

Spezielle Problemstellungen des faktischen Aussensteuerrechts der Schweiz

Neueste Entwicklungen und Tendenzen

Matthias Erik Vock
lic.oec.HSG, dipl. Steuerexperte

taxadvisors

Tax Advisors & Associates AG
Gartenstrasse 25 - CH-8002 Zürich
Tel +41 (0)44 208 10 10 - Fax +41 (0)44 208 10 20
matthias.vock@taxadvisors.ch - www.taxadvisors.ch

15. März 2006

1. Rechtliche Grundlagen
2. Faktisches Aussensteuerrecht – Das Ergebnis einer fiskalistischen Auslegung gewisser Normen
3. Alternative Strukturierungsvarianten (Risikohinweis)
4. Massnahmen gegen die Einschaltung niedrig besteuertter Zwischengesellschaften / „CFC Rules“
5. Ergebnis

1. Rechtliche Grundlagen

☉ Quellen des schweizerischen Aussensteuerrechts

- ☒ Kein aussensteuerlicher Erlass
- ☒ Nationales Recht
(steuerpflichtbegründende und -begrenzende Normen)
- ☒ Bestimmungen in unilateralen Kodifikationen, Gerichts- und Verwaltungspraxis, insb.:
 - ☐ DBG (Art. 49-52, 54, 58, 69f.)
 - ☐ StHG (Art. 20-21)
 - ☐ VStG (Art. 4, 9)
 - ☐ MWSTG (Art. 10, Art. 14 Abs. 1 und Abs. 3, Art. 24)
 - ☐ Kreisschreiben/Merkblätter

☉ Verhältnis nationaler zu internationalen Normen

- ☒ Grundsatz: internationales Recht (Staatsverträge, Völkerrecht, insb. DBA) vor nationalem Recht
 - 9 „Negative Wirkung“ des Staatsvertragsrecht auf Landesrecht
- ☒ Differenziert: steuerpflichtbegründendes/-begrenzendes Recht

2. Faktisches Aussensteuerrecht – Das Ergebnis einer fiskalistischen Auslegung gewisser Normen

- ☉ Ort der **tatsächlichen Verwaltung** gemäss Art. 50 DBG

*„Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre **tatsächliche Verwaltung** in der Schweiz befindet.“*

- ☉ Ort der **tatsächlichen Verwaltung** gemäss Art. 50 DBG befindet sich am Ort, wo

- ☒ sich die wirkliche Leitung befindet
- ☒ die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen
- ☒ die wesentlichen Unternehmungsentscheide fallen
- ☒ die wichtigen Entschlüsse bezüglich der laufenden Leitung der juristischen Person generell getroffen werden
- ☒ die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks massgebenden Tätigkeiten ausgeübt werden
- ☒ sich die tatsächliche Geschäftsleitung abspielt

- ☉ Wer kann Träger der tatsächlichen Verwaltung sein:
 - ☒ Oberste Gesellschaftsorgane
 - ☐ Präsident (Delegierter) des Verwaltungsrats
 - ☐ Mitglieder der Geschäftsleitung / Konzernleitung
 - ☒ Tatsächliche Verwaltung von Dritten im Mandatsverhältnis

- ☉ Negative Voraussetzungen, damit ein inländischer Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen werden kann
 - ☒ Am ausländischen statutarischen Sitz keine festen Einrichtungen (Büros, Arbeitsplätze) vorhanden und kein Personal angestellt
 - ☒ Jedoch: Keine Regeln betreffend Infrastrukturanforderung am ausländischen statutarischen Sitz, um inländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung auszuschliessen

- ☉ Positive Voraussetzungen für einen inländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung beruhen auf Indizien:
 - ☒ VR-Einsatz durch Inländer
 - ☒ VR-Sitzungen im Inland (jedoch verneint im BGR vom 4. Dezember 2003)
 - ☒ Ev. inländisches faktisches Organ
 - ☒ Inländisches Bankkonto
 - ☒ Vertragsunterzeichnungen im Inland
 - ☒ Führen der Buchhaltung im Inland
 - ☒ Zustelladresse im Inland
 - ☒ Etc.

