproduktion insb. durch folgende Merkmale aus (siehe Tab. 1).<sup>21</sup>

**Tab. 1: Wertschöpfungsrelevante Merkmale von Lohnfertigung und Eigenproduktion**

| Funktion   | Lohnfertigung   | Eigenproduktion  |
|--|---|--|
| <b>Fertigung</b>   | Einzelne Teile, einzelne Bearbeitungsschritte oder Grossserienprodukte in enger Anbindung an den Auftraggeber, Produktionsplanung und Qualitätssicherung nur in geringem Umfang, aber Qualitätskontrolle, da diese vor Ort durchgeführt werden muss (gelegentliche Kontrolle durch Principal-Gesellschaft nötig). | Im vollen Umfang, allenfalls Einschaltung von Sub-Unternehmen oder Lohnfertigern.  |
| <b>Unternehmerische Entscheidungen im Hinblick auf das Produkt</b> | Gering, da der Auftraggeber die Disposition über das Produkt innehat und bestimmt, welche Fertigungsschritte der Lohnfertiger wie auszuführen hat.  | Volle Disposition über das Produkt einschliesslich der Weiterentwicklung und Anpassung an veränderte Marktbedürfnisse.                                       |
| <b>F&amp;E</b>   | Keine eigene Forschung, kein Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern, keine Lizenzierung. Technologie wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Teilweise Verpflichtung zur Verbesserung des Fertigungs-Know-hows und zur Überlassung der Verbesserung an den Auftraggeber.                           | Entwickelt Produkte selbst und behält Eigentum an den wesentlichen Wirtschaftsgütern oder lizenziert oder erwirbt immaterielle Wirtschaftsgüter von Dritten. |
| <b>Beschaffung</b>   | Rohstoffe werden vom Auftraggeber geliefert, selten eigene Rohstoffbeschaffung.   | Im vollen Umfang.  |
| <b>Lagerhaltung</b>  | In geringem Umfang, da häufig just-in-time-Konzeptionen.  | Im vollen Umfang.  |
| <b>Vertrieb und Verwaltung</b>                                     | Kein Vertrieb (Abnahmegarantie).  | Im vollen Umfang.  |

Die bei Transaktionen zwischen Fremden üblicherweise vom produzierenden Unternehmen getragenen *Risiken*

können – je nach Lohnfertigung oder Eigenproduktion – wie folgt systematisiert werden (siehe Tab. 2).<sup>22</sup>

20 KAMINSKI, Verrechnungspreisbestimmung, 87 ff. betreffend Kostenaufschlagsmethode.

21 SIEKER, OECD-MA, Art. 9 Rz. 249.

22 SIEKER, OECD-MA, Art. 9 Rz. 249.

Tab. 2: Risikotragung bei Lohnfertigung und Eigenproduktion

| Risiko                       | Lohnfertigung  | Eigenproduktion |
|------------------------------|--|-----------------|
| <b>Absatzrisiko</b>          | Gering, da der Auftraggeber langfristig den Grossteil der Produktion abnimmt (aufgrund vertraglicher Verpflichtung oder zumindest faktisch). | Volles Risiko.  |
| <b>Beschaffungsrisiko</b>    | Abhängig von Übernahme der Beschaffungsfunktion und den vertraglichen Vereinbarungen.  | Volles Risiko.  |
| <b>Lagerisiko</b>            | Gering, da oft nur in geringem Umfang Lagerhaltung.  | Volles Risiko.  |
| <b>Produkthaftungsrisiko</b> | Üblicherweise nach Verursachung zwischen Lohnfertiger und Auftraggeber aufgeteilt.   | Volles Risiko.  |

Die Darstellung der von einem Lohnfertiger bzw. einem Eigenproduzenten übernommenen Funktionen und Risiken zeigt, dass beide Alternativen eine Vielzahl von Ausprägungen aufweisen können. Zusammenfassend zeigt sich, dass es eine Reihe von Merkmalen gibt, welche zwingend vorhanden sein müssen, damit eine Produktionsgesellschaft als Lohnfertiger zu qualifizieren ist:<sup>23</sup> (i) Der Auftraggeber nimmt langfristig den Grossteil der Produktion ab mit der Konsequenz, dass der Lohnfertiger lediglich ein geringes Absatzrisiko trägt; (ii) der Auftraggeber entwickelt das Produkt selbst und behält das Eigentum an den wesentlichen Wirtschaftsgütern und immateriellen Rechten (Patente, Produktionsprozesse, Verfahren, Know-how); (iii) der Auftraggeber hat die Disposition über das Produkt inne und bestimmt, welche Fertigungsschritte auf welche Weise durch den Lohnfertiger auszuführen sind; (iv) der Lohnfertiger ist relativ geringen Risiken ausgesetzt und setzt relativ geringe finanzielle Mittel ein; (v) die Absatzpreise werden vollumfänglich durch die Principal-Gesellschaft bestimmt.

Erfüllt eine nahestehende Produktionsgesellschaft keines der fünf Merkmale, handelt es sich klarerweise nicht um Lohnfabrikation, sondern um Eigenproduktion. Erfüllt die Produktionsgesellschaft alle fünf Merkmale, ist davon auszugehen, dass ein Lohnfabrikationsverhältnis vorliegt. Ansonsten muss im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände entschieden werden, welcher Aspekt überwiegt, wobei diesbezüglich der Schwerpunkt auf die (faktische oder rechtliche) Abnahmegarantie gelegt werden sollte.

### 3.3 Verlagerung von Vertriebsfunktionen

#### 3.3.1 Einleitung

Der Vertrieb der Produkte kann durch Agenten (*Tätigkeit im fremden Namen auf fremde Rechnung*), Kommissionäre (*Tätigkeit im eigenen Namen auf fremde Rechnung*)

oder durch Vertrags- bzw. Eigenhändler (*Tätigkeit im eigenen Namen auf eigene Rechnung*) wahrgenommen werden. Sind die Vertrags- oder Eigenhändler in eine Principal-Struktur eingebettet, kann auch mittels sog. stripped buy/sell-Verträge gearbeitet werden. Ferner können gewisse (untergeordnete) Vertriebsaktivitäten durch Repräsentanten bzw. sog. representation offices ausgeführt werden. Je nach rechtlicher Qualifikation können Rückschlüsse auf die typischerweise durch die Konzernvertriebsgesellschaft ausgeübten Funktionen gezogen werden, woraus sich insb. sowohl im Hinblick auf die Bestimmung der Verrechnungspreise als auch im Hinblick auf die Betriebsstättenqualifikation unterschiedliche Konsequenzen ergeben können. Es rechtfertigt sich daher, nachfolgend die verschiedenen Arten von Vertriebsstrukturen nach der Intensität der wahrgenommenen Funktionen unter betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten genauer zu durchleuchten.

#### 3.3.2 Vertriebsstrukturen

##### 3.3.2.1 Repräsentant bzw. Representation Office

Repräsentanten oder sog. representation offices unterstützen bzw. fördern die Vertriebsaktivitäten im Konzern beispielsweise durch Aktivitäten wie Werbung, Public Relations, Kundenpflege, Kontaktpflege, Kundenbesuche, Marktforschung und -beobachtung, Ausstellung von Waren oder durch allgemeine technische Beratung. Der Repräsentant erbringt somit verschiedenartige Dienstleistungen auf der Grundlage von Dienstverträgen oder Verträgen mit Dienstleistungscharakter, welche im Verhältnis zu den Tätigkeiten eines Dritten Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art darstellen.

Diese Form der Unterstützung innerhalb des Vertriebsprozesses ist die schwächste der im Rahmen dieser Arbeit erwähnten Formen der Vertriebsunterstützung. Aus rechtlicher Sicht sind i.d.R. – je nach Ausgestaltung der verschiedenen zu erbringenden Dienstleistungen – die Vorschriften über den einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR anwendbar.

<sup>23</sup> SIEKER, OECD-MA, Art. 9 Rz. 249.

### 3.3.2.2 Agent/Makler

Agent ist gemäss Art. 418a OR, wer die Verpflichtung übernimmt, gegen Entgelt (Vermittlungs- oder Abschlussprovision) dauernd für einen (oder mehrere) Auftraggeber Geschäfte zu vermitteln oder in deren Namen und für deren Rechnung abzuschliessen, ohne zu den Auftraggebern in einem Arbeitsverhältnis zu stehen. Rechtlich ist der Agent selbständiger Gewerbetreibender, welcher wirtschaftlich vom Auftraggeber abhängig und i.d.R. die schwächere Partei ist. Die Tätigkeit des Agenten kann mit der Tätigkeit eines Handelsvertreters verglichen werden. Beide erfüllen eine wirtschaftlich gleiche Funktion, nämlich Beziehungen zwischen der Principal-Gesellschaft und den Kunden zu begründen oder zu unterhalten. Die Vermittlungstätigkeit des Agenten umfasst mehr als den blossen Nachweis der Gelegenheit zu einem Vertragsabschluss. Kundenwerbung und Kontaktpflege zu Geschäftspartnern oder die Zurverfügungstellung von Know-how auf einem ausländischen Markt reichen nicht aus, um sich als Agent im Sinne von Art. 418a OR zu qualifizieren.

Agenten sind – im Gegensatz zu Maklern – ständig damit betraut, sich um die Vermittlung oder den Abschluss von Geschäften zu bemühen. Makler sind gemäss Art. 412 OR lediglich damit betraut, aufgrund eines entgeltlichen Auftrages dem Auftraggeber Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Der Tätigkeitsbereich des Maklers ist relativ eng und auf die blosser Vermittlung begrenzt, nicht aber zusätzlich auf den Vertragsabschluss gerichtet. Im Folgenden wird nicht mehr auf die Maklertätigkeit eingegangen.

### 3.3.2.3 Kommissionär/Kommissionsagent

Kommissionär ist gemäss Art. 425 OR, wer gegen eine Kommissionsprovision im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung (z.B. Principal-Gesellschaft) den Verkauf von beweglichen Sachen besorgt. Zweck der Kommission ist die Erfüllung eines Auftrages, nämlich des Abschlusses von Kaufverträgen mit Dritten. Rechtlich zeichnet sich die Kommission dadurch aus, dass der Kommissionär als indirekter Stellvertreter handelt. Wirtschaftlich wird damit erreicht, dass sich Käufer (Kunde) und Verkäufer (Principal-Gesellschaft) nicht zu kennen brauchen. Dieses Auftreten des Kommissionärs in der Rolle eines indirekten Stellvertreters grenzt die Kommission gegenüber der Stellung des Kaufmannes als Vertrags- bzw. Eigenhändler und gegenüber anderen Vertragsarten, wie Makler-, Agentur- oder Arbeitsvertrag ab.

Der Kommissionsagent ist ständig damit betraut, im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung Waren zu kaufen oder zu verkaufen. In der Rechtsfigur des Kommissionsagenten werden die Qualifikationsmerkmale des Kommissionärs – er kauft und verkauft im eigenen Namen – und des

Handelsvertreters – er ist ständig damit betraut, Geschäfte auf fremde Rechnung abzuschliessen – vereinigt. Sowohl der Kommissionär als auch der Kommissionsagent zeichnen sich – im Gegensatz zum Vertrags- bzw. Eigenhändler – durch eine geringere Risikotragung aus. In der Praxis werden Konzernvertriebsstrukturen häufig mittels Kommissionsagenten gestaltet.

### 3.3.2.4 Vertrags- bzw. Eigenhändler

Der Vertragshändler ist Eigenhändler, welcher nicht nur im eigenen Namen, sondern auch auf eigene Rechnung tätig ist. Im Gegensatz zum reinen Eigenhändler ist der Vertragshändler – wie der Kommissionär oder Kommissionsagent – relativ stark in die Konzernvertriebsorganisation eingebunden. Die rechtliche Beziehung zwischen Lieferant und Vertragshändler ist sowohl durch kaufvertragsähnliche Elemente als auch durch handelsvertreterähnliche Dienstleistungselemente gekennzeichnet. Je nach Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen können u.U. kumulativ die Vorschriften über den Kaufvertrag gemäss Art. 184 ff. OR und die Vorschriften über die verschiedenen Auftragsverhältnisse gemäss Art. 394 ff. OR zur Anwendung kommen.

### 3.3.2.5 Stripped Buy/Sell-Verträge

Vertriebsgesellschaften, welche mittels sog. stripped buy/sell-Verträgen arbeiten, werden (insb. steuerlich) in etwa Kommissionären bzw. Kommissionsagenten gleichgestellt, sofern diese Verträge mit Kommissionsgeschäften vergleichbar sind, namentlich betreffend wirtschaftlicher Abhängigkeit des Vertreters mit Abschlussvollmacht und Verlagerung des Unternehmensrisikos auf die Principal-Gesellschaft. Aus rechtlicher Sicht wird dies dadurch erreicht, dass zwar das formelle Eigentum an den zu verkaufenden Produkten von der Principal- an die lokale Vertriebsgesellschaft übertragen wird, hingegen Nutzen und Gefahr – z.B. Delkreder- oder Währungsrisiko – bei der Principal-Gesellschaft verbleiben, bis die Vertriebsgesellschaft die Produkte an die Kunden verkauft hat. Derartige stripped buy/sell-Verträge sind notwendig, wenn in gewissen Rechtsordnungen – z.B. im angelsächsischen Raum – das Institut der Kommission nicht gesetzlich verankert ist oder wenn die Vertriebsgesellschaften aus anderen als rechtlichen Gründen formell Eigentümer der verkauften Ware bleiben sollen.

### 3.3.3 Vergleich der verschiedenen Vertriebsstrukturen

Aufgrund der rechtlichen Ausführungen ergibt sich, dass den unterschiedlichen Vertriebsformen entsprechende Vertriebsfunktionen zugeordnet werden können, welche ihrerseits für die Höhe der Verrechnungspreise – bzw. für

die Bestimmung eines angemessenen Erfolgs – massgebend sind. Die den verschiedenen Vertriebsformen typischerweise zuzuweisenden Funktionen sind in der nach-

folgenden Funktionsmatrix dargestellt, wobei – je nach rechtlicher Ausgestaltung der Vertragsbeziehungen – auch Mischformen möglich sind (siehe Tab. 3).<sup>24</sup>

**Tab. 3: Funktionen bei den verschiedenen Vertriebsstrukturen**

| Funktionen  | Rep. | Agent | Komm. | VH  |
|---|------|-------|-------|-----|
| <b>Verkaufsvorbereitung</b>                           |      |       |       |     |
| – Marktforschung und -beobachtung                     | +    | +     | +     | +   |
| – Ausstellung von Waren                               | +    | +     | +     | +   |
| – Werbung und Kontaktpflege                           | +    | +     | +     | +   |
| – Allgemeine technische Beratung                      | +    | +     | +     | +   |
| – Geschäftsvermittlung/-abschluss in fremdem Namen    | –    | +     | –     | –   |
| <b>Verkauf</b>  |      |       |       |     |
| – Erwerb der Ware                                     | –    | –     | –     | +   |
| – Lagerhaltung/Lagerrisiko                            | –    | –     | +/-   | +   |
| – Markt- und Absatzrisiko                             | –    | –     | –     | +   |
| – Transport der Ware                                  | –    | –     | –     | +   |
| – Inkasso   | –    | –     | +     | +   |
| – Währungsrisiko                                      | –    | –     | +     | +   |
| – Delkredere-Risiko/Forderungsausfall-Risiko          | –    | +/-   | +/-   | +/- |
| – Fakturierung  | –    | –     | +     | +   |
| <b>Nachgelagerte Verkaufsfunktionen</b>               |      |       |       |     |
| – Gewährleistung/Gewährleistungsrisiko                | –    | –     | –     | +   |
| – Weitergehende Kundendienstleistungen                | –    | –     | +     | +   |
| <b>Administration</b>                                 |      |       |       |     |
| – Kosten-, Ergebnis-, Liquiditätsplanung, Controlling | –    | –     | +     | +   |

## 4 Steuerliche Aspekte im Rahmen der Verlagerung von Produktions- und Vertriebsfunktionen

### 4.1 Funktionsanalyse als Ausgangspunkt

Grundsätzlich steht es jeder Konzernleitung frei, den organisatorischen Aufbau und die funktionale Untergliederung des Konzerns nach *freiem Ermessen* zu gestalten. Entscheidet man sich für eine Produktionsgesellschaft in Irland und für eine Vertriebsgesellschaft in Spanien oder einen Kommissionär in Frankreich, so muss diese Entscheidung von den Steuerbehörden akzeptiert werden. Insb. dürfen die Steuerbehörden die tatsächliche Aufgabenverteilung im Konzern – abgesehen von Fällen der Steuerumgehung – nicht durch eine fiktive Organisationsstruktur bzw. Funktionsverteilung ersetzen. Der Fiskus darf somit nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen und Unternehmenspolitik

betreiben.<sup>25</sup> Allerdings ist klar, dass im Rahmen einer Funktions- und Risikoverlagerung sowohl der Verlagerungsvorgang selbst als auch die Verrechnung des Liefer- und Leistungsverkehrs im Anschluss an die Funktions- und Risikoverlagerung steuerlich überprüft werden können.

