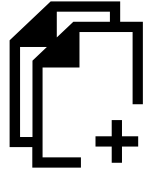


zsis)



UNTERLAGEN



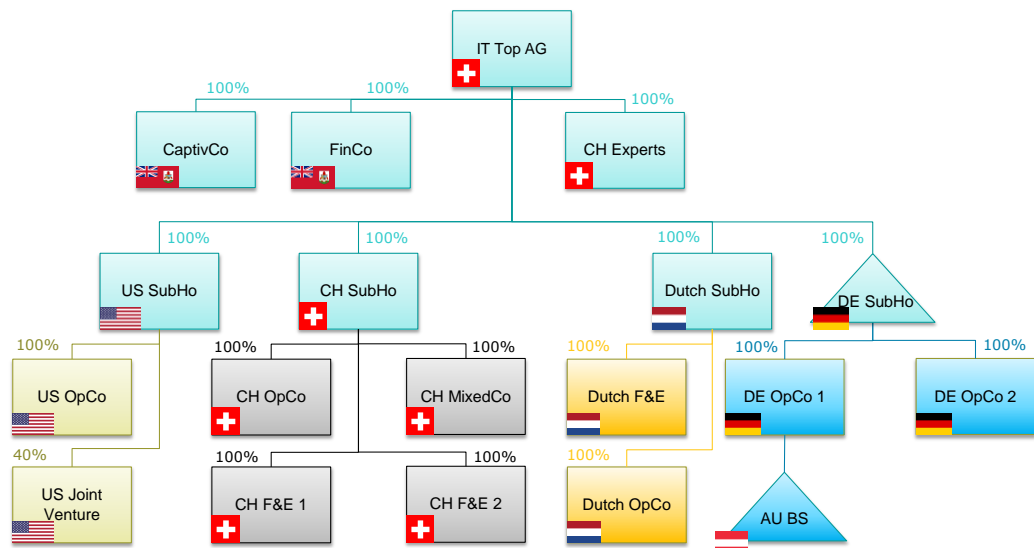
Steuerliche Herausforderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit für Schweizer Konzerne

René Röthlisberger, Syngenta International AG
Susanne Schreiber, Bär & Karrer AG

Fallbeispiele

1. Praxisfragen beim Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (Country-by-Country-Reporting; CbCR) mit Schweizer Konzernobergesellschaft

Der Ino Tech Konzern ist ein multinationaler Konzern, dessen Konzernobergesellschaft, die IT Top AG, ihren Sitz in Zug hat. Der Konzern weist folgende Struktur auf:



Die Geschäftstätigkeit des Konzerns besteht in der Forschung und Entwicklung (F&E-Gesellschaften) sowie der Herstellung (OpCos) und des Vertriebs (in bzw. aus der Schweiz CHF MixedCo, im Übrigen OpCos) von Solarzellen und elektrischen Halbleitern. Die Gesellschaft CH Experts stellt den OpCos der Gruppe Spezialisten zur Verfügung, welche jene jeweils bei der Markteinführung neuer Produkte vorübergehend (ca. während 2 bis 3 Jahren) unterstützen, insbesondere bei der Anpassung an lokale Besonderheiten.

ten oder dem Customizing. Diese Spezialisten sind von der CH Experts angestellt, deren Kosten tragen aber die operativen Gesellschaften. Die CaptiveCo in Bermuda ist eine konzerninterne Versicherungsgesellschaft mit 10 Mitarbeitern, welche für die Gruppengesellschaften Risiken versichert. Die FinCo, welche ihren Sitz ebenfalls in Bermuda hat, ist eine Finanzgesellschaft, welche nur einen Mitarbeiter hat und die gruppeninternen Finanzierungstätigkeiten (insbesondere Weitergabe von Fremdkapital an Konzerngesellschaften in Form von konzerninternen Darlehen). Die CaptiveCo und die FinCo weisen je einen jährlichen Umsatz von rund CHF 100 Mio. aus und einen Gewinn von je rund CHF 50 Mio.

Das Geschäftsjahr des Ino Tech Konzerns entspricht dem Kalenderjahr. Der Ino Tech Konzern erzielt jährliche konsolidierte Umsätze von rund CHF 3'000 Mio.

A hat per 1. November 2017 die Stelle als Tax Director des Ino Tech Konzerns angetreten. Er erhält von seinem Vorgänger einen Entwurf des CbCR für 2016 mit dem Hinweis, dass dieses noch ergänzt (insbesondere die noch leere Tabelle 3 – weitere Informationen und Erläuterungen), finalisiert und eingereicht werden muss (Beilage 1).¹ A erhofft sich daraus einen guten Überblick über die steuerliche Struktur und Risiken des Konzerns zu erhalten. Im Zusammenhang mit dem CbCR stellen sich für A verschiedene Fragen:

- a) Wann, von welcher Gesellschaft des Konzerns und bei wem ist das CbCR erstmals einzureichen?
- b) Wie beurteilen Sie folgende Fragestellungen zum Informationsgehalt des CbCR?
 - i. Für welche der Gruppengesellschaften müssen Informationen im CbCR geliefert werden?
 - ii. Zu welchen Punkten im beiliegenden CbCR Entwurf sollte A Erläuterungen anbringen?

