

Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen (1. Teil)

Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012)

Dr. iur. et lic. oec. HSG Marcel R. Jung, LL.M.



*Dr. iur. et lic. oec. HSG
Marcel R. Jung, LL.M.
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte; Partner, Reichlin
Hess AG, Zug und Zürich*

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1 Einleitung	70	2.6.1.2 Internationale Steuerauscheidung	81
2 Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012: Offshore-Finanzierungsbetriebsstätte	71	2.6.1.2.1 ANGELO DIGERONIMO (2000)	81
2.1 Sachverhalt	71	2.6.1.2.2 ALEX KALBERMATTEN (2003)	82
2.2 Rechtsfrage	72	2.6.2 OECD-Gewinnabgrenzungsmethode: Authorised OECD Approach (2008)	82
2.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung	72	2.6.2.1 Fiktion des selbständigen Unternehmens	82
2.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung	74	2.6.2.2 Zurechnung von Betriebsstättengewinnen	83
2.4.1 Ratio decidendi	74	2.6.2.2.1 Selbständigkeitsfiktion	83
2.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils	75	2.6.2.2.2 Zwei-Schritte-Methode	84
2.5 Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten	75	2.6.3 Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung	85
2.5.1 Unilateraler Betriebsstättenbegriff	75	2.6.4 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Literatur und angewendeten Kriterien	85
2.5.1.1 Kriterien	75	2.6.4.1 Richtlinie «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte» (1991)	86
2.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff	76	2.6.4.2 OECD-Bericht (2002): Active v. passive activity	87
2.5.1.3 Zweigniederlassung	76	2.6.4.3 Wertschöpfung: Funktionen, Personal und Saläre	88
2.5.1.4 Mehrfache Verwendung des Betriebsstättenbegriffs	76	2.7 Eigene Stellungnahme	89
2.5.2 Unilaterale Freistellungsmethode	77	Literatur	91
2.5.2.1 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	77	Rechtsquellen	93
2.5.2.2 Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat	77	Materialien	93
2.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Regelungen und Literatur	78	Gerichtsurteile	93
2.5.3.1 Abkommensrechtliche Regelung	78	Verwaltungsanweisungen	94
2.5.3.2 DANIEL DE VRIES REILINGH (2011)	79	Berichte und Dokumente	94
2.5.3.3 MICHAEL LANG (2004)	79		
2.6 Funktions- und Wertschöpfungsanalyse	80		
2.6.1 Unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden	80		
2.6.1.1 Interkantonale Steuerauscheidung	81		

In der nächsten Ausgabe:

3 Urteil des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013: Offshore-Finanzierungsgesellschaft

3.1 Sachverhalt

3.2 Rechtsfrage

3.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung

3.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung

3.4.1 Ratio decidendi

3.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils

3.5 Alternative Anknüpfung der persönlichen Zugehörigkeit

3.5.1 Unilateraler Begriff des Ortes der tatsächlichen Verwaltung

3.5.1.1 Kriterien

3.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff

3.5.1.3 Prioritätsregel im internationalen Verhältnis

3.5.2 Wood v. Holden (2006)

3.5.2.1 Sachverhalt

3.5.2.2 Rechtsfragen

3.5.2.3 Urteilsbegründung

3.5.2.3.1 De Beers (1906): Central management and control test

3.5.2.3.2 Hilfsfunktionen von konzerninternen Zweckgesellschaften

3.5.2.3.3 Tatsächliche Ausübung der Geschäftsführungsfunktionen durch die Organe der Untergesellschaft

3.5.2.3.4 Übergang der Beweislast auf den Fiskus

3.5.2.4 Ergebnis

3.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Rechtsprechung und Literatur

3.5.3.1 Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2003

3.5.3.2 ATHANAS/GIGLIO (2008)

3.6 Funktionsanalyse

3.6.1 Leitungsfunktionen von Konzerngesellschaften

3.6.1.1 Monistisches Leitungssystem mit dualistischen Elementen

3.6.1.2 Konzernleitungsfunktion der Obergesellschaft

3.6.1.3 Konzernrechtliche Funktionen der Untergesellschaft

3.6.1.4 Hilfsfunktionen von konzerninternen Zweckgesellschaften

3.6.1.5 Doppelorganschaft

3.6.1.6 Vergleich mit dem angelsächsischen «Board of Directors»-System

3.6.2 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010):

Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen Konzerngesellschaften

3.6.2.1 Dealing at arm's length-Prinzip

3.6.2.2 Funktionsanalyse

3.6.2.3 Routinefunktionen vs. Nichtroutinefunktionen

3.6.2.4 Finanzierungsleistungen

3.6.3 Analyse der vom Bundesgericht angewendeten Kriterien

3.6.3.1 Gesellschaftszweck, Konzerninteresse und Abhängigkeit von der Konzernleitung

3.6.3.2 Funktionen sowie personelle und infrastrukturelle Substanz

3.6.3.3 Personalunion

3.7 Eigene Stellungnahme

4 Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Literatur

Rechtsquellen

Materialien

Gerichtsurteile

Verwaltungsanweisungen

Berichte und Dokumente

1 Einleitung

In den beiden nachfolgenden Urteilsbesprechungen werden zwei jüngere Präjudizien des Bundesgerichts zu *Offshore-Finanzierungsstrukturen* analysiert.¹ Die beiden Urteile zeigen die gegenwärtige Haltung des Bundesgerichts gegenüber der *Aushöhlung der Bemessungsgrundlage* und der *Gewinnverlagerungen* durch schweizerische Konzerne mittels Finanzierungsstrukturen in Steuerparadiesen.

Im ersten Urteil, *X. Finanz AG*, das im Jahr 2012 zugunsten des Fiskus entschieden und in der Amtlichen Sammlung (BGE 139 II 78) publiziert wurde, ging es um eine *Zweigniederlassung* auf den Cayman Islands, die von der schweizerischen Konzerngesellschaft *X. Finanz AG* mit Sitz in Zug unterhalten wurde. Der tatsächliche Zweck

der Zweigniederlassung bestand in der *Fremdfinanzierung* von schweizerischen Konzerngesellschaften mit Sitz in Zürich. Refinanziert wurde die *X. Finanz AG* mehrheitlich durch Darlehen der schweizerischen Muttergesellschaft *X. Holding AG*, ebenfalls mit Sitz in Zug. Die Zinszahlungen an die *X. Finanz AG* waren bei den schweizerischen Konzerngesellschaften *steuerlich absetzbar*. Es ist davon auszugehen, dass die Zinszahlungen der *X. Finanz AG* bei der *X. Holding AG* aufgrund des Holdingprivilegs nur der direkten Bundessteuer unterlagen. Der durch die *X. Finanz AG* erzielte Nettofinanzertrag wurde steuerlich der Zweigniederlassung zugerechnet (*internationale Steuerauscheidung*). Der in der Schweiz *steuerlich freigestellte* Nettofinanzertrag wurde auf den Cayman Islands *nicht besteuert*. Das Bundesgericht verneinte mit Wirkung ab der Steuerperiode 2004 den Unterhalt einer *Betriebsstätte* auf den Cayman Islands und somit eine steuerliche Freistellung des Nettofinanzertrags bei der *X. Finanz AG* in der Schweiz.

¹ BGer 5.10.2012, 2C708/2011; BGer 16.5.2013, 2C1086/2012, 2C1087/2012.

Das zweite Urteil, *X. Ltd.*, erging im Jahr 2013, ebenfalls zugunsten des Fiskus. Es betraf eine *Gesellschaft* mit Sitz in Guernsey, die von der Holdinggesellschaft Y. Holding AG mit Sitz in Zug gehalten wurde. Der tatsächliche Zweck der X. Ltd. bestand in der *Fremdfinanzierung* von schweizerischen und österreichischen Konzerngesellschaften. X. Ltd. wurde durch die Y. Holding AG mit Eigenkapital refinanziert. Die Zinszahlungen an X. Ltd. waren bei den schweizerischen Konzerngesellschaften *steuerlich absetzbar*. Der durch X. Ltd. erzielte Nettofinanzertrag wurde in Guernsey *nicht besteuert*. Dividendenzahlungen der Gesellschaft unterlagen bei der Y. Holding AG aufgrund des Beteiligungsabzugs und des Holdingprivilegs nicht der Besteuerung. Das Bundesgericht verneinte mit Wirkung seit der Gründung der X. Ltd. im Jahr 2002 den Ort der tatsächlichen Verwaltung in Guernsey bzw. bejahte den *Ort der tatsächlichen Verwaltung* der X. Ltd. am Sitz der Y. Holding AG und somit eine unbeschränkte Steuerpflicht der X. Ltd. in der Schweiz.

In den beiden nachfolgenden Urteilsbesprechungen werden die den beiden Präjudizien zugrundeliegenden Rechtsfragen, die Bausteine der Urteilsbegründungen, die Weichenstellungen und die Rechtsauffassungen in den Urteilsbegründungen herausgeschält sowie die vom Bundesgericht angerufene Literatur und angewendeten Kriterien untersucht. Im letzten Abschnitt werden vor dem Hintergrund der internationalen Bestrebungen der OECD und der EU zur Bekämpfung der (legalen) Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und der (legalen) Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (*«Base Erosion and Profit Shifting»*) durch multinationale Unternehmen die Schlussfolgerungen, die sich aus den Urteilsbesprechungen für schweizerische Konzerne und den schweizerischen Gesetzgeber ergeben, herausgearbeitet.²

2 Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012: Offshore-Finanzierungsbetriebsstätte

2.1 Sachverhalt³

Die X. Finanz AG, eine Gesellschaft mit Sitz in Zug, war eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der X. Holding AG, ebenfalls mit Sitz in Zug. Die Gesellschaft bezweckte die Erbringung von Dienstleistungen, haupt-

sächlich im Finanzbereich, an Konzerngesellschaften der X.-Gruppe. Aus dem Sachverhalt des Urteils der Vorinstanz ist zu entnehmen, dass die Eidg. Steuerverwaltung geltend machte, dass zwei der drei Verwaltungsräte der X. Finanz AG auch im Verwaltungsrat der X. Holding AG Einsitz hätten.⁴

Für den Fall, dass die Finanzierung der Konzerngesellschaften über eine ausländische Betriebsstätte einer schweizerischen Finanzierungsgesellschaft erfolge, bestätigte die Zuger Steuerverwaltung der X. Holding AG am 10. August 1999 in einem *Tax Ruling*, dass die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen seien.

Bis und mit der Steuerperiode 2004 schied die Zuger Steuerverwaltung den Nettofinanzertrag der X. Finanz AG aus der Darlehensgewährung gegenüber den Konzerngesellschaften vollständig zugunsten der Betriebsstätte auf den Cayman Islands aus. Aus dem Sachverhalt der Vorinstanz geht hervor, dass die X.-Gruppe im Immobiliengeschäft tätig war und dass es sich bei den schweizerischen Konzerngesellschaften ausschliesslich um Immobiliengesellschaften mit Sitz im Kanton Zürich handelte.⁵ Den Erwägungen des Bundesgerichts ist zu entnehmen, dass auf den Cayman Islands vier Teilzeitmitarbeiter (je 20 Stellenprozent) in gemieteten Büros arbeiteten. Gemäss den Arbeitsverträgen war es den Mitarbeitern ausdrücklich erlaubt, anderen Erwerbstätigkeiten nachzugehen. Am Hauptsitz in der Schweiz wurde kein Personal beschäftigt.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2005 teilte die Zuger Steuerverwaltung der X. Finanz AG mit, dass die Eidg. Steuerverwaltung der Auffassung sei, auf den Cayman Islands werde *«keine Geschäftstätigkeit im Sinne einer Betriebsstätte ausgeübt»*. Mit Verfügungen vom 27. Mai 2008 wurde für die direkten Bundessteuern 2005 und 2006 ein vollständig in der Schweiz zu versteuernder Reingewinn von Fr. 8,6 Mio. im Jahr 2005 und Fr. 9,4 Mio. im Jahr 2006 veranlagt. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts sind folgende Zahlenangaben zu entnehmen:⁶ Die Bilanzsumme betrug Ende 2005 Fr. 365,9 Mio. und Ende 2006 Fr. 520,3 Mio. Unter den Aktiven wurden Darlehen an Schwestergesellschaften der X.-Gruppe in der Höhe von rund Fr. 497 Mio. Ende 2005 und rund Fr. 647 Mio. Ende 2006 ausgewiesen. Die Erträge setzten sich ausschliesslich aus Zinseinnahmen zusammen, im Jahr 2005 rund Fr. 16 Mio. und im Jahr 2006 rund Fr. 18 Mio.

Die gegen die beiden Verfügungen erhobene Einsprache der X. Finanz AG wurde von der Rechtsmittelkommiss-

2 Mitteilung EK – COM(2012) 722; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting; siehe dazu PINKERNELL, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), 737 ff.; STOCKER, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 302 ff.

3 BGer 5.10.2012, 2C708/2011.

4 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, D.

5 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, B.

6 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

sion der Zuger Steuerverwaltung mit Entscheid vom 23. November 2009 gutgeheissen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug wies die von der Eidg. Steuerverwaltung erhobene Beschwerde mit Urteil vom 21. Juli 2011 ab. Es bejahte den Unterhalt einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands und erblickte in der gewählten Rechtsgestaltung keine Steuerumgehung.