Damit eine steuerliche Überprüfung vorgenommen werden kann, muss vorgängig eine Funktionsanalyse gemacht werden, indem zunächst die von den beteiligten Unternehmen wahrgenommenen Funktionen und Risiken ermittelt und in ihrer Bedeutung gewichtet werden. Funktionsanalysen werden überwiegend im Zusammenhang mit der Ermittlung von Verrechnungspreisen im laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehr vorgenommen. Die Funktionsanalyse basiert auf der Annahme, dass zwischen Fremden die einem Unternehmen zugestandene Marge regelmässig mit dem Umfang der einge-

24 ISENSEE, Verrechnungspreis, 694.

25 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art.58 N 57; BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 67; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 185.

setzten Mittel, der wahrgenommenen Funktionen und der übernommenen Risiken steigen soll.<sup>26</sup> Der Fiskus muss somit letztlich der Frage nachgehen, «welche Unternehmensfunktionen in welcher Rechtseinheit des Konzerns mit welcher Intensität und mit welchem Risiko auf welche Weise ausgeführt werden und mit welchem Ausmass Anteil am gemeinsam erwirtschafteten Gewinn haben».<sup>27</sup>

## 4.2 Besteuerung des Verlagerungsvorganges

### 4.2.1 Einleitung

Einleitend sei darauf hingewiesen, dass die steuerlichen Konsequenzen nach den einschlägigen Rechtsnormen der in den Funktionsverlagerungsprozess involvierten Länder überprüft werden müssen. Für die wirtschaftliche Beurteilung wird davon ausgegangen, dass im Grundsatz in den verschiedenen Ländern ähnliche Überlegungen angestellt werden. Da Funktions- und Risikoverlagerungen auch von der Schweiz ins Ausland erfolgen können, werden für die steuerlichen Überlegungen die Vorschriften des schweizerischen Steuerrechts herangezogen. Vergleichend werden teilweise auch Überlegungen aus der deutschen Praxis herangezogen. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die deutsche Finanzverwaltung noch in diesem Jahr Verwaltungsgrundsätze für Fälle grenzüberschreitender Funktions- und Risikoverlagerungen innerhalb einer international tätigen Unternehmensgruppe verabschieden will.

Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen wird angenommen, dass Funktionen und Risiken lediglich zur Seite (Schwestergesellschaft) oder nach oben (Mutter- bzw. andere Konzerngesellschaft) verlagert werden, womit sich das Problem der verdeckten Gewinnausschüttungen stellen kann. Werden Funktionen und Risiken nach unten (Tochtergesellschaft) verlagert, kann eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegen. Auf die steuerliche Beurteilung von verdeckten Kapitaleinlagen sowohl auf Stufe der leistenden als auch der empfangenden Gesellschaft wird in diesem Artikel nicht weiter eingegangen. Diesbezüglich sei auf die einschlägige Literatur verwiesen.<sup>28</sup>

## 4.2.2 Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung

### 4.2.2.1 Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist grundsätzlich jede Gewinnverwendung einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilshaber, die in der Geschäftsbuchhaltung nicht ausgewiesen, sondern durch Buchungen verdeckt ist, die diese geldwerte Leistung überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen. Verdeckte Gewinnausschüttungen haben ihre Grundlage im gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnis des Anteilshabers und sind verdeckt, weil sie hinter einer austauschrechtlichen Vereinbarung versteckt sind.<sup>29</sup> Gemäss BGE liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:<sup>30</sup> (i) Es wird eine Leistung ausgerichtet, der *keine angemessene Gegenleistung* gegenübersteht, sodass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt; (ii) mit der Leistung wird ein *Anteilshaber (oder eine ihm nahestehende Person)* begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemäßem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt; (iii) das *Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung* muss für die handelnden Organe *erkennbar* gewesen sein, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war.<sup>31</sup>

Eine Verlagerung von Funktionen und Risiken im Konzern kann grundsätzlich nur dann zu Gewinn- (oder auch Verlust-) Realisierungen führen, wenn materielle oder immaterielle Vermögenswerte übertragen werden. Es gilt daher zu beachten, dass die zwischen den verbundenen Unternehmen im Rahmen der Funktions- und Risikoverlagerung getroffenen Vereinbarungen (z.B. Vermietung, Veräusserung, Lizenzierung, Auftragsforschung, Auftragsfertigung, usw.) dem Fremdvergleich bzw. dem arm's-length-Prinzip standhalten müssen. Ferner muss – nach erfolgter Funktions- und Risikoverlage-

26 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 1.20 f.

27 BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 76.

28 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 279 ff. betreffend Steuerfolgen von verdeckten Kapitaleinlagen.

29 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, 612.

30 BGE 82 I 291 f.; BGE 105 Ib 84; BGE 107 Ib 331 = ASA 51 (1982/83) 546; BGE 113 Ia 25; StE 1990 B 24.4 Nr. 24; StE 1991 (ZH) B 72.13.22 Nr. 21.

31 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 103 ff. zu den verdeckten Gewinnausschüttungen und zu den einzelnen Voraussetzungen.

– auch der laufende Lieferungs- und Leistungsverkehr unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes verrechnet werden. Wird sowohl beim Verlagerungsvorgang als auch beim laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehr das arm's-length-Prinzip nicht eingehalten, können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, welche aufgrund von Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG steuerlich aufgerechnet werden müssen. Ferner sei ergänzend darauf hingewiesen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen gemäss Art. 4 Abs. 1 BSt. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer unterliegen, welche – je nach anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen – teilweise oder vollumfänglich zurückerstattet wird.

#### 4.2.2.2 Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit als Grundlage für die Anwendung des Drittvergleichs

Im schweizerischen Steuerrecht finden sich – mit Ausnahme von Art. 58 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 5 StHG, welche sich auf die sog. Partnerwerkbesteuerung beziehen – keine spezifischen Gesetzesbestimmungen, welche sich mit der Bestimmung und Berichtigung von Verrechnungspreisen befassen. Hingegen enthalten Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG den allgemeinen Grundsatz, wonach nur der geschäftsmässig begründete Aufwand gewinnsteuerlich anerkannt wird. Neben den in Art. 59 DBG bzw. Art. 25 Abs. 1 StHG aufgeführten Beispielen von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ist nur jener Aufwand steuerlich abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwand und Geschäftsbetrieb besteht.<sup>32</sup> Die Geschäfts- bzw. Unternehmenstätigkeit wird im Wesentlichen durch den (statutarischen) Zweck eines Unternehmens bestimmt. Dient eine Aufwendung der Gewinnerzielung bzw. wird sie im Interesse der Unternehmung vorgenommen, ist sie geschäftsmässig begründet.

Da sich die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung ausschliesslich am unternehmerischen Zweck orientiert, kann der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung nicht von Bedeutung sein. D.h. es ist unerheblich, ob (i) die einzelnen Aufwendungen tatsächlich notwendig waren, ob (ii) die Unternehmung auch ohne die entsprechende Ausgabe auskommt, und ob (iii) die Ausgabe i.S. einer rationellen und gewinnorientier-

ten Betriebsführung zweckmässig ist.<sup>33</sup> Es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit bzw. die blosser Möglichkeit der Gewinnerzielung.<sup>34</sup> Würde die Kausalität der Aufwendung für einen spezifischen Ertrag oder die absolute Notwendigkeit oder Erforderlichkeit einer Aufwendung für die Unternehmenstätigkeit verlangt, würde bereits der mögliche, d.h. der erzielbare bzw. der Soll-Gewinn anstelle des effektiven, d.h. des erzielten bzw. des Ist-Gewinns besteuert werden. Diese Konsequenz könnte nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche in Art. 127 Abs. 2 BV ausdrücklich verankert ist, vereinbart werden.<sup>35</sup>

Das BGer hat im Fall Bellatrix die sog. Soll-Besteuerung – sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Verrechnungssteuer – aufgegeben und orientiert sich seither an der sog. objektiven Ist-Besteuerung. Im Fall Bellatrix hielt das BGer fest:<sup>36</sup> Ein unausgeglichenes Leistungsverhältnis an sich müsse noch nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Wenn eine Unternehmung unrentable Investitionen aus einer Fehlkalkulation und nicht im Interesse der Anteilsinhaber getätigt habe, liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Tatsache, dass eine Mieter-Aktiengesellschaft keinen Gewinn erziele, sei zwar ein Indiz für zu tiefe Mietzinsen, aber noch kein Beweis für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Wenn das von den Anteilsinhabern geforderte Mietentgelt zwar eine Soll-Rendite erlaube, ein höherer Mietzins von unabhängigen Dritten aufgrund der Marktbedingungen jedoch nicht erhältlich wäre, sei eine geldwerte Leistung ausgeschlossen.

Generell kann somit festgehalten werden, dass eine Aufwendung immer dann geschäftsmässig begründet ist, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der getätigten Aufwendung in irgendeinem kausalen sachlichen Zusammenhang stehen. Die Sachgemässheit wird mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfalt des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt.<sup>37</sup> Danach gilt, dass sich eine Gesellschaft auch im Verhältnis zu Aktionären oder diesen nahestehenden Personen so zu verhalten hat, wie dies ein vorsichtiger Kaufmann tun würde und wie dies im Verhältnis mit Dritten geschäftlich sinnvoll und im Interesse der Gesellschaft ist. Das BGer verweist implizit auf die verobjektivierte Sorgfaltspflicht, indem es

32 BGE 70 I 255 ff.; GEHRIG, Verdeckte Gewinnausschüttung, 90.

33 StE 1988 B 27.6 Nr. 5.

34 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, 302; KÄNZIG, Direkte Bundessteuer II, Art. 49 N 18.

35 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 111 ff. m.w.H. zur Soll- und Ist-Besteuerung.

36 BGE 107 Ib 325, Erw. 3 und 4 = ASA 51 (1982/83) 546.

37 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 58; BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 68 f.; REICH, Realisation; 44; BGE 113 Ib 25.

festhält, dass das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis stehen muss, das ungewöhnlich ist und «sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt».<sup>38</sup>

In der deutschen Rechtsprechung wird – zwecks Vermeidung einer subjektivierten Gewinnerwartung – für die steuerliche Beurteilung auf die Rechtsfigur des «doppelten ordentlichen Geschäftsführers» abgestellt.<sup>39</sup> Danach sollen als Fixpunkte für das gesuchte Preisband der sorgfältige Geschäftsführer sowohl der Nachfrage- als auch der Angebotsseite definiert werden. Die dabei bestimmte Preisobergrenze des Nachfragers und die Preisuntergrenze des Anbieters widerspiegeln das steuerrechtlich massgebliche Preisband eines sorgfältig handelnden Geschäftsführers. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dieser Rechtsprechung zuzustimmen, da das Kriterium eines ordentlichen Geschäftsführers nur einseitig – also unvollständig – ausgerichtet ist, wenn der ordentliche Geschäftsführer der Gegenpartei nicht in die Beurteilung mit einbezogen wird. Denn bei der Bestimmung der Bandbreite des Preisbandes darf nicht vernachlässigt werden, dass beim Liefer- und Leistungsverkehr zwischen international verbundenen Unternehmen auch auf Seite der Gegenpartei ein Geschäftsleiter beteiligt ist, welcher mit der gebotenen Sorgfalt die Interessen seines Unternehmens zu vertreten hat bzw. den Erwartungen seines Fiskus gerecht werden muss. Im Sinne eines flexiblen Fremdvergleichsmassstabes sollte daher auch die Gegenpartei, welche ihrerseits ebenfalls von einem ordentlichen Geschäftsführer vertreten wird, für die Beurteilung der Angemessenheit berücksichtigt werden. Damit kann der im Wirtschaftsleben an sich selbstverständlichen Tatsache Rechnung getragen werden, dass Verträge notwendigerweise von mindestens zwei Rechtssubjekten abgeschlossen werden.<sup>40</sup> Ferner könnte das einseitige Abstellen auf nur einen ordentlichen Geschäftsführer auf eine Sollbesteuerung hinauslaufen, welche vom BGer im Fall Bellatrix – wie oben ausgeführt – aufgegeben wurde.

Auch die OECD spricht von den «Grundsätzen einer gewissenhaften Geschäftsführung», wobei im Rahmen der Bandbreitenbetrachtung<sup>41</sup> ausdrücklich auf die Existenz zweier miteinander kontrahierender Geschäftspartner abgestellt wird.<sup>42</sup> Werden die Begriffe «ordentlicher Ge-

schäftsführer» und «unabhängiger Dritter» für Zwecke des Fremdvergleichs einander gleichgesetzt, kann ohne weiteres auf die Sorgfalt zweier ordentlicher Geschäftsführer abgestellt werden, zumal nicht irgendwelche unabhängige Dritte, sondern rational handelnde Kaufleute als objektiver Bezugspunkt für die Angemessenheitsprüfung herangezogen werden müssen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass – aufgrund des Fehlens eigener spezifischer Rechtsvorschriften – in der schweizerischen Praxis<sup>43</sup> die von der OECD aufgestellten Verrechnungspreisgrundsätze entsprechend angewendet werden, und aufgrund der eingeleiteten Rechtsprechung zur Sollbesteuerung hat sich das BGer dem Massstab des ordentlichen Geschäftsführers gemäss Art. 9 OECD-Musterabkommen («OECD-MA») angenähert und kommt somit international zu einem einheitlichen – nationalen – Fremdvergleichsmassstab.

Zusammenfassend ergibt sich, dass das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit – neben der Sicherstellung des Periodizitätsprinzips – die Funktion<sup>44</sup> des Drittvergleichs übernimmt, welcher im Wesentlichen i.S. des Drittvergleichs der OECD zu verstehen ist. Es muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass es den Steuerbehörden im Rahmen der Auslegung untersagt ist, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Unternehmung zu setzen. Dies gilt mit Nachdruck für die Transferpreisproblematik, wo auf Grund der Komplexität der Sachverhalte auch der beste Buchprüfer aus den vorgelegten Informationen und Unterlagen falsche Schlüsse über den Drittpreis ziehen kann.<sup>45</sup> Bei der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen darf nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingegriffen werden, da dies klarerweise weit über die zulässige Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit hinausgehen würde. Mangelnde Rentabilität oder ungeschickte Dispositionen innerhalb des zulässigen Ermessensspielraumes oder Preisbandes können deshalb im Drittvergleichskonzept nie Ausgangspunkt einer Gewinnkorrektur sein.

Abschliessend sollen einige Grundsatzüberlegungen zur Anwendung des Fremdvergleichskonzeptes angestellt werden. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist im Wesentlichen darauf angewiesen, dass die vergleichbaren Bedingungen, die fremde Unternehmen vereinbart hätten, be-

38 BGE 113 Ib 25.

39 BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 71; BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 59; BFH vom 17.05.1995, BStBl II, 204; BAUMHOFF, Aussensteuerrecht, 114 ff.

40 BAUMHOFF, Fremdvergleichsmassstab, 633 ff. und 640.

41 Betreffend Bandbreitenbetrachtung aus schweizerischer Sicht sei auf die Ausführungen zur Geschäftschancenlehre verwiesen (vgl. unten, Ziff. 4.2.2.3.2).

42 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 7.29.

43 KS ESTV vom 04.03.1997 = ASA 66 (1997/98) 45 f.

44 BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 53; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 184; BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 67; GEHRIG, Verdeckte Gewinnausschüttung, 90.

