

## **Aktuelle Probleme der Unternehmensbesteuerung**

### **Aktuelle Probleme des interkantonalen und internationa- len Unternehmenssteuerrechts**

Prof. Dr. iur. René Matteotti

und

Philipp Betschart

### **Fallbeispiele**

23.-24. Januar 2017, Hotel Waldhaus Flims

## **Fallbeispiel 1**

### **S-Corporation**

#### **Sachverhalt**

A ist in der Schweiz wohnhaft. Er hält eine Beteiligung von 25% an einer nach dem Zivilrecht eines US-amerikanischen Bundesstaates errichteten Kapitalgesellschaft (corporation). Diese Kapitalgesellschaft wird nach US-amerikanischem Steuerrecht wie eine Personengesellschaft besteuert (S-Corporation). Die Gesellschaft betreibt in den USA mit eigenem Personal mehrere Privatspitäler.

#### **Fragen**

1. Welche Steuerfolgen ergeben sich für A aus seiner Beteiligung an der S-Corporation nach internem schweizerischem Steuerrecht?
2. Ergeben sich aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den USA vom internen schweizerischen Steuerrecht abweichende Steuerfolgen?
3. Variante 1: Die Tätigkeit der Gesellschaft beschränkt sich auf die Verwaltung von beweglichem Wertschriftenvermögen. Sie hat kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten. Ergeben sich andere Steuerfolgen als im Grundsachverhalt?
4. Variante 2: Die Tätigkeit der Gesellschaft beschränkt sich auf das Halten von mehreren in den USA gelegenen Mehrfamilienhäusern. Sie hat kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten. Ergeben sich andere Steuerfolgen als im Grundsachverhalt?

## Fallbeispiel 2

### Milderungsdefizit bei der Teilbesteuerung von Dividenden

#### Sachverhalt

C ist im Kanton Aargau aufgrund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Im Kanton Zürich hat er einen Geschäftsbetrieb und Grundeigentum.

Im Kanton Aargau wurde er mit den folgenden Faktoren eingeschätzt:

Satzbestimmendes Einkommen	Fr. 700'000.-
Steuerbares Einkommen	Fr. 400'000.-
Ertrag aus qualifizierter Beteiligung	Fr. 500'000.-

Der Kanton Aargau besteuert Erträge aus qualifizierten Beteiligungen zu 40% des Gesamtsatzes. Entsprechend besteuerte der Kanton Aargau bei C Fr. 400'000.- zu 40% des Gesamtsatzes.

Im Kanton Zürich erging die folgende Einschätzung:

Satzbestimmendes Einkommen	Fr. 700'000.-
Steuerbares Einkommen	Fr. 300'000.-

Da das im Kanton Zürich gemäss Steuerausscheidung steuerbare Einkommen von Fr. 300'000.- nur Erträge aus Grundeigentum und aus Geschäftsbetrieb umfasste, wurde das ganze im Kanton Zürich steuerbare Einkommen zum Gesamtsatz besteuert. Das Teilsatzverfahren wurde mangels Besteuerung von qualifizierten Beteiligungserträgen nicht gewährt.

#### Fragen

1. Kann C verlangen, dass die im Kanton Zürich steuerbaren Einkünfte ganz oder teilweise dem Teilsatzverfahren unterstellt werden?

2. Variante 1 zum Grundsachverhalt: Der Wohnsitzkanton wendet nicht das Teilsatzverfahren, sondern das Teilbesteuerungsverfahren an und besteuert 60% der qualifizierten Beteiligungserträge. Ergeben sich im Kanton Zürich nun andere Steuerfaktoren?
3. Variante 2 zum Grundsachverhalt: Der Wohnsitzkanton mildert die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht, er kennt weder Teilsatz- noch Teilbesteuerungsverfahren. Ergeben sich im Kanton Zürich nun andere Steuerfaktoren?
4. Variante 3 zum Grundsachverhalt: C ist nicht im Kanton Aargau, sondern in Deutschland ansässig. Im Übrigen ist der Sachverhalt unverändert. Kann C verlangen, dass die im Kanton Zürich steuerbaren Einkünfte ganz oder teilweise dem Teilsatzverfahren unterstellt werden?

### **Fallbeispiel 3**

#### **Mitwirkungspflicht und Beweislast**

##### **Sachverhalt**

Die X-Gruppe hat ihren Hauptsitz im Kanton Bern. 2016 gründete sie eine neue Tochtergesellschaft XO AG im Kanton Obwalden und vereinnahmte neu einen namhaften Anteil ihres Umsatzes über diese Gesellschaft.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern eröffnet in der Folge ein Hoheitsverfahren und untersucht, ob die XO AG im Kanton Bern ihre tatsächliche Verwaltung oder eine Betriebsstätte hat. Mittels Aktenaufgabe fordert sie die XO AG auf, verschiedene Unterlagen einzureichen, u. a. den Mietvertrag über die Geschäftsräumlichkeiten der XO AG im Kanton Obwalden.