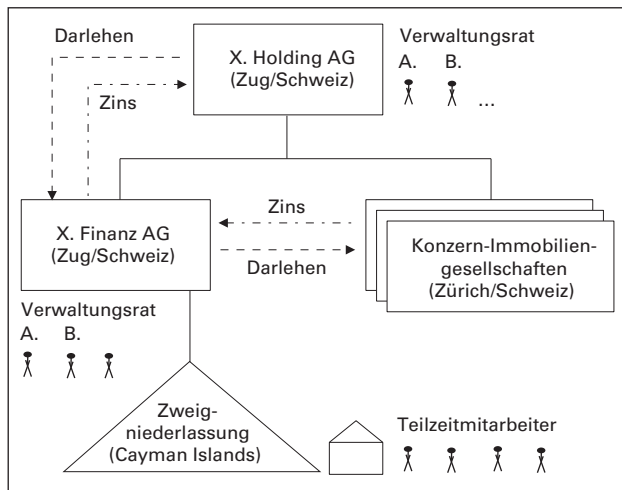


Abb. 1: X. Finanz AG (2C708/2011).

Die Eidg. Steuerverwaltung erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragte die Aufhebung des Urteils vom 21. Juli 2011 sowie die Verweigerung der internationalen Steuerauscheidung im Verhältnis zur Zweigniederlassung auf den Cayman Islands ab dem 1. Januar 2005. Die X. Finanz AG beantragte die Abweisung der Beschwerde und eventualiter die Rückweisung an die Vorinstanz zur Vervollständigung der Akten.

2.2 Rechtsfrage

Der Streit vor Bundesgericht drehte sich hauptsächlich um die folgende Frage im Rahmen der *Auslegung des Betriebsstättenbegriffs* in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG:

- *Übte die X. Finanz AG ihre Geschäftstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands aus?*

2.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung

Das Bundesgericht baut seine Begründung für den entscheidenden Punkt, die Nichterfüllung des Kriteriums der Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands, in mehreren Schritten wie folgt auf:

Schritt 1:⁷

Das Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») vom 30. September 1954 zwischen dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und der Schweiz ist gemäss diversen Notenwechseln zwar auf überseeische Gebiete ausgedehnt worden, für die es gemäss Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien weiter gilt. Keine derartige Ausdehnung erfolgte jedoch in Bezug auf die Cayman Islands. Das Bundesgericht stellt dementsprechend fest, dass der vorliegende Fall nur nach den *Vorschriften der Steuergesetzgebung des Bundes* zu beurteilen sei.

Schritt 2:⁸

Für die Zwecke der Gewinnsteuern juristischer Personen wird der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert. Es sei dementsprechend grundsätzlich von einem *einheitlichen Betriebsstättenbegriff* auszugehen, sowohl was die *schweizerische* Betriebsstätte einer Unternehmung im Ausland betrifft als auch den umgekehrten Fall der *ausländischen* Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung.

Schritt 3:⁹

Die Betriebsstättendefinition in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stellt keine Anforderungen an die *qualitative und quantitative Wesentlichkeit* der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit auf. Der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gehe dementsprechend über denjenigen des aufgehobenen BdBSt und des Interkantonalen Steuerrechts hinaus. Unter die Formulierung *«in der die Geschäftstätigkeit [...] ganz oder teilweise ausgeübt wird»* liessen sich grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes *«im weitesten Sinn»* im Zusammenhang stehende Aktivitäten subsumieren, *«ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung»*.

Schritt 4:¹⁰

Dann gelangt das Bundesgericht an die ersten zwei entscheidenden Stellen in seiner Begründung. Es legt den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG in *zwei Teilschritten* teleologisch aus:

Erstens sei bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs zu berücksichtigen, welche *Funktion der unilateralen Regelung* in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zukomme. In Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG gehe es bei der Definition der *schwei-*

7 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 2.1.

8 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 2.4.2.

9 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

10 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

zerischen Betriebsstätte einer Unternehmung im Ausland darum zu regeln, wann und in welchem Umfang die Schweiz einen Teil des Betriebsergebnisses zur Besteuerung heranziehen dürfe. Umgekehrt gehe es in Art. 52 Abs. 1 DBG bei der Definition einer ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung darum zu regeln, wann und in welchem Umfang das Betriebsergebnis einer schweizerischen Unternehmung von der Besteuerung ausgenommen werden müsse. Diese unterschiedlichen Zielsetzungen der unilateralen Regelung seien auch im Zusammenhang mit doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen zu beachten. Gestützt auf die Zielsetzung von Art. 52 Abs. 1 DBG und unter Bezugnahme auf das Abkommensrecht folgert das Bundesgericht:

«Daraus ergibt sich, dass die unilateralen Regelungen, mit denen einseitig eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sind, greift doch bei einer zu starken Ausdehnung dieses Besteuerungsrechts im Allgemeinen – d.h. soweit ein Abkommen Anwendung findet – die abkommensrechtliche Regelung korrigierend ein [...]»

Schritt 5:¹¹

Zweitens sei bei der Auslegung von Art. 52 Abs. 1 DBG der Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung zu berücksichtigen:

«Es soll mit unilateralen Massnahmen zwar eine Regelung getroffen werden, welche die Gefahr einer doppelten Besteuerung vermindert, dabei soll jedoch nach Möglichkeit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regelung eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert, wird doch Letzteres durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, denen keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde liegt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, höchstens in bestimmten Konstellationen ausgeschlossen.»

Das Bundesgericht vertritt dementsprechend die Auffassung, dass Art. 52 Abs. 1 DBG nicht nur den Zweck der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen verfolge, sondern gleichzeitig auch den Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung. Mit der Bezugnahme auf die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung begründet das Bundesgericht im Kern die Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten.

Schritt 6:¹²

Das Bundesgericht fasst sein teleologisches Auslegungsergebnis wie folgt zusammen:

«In Bezug auf die Betriebsstättendefinition ergibt sich daraus, dass für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten in der Schweiz. Betriebsstätten im Ausland sind daher in zweifelhaften Fällen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen und einer allenfalls drohenden Doppelbesteuerung ist in solchen Fällen mittels Heranziehung entsprechender DBA entgegenzutreten, soweit solche bestehen.»

ziehung entsprechender DBA entgegenzutreten, soweit solche bestehen.»

Das Bundesgericht gibt keine Anhaltspunkte dafür, wie viel höher die Anforderungen für Betriebsstätten im Ausland zu stecken seien.

Schritt 7:¹³

Auf der Grundlage der Differenzierung zwischen ausländischen und schweizerischen Betriebsstätten prüft das Bundesgericht die Frage, ob sich in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands ein steuerlich relevanter Teil des Unternehmens vollzog. Nun gelangt das Bundesgericht an die dritte entscheidende Stelle in seiner Begründung. Es stellt fest:

«Vorliegend stellt sich die Sachlage jedoch so dar, dass die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin in den Steuerperioden 2005 und 2006 in der Gewährung von konzerninternen Darlehen für die Gruppengesellschaften des rein schweizerischen Konzerns bestand. Sie beschäftigte dazu in den Steuerperioden 2005 und 2006 jedoch bloss vier Teilzeitmitarbeitende mit Arbeitspensen von je 20 %, welche mit pauschalen Jahressalären zwischen \$ 10 000.– (drei Mitarbeitende) und \$ 20 000.– (ein Mitarbeitender) entschädigt wurden.»

«Diese «schlanken Strukturen» stehen damit in deutlichem Kontrast zu den Zahlen in den Jahresabschlüssen der «Cayman-Branch.»

«Damit steht wohl fest, dass die Beschwerdegegnerin Darlehen in beträchtlicher Höhe an ihre Schwestergesellschaften in der Schweiz gewährt hat; unklar bleibt letztlich aber, was die auf den Cayman Islands vorhandenen Einrichtungen im Einzelnen konkret zur Wertschöpfung beigetragen haben.»

Aus diesen Schlussfolgerungen mitten in den Erwägungen geht deutlich hervor, was das Bundesgericht gemacht hat: Es legt das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit im Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG mit Hilfe einer Analyse der Wertschöpfung der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands aus. Dabei berücksichtigt es die Funktionen, das Personal und die Saläre.

Schritt 8:¹⁴

Nichts zur ihren Gunsten könne die X. Finanz AG aus dem Umstand ableiten, dass sie an ihrem Hauptsitz in der Schweiz kein Personal beschäftigt habe. Das Bundesgericht vertritt die Auffassung, dass die Beurteilung der Tätigkeit der X. Finanz AG in der Schweiz nicht zur Diskussion stünde.

«Die Argumentation der Beschwerdegegnerin würde – wie die ESTV zu Recht ins Feld führt – im Ergebnis dazu führen, dass eine Ansiedlung von völlig nebensächlichen Funktionen in Niedrigsteuereuländern eine vollumfängliche Steuerauscheidung zu Lasten der Schweiz und damit einhergehend eine weitgehende Freistellung von jeglicher Gewinnbesteuerung in der Schweiz bewirken würde, was kaum der Absicht des Gesetzgebers entsprochen haben dürfte.»

11 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

12 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

13 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

14 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.2.

Das Bundesgericht stellt an dieser vierten entscheidenden Stelle in seiner Begründung fest, *was das Ergebnis wäre*, wenn es die Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung und somit den Unterhalt einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG anerkennen würde: Es käme im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen dem schweizerischen Hauptsitz und der ausländischen Betriebsstätte zu einer *«vollumfänglichen Steuerauscheidung zu Lasten der Schweiz»*.

Schritt 9:¹⁵

Das Bundesgericht fasst seine Erwägungen wie folgt zusammen:

«Zusammenfassend ist festzustellen, dass es vorliegend den Aktivitäten auf den Cayman Islands an der hinreichenden Substanz fehlt und sie damit das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit einer Schweizer Unternehmung in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllen.»

Erst aus dieser Zusammenfassung, der fünften entscheidenden Stelle in der Begründung, geht hervor, dass das Bundesgericht für die Erfüllung des Kriteriums der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG eine *Mindestsubstanz* voraussetzt, die es mit Hilfe einer Funktions- und Wertschöpfungsanalyse geprüft hat.

Schritt 10:¹⁶

Bei diesem Ergebnis konnte das Bundesgericht auf die Überprüfung des Sachverhalts unter dem Aspekt der *Steuerumgehung* verzichten, so dass es im letzten Schritt die Frage des *Vertrauensschutzes* aufgrund des *Tax Rulings* vom 10. August 1999 prüft.

Das Bundesgericht stellt an dieser letzten entscheidenden Stelle in seiner Begründung fest, dass es unklar sei, ob die *Eidg. Steuerverwaltung* für die Erteilung der Auskunft miteinbezogen worden ist, was eine direkte Wirkung des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen auch gegenüber der ESTV entfalten würde.

Ergebnis:¹⁷

Die Beschwerde wurde gutgeheissen und das angefochtene Urteil vom 21. Juli 2011 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug aufgehoben. Zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und Beurteilung im Sinne der Erwägungen zum Vertrauensschutz wurde die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung

2.4.1 Ratio decidendi

Die folgenden *Rechtsauffassungen* waren für die drei Weichenstellungen in der Urteilsbegründung und das Ergebnis des Urteils ausschlaggebend:

- Unter Berücksichtigung der *unterschiedlichen Zielsetzungen* in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG (beschränkte Steuerpflicht für schweizerische Betriebsstättengewinne) und Art. 52 Abs. 1 DBG (Freistellung von ausländischen Betriebsstättengewinnen) und unter Bezugnahme auf das *Abkommensrecht* einerseits und den *«doppelten Zweck»* in Art. 52 Abs. 1 DBG (Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung) andererseits *differenziert* das Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zwischen ausländischen und schweizerischen Betriebsstätten und steckt die Anforderungen für Betriebsstätten im Ausland *«etwas höher»* als für Betriebsstätten in der Schweiz.
- Gestützt auf eine *Funktions- und Wertschöpfungsanalyse* unter Berücksichtigung der Funktionen, des Personals und der Saläre verneint das Bundesgericht eine *hinreichende Substanz der Aktivitäten* in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Nach diesen beiden Weichenstellungen war das Ergebnis erreicht: die Nichtanerkennung der Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Die letzte Weichenstellung, den Miteinbezug der Eidg. Steuerverwaltung für die Erteilung des *Tax Rulings* als Voraussetzung des *Vertrauensschutzes*, ist nicht Gegenstand der vorliegenden Urteilsbesprechung.¹⁸

Es ist von Beginn an festzuhalten, dass eine *internationale Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz *nicht notwendig* war, da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte. Es verneinte dies, und das sind die beiden hervorstechenden Merkmale dieses Urteils, mit einer *Ungleichbehandlung* von ausländischen Betriebsstätten und mit Hilfe einer *Analyse der Wertschöpfung* der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend

15 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.3.

16 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 4.2. f.

17 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 5.

18 Siehe dazu OESTERHELT, Bindungswirkung kantonaler Steurrulings gegenüber ESTV, 188 ff.; BROGER/AEBI, Bindungswirkung kantonaler Steurrulings für die direkte Bundessteuer, 605 ff.

der Funktionsanalyse des *Authorised OECD Approach* («AOA») des Art. 7 OECD-MA (2010). Der AOA ist jedoch keine Methode zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977), sondern eine Methode zur *internationalen Abgrenzung von Unternehmensgewinnen* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und dem Hauptsitz und anderen verbundenen Unternehmen andererseits.