45 BARTHOLET, Transferpreisberichtigung, 67.

obachtet bzw. hinreichend genau nachgebildet werden können. Diese Voraussetzung wird aber immer schwieriger zu erfüllen sein, weil sich der konzerninterne Wirtschaftsverkehr – aufgrund der Verbreitung globaler Management- und Organisationsstrukturen – erhöht hat und das Spektrum der koordinativen Tätigkeiten erweitert wurde. Daher wird der seit Jahren bestehende Konsens über die Anwendung des Fremdvergleichsansatzes vermehrt in Frage gestellt, weil die Selbstständigkeitsfiktion die modernen Strukturen der weltweit integrierten Unternehmensaktivitäten nicht mehr sachgerecht zu erfassen vermag.<sup>46</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz ist insb. mit folgenden Nachteilen behaftet:<sup>47</sup> (i) Der Bezug auf den Marktpreis stellt bestenfalls eine Teillösung dar, da die internen Vorgänge eines Unternehmens oftmals nicht mit Transaktionen auf dem freien Markt verglichen werden können; (ii) ein hoher administrativer Aufwand ist notwendig, um die Grundlagen und Faktoren für die Verrechnungspreisgestaltung anfertigen zu können; (iii) Vorteile und Nutzen einzelner Leistungen – z.B. die Tätigkeiten des zentralen Managements oder die Erstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern – können oft nicht mit Sicherheit festgestellt oder nur aufgrund von Schätzungen quantifiziert werden; (iv) andere Vorgänge bestehen aus einem ganzen Leistungsbündel, dessen Bestandteile nur mit einem unverhältnismässig hohen administrativen Aufwand erfasst und bewertet werden können.

Die OECD hat diese Probleme erkannt und hält fest, dass neben den Standardmethoden auch geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden zur Verrechnungspreisbestimmung herangezogen werden dürfen, falls die Standardmethoden unzuverlässig sind bzw. nicht zu sachgerechten Lösungen führen.<sup>48</sup> Um die Schwierigkeiten bezüglich Verrechnung von Kosten des zentralen Managements oder von Kosten der Herstellung (originärer) immaterieller Wirtschaftsgüter zu lösen, werden überdies durch die

OECD auch Kostenverteilungsverträge (cost contribution arrangements) als Abrechnungsform zugelassen, insb. in jenen Fällen, in denen Gliedunternehmen eines multinationalen Unternehmens gemeinsam immaterielle Wirtschaftsgüter erwerben, erzeugen, liefern oder erbringen.<sup>49</sup> Es stellt sich daher die Frage, ob das international mehrheitlich anerkannte Fremdvergleichskonzept zu überdenken ist bzw. Elemente des Fremdvergleichsgrundsatzes mit den indirekten Gewinnabgrenzungsmethoden kombiniert werden können.<sup>50</sup> Die Kombination von direkten und indirekten Zuteilungskriterien erfolgt beispielsweise in der Kostenrechnung (bei der Verlagerung von Gemeinkosten) oder bei der Gewinnabgrenzung<sup>51</sup> zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

#### 4.2.2.3 Übertragung von Geschäftschancen als verdeckte Gewinnausschüttung

##### 4.2.2.3.1 Begriff der Geschäftschance

Nach neuerer deutscher Rechtsprechung des BFH kann eine verdeckte Gewinnausschüttung u.a. auch dann vorliegen, wenn keine eigentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern Geschäftschancen unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt dem Anteilshaber oder einer diesem nahestehenden Person überlassen werden.<sup>52</sup> Den BFH-Urteilen liegen folgende Sachverhalte zugrunde:<sup>53</sup> Einer GmbH wurde die Möglichkeit entzogen, (i) ein Grundstück zu erwerben, um es anschliessend gewinnbringend zu veräussern; (ii) einzelne (Teil-)Aufträge auszuführen; (iii) Informationen aus der Geschäftsführungstätigkeit zu veräussern oder (iv) Gewinn aus dem zusammengefassten Einkauf mehrerer Gesellschaften zu erzielen. Dabei geht der BFH davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer eine Geschäftschance nicht unentgeltlich überlassen würde. Eine allgemein gültige Definition des Begriffs der Geschäftschance hat

46 KLEINEIDAM, Perspektiven, 858 ff.; OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 26.

47 OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 17 ff.

48 Vgl. unten, Ziff. 4.3.1.

49 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 8.1 ff.

50 Aufgrund der Nachteile des Fremdvergleichskonzepts wird in der Literatur teilweise gefordert, eine «prozessorientierte Gewinnabgrenzung» vorzunehmen (OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 208 ff.). Nach dem Gestaltungsmodell der «Prozessorganisation» wird das Unternehmen nicht mehr vertikal nach Funktionen oder Objekten, sondern horizontal nach Prozessen gegliedert. Auf diese Weise kann vermieden werden, dass Erfüllungsvorgänge, die in einem inneren Zusammenhang stehen, über mehrere organisatorische Einheiten verteilt sind. Es muss davon ausgegangen werden, dass sich dieses Konzept – zumindest in naher Zukunft – nicht durchsetzen wird, da durch die OECD unmissverständlich festgehalten wird, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in seinem theoretischen

Ansatz grundsätzlich wohl fundiert sei, da er beim Austausch von (marktgängigen; die Verfasser) Waren und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen der Funktionsweise des freien Marktes am nächsten komme (OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 1.13).

51 Bei der indirekten Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte werden globale, formelmässige Aufteilungsschlüssel zwecks Aufteilung des gesamten Gewinns herangezogen. Bei den geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden hingegen werden die Gewinne, die aus bestimmten konzerninternen Transaktionen erzielt werden, den Gewinnen gegenübergestellt, die vergleichbare Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen angestrebt hätten (OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 3.2 und 3.60).

52 Vgl. BFH vom 30.08.1995, DB 1995, 2451; BFH vom 12.10.1995, DB 1996, 507; BFH vom 11.06.1996, DB 1996, 236.

53 BFH vom 12.06.1997, DStR 1997, 1360; BFH vom 18.12.1996, DStR 1997, 575; BFH vom 06.12.1995, DB 1996, 1450.



sich in der deutschen Literatur und Rechtsprechung bis anhin noch nicht herausgebildet. Allgemein wird die Geschäftschance als die «Möglichkeit verstanden, künftig einen Vermögensvorteil zu erzielen, der noch keiner besonderen Bewertung zugänglich und deshalb noch nicht in einem Wirtschaftsgut erstarkt ist».<sup>54</sup>

Bislang wurden vom BFH überwiegend Fälle entschieden, in denen gewinnträchtige konkrete Einzelgeschäfte – also konkrete Geschäftschancen – von einer Kapitalgesellschaft auf Anteilsinhaber übertragen wurden. Für die Zuordnung von konkreten Geschäftschancen zu den entsprechenden Konzerngesellschaften können verschiedene Indizien herangezogen werden.<sup>55</sup> So wird insb. geprüft, von wem die Kosten der Anbahnung der Geschäftschance getragen wurden, von wem die Verhandlungen geführt wurden, mit wem die Vertragspartner bereits früher Geschäfte getätigt haben oder wessen statutarischem oder tatsächlichem Geschäftsbereich das in Frage stehende Geschäft zuzuordnen ist. Ferner kann auch die Möglichkeit der Gewinnerzielung durch Wahrnehmung von betrieblichen Funktionen als Geschäftschance angesehen werden, welche im Folgenden als «unternehmerische Geschäftschance» bezeichnet wird.<sup>56</sup> Damit eine unternehmerische Geschäftschance steuerlich relevant sein kann, muss sie eine objektiv werthaltige Position verkörpern und dem Inhaber die Möglichkeit bieten, bei gleichem Risiko und gleichem Mitteleinsatz einen wesentlich höheren Gewinn erzielen zu können als derjenige, welcher die Geschäftschance nicht hat.<sup>57</sup> Dies ist dann der Fall, wenn der Übernehmer einer Funktion praktisch risikolos einen sog. Übergewinn – d.h. mehr als den branchenüblichen Gewinn zzgl. Risikoprämie – erwirtschaften kann.<sup>58</sup> Eine Geschäftschance wird dann überlassen, wenn beispielsweise der bisherige Eigenhändler erhebliche Investitionen getätigt hat, deren Erträge ihm nunmehr nicht mehr oder nicht mehr in der vollen Höhe zukommen. Anzeichen für das Vorliegen einer Geschäftschance können z.B. auch Anlaufverluste sein, die das Vertriebsunternehmen im Vertrauen auf eine zukünftige Eigenhändlerschaft in Kauf genommen hat.

#### 4.2.2.3.2 Würdigung der Geschäftschancenlehre aus schweizerischer Sicht

In der schweizerischen Praxis und Rechtsprechung finden sich keine spezifischen Hinweise zur Geschäftschancenlehre. Dies liegt darin begründet, dass in vielen Fällen Funktionen und Risiken – und damit Gewinnpotential – aufgrund des günstigen schweizerischen Steuerklimas eher in die als aus der Schweiz heraus verlagert werden. Selbst in einem mehr als fragwürdigen Entscheid des BGer wurde ein Veräusserungsgewinn unmittelbar der schweizerischen Muttergesellschaft zugerechnet, weil die Tochtergesellschaft nicht selber tätig geworden sei, sondern (bloss) im Auftrag der schweizerischen Konzernspitze gehandelt habe.<sup>59</sup> Die steuerliche Beurteilung muss somit anhand der generellen Kriterien zur verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen werden. Gemäss BGer liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn eine Leistung erbracht wird, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, sodass die Leistung einer Entnahme von Gesellschaftsmitteln gleichkommt und eine Entreicherung der leistenden Gesellschaft zur Folge hat.<sup>60</sup> Aufgrund des Entreichungserfordernisses kann sich das Problem der Übertragung von steuerlich relevanten Geschäftschancen nur dann stellen, wenn Transaktionen stattfinden bzw. Vereinbarungen geschlossen werden, bei denen zukünftiges Wertschöpfungspotential bzw. zukünftige Mehrwerte auf andere Rechtsträger übertragen werden, wobei dem zukünftigen Wertschöpfungspotential im Zeitpunkt der Transaktion ein Wert zugemessen werden kann. Steuerlich relevante Geschäftschancen können also nur dann vorliegen, wenn sie im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung bewertbar sind bzw. einen Geldwert verkörpern. Ansonsten könnte die Übertragung auf die Anteilsinhaber bzw. diesen nahestehende Personen keine Entreicherung auslösen.

Bei der Übertragung einzelner Vermögenswerte ist davon auszugehen, dass keine steuerlich relevanten Geschäftschancen übertragen werden, da einzelne Vermögenswerte für sich allein im Grundsatz keine Mehrwerte bzw. keine Wertschöpfung generieren können. Hingegen ist klar, dass im Rahmen der Übertragung von einzelnen materiellen bzw. immateriellen Wirtschaftsgütern über die verhafteten stillen Reserven abzurechnen ist, wobei für

54 RÖDDER, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 124.

55 GOSCH, Wettbewerbsverbot, 442.

56 KUCKHOFF/SCHREIBER, Funktionsverlagerung, 325.

57 RÖDDER, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 125.

58 BFH vom 07.08.2000, BStBl, II 2000, 632.

59 BGer vom 09.05.1995 = ASA 65 (1996/97) 51 ff. = StE 1995 BdBSt

B 72.11 Nr. 3: Diesem Urteil lag ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem eine panamesische Tochtergesellschaft auf Geheiss der schweizerischen Muttergesellschaft eine massgebliche Beteiligung aufbaute, mit dem Ziel, diese in den Konzern zu integrieren. Als der Versuch gescheitert war, konnte das Paket von der Tochter mit erheblichem Gewinn weiter veräussert werden.

60 BGE 107 Ib 331 = ASA 51 (1982/83) 546.

die Bewertung auf den Drittvergleich abgestellt wird.<sup>61</sup> Bei konkreten Geschäftschancen kann sich nur dann die Abgeltungsfrage stellen, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht, dass Gewinnpotential übertragen wird, welches vom Empfänger praktisch risikolos realisiert werden kann. Die Übertragung von vagen Geschäftschancen kann nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbart werden. Abgeltungspflichtige unternehmerische Geschäftschancen können dann vorliegen, wenn ganze Geschäftsbetriebe übertragen werden. Die abgeltungspflichtige Geschäftschance entspricht dabei dem Goodwill bzw. dem Geschäftswert, welcher auf Basis einer Unternehmensbewertung zu ermitteln ist. Die Existenz eines Geschäftswertes setzt somit eine betriebliche Einheit bzw. einen Teilbetrieb<sup>62</sup> voraus. Eine betriebliche Einheit in diesem Sinn stellt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten dar, welcher im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserzielung als eine relativ unabhängige, organische Einheit qualifiziert werden kann.<sup>63</sup> Eine betriebliche Einheit liegt also immer dann vor, wenn dieser Komplex einen für sich lebensfähigen Organismus, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellt, welche in der Lage ist, wirtschaftliche Werte zu erzeugen.<sup>64</sup>

Problematisch sind insb. jene Fälle, in denen weder Teilbetriebe noch einzelne materielle oder immaterielle Vermögenswerte übertragen werden, sondern z.B. lediglich Vertragsverhältnisse geändert werden. Aufgrund der Tatsache, dass eine Geschäftschance einen messbaren bzw. quantifizierbaren Geldwert verkörpern muss, ist bei der Annahme einer steuerlich abgeltungspflichtigen Geschäftschance grösste Zurückhaltung zu üben. Diese Zurückhaltung drängt sich bereits aufgrund der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften auf, welche aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips steuerrechtlich verbindlich sind. Aufgrund des Vorsichts- und des daraus fließenden Realisations- bzw. Imparitätsprinzips dürfen Vermögenswerte nur dann bilanziert werden, wenn sie

(i) der Unternehmung wirtschaftlich zur Verfügung stehen, (ii) der Unternehmung über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen und (iii) als Objekte einzeln identifiziert und bewertet werden können.<sup>65</sup> Eine extensive Interpretation würde dazu führen, dass auch eine Anwartschaft<sup>66</sup> – also die Wahrscheinlichkeit eines Rechtserwerbs – bilanziert werden müsste, was nicht mit dem Realisationsprinzip zu vereinbaren ist.

Nach einer neueren dynamischen Bilanzauffassung sind unter Aktiven als sog. Nutzungspotentiale alle Objekte zu verstehen, aus denen künftig Geld-, Güter- und Leistungsflüsse ohne Gegenleistung zu erwarten sind.<sup>67</sup> Auch unter Berücksichtigung dieser weiten, offenen Definition, welche auch im Entwurf des Bundesgesetzes über die Rechnungslegung (RRG)<sup>68</sup> enthalten ist, ist bei der Annahme einer abgeltungspflichtigen Geschäftschance entsprechende Zurückhaltung zu üben. Davon ausgehend, dass eine Geschäftschance per definitionem noch nicht in einem (materiellen oder immateriellen) Wirtschaftsgut erstarkt ist, kann eine steuerlich relevante Geschäftschance nur dann vorliegen, wenn in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft eine objektiv werthaltige Position bilanziert werden darf bzw. wenn die Geschäftschance einen derartigen Konkretisierungsgrad erreicht hat, dass ihr ein tatsächlich realisierbarer Geldwert zugemessen werden kann. Wie im deutschen Schrifttum gefordert, ist dies nur dann der Fall, wenn der Übernehmer der Funktion vergleichsweise risikolos einen Übergewinn – also mehr als den branchenüblichen Gewinn (zzgl. Risikoprämie) – erzielen kann. Kann durch den Erwerber der Funktion lediglich ein Normalgewinn erzielt werden, liegt keine abgeltungspflichtige Geschäftschance vor, da die entsprechende Funktion ohne weiteres auch auf einen unabhängigen Dritten ausgelagert werden könnte. Eine extensive Anwendung der Geschäftschancenlehre kann überdies zu einer Sollbesteuerung führen, welche nicht mit dem Realisationsprinzip vereinbart werden kann und vom BGer klar abgelehnt wurde.