##### **Fragen**

1. Wer trägt vorliegend die Beweislast für das Vorliegen einer tatsächlichen Verwaltung oder einer Betriebsstätte im Kanton Bern?
2. Ist die XO AG verpflichtet, an der Beweiserhebung mitzuwirken? Welches sind die Folgen, wenn sich die XO AG weigert, an der Beweiserhebung mitzuwirken?
3. Variante: Die XO AG hat ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Bern. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens stellt die Steuerverwaltung fest, dass die XO AG Zins- und Provisionszahlungen an eine in Liechtenstein ansässige Anstalt geleistet hat. Die XO AG legt der Steuerverwaltung dazu zwei Bestätigungen der Anstalt vor, wonach sie diese Zahlungen erhalten habe. Weiter liegen ein Darlehens- und eine Vermittlungsvertrag zwischen der XO AG und der Anstalt vor, welche diese Zins- und Provisionszahlungen regeln. Die XO AG behauptet, über keine weiteren Angaben zu verfügen. Insbesondere sei es ihr nicht möglich zu ermitteln, wer an der Anstalt wirtschaftlich berechtigt sei. Sind die Zins- und Provisionszahlungen bei der XO AG zum Abzug zuzulassen?

## **Fallbeispiel 4**

### **Internationale Amtshilfe im Unternehmensbereich: betroffene Personen und Informationsinhaber**

#### **Sachverhalt**

Der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst; nachfolgend: BD) reichte am 13. Juni 2013 bei der ESTV ein Gesuch um internationale Amtshilfe in Steuersachen ein, nachdem eine Steuerprüfung betreffend A.A. und die Z. BV stattgefunden hatte. Das Gesuch betrifft die X. AG (seit 7. Juli 2008: X. AG in Liquidation), Y. AG, A.A. sowie die Z. BV.

Zwecks korrekter Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer fragte der BD die ESTV, wer die Aktionäre der X. AG bzw. der Y. AG seien, ob A.A. oder die Z. BV mittelbar oder unmittelbar Eigentümer(in) der X. AG bzw. der Y. AG (gewesen) seien und ob sie in irgendeiner Weise in Beziehung zu einer dieser beiden Aktiengesellschaften stünden oder gestanden hätten und ob in der Buchführung der Y. AG „Barzahlungen“ durch A.A. und/oder die Z. BV „verantwortet“ worden seien und welche Leistungen die Y. AG hierfür erbracht habe. In diesem Zusammenhang wurden auch eine Übersicht der EUR 1'000.- übersteigenden Bareinnahmen und die zugehörigen Unterlagen verlangt. Zudem ersuchte der BD um Information, ob im Zeitraum vom 1. März 2010 bis zur Einreichung des Amtshilfegesuches am 13. Juni 2013 die vier vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen je einzeln als Kontoinhaber(in), Berechtigte(r) oder Bevollmächtigter(r) über Bankkonten, Accounts, Anlagekonten etc. bei den Banken Alpha, Beta, Gamma und Delta verfügt hätten. Hinsichtlich dieser (allfälligen) Bankbeziehungen stellte der BD Fragen zu den jeweiligen Guthaben am 1. März 2010, 1. Januar 2012 und 31. Dezember 2012, zu den jeweiligen Kontobewegungen vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2012, zur Identität, zur Adresse und zum Wohnort allfälliger Berechtigter und Bevollmächtigter dieser Konten sowie zum Datum von deren Eröffnungen und allfälligen Auflösung.

## **Fragen**

1. Wer ist gegen die Verfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe zur Beschwerde legitimiert bzw. wem kommt Parteistellung zu?
2. Welche Voraussetzungen müssen die von einem Staat gewünschten Informationen erfüllen, damit sie gestützt auf das OECD-MA bzw. DBA CH-NL im Rahmen der internationalen Amtshilfe ausgetauscht werden können?
3. Wer gilt als betroffene Person im Sinne des StAhiG? Wie ist insbesondere Art. 4 Abs. 3 StAhiG auszulegen und welche Rolle kommt dem Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit dabei zu?