Abschliessend ist festzuhalten, dass das Bundesgericht die Prüfung der Ausübung eines steuerlich relevanten Teils des Unternehmens mit dem Hinweis beginnt, dass die Tätigkeit der X. Finanz AG in der Gewährung von konzerninternen Darlehen für die Gruppengesellschaften des «*rein schweizerischen Konzerns*» bestand.¹⁹ Es geht nicht weiter auf diesen offenbar heiklen Punkt ein; es liegt jedoch die Vermutung nahe, dass es damit zwischen den Zeilen die Frage der *Steuerungsumgehung* anspricht, auf die es – aufgrund des Verfahrensausgangs – nicht eingehen muss.

2.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils

Aus der Analyse der *ratio decidendi* ergibt sich, dass zwei Fragen nachzugehen ist:

- Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten;
- Funktions- und Wertschöpfungsanalyse.

2.5 Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten

Bevor die vom Bundesgericht bei der *ersten Weichenstellung* angerufene abkommensrechtliche Regelung und Literatur analysiert werden, sind der unbestimmte Rechtsbegriff und die unilaterale Regelung, um die es im vorliegenden Fall aus methodischer Sicht hauptsächlich geht, genauer anzusehen:

- Betriebsstättenbegriff;
- Freistellungsmethode.

2.5.1 Unilateraler Betriebsstättenbegriff

Der *anwendbare* Betriebsstättenbegriff hängt davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*Nicht-DBA-Outbound-Fall*»): Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen ab-

geschlossen hat («*DBA-Outbound-Fall*»): im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarter Betriebsstättenbegriff.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass der unilaterale Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG anwendbar ist.

2.5.1.1 Kriterien

Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert den Betriebsstättenbegriff wie folgt:

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

Der Betriebsstättenbegriff enthält somit zwei Kriterien:

- feste Geschäftseinrichtung;
- ganz oder teilweise Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

Im Unterschied zum DBG enthält Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) einen *Ausnahmekatalog*, in dessen Buchstabe e Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten genannt sind:

«Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term «permanent establishment» shall be deemed not to include:

[...]

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

[...]

Wird auf einen Absatz eines Artikels des von der OECD erarbeiteten Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen («*OECD-MA*») verwiesen, so ist dieser Verweis so zu verstehen, dass damit auf die aktuelle Fassung des *OECD-MA* aus dem Jahr 2010 Bezug genommen wird, es sei denn, es wird ausdrücklich oder im Zusammenhang auf eine ältere Fassung verwiesen.²⁰ Die dahinter in Klammern stehende Jahreszahl gibt das Jahr an, seit dem der entsprechende Absatz in der entsprechenden Fassung gilt. Die aktuelle Fassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) gilt somit seit 1977.

Der Rat der OECD genehmigt das OECD-MA und den OECD-Kommentar nur in der *englischen* und *französischen* Sprache. Es existiert *keine* allgemein anerkannte

19 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

20 Diese Richtlinien und Standards für die grenzüberschreitende Besteuerung gelten weltweit als Basis für die Aushandlung und Revision von zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen.

Übersetzung in deutscher Sprache. Nachfolgend ist daher die deutsche Version von Art. 5 Abs. 4 Bst. e OECD-MA (1977) in möglichst genauer Übersetzung wiederzugeben:

«Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

[...]

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

[...]»

In Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG ist das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit weit auszulegen: Aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs aus dem OECD-MA und der beiden Kriterien quantitative und qualitative Wesentlichkeit aus dem Interkantonalen Steuerrecht geht die herrschende Lehre davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «weitgefassten» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist, der über den Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) und Art. 55 Abs. 1 BdBSSt hinausgeht.²¹ Das Bundesgericht stellt in seinen Erwägungen ebenfalls fest, dass grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statistischen Zweckes «im weitesten Sinn» im Zusammenhang stehende Aktivitäten vom Betriebsstättenbegriff erfasst werden, ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung.²²

2.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff

Es fällt auf, dass der Gesetzgeber den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG wörtlich aus der deutschen Übersetzung des Entwurfs von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1963) übernommen hat. Mit dem OECD-MA (1977) wurde der Passus «in which» des Entwurfs durch «through which» ersetzt, weshalb der aktuelle Wortlaut in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) wie folgt lautet:

«For the purposes of this Convention, the term «permanent establishment» means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.»

In möglichst genauer Übersetzung:

«Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.»

Die wörtliche Begriffsanlehnung spricht dafür, bei der Auslegung von Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG den OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Begriffsaufbaus als Hilfe heranzuziehen. Auch nach dem OECD-Kommentar wird das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) *weit ausgelegt*.²³

Es ist nicht immer einfach, die im Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 Bst. e OECD-MA (1977) genannten Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten von einer Geschäftstätigkeit abzugrenzen.²⁴ Das entscheidende Abgrenzungskriterium liegt darin, ob die Aktivität der festen Geschäftseinrichtung einen essentiellen und wesentlichen Teil der Aktivität des Gesamtunternehmens darstellt.²⁵ Auf jeden Fall erbringt eine feste Geschäftseinrichtung, deren Zweck mit jenem des Gesamtunternehmens identisch ist, keine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten.²⁶ Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten können nur gegenüber anderen Teilen des Unternehmens (d. h. Hauptsitz oder andere Betriebsstätten) erbracht werden, jedoch *nicht gegenüber anderen Unternehmen* (z. B. anderen Konzerngesellschaften).²⁷

2.5.1.3 Zweigniederlassung

Art. 51 Abs. 2 Satz 2 DBG enthält im Anschluss an die Betriebsstättendefinition einen Katalog mit Beispielen, in dem auch die «Zweigniederlassung» genannt wird. Ebenso wird die «branch» als Beispiel einer Betriebsstätte bereits im Entwurf von Art. 5 Abs. 2 OECD-MA (1963) erwähnt.

Eine ausländische oder schweizerische Zweigniederlassung erfüllt erst dann die Kriterien einer Betriebsstätte in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, wenn in der festen Geschäftseinrichtung die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.²⁸

2.5.1.4 Mehrfache Verwendung des Betriebsstättenbegriffs

Der Betriebsstättenbegriff wird in zwei verschiedenen Zusammenhängen verwendet: Zum einen wird mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG an die beschränkte *Steuerpflicht* bei wirtschaftlicher Zuge-

21 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 iVm Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSSt N 2 ff., Art. 55 BdBSSt N 3 ff.

22 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

23 Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 3; Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 7; Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 10; siehe dazu BÉNARD/BERDOZ/BOURTOURAUULT, Art. 5 Abs. 1 OECD-MA N 47.

24 Siehe dazu BÉNARD/BERDOZ/BOURTOURAUULT, Art. 5 Abs. 4 OECD-MA N 114 ff.

25 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 24.

26 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 24.

27 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 26.

28 Komm. OECD-MA, Art. 5 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 12.

hörigkeit *angeknüpft*. Zum anderen wird mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 und Abs. 2 DBG der *Umfang der Steuerpflicht* bei persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit *begrenzt*:

- Persönliche Zugehörigkeit: Die persönliche Zugehörigkeit begründet eine juristische Person dann, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.²⁹ Für die Anknüpfung der persönlichen Zugehörigkeit ist die Verwendung des Betriebsstättenbegriffs nicht erforderlich. Der Umfang der Steuerpflicht ist grundsätzlich unbeschränkt. Ausgenommen sind ausländische «Betriebsstätten».³⁰
- Wirtschaftliche Zugehörigkeit: Eine juristische Person ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ist insbesondere dann wirtschaftlich zugehörig, wenn sie in der Schweiz eine «Betriebsstätte» unterhält.³¹ Die wirtschaftliche Zugehörigkeit wird dementsprechend auch mit Hilfe des Betriebsstättenbegriffs angeknüpft. Der Umfang der Steuerpflicht beschränkt sich auf den Gewinn, für den aufgrund der *Betriebsstätte* in der Schweiz eine Steuerpflicht besteht.³²

2.5.2 Unilaterale Freistellungsmethode

Nach der schweizerischen Abkommenspolitik wird für ausländische Betriebsstättengewinne die Freistellungsmethode angewendet. Die *anwendbare* Freistellungsmethode hängt davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*Nicht-DBA-Outbound-Fall*»): Freistellungsmethode in Art. 52 Abs. 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*DBA-Outbound-Fall*»): im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass die unilaterale Freistellungsmethode in Art. 52 Abs. 1 DBG anwendbar ist.

2.5.2.1 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung

Art. 52 Abs. 1 DBG, der den Umfang der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit juristischer Personen regelt, schreibt als unilaterale Massnahme zur *Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung* die unbedingte Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor.³³ Diese Methode gilt auch im Interkantonalen Steuerrecht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung.³⁴

2.5.2.2 Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat

Im Abkommensrecht stehen einem Vertragsstaat zwei Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zur Auswahl:

- Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977): Freistellungsmethode;
- Art. 23B Abs. 1 OECD-MA (1977): Anrechnungsmethode.

Die *Freistellungsmethode* verfolgt das Ziel der Gleichbehandlung bzw. Wettbewerbsneutralität unter den Investoren im *Quellenstaat* (sog. Kapitalimportneutralität).³⁵ Der zur Besteuerung berechnete Ansässigkeitsstaat ist auch dann zur Freistellung verpflichtet, wenn der ebenfalls zur Besteuerung berechnete Quellenstaat den auch ihm zugeteilten Anteil an den Steuerfaktoren nicht besteuert.

Im Unterschied dazu verfolgt die *Anrechnungsmethode* das Ziel der Gleichbehandlung bzw. Wettbewerbsneutralität unter den Investoren im *Ansässigkeitsstaat*, unabhängig davon, ob diese im Inland oder Ausland investieren (sog. Kapitalexportneutralität).³⁶ Der zur Besteuerung berechnete Ansässigkeitsstaat kann den ihm zugeteilten Anteil an den Steuerfaktoren besteuern, muss jedoch die Steuer des ebenfalls zur Besteuerung berechtigten Quellenstaates an seine eigene Steuer anrechnen. Die Anrechnungsmethode führt dementsprechend zu einer *Hochschleusung des Steuerniveaus* des Quellenstaates auf dasjenige des Ansässigkeitsstaates. Ein hervorstechendes Merkmal der Anrechnungsmethode besteht darin, dass sie im Ergebnis – im Unterschied zur Freistellungsmethode – die *doppelte Nichtbesteuerung vermeidet*.

29 Art. 50 DBG.

30 Art. 52 Abs. 1 DBG.

31 Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG.

32 Art. 52 Abs. 2 DBG.

33 LOCHER, Art. 52 DBG N 6; ATHANAS/GIGLIO, Art. 6 DBG N 25, Art. 52 DBG N 19.

34 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 5 ff.; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 4 N 1 ff.

35 VOGEL, Art. 23 OECD-MA N 7; SALOM, Rem. intro. art. 23 A, 23 B OECD-MA N 20 ff.

36 VOGEL, Art. 23 OECD-MA N 7; SALOM, Rem. intro. art. 23 A, 23 B OECD-MA N 20 ff.

Nach dem fiskalpolitischen Konzept der Schweiz sollen im *Nicht-DBA-Outbound-Fall* und *DBA-Outbound-Fall* niedrige Steuern im Betriebsstättenstaat den Schweizer Unternehmen zugute kommen. Die *doppelte Nichtbesteuerung* im Fall der Nichtbesteuerung im Betriebsstättenstaat kann und soll die Freistellungsmethode *nicht vermeiden*.

Der deutsche Gesetzgeber hat die Wahl der Methode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung davon abhängig gemacht, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:³⁷

- *Nicht-DBA-Outbound-Fall*: Anrechnungsmethode in § 34c Abs. 1 EStG;
- *DBA-Outbound-Fall*: im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode.

Die Freistellungsmethode für ausländische Betriebsstättengewinne wird in der deutschen Abkommenspolitik zunehmend nur mit einem *Aktivitätsvorbehalt* angewendet. Für passive Betriebsstätten kommt es zum Rückgriff auf die Anrechnungsmethode aufgrund von *Switch-over-Klauseln* im Abkommensrecht (Art. 23A Abs. 4 OECD-MA) oder unilateralen Steuerrecht (§ 20 Abs. 2 AStG).³⁸

2.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Regelungen und Literatur

Für die erste Weichenstellung waren folgende *Rechtsauffassungen* des Bundesgerichts ausschlaggebend:

- *Teilschritt 1*: Die erste Auffassung, dass die unilaterale Regelung in Art. 52 Abs. 1 DBG, mit der einseitig eine internationale Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen ist, begründet das Bundesgericht mit einem allgemeinen Verweis auf eine *abkommensrechtliche Regelung* und einem Zitat von DANIEL DE VRIES REILINGH.
- *Teilschritt 2*: Die zweite Auffassung, wonach die unilaterale Regelung in Art. 52 Abs. 1 DBG gleichzeitig nach Möglichkeit die doppelte Nichtbesteuerung verhindern soll, begründet das Bundesgericht mit einem allgemeinen Verweis auf den IFA-Generalbericht *«Doppelte Nichtbesteuerung»* von MICHAEL LANG aus dem Jahr 2004.

Diesen drei Verweisen ist nachzugehen:

2.5.3.1 Abkommensrechtliche Regelung

Bei der vom Bundesgericht angesprochenen abkommensrechtlichen Regelung, welche bei einer zu starken Ausdehnung des unilateralen Besteuerungsrechts in Art. 52 Abs. 1 DBG korrigierend eingreift – soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist –, handelt es sich offensichtlich um die Begrenzung des Besteuerungsrechts von Unternehmensgewinnen in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010). Ein Vertragsstaat kann Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates nur dann besteuern, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) im erstgenannten Vertragsstaat ausübt.