¹ Ein Template des CbCR findet sich im Anhang zur ALBAV (Tabellen 1-3). Die Einreichung muss letztlich jedoch im speziellen XML-Format erfolgen. Das XML-Schema ist abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm>.

- iii. Gibt das CbCR dem A den gewünschten Aufschluss über steuerliche Risiken des Ino Tech Konzerns?
- c)
 - i. Die deutschen Steuerbehörden möchten bereits jetzt den CbCR des Ino Tech Konzerns erhalten. Können sie diesen direkt über die lokale deutsche Tochtergesellschaft anfragen?
 - ii. Nach Erhalt des CbCR möchten die deutschen Steuerbehörden gestützt auf den CbCR eine Verrechnungspreiskorrektur vornehmen. Können sie dies tun? Falls nein, was können sie stattdessen tun?
- d) Die IT Top AG hat den CbCR versehentlich nicht vollständig ausgefüllt: Welche Folgen resultieren?

2. Strukturanpassungen aufgrund des aktuellen steuerlichen Umfelds - Konsolidierung der Konzernstruktur

Nach einlässlicher Befassung mit dem CbCR kommt A zum Schluss, dass die aktuelle Konzernstruktur teilweise nicht (mehr) sinnvoll ist und sich aus dieser erhebliche Steuer- und Reputationsrisiken ergeben. Daher möchte A der Geschäftsleitung des Ino Tech Konzerns eine Konsolidierung der Konzernstruktur vorschlagen.

Der Ino Tech Konzern hat zwei Geschäftsbereiche, Solar und Halbleiter. Zum Geschäftsbereich Solarzellen gehören die Dutch F&E und die Dutch OpCo, die DE OpCo 1 mit ihrer Betriebsstätte in Österreich sowie das US Joint Venture. Die CH F&E 1 mit Sitz im Kanton Nidwalden, die CH F&E 2 mit Sitz im Kanton Zürich, die CH OpCo, die DE OpCo 2 und die US OpCo gehören zum Geschäftsbereich elektrische Halbleiter. Die CH MixedCo ist in beiden Geschäftsbereichen tätig. Die CaptiveCo, die FinCo und die CH Experts sind ebenfalls in beiden Geschäftsbereichen tätig.

Die FinCo weist einen Gewinn von umgerechnet rund CHF 30 Millionen aus und hat einen Mitarbeiter. Die CaptiveCo erwirtschaftet mit ihren 10 Mitarbeitern umgerechnet rund CHF 20 Millionen Gewinn.

Mit Blick auf die Steuervorlage 17 ("SV17") überlegt sich A, sämtliche Schweizer Gesellschaften zu einer einzigen Gesellschaft zu fusionieren. Ausser der CH F&E 1 haben alle Schweizer Gesellschaften des Ino Tech Konzerns ihren Sitz im Kanton Zürich. Die beiden Schweizer Forschungsgesellschaften, die CH F&E 1 und die CH F&E 2 könnten in Zukunft von der Patentbox der SV17 mit Nexus-Approach profitieren. Während die CH F&E 2 keine Forschungsaufträge an andere Gesellschaften vergibt, fällt rund 40% des F&E Aufwandes der CH F&E 1 im Ausland an. Beim ausländischen F&E Aufwand der CH F&E 1 handelt es sich um Forschungsaufträge, welche diese an die Dutch F&E vergibt. Das Patentboxregime der SV17 erlaubt es, solche Aufwendungen in einem Uplift von maximal 30% zu berücksichtigen. In der momentanen Struktur können daher nur 78% (= 60% x 130%) der IP-Erträge der CH F&E 1 privilegiert besteuert werden. Würden die CH F&E 1 und die CH F&E 2 fusionieren, würden die Forschungsaufträge an die Dutch F&E nur noch 20% des gesamten F&E Aufwandes ausmachen. Ausserdem könnten die Administrationskosten der beiden Gesellschaften um rund 5% gesenkt werden.

- a) A wendet sich an Sie und möchte wissen, ob er die Bermuda Gesellschaften beibehalten oder in die Schweiz verlegen soll. Bitte berücksichtigen Sie in Ihrer Antwort allfällige Steuerrisiken durch das CbCR.
- b) Was sind die steuerlichen sowie nicht steuerlichen Vor- und Nachteile einer Strukturierung nach Geschäftsbereichen, wobei jeder Geschäftsbereich unter einer Sub-Holding zusammengefasst würde?
- c) Mit Blick auf die SV 17, welche Umstrukturierungen erscheinen sinnvoll und aus welchen Gründen?