61 Gemäss Entwurf zum Fusionsgesetz können im Rahmen von Reorganisationen Wirtschaftsgüter steuerneutral auf andere Gesellschaften übertragen werden. Auch qualifizierende Beteiligungen können unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral übertragen werden (vgl. Art. 207a Abs. 3 DBG bzw. 24 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG).

62 Der bundesrätliche Entwurf zum Fusionsgesetz verwendet in Anlehnung an Art. 2 lit. i Fusionsrichtlinie (Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 = Abl. 1990 L 225/I vom 20.08.1990) den Begriff Teilbetrieb.

63 REICH, Grundriss, 49 f.

64 REICH, Grundriss, 50.

65 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, 304.

66 Eine Anwartschaft liegt dann vor, wenn von einem mehraktigen Entstehungsgrund eines Rechts schon so viele Erfordernisse erfüllt sind, dass von einer gesicherten Rechtsstellung des Erwerbers ausgegangen werden kann, die der Verkäufer nicht mehr durch einseitige Erklärung zerstören kann (WEIDMANN, Realisation, 119). Wirtschaftlich und rechtlich stellt die Anwartschaft ein qualifiziertes Entwicklungsstadium auf dem Wege zum Vollrecht dar. Für bilanzielle Zwecke kann diese relative Sicherheit aber nicht ausreichend sein; vielmehr ist eine genügende Gewissheit, dass sich der Forderungserwerb tatsächlich vollziehen wird, zu verlangen.

67 BENZ, Bilanzierung, 38 m.w.H.

68 Nach Art. 15 Abs. 1 eRRG sollen Vermögenswerte schon dann bilanziert werden können, wenn der daraus resultierende Mittelzufluss wahrscheinlich ist und deren Wert mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.

Liegt eine abgeltungspflichtige Geschäftschance – bzw. ganz allgemein eine verdeckte Gewinnausschüttung – vor, muss nach dem Konzept des doppelten ordentlichen Geschäftsführers der Fremdvergleichspreis im Rahmen einer sog. Bandbreitenbetrachtung ermittelt werden. Die Preisuntergrenze ergibt sich aus der Prognose der zukünftigen Gewinne, mit welchen die übertragende Unternehmung – bei eigener Ausübung der Funktion – aus der Geschäftschance hätte rechnen können. Die Preisobergrenze ergibt sich aus der Prognose der zukünftigen Gewinne, mit welchen die übernehmende Unternehmung aus der Geschäftschance rechnen kann. Ferner wird der ordentliche Geschäftsführer der übernehmenden Unternehmung höchstens den Preis bezahlen, welcher für die Erstellung des wirtschaftlichen Vorteils bzw. dessen Beschaffung durch einen unabhängigen Dritten verlangt wird. Daraus ergibt sich, dass im Rahmen der Bandbreitenbetrachtung auf den für die steuerpflichtige Unternehmung günstigsten Preis – und insb. nicht auf einen Mittelwert – abzustellen ist. In diesem Sinne hat auch der deutsche BFH entschieden.<sup>69</sup>

Wird ausnahmsweise von einer steuerlich relevanten Geschäftschance ausgegangen, weil aufgrund der Funktionsverlagerung durch den übernehmenden Rechtsträger ohne Übernahme von Risiken erhebliche Gewinne erzielt werden können, so muss – in Anlehnung an Art. 9 Abs. 2 OECD-MA – im anderen Staat i.S. einer korrespondierenden Berichtigung (corresponding adjustment) eine entsprechende Aktivierung mit nachträglicher steuerlicher Anerkennung der notwendigen Abschreibungen bzw. – falls die Bilanzierungsfähigkeit im übernehmenden Staat verneint wird – ein steuerlicher Abzug i.S.v. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG zugelassen werden. Abschliessend kann somit festgehalten werden, dass die steuerliche Würdigung immer unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalles vorgenommen werden muss und die steuerlichen Konsequenzen sowohl im Wegzugsstaat als auch im Zuzugsstaat beachtet werden müssen.

#### **4.2.3 Verlagerung von Produktionsfunktionen**

##### **4.2.3.1 Abgeltungsanspruch für die Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter**

Handelt es sich bei der Produktionsgesellschaft bereits vor der Funktionsverlagerung lediglich um einen Lohnfabrikanten, findet keine Übertragung produktbezogener immaterieller Wirtschaftsgüter oder Geschäftschancen statt, womit auch keine diesbezüglichen Ausgleichszah-

lungen zu leisten sind. Klar ist, dass über allfällige stille Reserven abzurechnen ist, wenn im Rahmen der Funktionsverlagerung materielle Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Handelt es sich bei der Produktionsgesellschaft um einen Eigenfabrikanten, welcher im Rahmen der Funktionsverlagerung zu einem Lohnfabrikanten reduziert wird (Funktionsabschmelzung), können sowohl materielle als auch immaterielle Vermögenswerte übertragen werden. In diesem Zusammenhang stellt sich insb. die Frage betreffend Vergütung eines Entgelts für die Überlassung von Produktionsverfahrenkenntnissen und sonstigem Produktions-Know-how. Es ist davon auszugehen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn die Principal-Gesellschaft die nahestehende Produktionsgesellschaft veranlasst, ihre vorhandene Technologie abzugeben, ohne dafür angemessen entschädigt zu werden.

Im Rahmen der Produktionsverlagerung von einem inländischen auf einen ausländischen Hersteller, welcher als Auftragsfertiger für den inländischen Hersteller tätig wird (sog. verlängerte Werkbank), werden i.d.R. keine immateriellen Werte übertragen, insb. wenn die gesamte Kapazität in den Dienst des inländischen Herstellers gestellt und die gesamte Produktion vom inländischen Hersteller abgenommen wird. In diesem Fall ist keine Vergütung zu leisten, insb. wenn die laufende Vergütung des Auftragsfertigers auf der Grundlage eines angemessenen Kostenaufschlags entschädigt wird und der Auftragsfertiger die Produktion nicht auf eigene Rechnung vermarkten darf.<sup>70</sup>

##### **4.2.3.2 Abgeltungsanspruch für die Überlassung einer Geschäftschance**

Es stellt sich ferner die Frage, ob aufgrund des Verzichts auf die bisherige Position als Eigenfabrikant (fully fledged manufacturer) bzw. die Beschränkung auf die Funktion eines blossen Auftragsfertigers dem zukünftigen Auftraggeber bzw. der Principal-Gesellschaft eine Geschäftschance überlassen wird, welche abzugelten ist, damit nicht der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegt. Für die steuerliche Beurteilung dieser Frage kommt es erheblich auf die Branche und die Art des Betriebs an, welcher reorganisiert wird. Je grösser die Wertschöpfung des eigentlichen Produktionsprozesses ist, desto eher kann sich das Problem einer abgeltungspflichtigen Überlassung einer Geschäftschance stellen.

69 WEHNERT/STALBERG, Grundsatzentscheidung, 143.

70 BURKERT, Reallokation, 535 f.

#### 4.2.4 Verlagerung von Vertriebsfunktionen

##### 4.2.4.1 Abgeltungsanspruch für die Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter

Die Beziehung zwischen der Principal-Gesellschaft und der als Eigenhändlerin tätigen Tochtergesellschaft ist i.d.R. durch die auf vertraglicher Basis beruhende Überlassung des Exklusivvertriebs gekennzeichnet. Nach Vertragsablauf bzw. Kündigung steht der Principal-Gesellschaft das Recht zu, als Eigentümerin über gewisse Funktionen neu zu verfügen. Demzufolge kann die Vertriebsgesellschaft normalerweise keinen Entschädigungsanspruch gegenüber der Principal-Gesellschaft geltend machen. Diese Auffassung lässt sich dadurch untermauern, dass eine Gliedunternehmung im Konzern – im Gegensatz zum unabhängigen Eigenhändler – grundsätzlich nicht schutzbedürftig ist, sondern dass es geradezu der Funktion der Gliedunternehmung entspricht, die Umverteilung der Funktionen und Risiken im Konzern im Interesse des Konzerns ohne Ausgleichsanspruch hinzunehmen.

In verschiedenen Ländern – beispielsweise in Deutschland<sup>71</sup> – wird die Auffassung vertreten, dass unter bestimmten Umständen ein Ausgleichsanspruch seitens der Vertriebsgesellschaft gegenüber der Principal-Gesellschaft entstehen kann, insb. wenn im Laufe der Vertragszeit durch die selbständigen Anstrengungen der Vertriebsgesellschaft eine wesentliche Verbesserung der Funktionen (z.B. Werbung neuer Kunden oder Ausbau bestehender Kundenbeziehungen) eingetreten ist, welche die Principal-Gesellschaft nach Vertragsende weiter nutzen kann, der Principal-Gesellschaft somit ein Vermögenswert zufließt, den sie vorher nicht gehabt hat. Für die Beurteilung der Ausgleichsproblematik ist gemäss deutscher Rechtsprechung auf den Drittvergleich abzustellen. Danach kommt es darauf an, ob ein unabhängiger Eigenhändler bei der ordentlichen Kündigung seines Eigenhändlervertrages mit gleichzeitigem Abschluss eines neuen Vertriebsvertrages – z.B. eines Kommissionärsvertrages – einen Ausgleichsanspruch hätte geltend machen können. Ein Ausgleichsanspruch kann dann entstehen, wenn (i) das Innenverhältnis zwischen Principal-Gesellschaft und Vertriebsgesellschaft über eine reine Käufer-Verkäufer-Beziehung hinausgeht, (ii) die Vertriebsgesellschaft auf Grund vertraglicher Vereinbarungen so in die Absatzorganisation der Principal-Gesellschaft eingegliedert wird, dass die

Rechte und Pflichten der Vertriebsgesellschaft denen eines Handelsvertreters entsprechen, und (iii) die Vertriebsgesellschaft verpflichtet wird, den von ihr entwickelten Kundenstamm bei Vertragsende der Principal-Gesellschaft zu überlassen, damit diese die Vorteile des Kundenstamms sofort und ohne weiteres nutzen kann.

Die Eingliederung der Vertriebsgesellschaft in das Vertriebsnetz der Principal-Gesellschaft muss anhand der rahmenvertraglichen Bedingungen und der tatsächlichen Begebenheiten beurteilt werden. Folgende Indizien können – aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung – zur Qualifikation eines Handelsvertreters führen:<sup>72</sup> Zuweisung eines bestimmten Vertriebsgebiets, aktive Förderung des Absatzes und Vermarktung der Produkte der Principal-Gesellschaft, Einbeziehung in Preisbindungen und Werbung der Principal-Gesellschaft sowie Pflege des Erscheinungsbildes der Marke, Berichtspflicht, vertragliche Wettbewerbsbeschränkungen und Pflicht zur Berücksichtigung etwaiger Anregungen oder Empfehlungen der Principal-Gesellschaft betreffend Unterhaltung von Geschäftsräumen. Ein Indiz allein kann noch nicht zur Bejahung eines Ausgleichsanspruchs führen; vielmehr muss die Gesamtheit der Umstände des konkreten Einzelfalles im Rahmen der Beurteilung berücksichtigt werden.

Wie bereits erwähnt, muss zusätzlich der Kundenstamm, welcher bislang der Eigenhändlerunternehmung direkt zugeordnet wurde, der Principal-Gesellschaft zur sofortigen Nutzung überlassen werden. Grundsätzlich genügt es, wenn die Kundenadressen im Laufe der Vertragsdauer – spätestens aber nach Beendigung des Vertragsverhältnisses – der Principal-Gesellschaft mitgeteilt werden, wobei es unerheblich ist, ob die Kundenangaben von der Principal-Gesellschaft genutzt werden.<sup>73</sup> Wenn die Vertriebsgesellschaft nach Änderung des Vertragsverhältnisses zu sämtlichen bisherigen Kunden weiterhin Geschäftsbeziehungen unterhält, wenn auch in geringerem Umfang, kann nicht von einer Kundenüberlassung ausgegangen werden. Nur wenn die Principal-Gesellschaft trotz der geänderten Vertragsverhältnisse die Möglichkeit und Absicht hat, Direktgeschäfte mit diesen Kunden abzuschliessen, kann von einem Übergang des Kundenstamms ausgegangen werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass aufgrund der Neuzuweisung von Funktionen und Risiken bei entsprechender Gestaltung kein Ausgleichsanspruch der Vertriebsgesellschaft gegenüber der Principal-Ge-

71 Vgl. BGH vom 20.10.1983, I ZR 86/82, NJW 1984, 2102.

73 BGH vom 16.01.1986, I ZR 223/83, DB 1986, 1069.

72 BGH vom 25.03.1982, I ZR 146/80, DB 1982, 2293; BGH vom 14.04.1983, I ZR 20/81, DB 1983, 2412.

sellschaft bestehen sollte. Falls in gewissen Ländern von einem Ausgleichsanspruch ausgegangen wird, ist – zwecks Vermeidung dieses Anspruchs – darauf zu achten, dass der Kundenstamm nicht auf die Principal-Gesellschaft übertragen wird, denn das zweite Kriterium, nämlich die Eingliederung der Vertriebsgesellschaft in die Absatzorganisation der Principal-Gesellschaft *ohne vertraglich fixierten Pflichtenkatalog*, wird innerhalb eines Konzernverbands in der Praxis kaum je durchsetzbar sein. Genau hier ergibt sich nämlich die konzerntypische Abhängigkeitsstruktur mit einhergehender wirtschaftlicher und organisatorischer Einbindung der Vertriebsgesellschaft, welche eine nahezu eigenständige Tätigkeit der Vertriebsgesellschaft nicht erlaubt. Da aufgrund dieses Abhängigkeitsverhältnisses regelmässig Kundenunterlagen angefertigt und übermittelt werden, kann die Überlassung des Kundenstamms nur insoweit abgewendet werden, als der bereits bestehende Kundenstamm bei der Vertriebsgesellschaft verbleibt und ausschliesslich von dieser im Rahmen eines exklusiven Gebietsrechts weiter genutzt und bedient wird.

#### 4.2.4.2 Abgeltungsanspruch für die Überlassung einer Geschäftschance

Die Frage nach sonstigen Entschädigungsansprüchen aufgrund der Umwandlung eines Eigenhändlers in einen Kommissionär stellt sich deshalb, weil der Gewinn aus der Kommissionärstätigkeit der Vertriebsgesellschaft geringer sein muss als der aus der vorherigen Eigenhändlerfunktion. Diese Reduktion des Gewinns lässt sich damit begründen, dass die für den Eigenhändler typischen Risiken – wie Debitorenverluste, Wertverluste, Währungsrisiken, Garantien und Gewährleistungen – im Rahmen der Strukturänderung auf die Principal-Gesellschaft übertragen werden. Auf Stufe der Principal-Gesellschaft sollte sich der Gewinn entsprechend erhöhen, denn die Übernahme von Risikopotential muss durch erhöhte Gewinnchancen ausgeglichen werden.

Für die Beurteilung, ob der Vertriebsgesellschaft aufgrund der Umstrukturierung letztlich ein Entschädigungsanspruch für entgangene Gewinne zusteht oder nicht, werden verschiedene Argumente vorgebracht. Einerseits wird geltend gemacht, dass der Aufgabe der höheren Gewinnchancen, welche die Vertriebsgesellschaft als Händlerin hatte, eine äquivalente Minderung der Kostenrisiken gegenüberstehe, sodass der Verlust der Gewinnchancen einen gleichwertigen Vorteil durch die Risikoeinschränkung zur Folge habe und dementsprechend keine Basis für die Geltendmachung eines Entschädigungsanspruchs vorliege.<sup>74</sup> Im Übrigen könne

nach einer Funktionsänderung (Funktionsabschmelzung) eines Eigenhändlers in einen Kommissionär der Kundenstamm weiterhin von diesem genutzt werden, so dass diesbezüglich keine Entschädigung in Betracht komme.

Andererseits wird behauptet, dass es marktüblich sei, dass die (umstellungsbedingten) schwindenden Gewinnchancen die entfallenden Risiken wertmässig übersteigen und in Höhe der Saldogrösse ein Entschädigungsanspruch bestehen müsse. Eine derart pauschale Äusserung müsste zuerst belegt werden können. Im konkreten Einzelfall wird es viel mehr darauf ankommen, dass die betroffene Vertriebsgesellschaft den Nachweis erbringen kann, inwieweit sich ihr Aufgabenbereich und ihre wirtschaftlichen Risiken durch die Umstellung geändert haben und dass sich die daraus resultierenden verminderten Kostenrisiken äquivalent zur Gewinnverminderung verhalten.