Der These im Teilschritt 1 stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Im *DBA-Outbound-Fall* bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nicht nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, sondern nach dem im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarten Betriebsstättenbegriff, wobei der dazugehörige OECD-Kommentar als Auslegungshilfe heranzuziehen ist.³⁹ Eine abkommensrechtliche Regelung kann dementsprechend den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gar nie einschränken.
- Das Abkommensrecht begrenzt nicht nur das Besteuerungsrecht der Schweiz für ausländische Betriebsstättengewinne von schweizerischen Unternehmen, sondern auch für schweizerische Betriebsstättengewinne von Unternehmen im Ausland. Daraus ergibt sich, dass *auch* bei einer zu starken Ausdehnung der unilateralen Regelung in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG, mit der das Besteuerungsrecht der Schweiz für inländische Betriebsstättengewinne angeknüpft wird, die abkommensrechtliche Regelung, und zwar Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) iVm Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010) – soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist –, korrigierend eingreift.

Weil das Abkommensrecht die unilaterale Anknüpfung der beschränkten Steuerpflicht von schweizerischen Betriebsstätten von Unternehmen im Ausland in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG nur begrenzt, jedoch nicht ausdehnt, drängt sich nach Auffassung von PETER LOCHER eine tendenziell extensive Auslegung auf.⁴⁰ Gleichzeitig warnt er jedoch davor, dass derselbe Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 DBG auch für die unilaterale Freistellung

37 JAKOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 412 ff.; BRÜNINGHAUS, Verrechnungspreise, Kapitel K N 5.

38 JAKOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 417 f.

39 Siehe zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen JUNG, Abkommensmissbrauch, 5 ff.; OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 373 ff.

40 LOCHER, Art. 51 DBG N 10, Art. 4 DBG N 24.

von ausländischen Betriebsstättengewinnen von schweizerischen Unternehmen anwendbar ist, weshalb sich eine allzu extensive Interpretation als «*Bumerang*» erweisen kann.⁴¹ Das Bundesgericht hat diese Auffassung im DBG-Kommentar von PETER LOCHER, auf dessen «*Bumerang*» in zahlreichen späteren Publikationen verwiesen wird,⁴² weder zitiert noch sich damit auseinandergesetzt. Das Bundesgericht ruft bloss ein einziges Zitat an, das seine Schlussfolgerungen untermauern soll.

2.5.3.2 DANIEL DE VRIES REILINGH (2011)

Geht man diesem Zitat nach, so liest man in der Dissertation von DANIEL DE VRIES REILINGH auf Seite 119:⁴³

«Le terme «entreprise», comme d'ailleurs celui d'«établissement stable» [...], figurant aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à celui des art. 4 al. 1 lettres a et b et 51 al. 1 lettres a et b LIFD, si bien que la doctrine considère en règle générale que le législateur a voulu la même définition que l'entreprise (ou l'établissement stable) concernée soit située en Suisse (en cas d'assujettissement limité) ou à l'étranger (en cas de d'assujettissement illimité).»

DANIEL DE VRIES REILINGH ist dementsprechend der Auffassung, dass der Gesetzgeber in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG einen *einheitlichen* Betriebsstättenbegriff erlassen wollte und untermauert seine Aussage mit Zitaten von LOCHER (Art. 6 DBG N 9, 11, Art. 52 DBG N 11), ATHANAS/GIGLIO (Art. 6 DBG N 6), PASCHOUD (Art. 4 LIFD N 6, Art. 6 LIFD N 8) und BRÜLISAUER (Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 12).

Er hält auf der folgenden Seite fest, dass diese Symmetrie nicht selbstverständlich sei, da das fiskalpolitische Interesse der Schweiz in den beiden Situationen, ausländische Betriebsstätte eines schweizerischen Unternehmens und schweizerische Betriebsstätte eines Unternehmens im Ausland, gegenläufig seien:⁴⁴

«Cette symétrie des règles (en cas de d'assujettissement limité et en cas de d'assujettissement illimité) ne va pas de soi, car les situations visées ne sont pas les mêmes. [...] L'intérêt public est donc opposé dans les deux situations et l'on pourrait le résumer ainsi: exclure peu, mais inclure beaucoup.»

DANIEL DE VRIES REILINGH warnt im Anschluss an seine Ausführungen zu den gegenläufigen fiskalpolitischen Interessen vor den *kontraproduktiven Folgen* eines zu weit gefassten Betriebsstättenbegriffs und zitiert dabei in der

Fussnote 470 den «*effet boomerang*» von LOCHER (Art. 52 DBG N 12).

Die in seiner Dissertation vertretene Auffassung führt DANIEL DE VRIES REILINGH auch im Basler Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht aus und warnt dort erneut vor dem «*Bumerangeffekt*»:⁴⁵

«Es gilt deshalb zu berücksichtigen, dass eine extensive Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Anwendung von [...] Art. 51 Abs. 1 DBG einen «Bumerangeffekt» haben kann, da derselbe Begriff auch im Rahmen von [...] Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG gilt [...]»

Dementsprechend erweist sich die vom Bundesgericht angerufene Stelle bei DANIEL DE VRIES REILINGH als *Bumerang*; sie spricht nicht für, sondern gegen die These, dass der Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 DBG tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sei bzw. für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten in der Schweiz.

2.5.3.3 MICHAEL LANG (2004)

Der These im Teilschritt 2 liegt der Gedanke zugrunde, der Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergäbe sich zwangsläufig als *Umkehrschluss* aus dem Zweck in Art. 52 Abs. 1 DBG, der in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung besteht.

Dieser These stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Art. 52 Abs. 1 DBG ist im Nicht-DBA-Outbound-Fall anwendbar. Im DBA-Outbound-Fall ist hingegen die in einem Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode anwendbar. Die doppelte Nichtbesteuerung, die aufgrund von Art. 52 Abs. 1 DBG eintreten kann, kann somit gar nie und somit auch nicht in bestimmten Konstellationen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen verhindert werden.
- Nimmt man den IFA-Generalbericht «*Doppelte Nichtbesteuerung*» von MICHAEL LANG aus dem Jahr 2004, auf den das Bundesgericht verweist, trotzdem zur Hand, findet man auf Seite 29 seine Beobachtung, dass das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung immer häufiger «*in einem Atemzug*» mit dem Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung genannt werde.⁴⁶ Den Doppelbesteuerungsabkommen liege jedoch keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde, die doppelte Nichtbesteuerung vermeiden zu wollen; dies treffe höchstens in bestimmten Konstellationen zu. Die Auffassung, das Ziel der

41 LOCHER, Art. 51 DBG N 10, Art. 4 DBG N 24.

42 Zum Beispiel BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 12 Fn. 76; DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 120 Fn. 470.

43 DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 119.

44 DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 120.

45 DE VRIES REILINGH, § 11 N 38.

46 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 29 f., 35 ff.

Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergäbe sich als Umkehrschluss aus dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung, lehnt MICHAEL LANG ab. Er macht dazu ein *Beispiel zur doppelten Nichtbesteuerung von Betriebsstättengewinnen*, die aufgrund der *Freistellungsmethode* eintreten kann:⁴⁷ Eine doppelte Nichtbesteuerung kann dann eintreten, wenn ein Quellenstaat das ihm abkommensrechtlich zugeteilte Besteuerungsrecht nicht ausübt. Die Zielsetzung der Freistellungsmethode mache dieses Ergebnis geradezu erforderlich. Die Freistellungsmethode verfolge das Ziel der Kapitalimportneutralität. Werden andere Investoren im Quellenstaat nicht besteuert, dann sei es konsequent, dass die grenzüberschreitende Investition genauso behandelt werde.

- Liest man im IFA-Generalbericht weiter, so stösst man auf Seite 54 auf die *Anrechnungsmethode*. Die Anrechnungsmethode verfolgt das Ziel der Kapital-exportneutralität:⁴⁸

«Zutreffend weist der OECD-Kommentar darauf hin, dass der Einsatz der Anrechnungsmethode bewirkt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, die sich im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ergeben würden, wenn der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpft.»

- Die Freistellungs- und die Anrechnungsmethoden sind nicht zwei Seiten ein und derselben Medaille. Die Schweiz hat sich in Art. 52 Abs. 1 DBG für die Freistellungsmethode entschieden und damit die Möglichkeit der doppelten Nichtbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen bewusst in Kauf genommen bzw. *gewollt*, weil sie dem fiskalpolitischen Interesse der Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat ein höheres Gewicht beigemessen hat.⁴⁹

Der vom Bundesgericht angerufene IFA-Generalbericht von MICHAEL LANG spricht dementsprechend nicht für, sondern gegen die These der impliziten Berücksichtigung der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung in Art. 52 Abs. 1 DBG.

2.6 Funktions- und Wertschöpfungsanalyse

Bevor die vom Bundesgericht bei der *zweiten Weichenstellung* angerufene Literatur und die angewendeten Kriterien analysiert werden, sind die Funktionen von Betriebsstätten, um die es im vorliegenden Fall aus

methodischer Sicht geht, genauer anzusehen und steuer- und gesellschaftsrechtlich voneinander abzugrenzen:

- unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden;
- Gewinnabgrenzungsmethode der OECD;
- Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass die unilateralen Gewinnabgrenzungsmethoden anwendbar sind.

Die vom Bundesgericht angewendete Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend der Funktionsanalyse des *Authorised OECD Approach* (*«AOA»*) des Art. 7 OECD-MA (2010). Es ist daher notwendig, auch die Gewinnabgrenzungsmethode der OECD genauer anzusehen, um das methodische Vorgehen des Bundesgerichts verstehen zu können.

2.6.1 Unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden

Die *anwendbare* Methode zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (*«Nicht-DBA-Outbound-Fall»*): *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (*«DBA-Outbound-Fall»*): *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG; im Verhältnis zu einem Vertragsstaat, mit dem die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 OECD-MA (2010) vereinbart hat, ist sie nur insoweit anwendbar, als sie nicht gegen die Begrenzung des Besteuerungsrechts der Schweiz verstösst.⁵⁰

Im Verhältnis zu der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte (*Nicht-DBA-Outbound-Fall*) ist somit die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG anwendbar.

47 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 32.

48 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 54.

49 Siehe dazu DANON, *Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD*, 356.

50 STOCKER, *Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten*, 89.

2.6.1.1 Interkantonale Steuerauscheidung

Die «Zugehörigkeit zu einem Unternehmen als dessen Teil» ist das hervorstechende Merkmal des Betriebsstättenbegriffs im Interkantonalen Steuerrecht.⁵¹ Der Betriebsstättenbegriff steht dementsprechend auf dem Boden einer *eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion*, wonach solche Gewinne eines Unternehmens der Betriebsstätte zugerechnet werden, an denen sie wesentlich beteiligt ist.⁵²

Nach dem Interkantonalen Steuerrecht erfolgt die *Gewinnabgrenzung* für interkantonale Unternehmen im Grundsatz nach der *quotenmässigen* Ausscheidungsmethode.⁵³ Danach werden prozentuale Anteile an den Steuerfaktoren auf das Hauptsteuerdomizil (Hauptsitz) und das Nebensteuerdomizil (Betriebsstätte) nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt. Es werden höchstens der Gesamtgewinn und das -kapital des interkantonalen Unternehmens besteuert.

In der Praxis wird zwischen der direkten und der indirekten Methode unterschieden:⁵⁴ Bei der *direkten Methode* stützt sich die Berechnung der Quote direkt auf die Buchhaltungen des Hauptsitzes und der Betriebsstätte. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis der Gewinne und das Gesamtkapital im Verhältnis der Aktiven aufgeteilt. Bei der *indirekten Methode* werden die Quoten mit Hilfe von typischen Betriebsfaktoren berechnet. Als Betriebsfaktoren für die Ausscheidung des Gesamtgewinns werden vor allem die Umsätze oder die *eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit)* verwendet. Die indirekte Methode ist nur ausnahmsweise zulässig, zum Beispiel dann, wenn keine separaten Buchhaltungen geführt werden oder wenn sie besser als die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode zum Ausdruck bringt, in welchem Mass die Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns des Unternehmens beiträgt.⁵⁵

2.6.1.2 Internationale Steuerauscheidung

2.6.1.2.1 ANGELO DIGERONIMO (2000)

Die ausländischen Betriebsstättengewinne sind nach herrschender Lehre aufgrund des Verweises in Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG auf die Grundsätze des Bundesrechts

über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich nach der *quotenmässigen-direkten* Ausscheidungsmethode (im Abkommensrecht als «*indirekte Methode*» bezeichnet) des Interkantonalen Steuerrechts abzugrenzen.⁵⁶ Für die Abgrenzung von ausländischen Betriebsstättenverlusten sind die besonderen Regeln in Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG zu berücksichtigen.⁵⁷

In Abweichung von der herrschenden Lehre wendet die *Eidg. Steuerverwaltung* ein *eigenes Ausscheidungsmodell* an: In einem Aufsatz aus dem Jahr 2000 hält ANGELO DIGERONIMO, ehemaliger Mitarbeiter der Eidg. Steuerverwaltung und Experte für Verrechnungspreise sowie Delegierter der Schweiz zwischen 1974 und 2008 bei der Erarbeitung sämtlicher Berichte der OECD auf dem Gebiete der Verrechnungspreise, die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zu Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG fest.⁵⁸ Hier kommt man der vom Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zur Hilfe beigezogenen *Funktionsanalyse* erstmals auf die Spur, allerdings im Zusammenhang mit der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften) andererseits:

- Das *dealing at arm's length*-Prinzip gilt für alle Geschäftsbeziehungen zwischen dem schweizerischen Hauptsitz und der ausländischen Betriebsstätte. Es wird versucht, die *internationale Gewinnabgrenzung* zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte «*nicht anders als bei Geschäftsvorfällen unter Konzerngesellschaften*» vorzunehmen, soweit nicht die Einschränkungen über die Besteuerung von Betriebsstätten im OECD-Betriebsstättenbericht (1994) entgegenstehen.⁵⁹ Diese Einschränkungen, die hauptsächlich in Bezug auf die Gewinnrealisierung bestehen, ergeben sich daraus, dass die Betriebsstätte rechtlich nur ein Bestandteil des Unternehmens ist.⁶⁰
- Es wird die *objektive* Ausscheidungsmethode (im Abkommensrecht als «*direkte Methode*» bezeichnet) *nach folgendem Modell* angewendet:⁶¹ Die Steuerfaktoren des schweizerischen Unternehmens bilden die Grundlage der internationalen Gewinnab-

51 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 N 1.