- ☉ Ergebnis bei inländischem Ort der tatsächlichen Verwaltung:
 - ☒ Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 50 DBG)
 - ☒ Allenfalls Befreiung einzelner Teile/Quoten des Gewinns kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Ausland (Art. 52 DBG)
- ☉ Siehe dazu auch: *OECD Working Party No 1 of the Committee on Fiscal Affairs: Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention* vom 27. Mai 2003

- Wirtschaftlicher Inländerbegriff gemäss Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG; unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

„Inländer ist, wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist; als Inländer im Sinne von Artikel 4 gelten auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.“

- Wirtschaftlicher Inländerbegriff gemäss Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG; unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz
 - ⊗ Zweck von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG
 - ⊞ Begründung der Inländereigenschaft durch wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz
 - ⊞ Sofern nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, ist die Inländereigenschaft gegeben, ohne dass eine Steuerumgehung nachgewiesen werden muss (legifertierter Steuerumgehungstatbestand)
 - ⊗ Voraussetzungen (kumulativ zu erfüllen)
 - a) Tatsächliche Leitung im Inland
 - b) Geschäftstätigkeit im Inland
- 9 Innen- und Aussentätigkeit im Inland**

- a) Tatsächliche Leitung im Inland
- n „Verwaltungssitz-Theorie“: zivilrechtlicher Sitz einer juristischen Gesellschaft hat bloss formelle Bedeutung
 - 9 Steuerdomizil liegt am Ort der tatsächlichen Verwaltung
 - n Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat
 - n Massgebliche Aktivität ist die Führung der laufenden Geschäfte

- ⊗ Anforderungen an ein hinreichend selbständiges im Ausland domiziliertes Unternehmen für Verrechnungssteuerzwecke:
- n Eigene Buchführung
 - n Eigene technische und personelle Organisation und Leitung
 - n Eigener ausländischer Geschäftsbereich

(Merkblatt S-02.124 vom 22.09.1986)

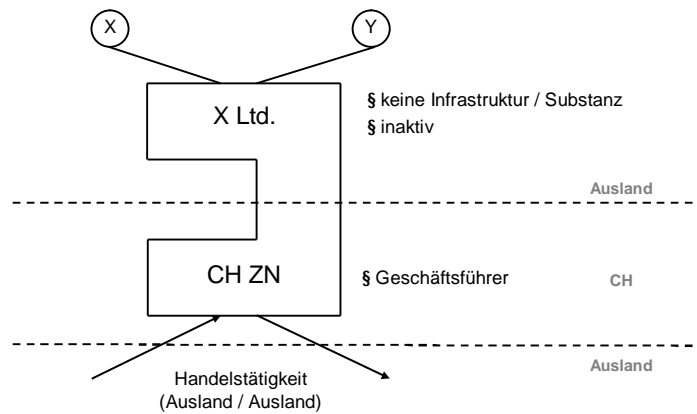
b) Geschäftstätigkeit im Inland

- n Art der im Inland ausgeübten Geschäftstätigkeit spielt keine Rolle
- n Es muss jedoch berufsmässige Ausübung einer organisierten wirtschaftlichen Tätigkeit mit dem Ziel der Produktion oder des Austausches von Gütern und Dienstleistungen sein
- n Gemäss ESTV gilt auch das Halten von Beteiligungen durch Holdinggesellschaften als Geschäftstätigkeit

3. Alternative Strukturierungsvarianten (Risikohinweis)

- ☉ Ausländische „Phantom- oder Mantelgesellschaften“ mit inländischer Zweigniederlassung
- ☉ Inländischer Treuhänder, welcher für ausländische Kunden im Mandatsverhältnis ausländische Gesellschaften leitet (inkl. alleiniger VR-Einsatz)

☉ Ausländische „Phantom- oder Mantelgesellschaften“ mit inländischer Zweigniederlassung (ZN)



