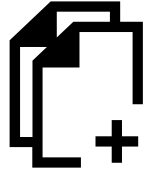


zsis)



UNTERLAGEN



# **Aktuelle Fälle zum interkantonalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht**

Prof. Dr. iur. René Matteotti / Philipp Betschart

## **Fälle**

**1. Fallbeispiel 1: Anrechnung ausländischer Quellensteuern und STAF**

**1.1. Fall 1.1**

Von der A AG sind die folgenden Zahlen bekannt:

	<b>Angaben aus der Erfolgsrechnung</b>	<b>Fall 1.1.</b>
	Erträge gesamt	600.00
	- davon Lizenzträge aus DBA-Staaten	100.00
	- davon andere Lizenzträge	200.00
	Schuldzinsen	50.00
	Andere Aufwendungen (inkl. Steuern)	300.00
	Reingewinn	250.00
	<b>Aktivenquoten</b>	
	Patente	50%
	Übrige Aktiven	50%
<b>A</b>	<b>Sockelsteuer (DBA-Staaten)</b>	<b>8.00</b>
<b>B</b>	Direkte Bundessteuer	8.50%
<b>C</b>	Kantons- und Gemeindesteuern	11.50%

**1.2. Frage zu Fall 1.1**

**In welchem Umfang kann die A AG die ausländischen Quellensteuern anrechnen?**

## Fall 1.2

Der Sachverhalt entspricht mit der folgenden Anpassung dem Sachverhalt von Fall 1.1:

Zusätzlich zu den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Aufwendungen macht die A AG einen Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung von 30 geltend. Dieser hängt direkt mit den Lizenzzerträgen zusammen.

Von der A AG sind somit die folgenden Zahlen bekannt:

	<b>Angaben aus der Erfolgsrechnung</b>	<b>Fall 1.1.</b>	<b>Fall 1.2</b>
	Erträge gesamt	600.00	
	- davon Lizenzzerträge aus DBA-Staaten	100.00	
	- davon andere Lizenzzerträge	200.00	
	Schuldzinsen	50.00	
	Andere Aufwendungen (inkl. Steuern)	300.00	297.13
	Reingewinn	250.00	252.88
	<b>Aktivenquoten</b>		
	Patente	50%	
	Übrige Aktiven	50%	
<b>A</b>	<b>Sockelsteuer (DBA-Staaten)</b>	<b>8.00</b>	
<b>B</b>	Direkte Bundessteuer	8.50%	
<b>C</b>	Kantons- und Gemeindesteuern	11.50%	

## 1.3. Frage zu Fall 1.2

**In welchem Umfang kann die A AG die ausländischen Quellensteuern anrechnen?**

## 1.4. Fall 1.3

Der Sachverhalt von Fall 1.3 entspricht dem Sachverhalt von Fall 1.2, mit der folgenden Änderung:

Die AG macht nicht einen Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung, sondern einen Abzug für Patentverwertung (Patentbox) von 30 geltend. Sämtliche Lizenzzerträge fallen in die Patentbox.

## 1.5. Frage zu Fall 1.3

**Wie berechnet sich nun die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern?**

### 1.6. Fall 1.4

Von der A AG sind die folgenden Zahlen bekannt:

	<b>Angaben aus der Erfolgsrechnung</b>	<b>Fall 1.4</b>
	Erträge gesamt	600.00
	- davon Zinserträge aus DBA-Staaten	100.00
	- davon andere Zinserträge	200.00
	Schuldzinsen	100.00
	Andere Aufwendungen (inkl. Steuern)	175.00
	Reingewinn	325.00
	<b>Aktivenquoten</b>	
	Darlehen an Schuldner in DBA-Staaten	20%
	Andere Darlehen	40%
	Übrige Aktiven	40%
<b>A</b>	Sockelsteuer (DBA-Staaten)	<b>10.00</b>
<b>B</b>	Direkte Bundessteuer	8.50%
<b>C</b>	Kantons- und Gemeindesteuern	11.50%

### 1.7. Frage zu Fall 1.4

**In welchem Umfang kann die A AG die ausländischen Quellensteuern anrechnen?**

### 1.8. Fall 1.5

Der Sachverhalt entspricht mit der folgenden Anpassung dem Sachverhalt von Fall 1.4:

Zusätzlich zu den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Aufwendungen macht die A AG einen Abzug für Eigenfinanzierung von 70 geltend.