Ein Entschädigungsanspruch kann sich allenfalls aufgrund des laufenden Vertriebsvertrags mit seinen Laufzeitelementen (Grundlaufzeit und Verlängerungslaufzeit) und den vereinbarten Kündigungsfristen ergeben, da bei der Vertriebsgesellschaft auf Grund der Funktionsänderung häufig Kosten und Verluste entstehen können.<sup>75</sup> Unter Berücksichtigung der ordentlichen Kündigungsfristen lässt sich ein allfälliger Entschädigungsanspruch danach beurteilen, ob die Änderung der Vertriebsstruktur ausschliesslich konzernbedingt ist und ein fremder, unabhängiger Eigenhändler die Umstrukturierung nicht akzeptiert hätte. Lediglich im Falle einer ordnungsgemässen Kündigung durch die Principal-Gesellschaft – bzw. bei Vorliegen wirtschaftlicher Gründe unter Einhaltung der entsprechenden (vertraglichen) Kündigungsfristen – würde ein unabhängiges Unternehmen dem Wechsel zur Kommissionärstruktur zustimmen, womit ein Entschädigungsanspruch entfallen würde.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass – unter Berücksichtigung der Tatsache, dass mit der Verlagerung spezifischer Vertriebsfunktionen sowohl die Gewinnchancen als auch die Kostenrisiken von der Vertriebsgesellschaft zur Principal-Gesellschaft verlagert werden – grundsätzlich kein Entschädigungsanspruch seitens der Vertriebsgesellschaft entstehen sollte. Dies gilt insb., wenn keine Wirtschaftsgüter, wie z.B. der Kundenstamm oder das Vertriebsgebiet, übertragen werden. Falls aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls ein Entschädigungsanspruch bejaht würde, sollte dieser vermieden werden können, indem die Principal-Gesellschaft den Eigenhändlervertrag unter Einhaltung der Kündigungsfristen auflöst.

74 BURKERT, Reallokation, 521.

75 FAIX/WANGLER, Risiken, 68.

### 4.3 Besteuerung des laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs

#### 4.3.1 Verrechnungspreisgestaltung

Im Zusammenhang mit der Abgeltung des laufenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs nach erfolgter Funktions- und Risikoverlagerung gilt es zu beachten, dass die vereinbarten Verrechnungspreise dem Drittvergleich entsprechen müssen. Im Wesentlichen können folgende drei geschäftsfallbezogenen Standardmethoden zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise angewendet werden:<sup>76</sup> (i) Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method); (ii) Wiederverkaufspreis- oder Absatzpreismethode (resale price method); (iii) Kostenaufschlagsmethode (cost plus method). Die Frage, welche Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise herangezogen wird, setzt zuvor eine unternehmerische Entscheidung über die Verteilung der betrieblichen Funktionen und Risiken voraus. Bei der Preisvergleichsmethode liegt das Risiko, einen ausreichenden Preis erzielen zu können, beim Lieferanten, das Risiko der Weiterveräußerung hingegen beim Abnehmer. Bei der Wiederverkaufspreismethode liegt das volle Marktrisiko beim Lieferanten, bei der Kostenaufschlagsmethode hingegen beim Auftraggeber. Die Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise kann daher durch den Konzern im Grundsatz nach freiem Ermessen festgelegt werden.<sup>77</sup> Bei der Wahl der Methode sollte aber sowohl den wirtschaftlichen Verhältnissen als auch den vertraglich vereinbarten Rechten und Pflichten gebührend Rechnung getragen werden. Die OECD räumt ein, dass die drei Methoden – aufgrund der Komplexität des Geschäftslebens – nicht in jedem Fall zu einem sachgerechten Ergebnis führen können.<sup>78</sup> Für solche Fälle können Mischungen der Methoden oder ergänzende geschäftsfallbezogene Methoden – wie z.B. die Gewinnaufteilungs- (profit split) oder die Gewinnvergleichsmethode (transactional net margin method) – angewendet werden.<sup>79</sup>

#### 4.3.1.1 Verrechnungspreise zwischen Principal- und Produktionsgesellschaft

##### 4.3.1.1.1 Eigenproduktion

Liegt Eigenproduktion vor, übernimmt die Produktionsgesellschaft die volle Dispositionsbefugnis über die Produktion. Falls die Produktionsgesellschaft bei voller Übernahme des Produzentenrisikos auch an unabhängige

ge Dritte liefert, kann für die Bestimmung der Verrechnungspreise auf die Preisvergleichsmethode abgestellt werden. Werden die Produkte hingegen an nahestehende Vertriebsgesellschaften geliefert, welche die Produkte wiederum am externen Markt vertreiben, kann auf die Wiederverkaufspreismethode abgestellt werden.

##### 4.3.1.1.2 Lohnfertigung

Ist die ausländische Produktionsgesellschaft als Lohnfabrikant zu qualifizieren, kann der Verrechnungspreis i.d.R. auf Basis der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden, wobei bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode insb. folgende Punkte zu beachten sind: (i) In der Praxis wird in vielen Fällen von einem Kostenaufschlag von 5 bis 10 % auf die Selbstkosten ausgegangen. Es ist aber zu berücksichtigen, dass der Gewinnaufschlag – in Anbetracht der möglichen Vielfalt der Ausgestaltung von Lohnfertigerungsverhältnissen – umso höher ausfallen wird, je mehr Funktionen und Risiken bzw. Wertschöpfungspotential (z.B. Verfahren, Know-how) durch die Produktionsgesellschaft übernommen werden; (ii) die Kostenbasis sollte auf Plan- bzw. Soll-Kostenbasis ermittelt werden, damit ein effizientes Arbeiten der Produktionsgesellschaft belohnt werden kann und nicht eine ineffiziente Produktion durch eine Kostenabgeltung auf Ist-Kostenbasis belohnt wird<sup>80</sup>; (iii) durch den Ansatz von Plan- bzw. Soll-Kosten können überdies allfällige Standortvorteile der ausländischen Produktionsgesellschaft aufgeteilt werden, da fremde inländische Geschäftspartner in Kenntnis des preislich günstigeren Produktionsstandortes wohl keine Abnahmepreise auf Inlandsniveau vereinbaren würden.

#### 4.3.1.2 Verrechnungspreise zwischen Principal- und Vertriebsgesellschaft

##### 4.3.1.2.1 Vertrags- bzw. Eigenhändler

Der Eigenhändler erwirbt Eigentum an den übernommenen Produkten, mit der Konsequenz, dass ihm im Ergebnis die gesamte Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis zustehen muss. Ist die Vertriebsgesellschaft als Eigenhändlerin zu qualifizieren, kann der Verrechnungspreis i.d.R. nach der Preisvergleichsmethode unter Berücksichtigung der Handelsstufe oder nach der Wiederverkaufspreismethode ermittelt werden.<sup>81</sup>

76 Vgl. ausführlich BRÜLISAUER/KUHN, Kommentar DBG, Art. 58 N 122 ff.

77 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 1.68 ff.

78 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 2.49 und 3.1 ff.

79 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Ziff. 3.5 ff. und 3.26 ff.

80 BAUMHOFF, Aussensteuerrecht, 486 ff.

81 BAUMHOFF, Aussensteuerrecht, 603 ff.

#### 4.3.1.2.2 Kommissionär

Grundsätzlich kann die Verkaufsprovision kosten- oder umsatzbezogen festgelegt werden. Wird die Verkaufsprovision umsatzbezogen festgelegt, erhält der Kommissionär einen festen Prozentsatz vom Umsatz, wodurch sowohl seine Kosten als auch seine Gewinnmarge abgedeckt werden.

Wird die Verkaufsprovision kostenbezogen festgelegt, werden die gesamten Kosten des Kommissionärs unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnaufschlages verrechnet. Bei Vertriebsleistungen ist festzuhalten, dass die Anwendung der Kostenaufschlagmethode eine Gewinngarantie für die Vertriebsgesellschaft zur Folge hat und somit das Marktrisiko vollständig auf die Principal-Gesellschaft verlagert wird. Es stellt sich die Frage, ob bei Anwendung der Kostenaufschlagmethode – insb. beim Vertrags- bzw. Eigenhändler – dem hypothetischen Fremdvergleich genügend Rechnung getragen wird.<sup>82</sup> Hingegen sind die vertraglichen Verhältnisse beim Repräsentanten, Agenten, Kommissionär bzw. Kommissionsagenten durch einen (mehr oder weniger) starken Dienstleistungscharakter geprägt, womit die Kostenaufschlagmethode – allenfalls ergänzt um eine umsatzabhängige Komponente – ohne weiteres angewendet werden kann.<sup>83</sup>

#### 4.3.1.2.3 Agent

Der Agent erhält als eigenen Umsatz lediglich eine Provision, welche auf Basis der Kostenaufschlagmethode berechnet werden kann. Aufgrund des geringeren Umfangs an übernommenen Funktionen und Risiken im Vergleich zum Eigenhändler und zum Kommissionär ist die Provision des Agenten am geringsten.

### 4.3.2 Beschränkte Steuerpflicht der Principal-Gesellschaft in den Produktions- und Vertriebsländern qua Betriebsstätte

#### 4.3.2.1 Betriebsstättenqualifikation

Gemäss der allgemeinen Definition von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, welche in den meisten der von der Schweiz ab-

geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gleichermaßen verankert ist, ist die Betriebsstätte<sup>84</sup> eine *feste Geschäftseinrichtung*, durch die die *Tätigkeit einer Unternehmung ganz oder teilweise* ausgeübt wird.<sup>85</sup> Als Unternehmen gilt jede geschäftliche Tätigkeit, mit der durch Einsatz von Kapital und/oder Arbeit wirtschaftliche Leistungen erbracht werden, und zwar unabhängig von der Art und der Rechtsform, in welcher die Unternehmung betrieben wird.<sup>86</sup> Unter Geschäftseinrichtung ist die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden körperlichen Gegenstände – wie Räumlichkeiten und andere Anlagen oder Einrichtungen – zu verstehen. Dabei ist es unerheblich, ob die Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen, gemietet sind oder aufgrund anderer Umstände zur Verfügung gestellt werden.<sup>87</sup> In Art. 5 Abs. 2 OECD-MA werden i.S. einer beispielhaften, nicht abschliessenden Aufzählung Tatbestände aufgelistet, welche eine Betriebsstätte begründen. In Art. 5 Abs. 3 OECD-MA wird ferner festgehalten, dass eine Bauausführung oder Montage nur dann als Betriebsstätte zu qualifizieren ist, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

Gemäss Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vermögen gewisse Hilfstätigkeiten keine Betriebsstätte zu begründen, auch wenn sie in festen Geschäftseinrichtungen i.S.v. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erbracht werden. Den in dieser Bestimmung beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten ist gemeinsam, dass es sich um solche handelt, welche vorbereitender Art sind und/oder als Hilfstätigkeiten qualifiziert werden können. Diese Einschränkung wurde aus Praktikabilitätsgründen in das OECD-MA aufgenommen, da es schwierig ist, für derartige Hilfs- bzw. Vorbereitungstätigkeiten eine Wertschöpfung zuzuordnen bzw. einen Gewinnanteil zu berechnen.<sup>88</sup> Ferner soll damit – ähnlich wie im interkantonalen Steuerrecht, wonach für die Annahme einer Betriebsstätte eine quantitative und qualitative Wesentlichkeit verlangt wird – einer unerträglichen Zersplitterung der Steuerpflicht entgegengewirkt werden.<sup>89</sup> Im Grundsatz kann festgehalten werden, dass Einrichtungen zum Zwecke des Haltens von Warenlagern bzw. die Warenlager selber, die Einrichtungen für die Informationsbeschaffung und andere Tätigkeiten mit Hilfs- oder Vorbereitungscharakter nicht zur Qualifikation als Betriebs-

82 Vgl. m.w.H. ISENSEE, Verrechnungspreis, 695 f.

83 Vgl. m.w.H. ISENSEE, Verrechnungspreis, 695 f.

84 Ein DBA kann als Kollisionsrecht keine Steueransprüche begründen, sondern im Rahmen der Zuteilung der Besteuerungsrechte lediglich Besteuerungsbefugnisse einschränken (sog. negative Wirkung der DBA, vgl. LOCHER, Negative Wirkung, 365 ff.). Es bedarf daher einer ausdrücklichen Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht (vgl. Art. 51 Abs. 2 DBG). Im Rahmen dieser Ausführungen soll nur auf die DBA-rechtliche Betriebsstättenqualifikation eingegangen werden.

85 LÜTHI, Betriebsstättenprinzip, 16.

86 VOGEL, DBA, Art. 5 Rz. 34 f.

87 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 257 ff., betreffend der verschiedenen Elemente der Betriebsstättendefinition; VOGEL, DBA, Art. 5 Rz. 22 ff.

88 VOGEL, DBA, Art. 5 Rz. 35.

89 LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, III. Teil, Bd. 3, § 8, I D, 2 Nr. 9.

stätte führen können. Tätigkeiten mit Hilfs- bzw. Vorbereitungscharakter liegen stets dann vor, wenn sie im Unternehmensablauf eine untergeordnete Bedeutung haben. Dies ist vor allem dann gegeben, wenn die Tätigkeit nicht nach aussen in Erscheinung tritt, sondern als interne Dienstleistung qualifiziert werden kann.

Als typische Tätigkeiten vorbereitender Art können insb. Werbung, Erteilung von Informationen, wissenschaftliche Forschung, Verwertung von Patenten und technischen Verfahren bezeichnet werden.<sup>90</sup> Diese Aktivitäten können jedoch dann nicht mehr als unschädliche Hilfstätigkeiten qualifiziert werden, wenn sie dauerhaft (Einmaligkeit genügt nicht) für Dritte bzw. gegen aussen erbracht werden.<sup>91</sup> So sind Werbebüros von Werbeagenturen oder Informationsbeschaffungsstellen von Nachrichtenagenturen als Betriebsstätten zu qualifizieren, da deren Aktivitäten einen wesentlichen Bestandteil der Unternehmensaktivität bzw. der Wertschöpfung des entsprechenden Unternehmenstypus ausmachen.<sup>92</sup> Werden mehrere verschiedene Hilfstätigkeiten gemeinsam ausgeübt, hält Art. 5 Abs. 4 lit. f OECD-MA ausdrücklich fest, dass eine feste Geschäftseinrichtung, welche ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, mehrere durch den Negativkatalog umschriebene Hilfstätigkeiten auszuüben, keine Betriebsstätten begründen kann. Dies setzt aber voraus, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung immer noch vorbereitender Art ist bzw. eine Hilfstätigkeit darstellt.<sup>93</sup> Dies gilt gemäss herrschender Praxis auch im Verhältnis Schweiz-Deutschland, obwohl in Art. 5 DBA Schweiz-Deutschland diese Ausnahme nicht ausdrücklich enthalten ist.<sup>94</sup> Werden hingegen Hilfstätigkeiten mit anderen wesentlichen Tätigkeiten verbunden (z.B. Warenlager mit Verkaufsstelle), liegt eine Betriebsstätte vor, worin sämtliche Teilfunktionen erfasst werden.<sup>95</sup> Auf die Sondertatbestände von Art. 5 Abs. 5–7 OECD-MA wird im Rahmen der Beurteilung der beschränkten Steuerpflicht in den Vertriebsländern detailliert eingegangen.<sup>96</sup>

#### 4.3.2.2 Beschränkte Steuerpflicht in den Produktionsländern

Aufgrund der Funktions- und Risikenverlagerung kann der Produktionsprozess derart vom Auftraggeber bzw. von der Principal-Gesellschaft beherrscht sein, dass sich die Frage stellt, wer letztlich die Unternehmung betreibt. Werden die Produktionsanlagen und das Personal der

Produktionsgesellschaft lediglich zur Verfügung gestellt, damit diese die Produkte herstellen kann, erlangt die Principal-Gesellschaft Verfügungsmacht an den Produktionsanlagen und übt damit ihre Unternehmungstätigkeit aus, womit der Tatbestand der Betriebsstätte gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt sein kann.