## **Fallbeispiel 5**

### **Internationale Amtshilfe in Steuersachen: Durchgriff**

#### **Sachverhalt**

Am 14. März 2012 ersuchte die französische Steuerbehörde die ESTV um Amtshilfe in Steuersachen betreffend B., um Informationen über die Genfer Gesellschaft A. GmbH zu erhalten, deren alleiniger Gesellschafter er sein soll. Zur Begründung dieses Gesuchs macht sie geltend, B. erhalte von einer französischen Gesellschaft Lizenzgebühren im Gegenzug zum Recht, Marken zu nutzen, die ihm gehören würden. Überdies deklariere B. keinerlei Einkünfte mehr, seit er diese Markenrechte im Jahre 2009 in die Gesellschaft eingebracht habe. Daher verlangte die französische Steuerbehörde folgende Informationen über die A. GmbH:

- Steuerpflicht
- für die Steuerperiode 2010 angewandter Steuerfuss
- für die Steuerperiode 2010 bezahlter Steuerbetrag
- Geschäftstätigkeit
- Angaben zum Geschäftslokal
- Anzahl Angestellte
- Beträge der an B. ausbezahlten Entschädigungen, Dividenden und Sitzungsgelder
- Jahresrechnung 2010

#### **Fragen**

1. Welche der obengenannten Informationen erfüllen das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit?
2. An wen kann sich die ESTV für die Beschaffung dieser Informationen wenden?
3. Gilt die A. GmbH als betroffene Person im Sinne des StAhiG?



4. Handelt es sich bei der Frage, ob sich die A. GmbH als betroffene Person im Sinne des StAhiG qualifiziert um eine Tatsachen- oder Rechtsfrage? Weshalb ist dies von Relevanz?
5. Sofern die Gesellschaft als betroffene Person qualifiziert, nach welcher gesetzlichen Grundlage bemisst sich der Umfang ihrer Mitwirkungspflicht?

## **Fallbeispiel 6**

### **Konzerninterner Austausch von Rulings**

#### **Sachverhalt**

Die CH-Holding mit Sitz im Kanton Zug hält Beteiligungen an mehreren, in der Schweiz ansässigen operativen Gesellschaften. Die CH-Holding verfügt in der Schweiz über folgende zwei Rulings:

- Bestätigung Holdingstatus
- Unilaterales Advance Pricing Agreement (APA), welches die Höhe der Entschädigung aller von der Holdinggesellschaft erbrachten Managementleistungen an die in- und ausländischen Gruppengesellschaften nach der Cost Plus Methode (+10%) festlegt.

Über eine Beteiligung an einer der oben erwähnten Schweizer Gesellschaften ist die CH-Holding zu 100% an einer spanischen Gesellschaft (nachfolgend: ESP-Co.) beteiligt.

In Spanien wird die von BEPS Aktion 13 vorgesehene Verrechnungspreisdokumentation, welche aus einem Master File, Local File sowie einem länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report, nachfolgend: CbCR) besteht, vollständig umgesetzt.<sup>1</sup> Ab der Steuerperiode 2016 ist die ESP-Co. somit gemäss internem Recht bei Überschreiten bestimmter Umsatzkriterien verpflichtet, dem dreistufigen Dokumentationsansatz zu folgen.

Gestützt darauf wendet sich der CFO der ESP-Co. an den CFO der CH-Holding und möchte Auskunft darüber, ob die Gesellschaft über Rulings in der Schweiz verfügt, welche Leistungsbeziehungen zur ESP-Co. betreffen. Der CFO in der Schweiz übermittelt eine Kopie der entsprechenden Rulings an den CFO in Spanien. Sodann werden dem spanischen Local File Kopien der bestehenden, für die Leistungsbeziehungen mit der ESP-Co. relevanten

---

<sup>1</sup> Vgl. Art. 18 des spanischen Körperschaftssteuergesetzes (27/2014) sowie Erlass 634/2015 (Art. 13-16).

Rulings beigelegt, sodass diese bei einer späteren Steuerprüfung den spanischen Behörden übermittelt werden können.

### **Fragen**

1. Welche Rulings müssen gemäss der OECD dem Local File beigelegt werden?
2. Darf der CFO der CH-Holding aus strafrechtlicher Sicht die entsprechenden Rulings dem CFO der ESP-Co. zum Zweck der Erfüllung der ausländischen Verrechnungspreisvorschriften übermitteln?
3. Macht sich der CFO der ESP-Co. strafbar?

Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn von Seiten der spanischen Steuerbehörde eine individuell-konkrete Anordnung besteht, welche die ESP-Co. zur Einreichung der entsprechenden Rulings verpflichten würde?

4. Welche datenschutzrechtlichen Überlegungen sind anzustellen?

## **Beilagenverzeichnis**

- Fall 1: (a) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, 1 DB.2015.244, 1 ST.2015.297
- Fall 2: (a) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 19. April 2016, 1 ST.2016.33
- Fall 3: (a) Urteil des Bundesgerichts 2C\_473/2016 vom 22. August 2016
- Fall 4: (a) BGE 141 II 436  
(b) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016
- Fall 5: (a) BGE 142 II 69
- Fall 6: (a) Artikel EF 11/16  
(b) Urteil des Bundesgerichts 4A\_83/2016 vom 22. September 2016