3. Alternative Strukturierungsvarianten (Risikohinweis)

Folie 17

☉ Ausländische „Phantom- oder Mantelgesellschaften“ mit inländischer Zweigniederlassung (ZN)

- ☒ Fehlende Geschäftstätigkeit der reinen Briefkastengesellschaft im Ausland
 - ☒ Gesamte Geschäftstätigkeit erfolgt durch inländische ZN
- 9 Ziel: Umgehung der schweizerischen Verrechnungssteuer

3. Alternative Strukturierungsvarianten (Risikohinweis)

Folie 18

☉ Alternativen

- a) Sitz in Nicht-DBA Staat
- b) Sitz in DBA Staat (z.B. Luxemburg)

☉ Alternativen

- a) Sitz in Nicht-DBA Staat
 - ☒ Direkte Steuern
 - ☐ Inländischer Ort der tatsächlichen Verwaltung
 - ☐ Gewinnermittlung gemäss Art. 50 DBG respektive Art. 20 StHG, ev. Befreiung eines Teils/Quote kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Ausland gemäss Art. 52 DBG
 - ☐ Ev. „Fifty-Fifty“ anwendbar

☉ Alternativen

- a) Sitz in Nicht-DBA Staat
 - ☒ Verrechnungssteuer
 - ☐ Wirtschaftliche Betrachtungsweise des Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG 9 Gesellschaft gilt als Inländer
 - ☐ Verrechnungssteuerpflichtig
 - ☐ Erhebung der Verrechnungssteuer auf Überweisung an Hauptsitz? / auf Ausschüttungen der Gesellschaft?
 - ☐ Wer haftet für Verrechnungssteuer? Faktisches Organ (Geschäftsführer)?

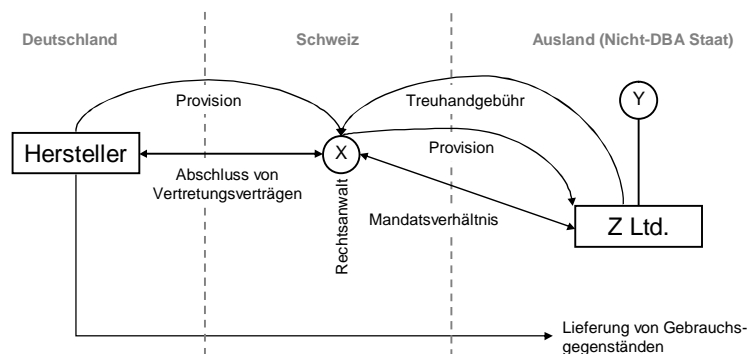
☉ Alternativen

- b) Sitz in DBA Staat
 - ☒ Problem: „Dual Resident Company“, d.h. in zwei DBA-Staaten ansässige Gesellschaft
 - ☒ Kollisionsnorm des anwendbaren DBA's entscheidet über Ansässigkeit (Ort der Verwaltung im Sinne DBG und Inländereigenschaft im Sinne VStG)

☉ Alternativen

- b) Sitz in DBA Staat
 - ☒ Direkte Steuern (Art. 50 DBG versus Ansässigkeit nach DBA)
 - ☐ Gewinnermittlung gemäss Art. 51, 52 DBG respektive Art. 21 StHG
 - ☐ Ev. „Fifty-Fifty“ anwendbar
 - ☒ Verrechnungssteuer (Art. 9 Abs. 1 VStG versus Ansässigkeit nach DBA)
 - ☐ Falls gemäss Kollisionsnorm eine Gesellschaft als im anderen Vertragsstaat als ansässig gilt, kann die Verrechnungssteuer nicht erhoben werden

☉ Inländischer Treuhänder, welcher für ausländische Kunden im Mandatsverhältnis ausländische Gesellschaften leitet (inkl. alleiniger VR-Einsatz)