Die Betriebsstättenproblematik kann sich insb. dann stellen, wenn im Verhältnis zwischen Produktions- und Principal-Gesellschaft folgende Voraussetzungen erfüllt sind: (i) Die Principal-Gesellschaft übernimmt sämtliche Risiken im Zusammenhang mit den wichtigsten Fertigungsprozessen; (ii) die Auftragsfertigungsgesellschaft ist lediglich für einen Auftraggeber, d.h. für die Principal-Gesellschaft, tätig; (iii) auch wenn die Auftragsfertigungsgesellschaft für gewisse (nicht nur untergeordnete) Produktionsfunktionen die Verantwortung selbst trägt und somit entsprechende Risiken übernimmt, kann die Betriebsstättenproblematik vorliegen, insb. wenn die Produktionsgesellschaft aufgrund der Auftragsfertigungsverträge durch die Principal-Gesellschaft schadlos gehalten wird.

#### 4.3.2.3 Beschränkte Steuerpflicht in den Vertriebsländern

Bei der Beurteilung, ob durch die Vertriebsaktivität der Vertriebsgesellschaft eine Betriebsstätte der Principal-Gesellschaft begründet wird, kann zunächst festgehalten werden, dass Vertriebsgesellschaften als rechtlich eigenständige bzw. unabhängige Steuersubjekte in den entsprechenden Ländern selbst der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dies bedeutet, dass der durch die Vertriebsgesellschaft erwirtschaftete Gewinn in den entsprechenden Ländern i.d.R. mit der Gewinnsteuer erfasst werden kann. Der rechtlichen und steuerlichen Unabhängigkeit der Vertriebsgesellschaft steht i.d.R. auch das wirtschaftliche Abhängigkeitsverhältnis zur Principal-Gesellschaft nicht entgegen. Dies ergibt sich ausdrücklich aus Art. 5 Abs. 7 OECD-MA, welcher besagt, dass eine (Tochter- bzw. Konzern-) Gesellschaft nicht allein auf Grund ihrer Beherrschung bzw. Konzernzugehörigkeit als Betriebsstätte der ausländischen Principal-Gesellschaft zu qualifizieren ist. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA stellt somit klar, dass die Beherrschung allein weder eine Betriebsstätte der beherrschten Gesellschaft bei der beherrschenden noch eine solche der beherrschenden Gesellschaft bei der beherrschten begründen kann.

90 HÖHN, Internationale Steuerplanung, 271.

91 VOGEL, DBA, Art. 5 Rz. 116a.

92 VOGEL, DBA, Art. 5 Rz. 116f.

93 LÜTHI, Betriebsstättenprinzip, 21.

94 GRAF, DBA CH-D, Art. 5 Rz. 54.

95 GRAF, DBA CH-D, Art. 5 Rz. 55.

96 Vgl. unten, Ziff. 4.3.2.3.



Aus Art. 5 Abs. 6 OECD-MA folgt ferner, dass eine Principal-Gesellschaft, welche ihre Tätigkeit in einem Vertriebsstaat durch einen Agenten, Makler, Kommissionär oder anderen unabhängigen Vertreter ausübt, in diesem dann über keine Betriebsstätte verfügt, wenn (i) die Vertriebsgesellschaft im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt und (ii) persönlich bzw. wirtschaftlich unabhängig ist. Die Vertriebsgesellschaft handelt im Rahmen ihrer ordentlichen Tätigkeit, wenn sie keine Tätigkeiten übernimmt, welche wirtschaftlich in die Sphäre der vertretenen Principal-Gesellschaft einzuordnen sind. Persönliche bzw. wirtschaftliche Unabhängigkeit liegt dann vor, wenn keine rechtlich oder wirtschaftlich bedingte, einem Arbeitsverhältnis vergleichbare umfassende Arbeitspflicht bzw. ein solches Abhängigkeitsverhältnis vorliegt. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn die Vertriebsgesellschaft als selbständiger Kaufmann unter eigener Firma und eigener Verantwortung auf eigenes Risiko am Markt auftritt. Die Vertriebsgesellschaft gilt somit i.d.R. dann als unabhängig, wenn sie neben der Vertretungstätigkeit eine eigene umfassende Tätigkeit entfalten kann. Sobald sich aufgrund der vertraglichen und tatsächlichen Beziehungen zwischen Vertriebs- und Principal-Gesellschaft ein starkes (wirtschaftliches) Abhängigkeitsverhältnis ergibt resp. sobald eine der beiden oben genannten Bedingungen (Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit oder persönliche Unabhängigkeit) nicht erfüllt ist, kann die Vertriebsgesellschaft zum abhängigen Vertreter gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA werden.

Ob eine Abschlussvollmacht i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vorliegt, ergibt sich nicht nur unter Würdigung der zivilrechtlichen Situation, sondern insb. auch aufgrund des tatsächlichen Verhaltens der Vertragspartner. Führt z.B. ein Vertreter die Vertragsverhandlungen vollumfänglich bis zur Abschlussreife und wird der fertig formulierte Vertrag lediglich der Form halber durch die Principal-Gesellschaft unterzeichnet, so liegt die Vermutung nahe, dass die Vertriebsgesellschaft eine Abschlussvollmacht besitzt. Diese Vermutung kann allerdings entkräftet werden, wenn wirtschaftlich beachtliche Gründe für dieses Verhalten angebracht werden können, wie z.B. bei Grossaufträgen, Lieferterminplanung oder Überprüfung der technischen Machbarkeit.<sup>97</sup> Hat die Vertragsgenehmigung nur rein formelle Bedeutung, wie etwa bei formularmässiger Abwicklung, kann die Entkräftung der Betriebsstättenvermutung mit Schwierigkeiten verbunden sein. Für das Konzernmanagement gilt es daher sicherzustellen, dass die Verlagerung von Entscheidungen auf die Principal-Gesellschaft

(welche ihre Wirkung im Vertriebsland erzielen) tatsächlich durchgesetzt wird.

Ist die Vertriebsgesellschaft als Kommissionär tätig, kann sich die Betriebsstättenproblematik i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA – aufgrund der Tatsache, dass Kommissionäre Verträge abschliessen können – verschärfen, da das Abschliessen von Verträgen nicht mehr als Hilfstätigkeit gemäss Art. 5 Abs. 4 OECD-MA qualifiziert werden kann. Dies kann dann der Fall sein, wenn der Kommissionär eingehenden Instruktionen und Kontrollen der Principal-Gesellschaft unterworfen ist und keine eigenen Risiken tragen darf. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ist demzufolge nach der hier vertretenen Auffassung als Ausnahmeregelung zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu verstehen, welche – im Lichte des angelsächsischen Rechts<sup>98</sup> – nicht nach rein formalrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien auszulegen ist. Im Gegensatz dazu geht die kontinentaleuropäische Auffassung davon aus, dass Art. 5 Abs. 6 OECD-MA auf Vertreter keine Anwendung finden soll, die aufgrund einer Vollmacht gewöhnlich Verträge für ein Unternehmen abschliessen, auch wenn ein solcher Vertreter rechtlich und wirtschaftlich als unabhängig zu betrachten ist. Nach dieser Auffassung<sup>99</sup> stellt Art. 5 Abs. 6 OECD-MA lediglich eine Klarstellung zu der in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA enthaltenen Regelung dar. Die Ausdrücke «unabhängig» und «im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit» sind unter Berücksichtigung der Tatsache auszulegen, dass in den kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen Kommissionäre, welche nach aussen im eigenen Namen auftreten, das Unternehmen, für das sie tätig sind, rechtlich nicht unmittelbar binden können. Der Hinweis auf den unabhängigen Vertreter wäre demnach so zu verstehen, dass ein unabhängiger Vertreter dann ausserhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, wenn er Verträge abschliesst, die das vertretene Unternehmen binden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden: Folgende exportunterstützende Tätigkeiten begründen keine Betriebsstätte der Principal-Gesellschaft in den Vertriebsländern:<sup>100</sup> Vermittlung bzw. Besorgung von Geschäften durch unabhängige Agenten bzw. Vertreter, Vermittlung von Geschäften durch abhängige Vertreter (z.B. Arbeitnehmer der Principal-Gesellschaft), sofern diese keine Abschlussvollmacht besitzen, und blosse Hilfseinrichtungen wie Werbebüros, Public-Relations-Büros bzw. sog. representation offices. Falls die Vertriebsgesellschaft als selbständiger Vermittlungsagent (eigene Büros, eigene Buchhaltung, eigenes Personal usw.) tätig ist, kann das Vorliegen einer Betriebsstätte verneint wer-

97 ATHANAS, Betriebsstätte, 219.

98 Nach dieser Rechtsauffassung können Kommissionäre oder Makler i.d.R. das vertretene Unternehmen binden.

99 Darstellung der beiden Auffassungen: LÜTHI, Betriebsstättenprinzip, 22 f.

100 HÖHN, Internationale Steuerplanung, 271.

den, wenn der (Vermittlungs-) Agent auch noch für andere Auftraggeber tätig ist. Ferner kann die reine Vermittlungstätigkeit in Bezug auf die Vermeidung der Betriebsstättenproblematik vorteilhafter sein als die Tätigkeit als Kommissionär. Dies setzt aber voraus, dass die tatsächlich ausgeübten Aktivitäten jenen eines Vermittlers entsprechen bzw. dass dieser nicht mit Befugnissen ausgestattet ist, die über die reine Vermittlungstätigkeit hinausgehen. Des Weiteren erhöhen vertragliche Vereinbarungen, wonach der Vermittlungsagent oder der Kommissionär verpflichtet ist, an allfälligen Verlusten zu partizipieren, die Betriebsstättenproblematik.

#### **4.3.3 Laufende Besteuerung der inländischen Principal-Gesellschaft: Würdigung des KS ESTV Nr. 8 vom 18.12.2001**

##### **4.3.3.1 Principal-Strukturen**

Am 18.12.2001 hat die ESTV ein KS (nachfolgend «KS») erlassen, worin die internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften neu geregelt wird. Dieses KS ersetzt das Rundschreiben vom 21.06.2000, erlassen von der ESTV und der Konferenz staatlicher Steuerbeamter (nachfolgend «RS»). Unter Ziff. 1 des KS wird festgehalten, was unter dem Begriff einer Principal-Struktur zu verstehen ist. Im Grundsatz wird zwischen folgenden zwei Grundtypen unterschieden: *Typ 1*: Eigen- bzw. Lohnfabrikation; *Typ 2*: Bezug von fertigen Waren. Bei Typ 1 erfolgt die Produktion im Auftrag und für Rechnung der Principal-Gesellschaft durch Konzerngesellschaften oder durch unabhängige Dritte, welche auf Basis der Kostenaufschlagsmethode entschädigt werden. Bei Typ 2 werden Fertigfabrikate von Dritten oder von Konzerngesellschaften bezogen. Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerauscheidung gemäss KS nur mit Bezug auf Handelsgewinne geregelt ist, behandelt das KS ausschliesslich Fälle von schweizerischen Principal-Gesellschaften mit ausländischen Vertriebs- bzw. Handelsaktivitäten. Für weitergehende Informationen zu Principal-Gesellschaften sei auf die Ausführungen in Ziff. 2 verwiesen.

##### **4.3.3.2 Subjektive Voraussetzungen**

Gemäss Ziff. 2 des KS haben Unternehmen, die ihre Tätigkeit im Ausland über Tochtergesellschaften abwickeln und geltend machen, dass diese als abschlussberechtigte Agenten i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA Betriebsstätten begründen, den Nachweis zu erbringen, dass auch zivilrechtlich eine Principal-Struktur vorliegt. Es ist darauf hinzuweisen, dass nicht nur Tochtergesellschaften, sondern auch Schwester- bzw. Konzerngesellschaften als Betriebsstätte der Principal-Gesellschaft i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA qualifiziert werden können, sofern eine entsprechende wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit gegeben ist.

In der Praxis wird denn auch berechtigterweise die internationale Steuerauscheidung generell bei Konzernvertriebsgesellschaften zugelassen und nicht auf den engen Wortlaut des KS abgestellt.

Das KS verweist betreffend Betriebsstättendefinition auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Es stellt sich die Frage, ob das Abstellen des KS auf die Betriebsstättendefinition des OECD-MA sachgerecht ist oder ob ein Verweis auf die Betriebsstättendefinition des innerstaatlichen, unilateralen Rechts genügt hätte. Nach der hier vertretenen Auffassung kann eine ausländische (Konzern-) Gesellschaft – je nach Sachverhaltskonstellation – bereits aufgrund der allgemeinen Betriebsstättendefinition gemäss Art. 51 Abs. 2 DBG als Betriebsstätte qualifiziert werden, mit der Folge, dass bei der inländischen Principal-Gesellschaft eine internationale Ausscheidung vorgenommen werden muss. Denn die per definitionem verlangte Verfügungsmacht der Principal-Gesellschaft über feste Geschäftseinrichtungen im anderen Vertriebsstaat (bzw. Produktionsstaat) kann auch indirekt bzw. mittelbar über die ausländische Konzerngesellschaft wahrgenommen werden. Dieser im KS verankerte einschränkende Verweis auf die Betriebsstättendefinition gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist somit nicht notwendig und kann zu unsachgemässen Einschränkungen führen.

Mit Bezug auf die Kantone ist überdies festzuhalten, dass diese den Status einer gemischten Gesellschaft im kantonalen Recht verankern können, welcher – nach der hier vertretenen Auffassung – nicht mit dem Verwaltungsstatus gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG (blosse Verwaltungstätigkeit) und Art. 28 Abs. 4 StHG (Verwaltungstätigkeit kombiniert mit untergeordneter Geschäftstätigkeit) verwechselt werden darf. Gemischte Gesellschaften weisen Merkmale sowohl von Verwaltungsgesellschaften als auch von Gesellschaften ohne besonderen Steuerstatus auf und werden steuerlich entsprechend gemischt behandelt. Diese können aufgrund ihrer besonders intensiven Auslandstätigkeit nach kantonalem Recht eine oder mehrere ausländische Betriebsstätten begründen und demzufolge eine internationale Steuerauscheidung verlangen.<sup>101</sup> Die innere Begründung für die Steuerbefreiung – bzw. für die Einschränkung der subjektiven Steuerpflicht, wie dies auf Bundesebene in Art. 51 Abs. 2 DBG verankert ist – kann bei gemischten Gesellschaften in den Besonderheiten der internationalen Steuerauscheidung gefunden werden, welche im StHG nicht geregelt ist. Diesbezüglich steht es den Kantonen somit frei, entsprechende Konkretisierungen vorzunehmen. So liegt beispielsweise gemäss Art. 73 Abs. 1 Satz 2 StG SG oder Art. 79 Abs. 2 StG BE eine ausländische Betriebsstätte vor, wenn wenigstens 80 % der Erträge aus ausländischer Quelle stammen und gleichzeitig wenigstens 80 % des ei-

101 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, 497 f.

genen oder durch Dritte geleisteten Beitrages zur Leistungserstellung im Ausland erbracht werden.

Diese Unterscheidung ist von Bedeutung, wenn die Inanspruchnahme von DBA in Frage steht. Dies ist bei Principal-Strukturen beispielsweise dann der Fall, wenn das Ausland die (Handels-) Erträge als Lizenzen qualifiziert und Quellensteuern erhebt, welche aufgrund der einschlägigen DBA zurückerstattet bzw. reduziert werden können. Wird auf kantonaler Ebene der gemischte Status nicht im Sinne eines Steuerprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 4 StHG, sondern in der Weise verstanden, dass die Steuerbefreiung auf subjektiver Ebene erfolgt, d.h. dass die ausländischen Aktivitäten gemäss kantonalem Recht als Betriebsstätte qualifiziert werden, dann sind die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der DBA mit Frankreich<sup>102</sup>, Italien<sup>103</sup>, Belgien<sup>104</sup> und Deutschland<sup>105</sup>, welche die Erhebung der kantonalen Steuern unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen wie die Bundessteuer verlangen, gegeben. Dies gilt auch dann, wenn im Verhältnis zur Bundessteuer unterschiedliche Ausscheidungsquoten angewendet werden. In diesen Fällen wird die kantonale Bemessungsgrundlage gerade nicht aufgrund eines schädlichen Steuerprivilegs geschmälert, sondern es wird – wie auf Bundesebene – aufgrund des Vorhandenseins ausländischer Betriebsstätten lediglich eine internationale Steuerauscheidung vorgenommen.