3. Reaktion auf Anti-Tax Avoidance und Doppelbesteuerungen / Treaty Override

Die US OpCo und die DE OpCo 2, welche in den USA bzw. in Deutschland elektrische Halbleiterprodukte herstellen und vertreiben, erhalten ihre Lizenzen von der CH F&E 1. Als Entschädigung für die Lizenzen bezahlen die US OpCo und die DE OpCo 2 der CH F&E 1 eine drittvergleichskonforme Lizenzgebühr. Die US OpCo bezahlt umgerechnet rund CHF 50'000'000.- jährlich an Lizenzgebühren an die CH F&E 1. Ausserdem bezahlt die US OpCo für Darlehen von der FinCo im Umfang von umgerechnet CHF 750'000'000.- einen Zins von umgerechnet CHF 30'000'000.- jährlich. Den ihr verbleibenden Gewinn von umgerechnet rund CHF 30'000'000.- jährlich versteuert die US OpCo seit dem 1. Januar 2018 zu einem Gewinnsteuersatz von 21% (anstatt 35% vor der US Steuerreform).

Im Zuge der am 1. Januar 2018 in den USA in Kraft getretenen Steuerreform werden die Lizenzzahlungen an die CH F&E 1 als "Base Erosion Payments" qualifiziert. Aufgrund dieser „Base Erosion Payments“ veranlagt die US Steuerbehörde die Gewinnsteuern auf umgerechnet CHF 11'000'000.- anstatt CHF 6'300'000.-.

Um allfälligen Verrechnungspreisanpassungen vorzubeugen, haben sich die DE OpCo 2, die CH F&E sowie die deutschen und Schweizerischen Steuerbehörden in einem Vorabverständigungsverfahren (APA) über die angemessene Lizenzgebühr geeinigt.

Die CH F&E 1 hat ihren Sitz und einzige Forschungseinrichtung in Stans, NW. Die Nettolizenerträge der CH F&E 1 werden in Nidwalden gemäss Art. 85 Abs. 3 StG-NW i.V.m. § 56a StV-NW (Patentbox) privilegiert besteuert. Im Durchschnitt fallen rund 60% der Forschungs- und Entwicklungskosten ("**F&E-Kosten**") der CH F&E 1 in ihrer eigenen Forschungseinrichtung an. Die restlichen F&E-Kosten fallen im Rahmen von Auftragsforschung bei der Dutch F&E an.

Auf den 1. Januar 2018 ist in Deutschland die unilaterale Abzugsbeschränkung von Lizenzaufwendungen in Kraft getreten, welche die Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen von deutschen Steuersubjekten einschränkt, falls die Empfängerin der Lizenzzahlungen:

- 1) Nach einem als schädlich einzustufenden Präferenzregime besteuert wird;
- 2) Keine substantielle Geschäftstätigkeit ausführt; und
- 3) Einer Besteuerung auf den Lizenzeinnahmen von unter effektiv 25% unterliegt.

Der effektive Steuersatz der CH F&E 1 auf den Nettolizenerträgen beträgt 8.94%. Der Nexus-Approach findet derzeit keine Anwendung.

Die CH F&E 1 lizenziert auch einige Patente an die Dutch OpCo und die AU BS im Bereich Solarzellen. Diese Patente wurden weitgehend mittels Forschungsaufträgen an die Dutch F&E entwickelt.

Da die Lizenzerträge bei der CH F&E 1 einer effektiven Besteuerung von weniger als 10% unterliegen, lässt die österreichische Steuerbehörde die Lizenzaufwendungen in Höhe von jährlich umgerechnet CHF 20'000'000.- bei der AU BS nicht zum Abzug zu.

Die niederländische Steuerbehörde wiederum stellt sich auf den Standpunkt, dass die eigentlichen Forschungstätigkeiten, welche zu den lizenzierten Patenten geführt haben, mehrheitlich durch die Dutch F&E ausgeführt werden, weswegen die CH F&E 1 nicht die wirtschaftliche Eigentümerin der Patente sei. Dementsprechend werden die Lizenzaufwendungen der Dutch OpCo von jährlich umgerechnet CHF 70'000'000.- von der niederländischen Steuerbehörde nicht zum Abzug zugelassen.

- a) Sollten Deutschland, Niederlande, USA und Österreich auf ihren unilateralen Massnahmen zur Verhinderung einer Base Erosion beharren und die Schweiz eine Anpassung der Schweizer Steuern verweigern, was wäre der Umfang der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung?
- b) Wie sind die unilateralen Massnahmen von Deutschland, Niederlande, USA und Österreich zur Verhinderung einer Base Erosion im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den jeweiligen Staaten zu werten und wie kann der Ino Tech Konzern gegen eine allfällige wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorgehen?
- c) Wie kann der Ino Tech Konzern auf die Doppelbesteuerung durch Restrukturierungen reagieren?