52 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 12; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

53 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 16 ff.

54 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 25 ff.

55 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 32.

56 LOCHER, Art. 52 DBG N 25; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 22, Art. 6 DBG N 20.

57 ATHANAS/GIGLIO, Art. 6 DBG N 18 ff.

58 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1433 ff.

59 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1437.

60 OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments (1994), Ziff. I.2.b).

61 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1440.

grenzung. Die ausländischen Betriebsstättengewinne werden vom schweizerischen Gesamtergebnis abgezogen. Ausländische Betriebsstättenverluste werden zunächst ausschliesslich vom schweizerischen Hauptsitz übernommen.

- Der «*funktionalen Betrachtungsweise*» kommt bei der Zurechnung von Aktiven zwischen schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Betriebsstätte zentrale Bedeutung zu:⁶² «Aktiven – einschliesslich Forderungen – die in den Büchern einer Betriebsstätte ausgewiesen werden, bedeuten i.d.R., dass die betreffende Betriebsstätte diese zur Erfüllung ihrer Funktionen einsetzt bzw. das zugehörige Gewinn- und Risikopotential übernommen hat.»

Die Funktionsanalyse ist das hervorstechende Merkmal der international weitverbreiteten *objektmissigen* Ausscheidungsmethode. Nach dieser Methode werden die Steuerfaktoren der Betriebsstätte unabhängig vom Gesamtergebnis des Unternehmens ermittelt. Das Ausscheidungsmodell der Eidg. Steuerverwaltung ist dementsprechend ein *Mischmodell* aus Elementen der objektmissigen und der quotenmässigen Methode. Kernelement dieses Mischmodells ist die Funktionsanalyse der objektmissigen Ausscheidungsmethode.

Die Spur zur Funktionsanalyse lässt sich in der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung weiterverfolgen:

2.6.1.2.2 ALEX KALBERMATTEN (2003)

Das Ausscheidungsmodell der Eidg. Steuerverwaltung wird im Jahr 2003 von ALEX KALBERMATTEN in einem nicht veröffentlichten Exposé als sog. «*direkte Ausscheidung gemäss DBG*» bezeichnet.⁶³ Den letzten Schritt der *internationalen Gewinnabgrenzung* beschreibt er wie folgt:

«Ergibt eine Funktionsanalyse (z.B. aufgrund der Lohnsumme), dass die ausländischen Betriebsstättenabschlüsse nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, erfolgt die internationale Steuerauscheidung nach Ermessen. Der dem Ausland zurechenbare Gewinn wird dabei i.d.R. mit einer Pauschale von 5% auf den im Ausland angefallenen Kosten festgesetzt.»

Mit dem Wort «*direkte*» und mit der Formulierung «*gemäss DBG*» bringt ALEX KALBERMATTEN das *Mischmodell* der Eidg. Steuerverwaltung zum Ausdruck, das aus Elementen der international weitverbreiteten objektmissigen Methode (im Abkommensrecht als «*direkte Methode*» bezeichnet) und der helvetischen quotenmässigen Methode besteht.

Die bei ANGELO DIGERONIMO gefundene Spur lässt sich auch zurückverfolgen: Die Funktionsanalyse der international weitverbreiteten objektmissigen Gewinnabgrenzungsmethode hat sich seit den Arbeiten des Finanzausschusses der OECD ab dem Jahr 1994 für eine Revision der alten Fassung von Art. 7 OECD-MA (1977) unbenutzt in die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung nach der quotenmässigen-direkten Methode gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG eingeschlichen:

2.6.2 OECD-Gewinnabgrenzungsmethode: Authorised OECD Approach (2008)

2.6.2.1 Fiktion des selbständigen Unternehmens

Nach der alten Fassung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) kann ein Vertragsstaat Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaates nur dann und insoweit besteuern, als die Unternehmensgewinne einer dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können.⁶⁴ Die Zurechnung von Unternehmensgewinnen erfolgt nach dem unilateralen Steuerrecht der Vertragsstaaten.

Für die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) können Vertragsstaaten zwei verschiedene Methoden anwenden:⁶⁵

- Methode der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Relevant Business Activity Approach, «*RBA-Approach*»);
- Methode der Fiktion des selbständigen Unternehmens (Functionally Separate Entity Approach, «*FSE-Approach*»).

Nach dem RBA-Approach werden nur solche Gewinne eines Unternehmens einer Betriebsstätte zugerechnet, an denen sie wesentlich beteiligt ist. Die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne können nicht grösser sein als die Gewinne des Gesamtunternehmens aus der massgeblichen Geschäftstätigkeit. Diese Methode entspricht weit-

64 Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) lautet: «The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.» In möglichst genauer Übersetzung: «Die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.»

65 OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments (1994), Ziff. I.2.b).

62 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1443.

63 KALBERMATTEN, Internationale Steuerauscheidung, 1 ff.

gehend der *quotenmässigen-direkten* Ausscheidungspraxis des Interkantonalen Steuerrechts, die nach herrschender Lehre auch für die internationale Steuerauscheidung von *ausländischen* Betriebsstätten von Unternehmen in der Schweiz nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG massgebend ist.⁶⁶ Die alte Fassung von Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (1977) erlaubt eine solche internationale Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens auf die ausländische Betriebsstätte und den schweizerischen Hauptsitz.⁶⁷

Im Unterschied dazu widerspiegelt der FSE-Approach den Wortlaut der alten Fassung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (1977).⁶⁸ Diese Auslegungsmethode begrenzt die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne nicht auf die Gewinne des Gesamtunternehmens oder auf die Geschäftstätigkeit, an welcher die Betriebsstätte massgeblich beteiligt ist. Die Betriebsstätte wird *fiktiv* wie ein selbständiges Unternehmen mit eigener Geschäftstätigkeit beurteilt, unter Anwendung des *dealing at arm's length*-Prinzips insbesondere auch auf Geschäftsbeziehungen zwischen der Betriebsstätte und dem Hauptsitz. Gewinne können auch dann der Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn das Gesamtunternehmen keinen Gewinn erzielt. Diese Methode entspricht weitgehend der *objektmassigen* Ausscheidungspraxis, die nach herrschender Lehre für die internationale Steuerauscheidung von *inländischen* Betriebsstätten von Unternehmen im Ausland nach Art. 52 Abs. 2 DBG massgebend ist.⁶⁹

Um eine einheitliche Anwendung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) sicherzustellen, arbeitete der Finanzausschuss der OECD seit 1994 an der Formulierung einer Arbeitshypothese, wonach der FSE-Approach die für die

Auslegung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) bevorzugte Methode sei. Die Arbeitshypothese wurde im Diskussionsentwurf (2003) erstmals als *Authorised OECD Approach* («AOA») bezeichnet.⁷⁰ Nach diesen jahrzehntelangen Vorarbeiten wurde im OECD-Betriebsstättenbericht (2008) der FSE-Approach als *Authorised OECD Approach* («AOA») für die Auslegung von Art. 7 OECD-MA festgelegt.⁷¹ Für die Umsetzung der neuen Auslegungsmethode im OECD-MA mussten im Jahr 2010 der Wortlaut von Art. 7 OECD-MA revidiert und der dazugehörige Kommentar angepasst werden. Insoweit die alte Fassung von Art. 7 OECD-MA und der dazugehörige Kommentar nicht im Widerspruch standen, wurde der Kommentar zu Art. 7 OECD-MA bereits im Jahr 2008 angepasst.

2.6.2.2 Zurechnung von Betriebsstättengewinnen

2.6.2.2.1 Selbständigkeitsfiktion

Nach dem FSE-Approach des AOA in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) werden die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, unter einer *Fiktion* ermittelt, die aus zwei Elementen besteht:⁷²

- Die Betriebsstätte ist ein *selbständiges* Unternehmen;
- Geschäftsvorfälle («*transactions*») mit verbundenen Unternehmen und Geschäftsbeziehungen («*dealings*») zu anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) erfolgen nach dem *dealing at arm's length*-Prinzip, unter Berücksichtigung der durch die Betriebsstätte ausgeübten *Funktionen*, der genutzten *Wirtschaftsgüter* und übernommenen *Risiken*.

Hier endet die Spur zur Funktionsanalyse – bei der aktuellen Fassung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010):

«For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.»

In möglichst genauer Übersetzung:

«Im Sinne dieses Artikels und von Artikel [23A] [23B] können in jedem Vertragsstaat diejenigen Gewinne der in Absatz 1 erwähnten Betriebsstätte zugerechnet werden, die sie, insbesondere im Geschäftsverkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussicht-

66 LOCHER, Art. 52 DBG N 33; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 19 ff.

67 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

68 Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (1977) lautet: «Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.» In möglichst genauer Übersetzung: «Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden, vorbehaltlich des Absatzes 3, in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Geschäftsverkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.»

69 LOCHER, Art. 52 DBG N 43 ff.; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 49 ff.

70 OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2004), Ziff. 6.

71 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008), Teil I Ziff. 9.

72 Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 15.

lich hätte erzielen können, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte; bei der Gewinnzurechnung sind die vom Unternehmen über die Betriebsstätte und andere Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, die verwendeten Aktiven und die übernommenen Risiken zu berücksichtigen.»

Die *Funktionsanalyse* ist das hervorstechende Merkmal der internationalen Gewinnabgrenzungsmethode nach dem AOA in Art. 7 OECD-MA (2010).

Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (1977) wurde mit dem 2010 Update gestrichen, da die darin als zulässig vorgesehene Gesamtgewinnaufteilungsmethode mit dem *dealing at arm's length*-Prinzip der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) grundsätzlich nicht vereinbar ist.⁷³ Die internationale Gewinnabgrenzung von ausländischen Betriebsstätten von Unternehmen in der Schweiz nach der quotenmässigen-direkten Methode des Interkantonalen Steuerrechts ist somit im Verhältnis zu einem Vertragsstaat, mit dem die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 OECD-MA (2010) vereinbart hat, nur noch insoweit anwendbar, als diese nicht gegen die Begrenzung des Besteuerungsrechts der Schweiz verstösst.⁷⁴ Art. 52 Abs. 3 Satz 4 DBG behält in diesem Sinne abkommensrechtliche Regelungen vor.

2.6.2.2.2 Zwei-Schritte-Methode

Mit dem 2010 Update wurde der Kommentar zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) an die Selbstständigkeitsfiktion des AOA angepasst. Die Ermittlung der Gewinne, die nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010) der Betriebsstätte zuzurechnen sind, erfolgt in zwei Schritten:⁷⁵

- In einem ersten Schritt ist für die Betriebsstätte eine *Funktionsanalyse* zu erarbeiten: Dabei sind der Betriebsstätte Rechte und Verbindlichkeiten zuzurechnen, die aus Geschäftsvorfällen mit anderen Unternehmen entstanden sind. Ausserdem sind das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern und die übernommenen Risiken unter Berücksichtigung von wesentlichen Personalfunktionen («*significant people functions*») der Betriebsstätte zuzurechnen.⁷⁶ Unter Berücksichtigung der der Betriebsstätte zugerechneten Wirtschaftsgüter und Risiken ist der Betriebsstätte auch ein Kapital zuzurechnen.

- In einem zweiten Schritt werden die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) auf die der Betriebsstätte zugerechneten Geschäftsvorfälle («*transactions*») mit verbundenen Unternehmen angewendet, um die Verrechnungspreise zu bestimmen. Die Richtlinien werden, und das ist hier das hervorstechende Merkmal des AOA, analog auf Geschäftsbeziehungen («*dealings*») zwischen der Betriebsstätte und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) angewendet. In Bezug auf das Mass der Selbstständigkeitsfiktion und die Gewinnrealisierung werden in der Zukunft noch komplexe Fragen zu beantworten sein. Nach dem Konzept der Richtlinien widerspiegeln die Verrechnungspreise in der Regel die Funktionen, die ein Unternehmen ausübt, unter Berücksichtigung der genutzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken.⁷⁷

Nach dem AOA wird das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern dann der Betriebsstätte zugerechnet, wenn sie diese nutzt und die dazu notwendigen wesentlichen Personalfunktionen ausübt. Es ist davon auszugehen, dass dabei auf den Arbeitsort der Personen, die diese Funktionen ausüben, abzustellen ist.⁷⁸ Hierin liegt ein weiteres hervorstechendes, geradezu revolutionäres Merkmal des AOA, und man kommt der vom Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zur Hilfe beigezogenen *Wertschöpfungsanalyse* erstmals auf die Spur, allerdings im Zusammenhang mit der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften) andererseits: Der AOA stellt bei der internationalen Gewinnabgrenzung auf *wertschöpfende Personalfunktionen* der Betriebsstätte ab. Diese Anknüpfung an wesentliche Personalfunktionen am Ort der Wertschöpfung wird zu einer *internationalen Steuerumverteilung* führen. In diese Richtung geht auch der OECD-Diskussionsentwurf (2013) für die Ermittlung der Verrechnungspreise von immateriellen Wirtschaftsgütern: Dieser schlägt eine Berücksichtigung der lokalen Wertschöpfungssubstanz («*performing and controlling of important functions*», «*bearing and controlling risks and costs*») vor.⁷⁹ Die Anknüpfung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien an Funktionen, die ihrerseits Personal am Ort

73 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008), Teil 1 Ziff. 291 ff.