#### 4.3.3.3 Gegenstand und Grundsätze der internationalen Steuerauscheidung

##### 4.3.3.3.1 Vergleich zwischen alter und neuer Praxis

Sowohl gemäss alter als auch gemäss neuer Praxis der ESTV wird die internationale Steuerauscheidung nur mit Bezug auf Handelsgewinne geregelt. Ferner hält Ziff. 4.1 des KS fest, dass die Steuerauscheidung für schweizerische Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland gemäss Praxis der direkten Bundessteuer nach der objektmässigen Methode erfolgen muss. Da aber Vertreter-Betriebsstätten weder über feste Einrichtungen noch über Personal verfügen und keine eigene Buchhaltung führen können, muss die Gewinnaufteilung – i.S. einer Ausnahme – quotenmässig-indirekt bzw. aufgrund einer Funktionsanalyse vorgenommen werden. Gemäss alter Praxis werden

dabei vom gesamten Handelsgewinn pauschal 70 % dem Ausland zugewiesen. Die restlichen 30 % des Handelsgewinns werden in der Schweiz vollumfänglich besteuert. Gemäss neuer Praxis werden vom gesamten Handelsgewinn pauschal nur noch 50 % dem Ausland zugewiesen; d.h. vom Handelsgewinn werden neu 50 % der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen.

Bei Principal-Strukturen des *Typs 1* wird davon ausgegangen, dass durch die Principal-Gesellschaft nicht nur Handels-, sondern auch Produktionsaktivitäten ausgeübt werden. Demzufolge werden gemäss alter Praxis der ESTV – ohne weitere Begründung – pauschal 50 % des Betriebsgewinns der Principal-Gesellschaft als Produktionsgewinn qualifiziert und vollumfänglich der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen. Gemäss neuer Praxis der ESTV werden nun – wiederum ohne weitere Begründung – nur noch pauschal 30 % des gesamten Betriebsgewinns der Principal-Gesellschaft als Produktionsgewinn qualifiziert und der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen. Diese pauschale Gewinnaufteilung ist gemäss Ziff. 3 des KS als fester Bestandteil der internationalen Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften zu betrachten. Im Endergebnis bedeutet dies, dass sowohl gemäss alter als auch gemäss neuer Praxis der ESTV lediglich 35 % des Betriebsgewinns (alte Praxis: 70 % von 50 % des Betriebsgewinns / neue Praxis: 50 % von 70 % des Betriebsgewinns) dem Ausland bzw. 65 % der Schweiz zugewiesen werden und somit bei einem Betriebsgewinn vor Steuern von 100 eine Bundessteuerbelastung von 5,01 % (alte Praxis:  $7,83\% \times (100 - (70\% \times 50\% \times 100))$ ) / neue Praxis:  $7,83\% \times (100 - (50\% \times 70\% \times 100))$ ) resultiert. Bei Principal-Strukturen des *Typs 1* ergeben sich durch das neue KS mit Bezug auf die Bundessteuerbelastung demzufolge keine Änderungen.

Bei Principal-Gesellschaften des *Typs 2* wird der gesamte Betriebsgewinn als Handelsgewinn qualifiziert, womit sich bei einem Betriebsgewinn vor Steuern von 100 gemäss alter Praxis eine Bundessteuerbelastung von 2,35 % ( $7,83\% \times 30\%$  von 100) und gemäss neuer Praxis eine Bundessteuerbelastung von 3,92 % ( $7,83\% \times 50\%$  von 100) ergibt. Bei Principal-Strukturen des *Typs 2* führt das neue KS demzufolge mit Bezug auf die Bundessteuerbelastung zu einer Verschlechterung gegenüber der bisherigen Praxis. Diesbezüglich wird in Ziff. 6 des KS festgehalten, dass für alle heute bestehenden Principal-Strukturen mit reiner Han-

102 Art. 14 Abs. 2 DBA CH-F.

103 Art. 23 Abs. 2 DBA CH-I.

104 Art. 22 Ziff. 2 DBA CH-B.

105 Art. 23 Abs. 2 DBA CH-D. Es sei darauf hingewiesen, dass der bisherige Artikel 23 DBA CH-D aufgehoben wurde. Aufgrund des neuen Art. 23 DBA CH-D wird den Staaten das Recht eingeräumt, die innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen

anzuwenden. D.h. schweizerischerseits ist zwecks Rückerstattung deutscher Quellensteuern inskünftig nur noch auf den internen Missbrauchsbeschluss abzustellen. Für den Fall, dass aufgrund der innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften eine Doppelbesteuerung eintritt, obwohl nach übereinstimmender Auffassung kein Missbrauch vorliegt, können die zuständigen Behörden gemäss Art. 23 Abs. 2 DBA CH-D die Doppelbesteuerung beseitigen.

delstätigkeit für die Steuerperioden 2002 und 2003 eine Übergangsfrist besteht, während derer die von den Veranlagungsbehörden bestätigten Ausscheidungsregeln beibehalten werden können. Neue Fälle sind hingegen ausschliesslich nach den neuen Regeln zu beurteilen.

#### 4.3.3.3.2 Kritische Würdigung

Im KS wird der ausscheidungsberechtigte Handelsgewinn in keiner Weise näher umschrieben. In Ziff. 4.2 des KS wird lediglich mit Bezug auf Erträge aus übrigen Aktivitäten, welche gemäss Ziff. 3 des KS aufgrund einer Spartenrechnung zu ermitteln und vollumfänglich dem schweizerischen Hauptsitz zuzuweisen sind, festgehalten, dass darunter auch Lizenzerträge zu verstehen sind. Dieser generellen Zuweisung der Lizenzerträge an den schweizerischen Hauptsitz kann nicht ohne weiteres zugestimmt werden. Kann die Lizenzverwaltung nämlich als eine aktive, wertschöpfungsorientierte Tätigkeit (aktive Lizenzverwertung) qualifiziert werden und wird der IP-Vertrieb durch die in die Principal-Struktur eingebetteten ausländischen Vertriebsgesellschaften wahrgenommen, kann mit Bezug auf die entsprechenden Lizenzerträge ebenfalls eine internationale Steuerauscheidung vorgenommen werden. Ausserdem ist es bspw. im Software- bzw. generell im Technologiebereich nicht immer möglich, eine eindeutige Abgrenzung zwischen Handels- oder Lizenzerträgen vorzunehmen. Auf die möglichen internationalen Qualifikationskonflikte wurde bereits hingewiesen. Die generelle Beschränkung der Steuerauscheidung auf Handelsgewinne ist ohnehin zu eng, da Wertschöpfungspotential in allen Bereichen der Wertschöpfungskette enthalten sein kann. Eine internationale Steuerauscheidung muss demzufolge immer dann erfolgen, wenn die Erträge der schweizerischen Principal-Gesellschaft – unabhängig von ihrer Qualifikation – mittels ausländischer Betriebsstätten generiert werden.

Gemäss Art. 52 Abs. 3 DBG sollte die internationale Steuerauscheidung für schweizerische Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland nicht – wie in Ziff. 4.1 des KS festgehalten – nach der objektmässigen, sondern nach der quotenmässigen Methode vorgenommen werden. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 52 Abs. 3 DBG, worin festgehalten wird, dass die Abgrenzung für Betriebsstätten im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Mit dem Verweis auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts wird festgehalten, dass für ausländische Betriebsstätten die quotenmässige Methode angewendet werden muss, welche durch die Verlustübernahme im internationalen Verhältnis lediglich eingeschränkt wird. Auch wenn im internationalen Verhältnis die objektmässige Ausscheidungsmethode wünschenswert ist, kann diese bei unbeschränkter Steuerpflicht

in der Schweiz – im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz, wo die objektmässige Methode zwingend vorgeschrieben ist – aufgrund des klaren Wortlauts nur mit Zustimmung der steuerpflichtigen Gesellschaft angewendet werden; die objektmässige Methode kann somit bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz nur durch eine entsprechende Gesetzesänderung generell eingeführt werden. Die Ausscheidung ist demnach nicht nur bei Principal-Gesellschaften, sondern generell quotenmässig vorzunehmen, sofern die Gesellschaft nicht der objektmässigen Methode zugestimmt hat. Hingegen ist die Anwendung der *quotenmässig-indirekten Methode* aufgrund der Besonderheiten bei Principal-Gesellschaften als Ausnahme zu betrachten, da die Ausscheidung aufgrund der zwingend vorgeschriebenen Verlustübernahme im internationalen Verhältnis im Grundsatz nur noch quotenmässig-direkt erfolgen kann.

Gemäss alter Praxis der ESTV wird unterschieden, ob bei Principal-Strukturen des Typs 1 die Lohnfabrikation durch Konzerngesellschaften oder durch unabhängige Dritte vorgenommen wird. Wird die Lohnfabrikation durch unabhängige Dritte vorgenommen, so wird – analog zur Principal-Struktur des Typs 2 – davon ausgegangen, dass der Betriebsgewinn der schweizerischen Principal-Gesellschaft lediglich aus Handelsgewinn besteht. Erfolgt die Lohnfabrikation hingegen durch Konzerngesellschaften, muss der Betriebsgewinn nach den oben erwähnten Grundsätzen in Produktions- und Handelsgewinn aufgeteilt werden. Diese Unterscheidung kann in keiner Weise nachvollzogen werden und impliziert letztlich, dass die Verrechnungspreise zwischen Principal-Gesellschaft und konzerninternem Lohnfabrikanten nicht dem Drittvergleich standhalten. Es wurde bereits ausführlich dargelegt, dass die Verrechnungspreise dem Drittvergleich standhalten müssen, um die Problematik verdeckter Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Im neuen KS ist daher diese Unterscheidung sachgerechterweise nicht mehr vorgesehen, d.h. unabhängig davon, ob die Lohnfabrikation durch Konzerngesellschaften oder durch unabhängige Dritte erfolgt, wird der Betriebsgewinn nach den oben erwähnten Grundsätzen pauschal in vollumfänglich steuerbaren Produktions- und ausscheidungsberechtigten Handelsgewinn aufgeteilt. Diese Praxisänderung führt dazu, dass Principal-Gesellschaften, welche Lohnfabrikation durch unabhängige Dritte betreiben, aufgrund des neuen KS schlechter gestellt werden. Die in Ziff. 6 des KS vorgesehene Übergangsregelung muss demzufolge auch auf diese Fälle angewendet werden können.

Die Verfasser dieses Artikels gehen davon aus, dass die im KS vorgeschlagene Pauschallösung betreffend Aufteilung des Betriebsgewinns in Produktions- und Handelsgewinn im Verhältnis 30:70 bei Principal-Strukturen des Typs 1 (Lohnfabrikation) auf Basis der für gemischte Unterneh-

men<sup>106</sup> entwickelten interkantonalen Rechtsprechung entstanden ist. So hatte das BGer in einem Fall einen Vorausanteil von 30 % für die Zentraleitung und die Fabrikation zusammen bestätigt, sodass 70 % des Gesamtgewinns den Verkaufsaktivitäten zugewiesen wurden.<sup>107</sup> Aufgrund der zusätzlichen – wohl in vielen Fällen übersetzten – Zuweisung von 50 % des Handelsgewinns an den schweizerischen Hauptsitz, welche gemäss Ziff. 4.2. des KS insb. der Übernahme sämtlicher Risiken durch den Sitz sowie der Abgeltung für Immaterialgüterrechte Rechnung tragen soll, werden der Schweiz gesamthaft 65 % für Zentraleitungs- und Produktionsfunktionen zugewiesen, also weit mehr als in den vom BGer entschiedenen Fällen. Ferner gilt es zu berücksichtigen, dass eine Principal-Gesellschaft nicht unbesehen mit einer gemischten interkantonalen Handels- und Produktionsunternehmung verglichen werden kann. Denn die Sitzfunktion einer interkantonalen Unternehmung umfasst alle Tätigkeiten des gesamten Betriebs für die gesamte Unternehmung. Die Funktion einer Principal-Gesellschaft bezieht sich hingegen zur Hauptsache auf die Verteilung von Risiken und Funktionen innerhalb eines multinationalen Konzerns, um Doppelspurigkeiten und ineffiziente Arbeitsprozesse zu verhindern. Überdies werden politische und strategische Funktionen i.d.R. durch die Obergesellschaft des Konzerns, welche in vielen Fällen ausserhalb der Schweiz lokalisiert ist, wahrgenommen. Dies hat zur Konsequenz, dass – im Gegensatz zur gemischten interkantonalen Unternehmung – gewisse Sitzfunktionen im Ausland ausgeübt werden, was die Zuweisung eines geringeren Vorausanteils an die Schweizer Principal-Gesellschaft zur Folge haben müsste. Ferner gilt es zu berücksichtigen, dass sich das strategische Verhalten von Unternehmen nicht alleine an betrieblichen Funktionen, sondern auch an wettbewerbsrelevanten Ressourcen oder an der Position innerhalb der Branche orientiert und daher überdurchschnittliche Gewinne durch Überwindung von Markteintrittsbarrieren, die den Markt für neue Anbieter langfristig verschliessen, erzielt werden können.<sup>108</sup> Mit den ausländischen Vertriebsgesellschaften kann die Markterschliessung im Ausland gefördert werden. Schon aufgrund dieser Überlegungen scheint die Vorabzuweisung an den schweizerischen Hauptsitz hoch – oder gar zu hoch – bemessen.

Gemäss Ziff. 4.1 des KS muss die Gewinnaufteilung aufgrund einer Funktionsanalyse vorgenommen werden. Dabei ist zu beachten, dass die Wertschöpfung einer Unternehmung nicht nur im Vertrieb oder in der Produktion, sondern – je nach Wertschöpfungskategorie – auch in anderen Funktionsbereichen generiert werden kann. Mit der im KS vor-

geschlagenen Pauschallösung kann den unterschiedlichen Unternehmenstypen nicht gebührend Rechnung getragen werden. Die Wertschöpfung der Principal-Gesellschaft kann allenfalls dann auf (ausländische) Produktionsaktivitäten zurückgeführt werden, wenn für die Ausübung der Produktionsfunktionen spezielles technisches Know-how, welches i.d.R. der Principal-Gesellschaft gehört, benötigt wird. Für die Bestimmung desjenigen Teils des Betriebsgewinns, welcher als Produktionsgewinn zu qualifizieren ist, muss daher eine *Spartenrechnung* für die Bereiche Produktion und Handel geführt werden. Der Aufwandseite müssen die Aufwendungen aus Material, Montage oder Produktion im Ausland, F&E bzw. Abschreibung der erworbenen Produktionsimmaterialgüter sowie die Personalkosten für die Koordination des gesamten Produktionsprozesses zugewiesen werden. Auf der Ertragsseite erscheinen die Positionen für fertige Produkte, welche die Principal-Gesellschaft von Dritt- oder Konzerngesellschaften bezogen hat. Nur mit einer Spartenrechnung kann im Grundsatz eine sachgerechte, auf den konkreten Einzelfall bezogene Lösung gefunden werden. Mit der Pauschallösung kann zwar für Bundessteuerzwecke eine einheitliche Veranlagungspraxis durch die Kantone sichergestellt werden. Eine einheitliche Veranlagungspraxis darf aber nicht dazu führen, dass durch die Steuerpflichtigen nicht sachgerechte Ergebnisse in Kauf genommen werden müssen.