- ⊖ Inländischer Treuhänder, welcher für ausländische Kunden im Mandatsverhältnis ausländische Gesellschaften leitet (inkl. alleiniger VR-Einsatz)
 - ⊗ Ausländischer Kunde im Nicht-DBA Land ansässig
 - ⊗ Inländer (alleiniger VR) schliesst Vertretungsverträge im Auftrag des ausländischen Kunden mit deutschen Herstellern über bestimmte Gebrauchsartikel ab
 - ⊗ Geringe Arbeitsleistung im Inland
 - ⊗ Faktisch keine Substanz des ausländischen Kunden vor Ort
 - ⊗ Die Verkaufstätigkeit der Gebrauchsartikel erfolgt vom Ausland
 - ⊗ Inländer (alleiniger VR) erhält von deutschen Herstellern eine Provision, welche er nach Abzug einer „Treuhandgebühr“ dem ausländischen Kunden weiterleitet
- 9 Ziel: Umgehung der direktsteuerlichen (ausländischen oder schweizerischen) Steuerfolgen / Umgehung der schweizerischen Verrechnungssteuer

- ⊖ Direkte Steuern
 - ⊗ Steuerliche Anerkennung des Treuhandverhältnisses
 - n Echte Treuhandverhältnisse werden steuerlich anerkannt
 - n Für steuerliche Anerkennung: Vgl. Merkblätter „Treuhandverhältnisse“ S-02.107 vom Oktober 1967 und „Treuhandkonto“ vom 31. Mai 1965; Auflage 1967
 - n Steuerpflichtiger muss Treuhandverhältnis einwandfrei nachweisen
 - n Regelmässige Verneinung eines Treuhandverhältnisses:
 - Ⓢ Treuhänder verfügt nicht über die zur Durchführung des Auftrags erforderliche Infrastruktur
 - Ⓢ Treuhänderisches Handelsgeschäft
 - Ⓢ Kommissionsgeschäft
 - Ⓢ Agenturtätigkeit
 - Ⓢ Beratungstätigkeit

- ⊠ Zurechnung der Einkünfte / Werte beim Treuhänder oder Treugeber?
 - n Bei Anerkennung des Treuhandverhältnisses
 - Ⓜ Treuhandgebühr wird dem Treuhänder zugerechnet
 - Ⓜ Einkünfte / Werte werden dem Treugeber zugerechnet
 - n Bei Aberkennung des Treuhandverhältnisses
 - Ⓜ Behandlung des „Treuhandgeschäftes“ als Eigengeschäft des Treuhänders, d.h. volle Zurechnung der Einkünfte / Werte beim Treuhänder

- n Gemäss Züricher Verwaltungsgericht und BGER (publiziert in ZBI 81/1980, S.414ff.) in einem Nicht-DBA Fall:
 - Ⓜ Treuhandverhältnis nicht gewürdigt
 - Ⓜ Die aus dem Treuhandverhältnis anrechenbare selbstständige Erwerbstätigkeit begründet eine wirtschaftliche Zugehörigkeit des Treugebers zur Schweiz
 - Ⓜ Begründung einer Betriebsstätte in der Schweiz sofern Tätigkeit im Inland nicht als Hilfstätigkeit qualifiziert
 - Ⓜ Volle Zurechnung der vereinnahmten Erträge (Treuhandgebühr und Erträge im Zusammenhang mit der entfalteten Tätigkeit) beim Treugeber
- n Würdigung:
 - Ⓜ Keine Auseinandersetzung Verhältnis inländischer Treuhänder – ausländischer Kunde

- n Konsequenz:
 - ® Alleiniger CH-VR einer ausländischen inaktiven oder quasi inaktiven Gesellschaft:
 - 9 minimal Betriebsstättenexponierung in der CH
 - 9 maximal Ort der tatsächlichen Verwaltung im Inland

- n Im DBA-Fall:
 - ® Auseinandersetzung mit dem Begriff „Betriebsstätte“ des entsprechenden DBA's (Art.5 OECD-MA), insbesondere mit dem Begriff des „unabhängigen Agenten“ (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA)