74 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89.

75 Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 21 ff.; siehe dazu Komm. OECD-MA (2008), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 17 f. und SASSEVILLE, Art. 7 Abs. 2 OECD-MA N 33 ff.

76 Aufgrund der besonderen Beziehung zwischen Risiko und Finanzaktiven wird im Zusammenhang mit Banken und Versicherungen der Begriff «*key entrepreneurial risk-taking functions*» («*KERT*») verwendet; OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 16.

77 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.42.

78 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 93.

79 OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Ziff. 74 ff.

der Wertschöpfung voraussetzen, würde zu einer weiteren internationalen Steuerumverteilung führen.⁸⁰

Im Unterschied zum AOA und OECD-Diskussionsentwurf (2013) knüpft die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode des Interkantonalen Steuerrechts für die Zuteilung der Wirtschaftsgüter nicht an wesentliche Personalfunktionen am Ort der Wertschöpfung an, sondern stellt nach traditioneller Methode auf die *handelsrechtskonformen* Bilanzen der Betriebsstätte und des Hauptsitzes ab.⁸¹ Die *quotenmässig-direkte* Methode des Interkantonalen Steuerrechts steht der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und somit der Funktionsanalyse des AOA «diametral» entgegen.⁸² Von der handelsrechtskonformen Bilanz darf nur dann abgewichen und zur *quotenmässig-indirekten* Methode übergegangen werden, wenn ihre buchhalterische Zuordnung zum entsprechenden Unternehmensteil nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht.⁸³ Die *quotenmässig-indirekte* Methode stellt auch auf die *eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit)* ab, so dass diese alte helvetische Ausscheidungsmethode implizit auch die Wertschöpfung berücksichtigt.

2.6.3 Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung

Nachdem die Herkunft und die Bedeutung der Funktions- und Wertschöpfungsanalyse im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz herausgearbeitet sind, sind die wirtschaftlichen Funktionen der Betriebsstätte gegenüber den *gesellschaftsrechtlichen Leitungsfunktionen* von Hauptsitz und Zweigniederlassung abzugrenzen:

Schweizerische Zweigniederlassungen von Firmen mit Hauptsitz in der Schweiz oder im Ausland sind an ihrem Sitz einzutragen.⁸⁴ Nach der Praxis des Bundesgerichts ist unter einer Zweigniederlassung «*ein kaufmännischer Betrieb zu verstehen, der zwar rechtlich Teil einer Hauptunternehmung ist, von der er abhängt, der aber in eigenen Räumlichkeiten dauernd eine gleichartige Tätigkeit*

wie jene ausübt und dabei über eine gewisse wirtschaftliche und geschäftliche Unabhängigkeit verfügt [...]»⁸⁵

Für die Konkretisierung der *Selbständigkeit* der Zweigniederlassung hatte das Bundesgericht im zitierten Urteil vom 21. Januar 1999 (BGE 117 II 85) auf die Leitungsstruktur abgestellt und dabei eine Kompetenzaufteilung zwischen der Zweigniederlassung und dem Hauptsitz vorausgesetzt. Es musste dementsprechend mindestens ein Mitarbeiter der Zweigniederlassung zum Abschluss von Rechtsgeschäften für das Gesamtunternehmen bevollmächtigt sein, d. h. ohne Mitunterzeichnung durch vertretungsberechtigte Personen des Hauptsitzes.⁸⁶

Mit dem Inkrafttreten am 1. Oktober 2008 der totalrevidierten Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 («HRegV») wird im Rahmen des Eintragungsverfahrens die Selbständigkeit der Zweigniederlassung nicht mehr geprüft (Wegfall der sog. Selbständigkeitserklärung).⁸⁷ Das bundesgerichtliche Erfordernis der funktionalen Trennung der Leitung der Zweigniederlassung vom Hauptsitz gilt nicht mehr: Personen, deren Zeichnungsberechtigung aus dem Eintrag des Hauptsitzes hervorgeht, ohne dass diese auf den Hauptsitz beschränkt ist, sind auch für die Zweigniederlassung zeichnungsberechtigt.⁸⁸ Es ist daher möglich, dass bei einer Zweigniederlassung gar keine Personen eingetragen sind.⁸⁹

Nach der totalrevidierten HRegV gilt somit grundsätzlich, dass Personen, deren Zeichnungsberechtigung aus dem Eintrag des Hauptsitzes hervorgeht, *auch für die Zweigniederlassung* zeichnungsberechtigt sind.⁹⁰ Liegt im umgekehrten Fall eine solche «*Doppelorganschaft*» einer *ausländischen* Zweigniederlassung einer Firma mit Hauptsitz in der Schweiz vor, kann dies *im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz ein Indiz dafür sein, dass der ausländischen Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens keine eigenen *Entscheidungsbefugnisse* und somit keine wesentliche Bedeutung zukommt.

2.6.4 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Literatur und angewendeten Kriterien

Die *Rechtsauffassung* für die zweite Weichenstellung, das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in

80 Siehe dazu STOCKER, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 311 und die These «*Derzeit besteht kein internationaler Konsens bezüglich einer sachgerechten Verteilung des Steuersubstrats der multinationalen Konzerne*» bei RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 620.

81 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 9 ff.

82 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

83 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 12.

84 Art. 935 Abs. 1 und Abs. 2 OR. Für eine schweizerische Zweigniederlassung einer Firma mit Hauptsitz im Ausland muss ein Bevollmächtigter mit Wohnsitz in der Schweiz und mit dem Recht der geschäftlichen Vertretung bestellt werden.

85 BGE 117 II 85, E. 3; CHAMPEAUX, Art. 109 HRegV N 2.

86 BGE 117 II 85, E. 4.b).

87 BGE 117 II 85, E. 3; ECKERT, Art. 935 OR N 2.

88 Art. 110 Abs. 1 Bst. e HRegV.

89 KRÄHENBÜHL/ZIHLER, Zeichnungsberechtigung und Funktionen in der handelsrechtlichen Praxis, 61; GWELESSIANI, Art. 110 HRegV N 392.

90 Art. 110 Abs. 1 Bst. e HRegV.

Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG sei mit Hilfe einer *Funktions- und Wertschöpfungsanalyse* unter Berücksichtigung der Funktionen, des Personals und der Gehälter auszulegen, begründet das Bundesgericht mit einem Verweis auf eine Stelle im Bericht der OECD «*Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention*» aus dem Jahr 2002. Die Vorinstanz legte das Kriterium mit Hilfe der Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» der Eidg. Steuerverwaltung aus dem Jahr 1991 aus.

Diesen beiden Verweisen ist nachzugehen:

2.6.4.1 Richtlinie «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte» (1991)

Ausgehend vom Betriebsstättenbegriff des Interkantonalen Steuerrechts hat die Vorinstanz sowohl die *quantitative* als auch die *qualitative* Wesentlichkeit der Geschäftstätigkeit auf den Cayman Islands bejaht. In der Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» der Eidg. Steuerverwaltung aus dem Jahr 1991 fand die Vorinstanz jedoch nur Kriterien für die Prüfung der quantitativen Wesentlichkeit. Sie stellte fest, dass die Richtlinien im Übrigen keine Voraussetzungen hinsichtlich der Prüfung der qualitativen Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit enthalten.⁹¹ So gehe daraus nicht hervor, «*ob bestimmte wichtige Entscheidungsbefugnisse oder aktive Geschäftstätigkeiten bei der Darlehensvergabe zwingend durch Mitarbeiter in der Betriebsstätte wahrgenommen werden müssten beziehungsweise ob die Betriebsstätte gegenüber dem Hauptsitz über gewisse Entscheidungsspielräume verfügen muss.*»⁹² Die Richtlinien würden sich daher vor allem zur Prüfung der quantitativen Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit eignen. Die qualitative Wesentlichkeit begründet die Vorinstanz hauptsächlich mit dem Argument, es sei bei Konzernfinanzierungsgesellschaften wesentstypisch, dass nicht die Organe der X. Finanz AG oder ihre Mitarbeiter die strategischen und taktischen Entscheide bezüglich der zu vergebenden Darlehen fällen, sondern dass diese Aufgabe den dafür zuständigen Personen an der Konzernspitze zukomme.⁹³

Der Argumentation der Vorinstanz stehen folgende Überlegungen entgegen:

- Die Betriebsstättendefinition in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stellt *keine Anforderungen an die qualitative*

und quantitative Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit. Die herrschende Lehre geht aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «*weitgefassten*» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist.⁹⁴

- Geht man von der Vorinstanz angerufenen Richtlinie trotzdem nach, so stellt man fest, dass diese nicht den Zweck hat, Kriterien zur Prüfung an die Hand zu geben, ob die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG erfüllt sind. Die Richtlinie ist anwendbar auf schweizerische Betriebsstätten von Unternehmen mit Hauptsitz in einem Vertragsstaat («*DBA-Inbound-Fall*»), ursprünglich für niederländische Unternehmen mit schweizerischen Betriebsstätten («*Swiss finance branches*»). Die Richtlinie hat auch nicht den Zweck, Kriterien zur Prüfung an die Hand zu geben, ob ein ausländisches Unternehmen eine Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) ausübt. Das Vorliegen einer schweizerischen Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) wird von der Richtlinie *vorausgesetzt*.
- Hintergrund der Richtlinie ist die alte Fassung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (1977):⁹⁵ Nach der darin enthaltenen Regel werden Zinsen, die der Hauptsitz einer Betriebsstätte für interne «*Darlehen*» belastet, steuerlich nicht anerkannt. Eine Ausnahme gilt für Banken und Finanzinstitute. In diesem Sinne hält die Richtlinie fest: Im Verhältnis zwischen schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Betriebsstätte sind Forderungsverhältnisse wie unter unabhängigen Dritten nur bei Banken und Finanzinstituten zulässig, die kraft Bundesrecht der Aufsicht der Eidg. Bankkommission (diese wurde am 1. Januar 2009 in die heutige FINMA überführt) unterstellt sind. Die Richtlinie verfolgt somit das Ziel, den Funktionsnutzen der internen Finanzierung auch bei bankenähnlichen Finanzgesellschaften angemessen zu entschädigen. Die Richtlinie stellt somit quantitative Voraussetzungen für eine «*bankähnliche Behandlung*» einer schweizerischen *Betriebsstätte* auf und enthält Regeln für die Ermittlung des unverzinslichen Dotationskapitals und des auf der internen Finanzierung zulässigen Nutzungsentgeltes.

91 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.d).

92 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.d).

93 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.g).

94 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 i.V.m. Art. 51 N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSSt N 2 ff., Art. 55 BdBSSt N 3 ff.

95 Siehe dazu Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (2008) und Komm. OECD-MA (2008), Art. 7 Abs. 3 OECD-MA Ziff. 41 f.

- Aufgrund der Festlegung des AOA im OECD-Betriebsstättenbericht (2008) als massgebliche Auslegungsmethode mussten Art. 7 OECD-MA im Jahr 2010 und der dazugehörige Kommentar in den Jahren 2008 und 2010 angepasst werden. Der OECD-Betriebsstättenbericht (2010), auf den der Kommentar (2010) in Ziff. 8 zu Art. 7 OECD-MA verweist, enthält Regeln, wonach Betriebsstätten ihrem Hauptsitz für die Erbringung von Treasury-Funktionen eine Entschädigung verrechnen können, auch wenn es sich nicht um ein Finanzunternehmen handelt.⁹⁶ Die Entschädigung einer Treasury-Betriebsstätte für wirtschaftliches Eigentum an Darlehen erfolgt nach den Regeln für Treasury-Funktionen von Banken.⁹⁷ Falls jedoch die Treasury-Betriebsstätte nicht mehr tut als Geld zu leihen und sofort weiterzuleihen, wird die *Funktionsanalyse* kaum zum Ergebnis führen, dass die Betriebsstätte wesentliche Personalfunktionen ausübt, die für die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum an Wirtschaftsgütern vorausgesetzt werden. Nach dem OECD-Betriebsstättenbericht (2010) kann es in einem solchen Fall sachgerecht sein, die Treasury-Betriebsstätte nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Darlehen, sondern bloss als *Dienstleistungserbringerin* auf einer «*cost plus basis*» zu entschädigen.⁹⁸
- Es geht somit bei der von der Vorinstanz angerufenen Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» aus dem Jahr 1991 nicht um eine Hilfe zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, sondern um die *internationale Gewinnabgrenzung* nach der alten Fassung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (1977) zwischen einer schweizerischen Betriebsstätte und dem ausländischen Hauptsitz eines Unternehmens mit Sitz in einem Vertragsstaat («*DBA-Inbound-Fall*»). Aufgrund der Revision des Art. 7 OECD-MA im Jahr 2010 wird die Richtlinie nicht mehr anwendbar sein (bzw. nur in entsprechend angepasster Fassung) im Verhältnis zu Vertragsstaaten, mit denen die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) abgeschlossen hat.