Auch aufgrund des klaren Wortlauts des KS (Ziff. 3) wird eine Spartenrechnung – zumindest mit Bezug auf Gewinne aus Finanzanlagen und übrigen Aktivitäten – zugelassen bzw. ausdrücklich vorgeschrieben. Diese Spartenrechnung kann mit einem verhältnismässig geringen Aufwand durchgeführt werden. Die Spartenrechnung darf daher nicht i.S. einer einheitlichen Veranlagungspraxis auf spezielle Gewinnbestandteile beschränkt werden. Wenn überdies klar ist, dass aufgrund übriger Aktivitäten ohnehin eine Spartenrechnung bzw. eine detaillierte Analyse der Erfolgsrechnung durchzuführen ist, würde die Verweigerung der Spartenrechnung mit Bezug auf Produktions- und Handelsgewinne nach der hier vertretenen Auffassung dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Willkürverbot gemäss Art. 9 BV zuwiderlaufen. Ferner wird gemäss Ziff. 3 des KS auch bei Mischformen (Eigenproduktion und Einkauf fertiger Waren) eine Spartenrechnung bzw. der gesonderte Ausweis der Ergebnisse angeordnet. In diesem Zusammenhang muss festgehalten werden, dass die pauschale Unterscheidung zwischen Typ 1 und Typ 2 sehr problematisch ist, da Principal-Strukturen aufgrund der vielfältigen Funktionsverteilungsmöglichkeiten nicht ohne weiteres dem einen oder anderen Typ zugewiesen werden können. Eine Principal-

106 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 430 ff.

107 Entscheid vom 13.10.1922 i.S. Burger-Kehl & Cie.

108 OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 194.

Struktur stellt häufig eine Mischung der beiden Typen dar, da in vielen Fällen eine eigene Produktion nur für einen Teil des Sortiments besteht, oder lediglich Montage-Aktivitäten, nicht aber eigentliche Produktionsaktivitäten ausgeübt werden. Schon aufgrund des KS ergibt sich somit, dass in den meisten Fällen eine Spartenrechnung zugelassen bzw. durchgeführt werden muss. In diesem Zusammenhang ist ferner darauf hinzuweisen, dass auch in anderen Gebieten<sup>109</sup> von den Steuerbehörden Spartenrechnungen ausdrücklich zugelassen werden. Aus Gründen der Praktikabilität darf der Gesetzgeber schematische Regelungen nur dann aufstellen, wenn die dadurch bewirkte Erleichterung in der Rechtsanwendung nicht eine Verletzung der durch die Rechtsgleichheit gebotenen Differenzierungen bzw. – im Bereich der Gewinnsteuer – nicht eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Folge hat.<sup>110</sup> Demzufolge kann nach der hier vertretenen Auffassung sowohl die Aufteilung des Gesamtgewinns bei Principal-Strukturen des Typs 1 in Handels- und Produktionsgewinn im Verhältnis 70:30 als auch die internationale Ausscheidung des Handelsgewinns im Verhältnis 50:50 nur als save-haven-Regel verstanden werden. Im Einzelfall können durchaus andere Quoten angewendet werden, sofern die entsprechenden Nachweise erbracht werden können.

Zusammenfassend zeigt sich mit aller Deutlichkeit, dass die im KS vorgeschlagene *Pauschallösung* in vielen Fällen nicht zu befriedigenden, sachgerechten Lösungen führen kann. Auch wenn eine Pauschallösung aus Gründen der Praktikabilität und der Verfahrensökonomie wünschenswert ist, darf sie nicht unbesehen auf alle Fälle von Principal-Strukturen angewendet werden. Die im KS vorgeschlagene Pauschallösung kann zwar nach der hier vertretenen Auffassung angewendet werden. Der steuerpflichtigen Gesellschaft muss aber i.S. eines Wahlrechts erlaubt sein, eine detaillierte Spartenrechnung einzureichen. Auch im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht – dessen Grundsätze gemäss Art. 52 Abs. 3 DBG auf internationale Verhältnisse angewendet werden müssen – hat das BGer entschieden, dass im Rahmen der Gewinnabgrenzung ein Verteilungsschlüssel unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalles gefunden werden muss, um die Bedeutung der einzelnen Unternehmensteile gebührend zu berücksichtigen.<sup>111</sup> Die pauschale Gewinnaufteilung, welche gemäss

Ziff. 3 des KS als fester Bestandteil der internationalen Ausscheidung von Principal-Gesellschaften zu betrachten ist, kann dazu führen, dass der Bedeutung des Stammhauses und der (ausländischen) Betriebsstätten nicht angemessen Rechnung getragen wird. Um den Grundsätzen des interkantonalen und internationalen Steuerrechts gerecht zu werden, darf die im KS vorgeschlagene pauschale Gewinnaufteilung nach der hier vertretenen Auffassung nur mit Zustimmung der steuerpflichtigen Gesellschaft i.S. einer save-haven-Regel angewendet werden.

#### 4.3.3.4 Fazit

Es ist zu begrüßen, dass die ESTV im Interesse der Rechtssicherheit ein KS für Principal-Gesellschaften erlassen hat. Ohne auf die einzelnen Kritikpunkte nochmals einzugehen, ist die im KS verankerte pauschale Gewinnaufteilung mit den meisten Unzulänglichkeiten behaftet. Es ist daher nochmals mit Nachdruck darauf hinzuweisen, dass die im KS verankerte Pauschallösung nicht generell angewendet werden kann; d.h. auch bei reinen – in der Praxis wohl selten vorkommenden – Principal-Strukturen des Typs 1 muss eine Spartenrechnung eingereicht werden können. Nur aufgrund von Spartenrechnungen wird sich überdies weisen, ob die im KS vorgesehene steuerliche Unterscheidung zwischen Eigen- bzw.- Lohnproduktion (Typ 1) und Bezug von fertigen Waren (Typ 2) in Zukunft aufrecht erhalten werden kann.

## 5 Schlussbemerkungen

Die Errichtung einer Principal-Gesellschaft – z.B. in der Schweiz – wird von vielen multinationalen Unternehmen als vorteilhaftes Modell für die Produktion und Verteilung ihrer Güter im europäischen Raum – oder auf der ganzen Welt – betrachtet. Von der Bestellung und dem Kauf von Rohmaterialien bis zum Verkauf der Endprodukte können verschiedenste Aktivitäten auf der Ebene einer Principal-Gesellschaft zentralisiert werden.

Für die erfolgreiche Implementierung und den erfolgreichen Betrieb einer Principal-Gesellschaft ist es essentiell, dass sie mit einer angemessenen wirtschaftlichen Substanz ausgestattet wird und die Rechtsansprüche auf den erwirtschafteten Ertrag besitzt. Dies bedeutet in vie-

109 KS ESTV Nr. 9 Ziff. 1 vom 19.12.2001 betreffend Fifty-Fifty-Praxis bei der Verrechnungssteuer und bei der direkten Bundessteuer, wonach der Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit sämtlicher geltend gemachter Aufwendungen zugelassen wird. Überdies wird auch bei Verwaltungsgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG eine Spartenrechnung ausdrücklich angeordnet. Auch bei der Berechnung der Weiterleitung zwecks Beurteilung der gerechtfertigten Inan-

spruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen kann auf eine Spartenrechnung abgestellt werden (LUTZ, Massnahmen, 68 ff.).

110 LOCHER, Praktikabilität, 196.

111 LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, III. Teil, Bd. 3, § 8, II C, 1b, Nr. 6.

len Fällen, dass die Principal-Gesellschaft für die ihr zustehende geografische Region das Recht an allen oder an der überwiegenden Anzahl der Marketing- und Herstellungsrechte, mit Blick auf die gesamte Wertschöpfungskette, haben muss. Aus diesem Grund ist es unter Umständen empfehlenswert, Lizenzvereinbarungen mit Kostenteilungsregelungen (cost sharing arrangements) im Bereich F&E zu koppeln, um der Principal-Gesellschaft zu ermöglichen, für die ihr zustehende Region die Rechte für zukünftige Immaterialgüterrechte zu nutzen. Im Rahmen des Leistungsaustausches ist generell der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, welche dem Drittvergleich standhalten müssen, gebührende Beachtung zu schenken.

Im Rahmen der Übertragung von Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken auf die Principal-Gesellschaft darf ferner das Spannungsfeld zwischen Zentralisierung und Eigenständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaft nicht ausser Acht gelassen werden. Es muss letztlich unter Würdigung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles geprüft werden, in welchem Ausmass Funktionen und Risiken – und damit entsprechendes Gewinnpotential – von den lokalen Konzerngesellschaften auf die Principal-Gesellschaft übertragen werden sollen. Die Konzerninteressen – namentlich eine tiefere Konzernsteuerbelastung und ein damit verbundener höherer Unternehmenswert – sind durch das Konzernmanagement gegen die Interessen der Produktions- und Vertriebsgesellschaften – Kundennähe, Wahrung von Eigenständigkeit und Vermeidung von (Umstellungs-) Kosten – abzuwägen.

Für die Bestimmung eines geeigneten Ortes für die Errichtung einer Principal-Gesellschaft gilt es verschiedene Faktoren zu berücksichtigen. So etwa das Umfeld für Expatriates, die Verfügbarkeit von qualifizierten lokalen Arbeitskräften, Logistik und Kommunikation, vorteilhafte Handelsvereinbarungen, ein ausgebautes Netz von Staatsverträgen des Sitzstaates wie auch eine generell tiefe Steuerbelastung. Da sämtliche dieser Voraussetzungen erfüllt sind, erscheint die Schweiz in vielen Fällen als geeigneter Standort für eine Principal-Gesellschaft.

Bei einer schweizerischen Principal-Gesellschaft – vorausgesetzt, dass die Gewinne der Gesellschaft hauptsächlich aus ausländischen Quellen stammen und in der Schweiz lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit (aktive Teilnahme am Markt gegenüber Dritten) ausgeübt wird, kann nicht selten eine Steuerbelastung des der Schweiz zugewiesenen Gewinns erreicht werden, welche weniger als 10 % beträgt. Abschliessend muss an dieser Stelle nochmals mit Nachdruck betont werden, dass eine (Re-) Allokation von Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern tatsächlich bzw. wirtschaftlich –

z.B. logistisch und EDV-mässig – umgesetzt werden muss, um negative steuerliche Konsequenzen auszuschliessen.

## Literatur

- ATHANAS PETER, Die Betriebsstätte bzw. die feste Einrichtung, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 38, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 206 ff. (zit.: Betriebsstätte)
- BARTHOLET OLIVER, Transferpreisberichtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Reihe B: Öffentliches Recht, Bd. 48, Basel/Frankfurt am Main 1995 (zit.: Transferpreisberichtigung)
- BAUMHOFF HUBERTUS, Die Verrechnung von Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe von Konzernumlagen, iStR 9 (2000) 693 ff. (Teil I) und 731 ff. (Teil II) (zit.: Verrechnung)
- in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff (Hrsg.), Aussensteuerrecht Kommentar, § 1 AStG, 2001 (zit.: Aussensteuerrecht)
  - Plädoyer für einen einheitlichen Fremdvergleichsmassstab im deutschen Aussensteuerrecht zur Beurteilung internationaler Verrechnungspreise, in: Franz Klein/Hans Peter Stihl/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen und Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, 633 ff. (zit.: Fremdvergleichsmassstab)
- BECKER HELMUT, Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt, DB 49 (1996) 1439 ff. (zit.: Geschäftsleiter)
- BELLSTEDT CHRISTOPH, Aussensteuergesetz und Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen, Köln 1994 (zit.: Aussensteuergesetz)
- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 2, Zürich 2000 (zit.: Bilanzierung)
- BOEMLE MAX/STOLZ CARSTEN, Unternehmensfinanzierung, 13. Auflage, Zürich 2002 (zit.: Unternehmensfinanzierung)
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Kommentar DBG)

- BURKERT MANFRED, Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im international tätigen Konzern, in: Hans-Jochen Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Berlin 1999, 509 ff. (zit.: Reallokation)
- CORSTEN H., Global Sourcing – Ein Konzept zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen, in: L. Schuster (Hrsg.), Die Unternehmung im internationalen Wettbewerb, Berlin 1994, 187 ff. (zit.: Global Sourcing)
- FAIX FRANZISKA/WANGLER CLEMENS, Steuerliche Risiken anlässlich des Wechsels einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft vom Vertragshändler zum Kommissionär, iStR 10 (2001) 65 ff. (zit.: Risiken)
- GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 89, Bern/Stuttgart/Wien 1998 (zit.: Verdeckte Gewinnausschüttung)
- GOSCH DIETMAR, Wettbewerbsverbot, Geschäftschancenlehre und verdeckte Gewinnausschüttung: Checkliste und Prüfungsschema, DStR (1997), 442 ff. (zit.: Wettbewerbsverbot)
- GRAF JOACHIM, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Karl-Dieter Wingert/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Bd. I, Art. 1–23 DBA, Stand Juli 2000, Köln (zit.: DBAD-CH)
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 15, Bern 2001 (zit.: Verdeckte Gewinnausschüttung)
- HÖHN ERNST, Internationale Steuerplanung, Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 79, Bern/Stuttgart/Wien 1996 (zit.: Internationale Steuerplanung)
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 34, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000 (zit.: Interkantonales Steuerrecht)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 8, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: Steuerrecht I)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 8, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999 (zit.: Steuerrecht II)
- ISENSEE TOBIAS, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, iStR 10 (2001) 693 ff. (zit.: Verrechnungspreis)
- KAMINSKI BERT, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Hamburg 2001 (zit.: Verrechnungspreisbestimmung)
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, 2. Auflage, Basel 1992 (zit.: Direkte Bundessteuer II)
- KLEINEIDAM HANS JOCHEN, Perspektiven der internationalen Einkunftsabgrenzung im Lichte globaler Unternehmensstrategien, in: Franz Klein/Hans Peter Stihl/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen und Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, 857 ff. (zit.: Perspektiven)
- KREIS RUDOLF, Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, Innovations- und Wertschöpfungsprozess, 5. Auflage, München/Wien 1998 (zit.: Betriebswirtschaftslehre)
- KUCKHOFF HARALD/SCHREIBER ROLF, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, iStR 8 (1999) 321 ff. (Teil I) und 373 ff. (Teil II) (zit.: Funktionsverlagerung)
- LOCHER KURT (nachgeführt von: Locher Peter), Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel (zit.: Interkantonale Doppelbesteuerung)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2000 (zit.: Internationales Steuerrecht)
- Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 80, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 189 ff. (zit.: Praktikabilität)
  - Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Guido Jenny/Walter Kälin (Hrsg.), Die schweizerische Rechtsordnung in ihren internationalen Bezügen, Festgabe zum schweizerischen Juristentag 1988, Bern 1988, 365 ff. = ZBJV 124<sup>bis</sup> (1988), 365 ff. (zit.: Negative Wirkung)
- LÜTHI DANIEL, Das Betriebsstättenprinzip im Lichte des technologischen und gesellschaftlichen Wandels –



- Überlegungen zur Reform des OECD-Musterabkommens, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat, Wien 1998 (zit.: Betriebsstättenprinzip)
- LUTZ GEORG, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 5, Zürich 2000 (zit.: Massnahmen)
- MÜLLER HERBERT, Business Reengineering und Steuerrecht, iStR 4 (1995) 501 ff. (zit.: Reengineering)
- OECD, Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2. Auflage, Köln 2000 (zit.: Verrechnungspreisgrundsätze)
- OESTREICHER ANDREAS, Konzern – Gewinnabgrenzung, Gewinnermittlung, Gewinnaufteilung, München 2000 (zit.: Gewinnabgrenzung)
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (zit.: Realisation)
- Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Grundriss)
  - Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86) 609 ff. (zit.: Verdeckte Vorteilszuwendungen)
- RÖDDER THOMAS, Aktuelle Problemfälle verdeckter Gewinnausschüttungen im Konzern, Produktionsverlagerung, Markterschliessungskosten, Verlagerung von Vertriebsfunktionen, StBJb (1997/98) 115 ff. (zit.: Verdeckte Gewinnausschüttungen)
- SIEKER KLAUS, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I: Kommentierung des OECD-MA, 85. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2001 (zit.: OECD-MA)
- STORCK ALFRED, Umlagen im Bereich von Forschung und Entwicklung globaler Konzerne, in: Gabriele Burmester/Dieter Endres (Hrsg.), Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997, 457 ff. (zit.: Umlagen)
- TREU FLORIAN/SIDLER PATRIK, Neue Verrechnungspreisrichtlinien zu Kostenumlagen und Dokumentationen in Deutschland, ST 74 (2000) 351 ff. (zit.: Verrechnungspreisrichtlinien)
- VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage, München 1996 (zit.: DBA)
- WEHNERT OLIVER/STALBERG PETER, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, iStR 11 (2002), 141 ff. (zit.: Grundsatzentscheidung)
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation, Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Bd. 117, Zürich 1996 (zit.: Realisation)