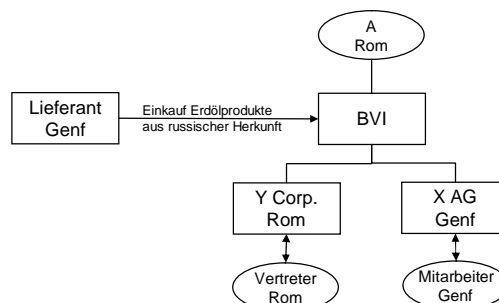
c Verrechnungssteuer

- ☒ Wo ist Ort der Geschäftstätigkeit des ausländischen Kunden?
 - n berufsmässige Ausübung einer organisierten wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland mit dem Ziel der Produktion oder des Austausches von Gütern und Dienstleistungen
 - n Tendenziell im Inland durch inländischen Treuhänder (alleiniger VR)
- ☒ Wo ist Ort der tatsächlichen Leitung des ausländischen Kunden?
 - n wirtschaftliche Auslegung des Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG
 - 9 Ort der tatsächlichen Leitung im Inland
- ☒ Konsequenz
 - n Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen
 - n Haftung der Verrechnungssteuer: Organ (VR)
- ☒ In DBA-Fall:
 - n Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG versus Ansässigkeit nach DBA

4. Massnahmen gegen die Einschaltung niedrig besteufter Zwischengesellschaften / „CFC Rules“

- ☉ Begriff und Zweck von CFC-Bestimmungen
- ☉ Fehlen gesetzlicher Bestimmungen in der Schweiz
- ☉ Schweizer Regelungen mit ähnlicher Wirkung:
 - a) Besteuerung am Ort der tatsächlichen Leitung
 - b) Zurechnung von Erträgen aufgrund Auftrag
 - c) Nichtbeachtung der Zwischengesellschaft infolge Steuerumgehung (Durchgriff)
 - d) Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Betriebsstätte)

- ☉ Schweizer Regelungen mit ähnlicher Wirkung:
 - a) Besteuerung am Ort der tatsächlichen Leitung
 - n „Genfer Entscheid“ (BGE vom 4. Dezember 2003)



- ⊠ Entscheid: Ansässigkeit in Genf aufgrund Ort der tatsächlichen Leitung
 - n Vertragsunterzeichnung in Genf
 - n BVI benützt als Zustelladresse die Adresse des Genfer Lieferanten (c/o Genfer Lieferant)
 - n Handelstätigkeit überwiegend durch Genfer Gesellschaft
 - n Aktionär des Genfer Lieferanten hatte Vollmacht über eines der Bankkonti der BVI
 - n Tätigkeit der Mitarbeiter der Genfer Gesellschaft nicht nur administrativer Natur
 - n X AG und Genfer Lieferant haben denselben Geschäftsführer

- ⊠ Würdigung:
 - n Ort der tatsächlichen Verwaltung:
 - Ⓢ Wo werden *in casu* die Leitungsfunktionen erbracht?
 - 9 Erhebliche Bedeutung der wirtschaftlichen Kontakte des Alleinaktionärs vom BGer nicht geprüft
 - Ⓢ Wer ist *in casu* Träger der tatsächlichen Verwaltung?
 - 9 Personenbezogene Gesellschaften: Der Träger des wirtschaftlichen Risikos kann grundsätzlich als Inhaber der Leitungsfunktionen gelten
 - n Begründung einer Betriebstätte vom BGer nicht in Erwägung gezogen

☉ Schweizer Regelungen mit ähnlicher Wirkung:

b) Zurechnung von Erträgen aufgrund Auftrag

☐ „Panama Entscheid“ (BGE vom 09. Mai 1995)

- Ⓢ Vermutung eines Auftrages zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft
- ☐ direkte Zurechnung und Besteuerung der Erträge der Tochter bei der Mutter (OR 400 I)
- Ⓢ *Argumentation*: Interesse und Risiko lagen allein bei der Muttergesellschaft

☒ Würdigung:

- ☐ Vorliegen eines Auftragsverhältnisses war fraglich
- ☐ Keine Prüfung einer Steuerumgehung
- ☐ Keine Anknüpfung am Ort der tatsächlichen Verwaltung

☒ Bedeutung:

- ☐ Begründung einer steuerrechtlichen Hinzurechnungsbestimmung zur Verhinderung steuerfreier Repatriierung von Kapitalgewinnen in die Schweiz
- ☐ Rechtsunsicherheit

☉ Schweizer Regelungen mit ähnlicher Wirkung:

- c) Nichtbeachtung der Zwischengesellschaft infolge Steuerumgehung (Durchgriff)
- n Einsetzen einer ausländischen Gesellschaft zum Zwecke
 - Ⓢ Vorgehen ist ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich
 - Ⓢ Absicht, missbräuchlich Steuern einzusparen
 - Ⓢ Eintreten der Steuerersparnis
 - n Durchgriff:
Steuerliches Ignorieren der ausländischen Gesellschaft, Besteuerung von Erträgen direkt bei der Obergesellschaft. (Es wird so besteuert, als habe die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft nicht stattgefunden.)

n Praxis:

- Ⓢ **Durchgriff bejaht** in BGE vom 19. September 1947: Liechtensteinische AG gehalten von Schweizer Alleinaktionär zwecks Abwicklung gewinnreicher Geschäfte
9 Gewinn und Erträge der liechtensteinischen AG wurden so besteuert, wie wenn sie beim Alleinaktionär selbst angefallen wären.
- Ⓢ **Durchgriff verneint** von Zürcher Steuerrekurskommission 1987: Erlangen von Steuerersparnis durch Gründung einer ausländischen Finanzgesellschaft allein genügt nicht für die Annahme einer Steuerumgehung.

☉ Schweizer Regelungen mit ähnlicher Wirkung:

- d) Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Betriebsstätte)
- n Keinen Sitz oder Ort der tatsächlichen Leitung in der Schweiz
 - n Begründung einer Betriebsstätte durch in der Schweiz tätiges Personal der ausländischen Zwischengesellschaft
 - n Wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz und beschränkte Besteuerung (Gewinnausscheidung) der Zwischengesellschaft in der Schweiz

(Art. 51 Abs. 1, 2; 52 DBG)

5. Ergebnis

- ☉ Abnehmende Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz für gewisse *inbound* wie auch *outbound* Transaktionen infolge extensiverer Auslegung der rechtlicher Normen
- 9 Erhöhung der Rechtsunsicherheit
 - 9 Schaffung eines faktischen Aussensteuerrechts durch Verschärfung der Praxis

☉ Allerneuste Entwicklung: Offshore Gesellschaften im Visier der ESTV

9 Fragebogen an kantonale Steuerverwaltungen:

- ☒ Worin besteht das Tagesgeschäft?
- ☒ Wer ist für das Tagesgeschäft verantwortlich und wo wohnen die verantwortlichen Personen?
- ☒ Wer trifft die strategischen Entscheide (entsprechende Protokolle werden ebenfalls eingefordert)?
- ☒ Aus welchen wirtschaftlichen Gründen wurde die Offshore Gesellschaft gegründet?
- ☒ Weltweites Organigramm (bis zu den Endaktionären)

- ☒ Name und Adresse der VR
- ☒ Auskunft über die Substanz und Infrastruktur vor Ort
- ☒ Höhe der Saläre und Arbeitspensum der Angestellten vor Ort
- ☒ Bilanz und Erfolgsrechnungen der letzten 3 Jahre werden einverlangt
- ☒ Gewinnverwendung?
- ☒ Wer hat die Entscheidungskompetenz über die Mittel?
- ☒ An wen werden zu welchen Konditionen Darlehen gewährt?
- ☒ Etc.

- ☞ Kleiner Lichtblick: Unternehmenssteuerreform II
 - ☒ Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen, welche bereits mit einer Vorsteuer von minimal 15 Prozent belastet sind
 - 9 Besteuerung auf Stufe Aktionär zu 70 Prozent