Da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte, war eine *internationale Gewinnabgrenzung* nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG zwischen der

Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz nicht mehr notwendig. Es musste insbesondere nicht die Frage prüfen, ob Zinsen, die der Hauptsitz einer Betriebsstätte für interne «*Darlehen*» belastet, im *Nicht-DBA-Outbound-Fall* gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG anerkannt werden und ob die Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» (1991) auf diesen umgekehrten Fall anwendbar ist.

Zum Konzernverständnis der Vorinstanz und zu ihrer Argumentation, es sei bei Konzernfinanzierungsgesellschaften wesentypisch, dass nicht ihre Organe, sondern die dafür zuständigen *Personen an der Konzernspitze* die strategischen und *taktischen Entscheide* bezüglich der zu vergebenden Darlehen *fällen*, wird im Rahmen der Besprechung des Urteils des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zurückzukommen sein.

2.6.4.2 OECD-Bericht (2002): Active v. passive activity

Dem Verweis des Bundesgerichts auf eine Stelle im Bericht der OECD «*Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention*» aus dem Jahr 2002 stehen folgende Überlegungen entgegen:

- Im Nicht-DBA-Outbound-Fall bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nicht nach einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarten Bestimmung, sondern nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG. Aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) geht die herrschende Lehre davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «*weitgefassten*» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist, der über den Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) *hinausgeht*.⁹⁹
- Geht man der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) mit der Überschrift «*Issue 2.5: Active v. passive activity*» trotzdem nach, findet man die Kenntnisnahme des Finanzausschusses der OECD, dass es *sehr einfach* sei, eine Betriebsstätte zu errichten.¹⁰⁰ Einige Unternehmen hätten Betriebsstätten in Vertragsstaaten errichtet, die ausländische Zinseinkünfte nicht besteuern, um Geld an andere Konzerngesellschaften zu leihen. Es stelle sich die Frage, ob es möglich sei zu regeln, dass die Geschäftstätigkeit, welche das Unternehmen durch die Betriebsstätte ausübt, ein *aktives* Geschäft sein

96 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 150 ff. i.V.m. Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 OECD-MA Ziff. 8.

97 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 161 ff. i.V.m. Ziff. 160.

98 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 159 ff.

99 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 i.V.m. Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSt N 2 ff., Art. 55 BdBSt N 3 ff.

100 OECD, Issues arising under Article 5 (2002), Teil III Ziff. 40.

müsse, d. h. mehr als nur das bloße Verdienen von passiven Einkünften.

- Der Finanzausschuss stellte fest, dass die bloße Übertragung eines Darlehens an einen bestimmten Ort nicht ausreicht, damit es bereits einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann, da das Vorliegen einer Betriebsstätte die Ausübung einer Geschäftstätigkeit voraussetzt. Der Finanzausschuss beschloss, den Punkt der *passiven Zinseinkünfte aus Finanzierungstätigkeit* im Rahmen des Begriffs der tatsächlichen Zugehörigkeit («*effectively connected*») in Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) weiterzuverfolgen und somit nicht im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) zu regeln.¹⁰¹
- Art. 11 Abs. 1 OECD-MA (1977) und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA (1995) sehen für Zinseinkünfte die geteilte Steuerhoheit zwischen dem Quellen- und dem Ansässigkeitsstaat vor. Diese Bestimmung ist nach Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) nicht anwendbar, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält und das Darlehen tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. Als Ergebnis der Überlegungen des Finanzausschusses wurde im Jahr 2003 der Kommentar in Ziff. 25 zu Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) geändert:

«[...] it must be recognised that a particular location can only constitute a permanent establishment if a business is carried on therein and, also, that the requirement that a debt-claim be 'effectively connected' to such a location requires that the debt-claim be genuinely connected to that business.»

- Geht man dem Verweis des Bundesgerichts weiter nach, stellt man fest, dass die Stelle im OECD-Bericht (2002) und der im Jahr 2003 geänderte OECD-Kommentar bereits wieder überholt sind. Im Jahr 2010 wurde mit der Aufnahme des AOA in Art. 7 OECD-MA auch der Kommentar zu Art. 11 Abs. 4 OECD-MA in den Ziff. 25 und 25.1 angepasst:

«[...] it must be recognised that a particular location can only constitute a permanent establishment if a business is carried on therein and, as explained below, that the requirement that a debt-claim be 'effectively connected' to such a location requires more than merely recording the debt-claim in the books of the permanent establishment for accounting purposes.»

«A debt-claim in respect of which interest is paid will be effectively connected with a permanent establishment, and will therefore form part of its business assets, if the 'economic' ownership of the debt-claim is allocated to that permanent establishment under the principles developed in the Committee's report entitled Attribution of Profits to Permanent Establishments [...] for the purposes of the application of paragraph 2 of Article 7.»

- Nach der aktuellen Fassung des OECD-Kommentars (2010) ist die Frage, ob ein Darlehen tatsächlich der

Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz mit Hilfe der *Funktionsanalyse* nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) zu beantworten.

Aus der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) lassen sich somit keine Argumente ableiten, wonach *passive Zinseinkünfte aus Finanzierungstätigkeit* keine Geschäftstätigkeit im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) darstellen würden. Im Gegenteil: Der Finanzausschuss hat an der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) die Finanzierungsbetriebsstätte anerkannt. Die anfängliche Arbeitshypothese, für die Unternehmenstätigkeit einer Finanzierungsbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) eine *aktive Tätigkeit* vorauszusetzen, wurde verworfen. Dem Unterschied zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten bzw. zwischen Routinefunktionen und Nichtroutinefunktionen kommt erst im Rahmen der Funktionsanalyse bei der *internationalen Gewinnabgrenzung* nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits Bedeutung zu.

Die vom Bundesgericht angerufene Stelle im OECD-Bericht (2002) spricht somit nicht für, sondern gegen die These der im Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG implizit vorausgesetzten aktiven Geschäftstätigkeit.

2.6.4.3 Wertschöpfung: Funktionen, Personal und Saläre

Das Bundesgericht nimmt für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG eine eigene Prüfung der Frage vor, ob sich in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands ein steuerlich relevanter Teil des Unternehmens vollzog. Der These der impliziten Berücksichtigung der von der festen Geschäftseinrichtung erzielten *Wertschöpfung* bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Die unternehmerische Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG wird nach herrschender Lehre nicht hoch angesetzt.¹⁰² Eine feste Geschäftseinrichtung, deren Zweck mit jenem des Gesamtunternehmens identisch ist, überschreitet die unternehmerische Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG und kann somit keine Vorbereitungs- oder Hilfstätig-

101 OECD, Issues arising under Article 5 (2002), Teil III Ziff. 44.

102 LOCHER, Art. 4 DGB N 27 i.V.m. Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSt N 2 ff., Art. 55 BdBSt N 3 ff.

- keiten erbringen. Tätigkeiten, die unter dieser Schwelle liegen, können von der festen Geschäftseinrichtung nur gegenüber anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) erbracht werden, nicht jedoch gegenüber anderen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften). Die Zweigniederlassung auf den Cayman Islands finanzierte schweizerische Konzerngesellschaften mittels verzinslichen Darlehen. Es kann sich somit nicht um Hilfstätigkeiten handeln, die unter der Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG liegen.
- Ob die feste Geschäftseinrichtung Routinefunktionen oder Nichtroutinefunktionen erbringt, ist für die Frage der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG unerheblich. Dieser Unterschied ist erst im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits mit Hilfe der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) von Bedeutung. Nach dem Konzept dieser Richtlinien ist für die internationale Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen, ob es sich um Routinefunktionen oder Nichtroutinefunktionen handelt. Für die Festlegung der Verrechnungspreise von Finanzdienstleistungen erlässt die Eidg. Steuerverwaltung jährlich zwei Rundschreiben mit steuerlich anerkannten Zinssätzen, wonach diese *Routinefunktionen* auf einer *cost plus basis* entschädigt werden. Auf die Abgeltung von Routinefunktionen (z. B. konzerninterne Hilfstätigkeiten) und Nichtroutinefunktionen (d. h. unternehmerische *Wertschöpfungsaktivitäten*) wird im Rahmen der internationalen Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) im Rahmen der Besprechung des Urteils des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zurückzukommen sein.
 - Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend der Funktionsanalyse des AOA des Art. 7 OECD-MA (2010). Der AOA ist jedoch keine Methode zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977), sondern eine Methode für die internationale Abgrenzung von Unternehmensgewinnen zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits. Auch nach der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung

zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz (Modell: *«direkte Ausscheidung gemäss DBG»*) nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG ist die Funktionsanalyse im Zusammenhang mit der internationalen Gewinnabgrenzung von Bedeutung.

- Die Wertschöpfungsanalyse des AOA steht auf dem Boden der Selbständigkeitsfiktion (FSE-Approach) der Betriebsstätte. Die unilaterale Gewinnabgrenzungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG steht hingegen auf dem Boden der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion (RBA-Approach) der Betriebsstätte. Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen steht der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte diametral entgegen und ist dementsprechend im Nicht-DBA-Outbound-Fall im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG nicht anwendbar.

2.7 Eigene Stellungnahme

Der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG setzt eine *Mindestsubstanz* an einem bestimmten Ort voraus. Die Mindestsubstanz des ersten Kriteriums der festen Geschäftseinrichtung verlangt eine *minimale funktionsstüchtige Infrastruktur*. Die Tätigkeit des Unternehmens wird im Allgemeinen von Personen ausgeübt. Das zweite Kriterium der Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens verlangt dementsprechend eine *minimale Anzahl von qualifizierten Personen*, die in der festen Geschäftseinrichtung für das Unternehmen Geschäfte tätigen.¹⁰³ Die Anforderungen an die infrastrukturelle und personelle Substanz hängen von der Art der Geschäftstätigkeit ab. Der Umfang der Berechtigung zur Geschäftsführung und Vertretung, die diesem Personal gegenüber Dritten zusteht, ist für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs ohne Bedeutung.¹⁰⁴ Es ist unerheblich, ob die feste Geschäftseinrichtung nur für sehr kurze Zeiträume genutzt wird, wenn dies über eine längere Zeit geschieht.¹⁰⁵ Stellt eine Zweigniederlassung ein blosses Briefkastendomizil (*«booking center»*) dar und erscheint somit als künstlich geschaffen, übt ein Unternehmen keine Geschäftstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung aus.

Die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode ist nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG stets dann anzuwenden,

¹⁰³ Siehe dazu Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 2.

¹⁰⁴ Siehe dazu Komm. OECD-MA (2003), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 10.

¹⁰⁵ Siehe dazu Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 6.1.

wenn sie besser als die *quotenmässig-indirekte* Ausscheidungsmethode zum Ausdruck bringt, in welchem Mass die ausländische Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns des Unternehmens beiträgt.¹⁰⁶ Diese Prämisse ist insbesondere dann erfüllt, wenn die Zweigniederlassung wie ein unabhängiges Geschäft arbeitet und der Erfolg weniger vom Hauptsitz als von der *örtlichen Leitung* und den *örtlichen Verhältnissen* abhängt.¹⁰⁷ Keine Delegation der Geschäftsführung durch den Verwaltungsrat an eine Geschäftsleitung bzw. lokalen Geschäftsführer und keine funktionale Trennung der Leitungsfunktionen zwischen dem Hauptsitz und der Zweigniederlassung («*Delegation of Authorities*») können Indizien dafür sein, dass der Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens keine eigenen Entscheidungsbefugnisse und somit keine wesentliche Bedeutung zukommt. Es geht aus dem Sachverhalt nicht eindeutig hervor, ob der Verwaltungsrat der X. Finanz AG die Geschäftsführung ganz oder teilweise delegiert hatte und ob die vier Teilzeitmitarbeiter auf den Cayman Islands alleine bzw. zusammen oder nur mit Mitunterzeichnung durch einen vertretungsberechtigten Verwaltungsrat am Hauptsitz in der Schweiz zum Abschluss der Darlehensverträge für das Gesamtunternehmen bevollmächtigt waren. Die Anwendung von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG auf schweizerische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten setzt voraus, dass im Einzelfall die konkrete Ausgestaltung der Organisation der Leitungsfunktionen von schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Zweigniederlassung berücksichtigt wird. Dazu sind auch die Statuten, das Organisationsreglement und die Eintragungen im ausländischen Handelsregister in Bezug auf die zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigten Personen zu prüfen. Da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte, war eine *internationale Gewinnabgrenzung* nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG zwischen der Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz unter Berücksichtigung der Organisation der Leitungsfunktionen von schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Zweigniederlassung nicht mehr notwendig.

Dem Umstand, dass die X. Finanz AG an ihrem Hauptsitz in der Schweiz kein Personal beschäftigte, wäre im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen der Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem schweizerischen Hauptsitz Bedeutung zugekommen. Eine solche internationale Gewinnabgrenzung hätte – so wie dies das Bundesgericht erkannt hat¹⁰⁸ – zu einer weitgehenden

oder allenfalls vollständigen Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne geführt. Insoweit die ausländische Betriebsstätte die jährlich von der Eidg. Steuerverwaltung für die Festlegung der Verrechnungspreise von Finanzdienstleistungen erlassenen Rundschreiben mit steuerlich anerkannten Zinssätzen eingehalten hatte, wäre es zu keiner Gewinnberichtigung in Bezug auf die von der ausländischen Betriebsstätte den schweizerischen Konzerngesellschaften verrechneten Darlehenszinsen gekommen.