Von der A AG sind somit die folgenden Zahlen bekannt:

	<b>Angaben aus der Erfolgsrechnung</b>	<b>Fall 1.4</b>	<b>Fall 1.5</b>
	Erträge gesamt	600.00	
	- davon Zinserträge aus DBA-Staaten	100.00	
	- davon andere Zinserträge	200.00	
	Schuldzinsen	100.00	
	Andere Aufwendungen (inkl. Steuern)	175.00	168.29
	Reingewinn	325.00	331.71
	<b>Aktivenquoten</b>		
	Darlehen an Schuldner in DBA-Staaten	20%	
	Andere Darlehen	40%	
	Übrige Aktiven	40%	
<b>A</b>	Sockelsteuer (DBA-Staaten)	<b>10.00</b>	
<b>B</b>	Direkte Bundessteuer	8.50%	
<b>C</b>	Kantons- und Gemeindesteuern	11.50%	

### 1.9. Frage zu Fall 1.5

**In welchem Umfang kann die A AG die ausländischen Quellensteuern anrechnen?**

### 1.10. Fall 1.6

Der Sachverhalt von Fall 1.6 entspricht dem Sachverhalt der Fälle 1.4 und 1.5, mit den folgenden beiden Änderungen:

Bei der A AG handelt es sich nicht um eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz, sondern um die Schweizer Betriebsstätte einer Gesellschaft mit Sitz in Malta.

Sämtliche Zinsen aus DBA-Staaten wurden von einer Konzerngesellschaft mit Sitz in Kanada entrichtet. Die Sockelsteuer betrug deshalb 15%.

### 1.11. Frage zu Fall 1.6

**Kann die Schweizer Betriebsstätte die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer in Anspruch nehmen und wenn ja in welchem Umfang?**

## 2. Fallbeispiel 2: Interkantonale Steuerauscheidung und STAF

### 2.1. Sachverhalt

(entspricht dem Fallbeispiel 3 des SSK-Kreisschreibens 34 vom 15. Januar 2020 zur interkantonalen Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die im STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen)

Die Pharma AG hat Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Im Kanton C verfügt sie über eine Anlagelienschaft.

Für das Jahr 2020 sind die folgenden Zahlen bekannt (in CHF):

Betriebsgewinn	120'000
Immobilienertag	80'000
F&E-Aufwendungen (Basis für Zusatzabzug)	350'000
Vorausanteil Kanton A	20%
Umsatzquoten Kantone A/B	30%/70%
Zusatzabzug für F&E im Kanton A	50%
Zusatzabzug für F&E im Kanton B	10%
Zusatzabzug für F&E im Kanton C	35%
Entlastungsbegrenzung (in allen drei Kantonen)	70%

### 2.2. Frage: Wie ist die Steuerauscheidung aus Sicht von Kanton A, B und C vorzunehmen?

### 2.3. Variante zum Sachverhalt

Alle Angaben wie im Ausgangssachverhalt, mit dem folgenden Unterschied:

Der Kanton C sieht in seinem Steuergesetz keinen Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung vor.

Wie ist nun die Steuerauscheidung vorzunehmen?

### 2.4. Frage: Wie ist in der Variante zum Sachverhalt die Steuerauscheidung vorzunehmen?

### **3. Fallbeispiel 3: Ort der tatsächlichen Verwaltung**

#### **3.1. Sachverhalt**

Die A. AG mit Sitz in Zürich wird von den Eheleuten B. und C. beherrscht. Sie bezweckt die Erbringung von Vermögensberatungs-, Vermögensverwaltungs- und Anlageberatungsdienstleistungen, die Entwicklung von Finanzprodukten sowie das Erbringen von unterstützenden Dienstleistungen im Bereich der allgemeinen Finanz- und Vermögensberatung. Am 17. Dezember 2008 verlegte die A. AG ihren zivilrechtlichen Sitz nach Sarnen (Kanton Obwalden). Die Generalversammlung, Verwaltungsratssitzungen und gewisse administrative Tätigkeiten wurden fortan am neuen zivilrechtlichen Sitz in Sarnen abgehalten, wofür die A. AG entsprechende Räumlichkeiten mietete. Ihre Infrastruktur in Zürich behielt sie weiterhin bei und mietete im März 2010 weitere Büroräumlichkeiten hinzu. Sämtliche Angestellte sowie die Aktionäre B. und C. übten ihre Tätigkeiten überwiegend in Zürich aus.