Im Urteil vom 25. September 2009 (2C274/2008) hielt das Bundesgericht fest, dass die Beschränkung des Teilsatzverfahrens im Steuergesetz des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 8 BV verstösst.¹⁰⁹ Die Vorinstanz kritisierte zu Recht, dass die Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Praxis unterschiedliche Anforderungen für *schweizerische* Finanzierungsbetriebsstätten ausländischer Konzerne und *ausländische* Finanzierungsbetriebsstätten schweizerischer Konzerne anwendet: Das Messen mit «*zwei Ellen*» könne unter dem Blickwinkel des Rechtsgleichheitsgebots nicht angehen.¹¹⁰ Das Bundesgericht ist der Verfassungsfrage, ob eine Ungleichbehandlung von ausländischen und schweizerischen Finanzierungsbetriebsstätten in der Rechtsanwendung von Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 8 BV verletzt und ob für eine solche Verletzung allenfalls Rechtfertigungsgründe angeführt werden können, nicht eingegangen. Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen kann auf jeden Fall keinen Rechtfertigungsgrund für die diskriminierende Behandlung von ausländischen Finanzierungsbetriebsstätten schweizerischer Konzerne darstellen.

Die Freistellungs- und die Anrechnungsmethoden sind diametral gegensätzliche fiskalpolitische Konzepte. Art. 52 Abs. 1 DBG steht auf dem Boden der Kapitalimportneutralität von ausländischen Betriebsstättengewinnen. Der Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode würde eine Revision von Art. 52 Abs. 1 DBG durch den Gesetzgeber voraussetzen und einen fundamentalen Richtungswechsel in der schweizerischen Fiskalpolitik herbeiführen.¹¹¹ Eine solche Revision würde bewirken, dass die Anrechnungsmethode im Verhältnis zu Staaten anwendbar wäre, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, einschliesslich Steuerparadiese.

106 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 32.

107 TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 19, N 32.

108 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.2.

109 BGer 25.9.2009, 2C274/2008, E. 5.5.

110 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 5.e).

111 DANON, Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, 364.

Literatur

- ATHANAS PETER/GIGLIO GIUSEPPE, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2007
- AVERY JONES JOHN F., Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker, *Bulletin for International Taxation* 2005, 20
- BÉNARD MARC/BERDOZ DENIS/BOURTOURAUPT PIERRE-YVES, in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basel 2013
- BÖCKLI PETER, *Schweizer Aktienrecht*, 4. A., Zürich 2009
- BORSTELL THOMAS/WEHNERT OLIVER, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 1607
- BROGER URBAN/AEBI LUKAS C., Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, *ST* 2013, 605
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, *ST* 2005, 720
- Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern 2006
- BRÜNINGHAUS DIRK, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 811
- CHAMPEAUX CHRISTIAN, in: Rino Siffert/Nicholas Turin, *Handelsregisterverordnung (HRegV)*, Bern 2013
- DANON ROBERT J., Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht*, FS Reich, Zürich 2014, 355
- in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basel 2013
- DE VRIES REILINGH DANIEL, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, *Interkantonales Steuerrecht*, Basel 2011
- *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, Genf 2011
- DIGERONIMO ANGELO, in: Hubertus Baumhoff/Reinhard Leitner/Angelo Digeronimo, *Betriebsstätten-gewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, Internationale Wirtschafts-Briefe* Nr. 10 vom 24.5.2000, Fach 10, Gruppe 2, 1433
- DRUEY JEAN NICOLAS, Neues aus dem Konzernrecht. Oder: Man bittet, das Skalpell nicht mit dem Buschmesser zu verwechseln, *AJP* 2005, 1083
- ECKERT MARTIN K., in: *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. A., Basel 2012
- ENGLER GERHARD, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 1081
- FORSTMOSER PETER, *Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft*, Zürich 2011
- GRAVELLE JANE G., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, Washington 23.1.2013
- GWELESSIANI MICHAEL, *Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung*, 2. A., Zürich 2012
- HEILINGER ROLAND/MAUTE WOLFGANG, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, *StR* 2008, 742 (1. Teil), *StR* 2008, 836 (2. Teil)
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, *Interkantonales Steuerrecht*, 4. A., Bern 2000
- HUGHES DAVID, *Corporate Residence*, West Sussex 2013
- JAKOBS OTTO H., *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. A., München 2011
- JUNG MARCEL R., *Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Bern 2011
- *Internationale Steuerplanung mit Offshore-Gesellschaften: Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken*, *ST* 2013, 542 (1. Teil), *ST* 2013, 612 (2. Teil)
- KALBERMATTEN ALEX, *Internationale Steuerauscheidung*, nicht veröffentlichtes Exposé anlässlich der Konferenz Bundessteuern vom 8./9.5.2003 in Bern, auszugsweise wiedergegeben in: Peter Locher, *Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, II. Teil Art. 49-101 DBG, *Therwil* 2004, Art. 52 N 29 ff.
- KÄNZIG ERNST, *Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer)*, I. Teil: Art. 1-44 WStB, 2. A., Basel/Therwil 1982
- *Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer)*, II. Teil: Art. 48-64 BdBSt, 2. A., Basel/Therwil 1992
- KÖNIG BEAT, *Urteilsbesprechung BGer* 4.12.2003, 2A321/2003, *AJP* 2005, 487

- KRÄHENBÜHL SAMUEL/ZIHLER FLORIAN, Zeichnungsbe-
rechtigung und Funktionen in der handelsrechtlichen
Praxis. Status quo und Vorschlag zur Entschlackung,
REPRAX (2010) 53-90
- LANG MICHAEL, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteue-
rung, Cahiers de droit fiscal international Vol. 89a,
The Hague 2004, 21
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz
über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG,
Therwil 2001
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direk-
te Bundessteuer, II. Teil Art. 49-101 DBG, Therwil
2004
 - Einführung in das internationale Steuerrecht der
Schweiz, Bern 2005
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Die Ansässigkeit von Ge-
sellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern
1993
- in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht,
Interkantonaies Steuerrecht, Basel 2011
- NEUE ZÜRCHER ZEITUNG, OECD gegen Steuervermei-
dung, 3. Juli 2013, 25
- Mehr Steuern für Grosskonzerne, 20. Juli 2013, 25
 - Die Welt der Steueroptimierer, 22. Oktober 2013, 29
 - Milliardengewinne dank Steuertricks, 22. Oktober
2013, 1
 - Wenn Konzerne Steuern sparen – und Emotionen
wecken, 18. Dezember 2013, 28
 - Die Verbreitung des Offshore-Geschäfts in der Wirt-
schaft, 7. Februar 2014, 9
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international,
3. A., Bern 2009
- OESTERHELT STEFAN, Bindungswirkung kantonaler
Steuerrulings gegenüber ESTV, StR 2013, 188
- Bedeutung des OECD-Kommentars für die Ausle-
gung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80
(2011/2012), 373
- OWEN PHILIP, Can Effective Management Be Distingu-
ished from Central Management and Control, British
Tax Review 2003, 296
- Case Comment – R v. Holden, British Tax Review
2005, 186
 - Case Comment – Wood v. Holden, British Tax Re-
view 2005, 390
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, in: Commentaire Romand,
Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi fédérale
sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- PINKERNELL REIMAR, OECD-Aktionsplan gegen in-
ternationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung
der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), Finanz-
Rundschau 2013, 737
- RÖDDER THOMAS/PINKERNELL REIMAR, Zum Seminar
F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, Internationales
Steuerrecht 2013, 619
- SALOM JESSICA, in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/
Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Modèle de Con-
vention fiscale OCDE concernant le revenu et la
fortune, Basel 2013
- SASSEVILLE JACQUES, in: Robert J. Danon/Daniel Gut-
mann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Modèle de
Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la
fortune, Basel 2013
- SCHMITT BERND, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/
Gerhard Engler, Verrechnungspreise, 3. A., München
2011, 857
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei
Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der
OECD, FSr 2007, 87
- Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), FSr 2013,
302
- TEUSCHER HANNES/LOBSIGER FRANK, in: Kommentar
zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies
Steuerrecht, Basel 2011
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppel-
besteuerungsabkommen, 5. A., München 2008
- VÖGELE ALEXANDER/WITT WOLF, in: Alexander Vögele/
Thomas Borstell/Gerhard Engler, Verrechnungsprei-
se, 3. A., München 2011, 577
- VAN DEN HURK HANS, Starbucks versus the People,
Bulletin for International Taxation 2014, 27
- VON BÜREN ROLAND, Die einheitliche Leitung im Kon-
zern: Einordnungskonzept oder Aushandlungskon-
zept?, in: Festschrift für Peter Bockli, FS Bockli,
Zürich 2006, 429
- WIDMER STEFAN G./MOSER ANDREA, Schweizer Aussen-
steuerrecht. BGE vom 4. Dezember 2003 – Verschär-
fung der Rechtsprechung zur Einschaltung niedrig
besteueter Zwischengesellschaften, ST 2005, 497
- ZIMMERMANN SILVIA, Die steuerliche Ansässigkeit von
Kapitalgesellschaften, ASA 56 (1987/88), 161
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Kommentar
zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies
Steuerrecht, Basel 2011

Rechtsquellen

- AStG, (dt.) G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013
- BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BdBSt, Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940), BS 6 350
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBA-UK 1954, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711
- DBA-UK 1977, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 8.12.1977), SR 0.672.936.712
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz (EStG) (vom 16.10.1934), zuletzt geändert durch G vom 15.7.2013
- HRegV, Handelsregisterverordnung (vom 17.10.2007), SR 221.411
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG ZG, Steuergesetz Kanton Zug (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- TCGA, (brit.) Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (vom 6.3.1992), <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/enacted>

Materialien

- Botschaft StHG, Botschaft des Bundesrates zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkten Bundessteuern (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1

Gerichtsurteile

- House of Lords 30.7.1906, [1906] A.C. 455 De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)
- BGE 45 I 190, i. S. A.-G. Columbus gegen Aargau event. Glarus
- BGE 50 I 100, i. S. A.-G. für Unternehmungen der Textilindustrie gegen Zürich
- BGE 54 I 301, i. S. Johannes B.-Stiftung gegen Zürich und Schaffhausen
- House of Lords 1.1.1960, [1960] A.C. 455, Unit Construction Co Ltd v. Bullock
- BGE 117 II 85, i. S. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement gegen X. und Z. AG
- BGer 9.5.1995, StE 1995 B 72.11 Nr. 3
- BGer 13.5.2002, StE 2002 B 91.3 Nr. 3
- Tribunal Administratif du Canton de Genève 27.5.2003, StR 2004, 439
- BGer 4.12.2003, 2A.321/2003, i. S. X. Corporation gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend tatsächliche Verwaltung in der Schweiz
- High Court of Justice 8.4.2005, [2005] EWHC 547 (Ch), Wood v. Holden (HMIT)
- England and Wales Court of Appeal 26.1.2006, [2006] EWCA Civ 26, Wood v. Holden (HMIT)
- BGer 25.9.2009, 2C274/2008 = BGE 136 I 49, i. S. Rudolf Hausherr gegen Kanton Bern
- VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. AG und Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Direkte Bundessteuer 2005-2006 (internationale Steuerauscheidung)
- VGer ZG 27.9.2012, A 2012/10, i. S. X. Ltd. gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug und Eidg. Steuerverwaltung betreffend Kantonssteuer 2002-2008 und Direkte Bundessteuer 2002-2008 (Feststellungsverfügung)
- BGer 5.10.2012, 2C708/2011 = BGE 139 II 78, i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. Finanz AG und Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Direkte Bundessteuer 2005-2006 (internationale Steuerauscheidung)
- BGer 16.5.2013, 2C1086/2012, 2C1087/2012, i. S. X. Ltd. gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Kantonssteuer 2002-2008 und Direkte Bundessteuer 2002-2008

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83, Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) (vom 23.2.1983), BStBl 1983 I, 218

ESTV-Richtlinien 1991, Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung betr. niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte, Bern 1991, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil/Basel, I B i 17 Niederlande

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1300 – 111/99, Schreiben IV B 4 – S 1300 – 111/99 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) (vom 24.12.1999), BStBl I 1999, 1076

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1300 – 296/04, Schreiben IV B 4 – S 1300 – 296/04 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze der Verwaltung zur Bestimmung des Dotationskapitals bei Betriebsstätten international tätiger Kreditinstitute (Verwaltungsgrundsätze – Dotationskapital) (vom 29.9.2004), BStBl I 2004, 917

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/05, Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/05 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren) (vom 12. April 2005), BStBl I 2005, 570

OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I (General Considerations), Paris 2004

OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: Parts I (General Considerations), II (Banks) and III (Global Trading), Paris 2006

OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2008

OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010

OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010

Mitteilung EK – COM(2012) 722, Mitteilung COM(2012) 722 der europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat betr. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (vom 6.12.2012), <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/taxfraudevasion/com2012722de.pdf>

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013

OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (vom 30.7.2013), Paris 2013

Berichte und Dokumente

OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments, Paris 18 January 1994

OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, Paris February 2001

OECD, Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention, in: 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, Paris 2002, 75