#### **3.2. Fragen**

- 3.2.1. Nach welchen Kriterien erfolgt generell die Zuteilung des Hauptsteuerdomizils?**
- 3.2.2. In welchem Kanton liegt das Hauptsteuerdomizil der A. AG?**
- 3.2.3. Hat die A. AG ein sekundäres Steuerdomizil begründet?**



## **4. Fallbeispiel 4: Ort der tatsächlichen Verwaltung**

### **4.1. Sachverhalt**

Die A. AG hat ihren statuarischen Sitz in Herisau (Kanton Appenzell Ausserrhoden) und wird von den Eheleuten A. und B. beherrscht. Laut Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft den Grosshandel, Vertrieb und Import technischer Bedarfsartikel. Die A. AG verfügt in der C. AG mit Sitz in Zollikon (Kanton Zürich) über eine Schwestergesellschaft, die denselben statutarischen Zweck verfolgt und ebenfalls von den Eheleuten A. und B. beherrscht wird.

Die Geschäftstätigkeit der A. AG erschöpft sich darin, im Auftrag der C. AG Waren einzukaufen und an deren Kunden zu liefern. Die A. AG verfügt in Herisau weder über eine dauerhaft angemietete Infrastruktur noch über eigenes Personal. Aufgrund dessen greift sie praktisch vollumfänglich auf die Infrastruktur der C. AG zurück, welche ihr den dafür beanspruchten Personal- und Administrationsaufwand einschliesslich eines Gewinnaufschlags verrechnet. Die jährliche Domizilgebühr der A. AG an eine unabhängige Drittgesellschaft beläuft sich auf CHF 1'900. Auf die Frage einer allfälligen Steuerauscheidung der appenzellischen Steuerverwaltung machte die A. AG im Oktober 2010 geltend, dass sie über Büroräumlichkeiten in Herisau verfüge und eine stundenweise eingesetzte Teilzeitmitarbeiterin beschäftige.

Für die Steuerperioden 2011 bis 2013 ist die A. AG im Kanton Appenzell Ausserhoden definitiv veranlagt worden. Aufgrund einer Buchprüfung bei der C. AG im Dezember 2015 kündigte das kantonale Steueramt Zürich mit Schreiben vom 2. Juni 2016 der A. AG an, dass der Kanton Zürich ab der Steuerperiode 2011 die Steuerhoheit über sie beanspruchen werde. Dies begründete das kantonale Steueramt Zürich damit, dass die Geschäfte der Gesellschaft in Zollikon geführt worden seien und der statutarische Sitz in Herisau lediglich ein Scheindomizil darstellen würde.

### **4.2. Fragen**

- 4.2.1. Welchem Kanton kommt für die massgeblichen Steuerperioden 2011 bis 2013 die Steuerhoheit über die A. AG zu?**
- 4.2.2. Kann der Kanton Zürich im Jahr 2016 die Steuerhoheit über die A. AG für die massgeblichen Steuerperioden 2011 bis 2013 geltend machen?**
- 4.2.3. Ist das Recht zur Anfechtung der rechtskräftigen kantonalen Veranlagung des Kanton Appenzells Ausserrhoden verwirkt, wenn die Steuerhoheit über die massgeblichen Steuerperioden dem Kanton Zürich zukommt?**

## **5. Fallbeispiel 5: Internationale Steuerauscheidung bei Fluggesellschaften**

### **5.1. Sachverhalt**

Die Swiss International Air Lines AG (nachfolgend Swiss AG) hat ihren Sitz in Basel und unterhält Zweigniederlassungen in Genf und Zürich. Sie betreibt ein internationales Luftfahrtunternehmen und hat zu diesem Zweck mehrere Betriebsstätten in diversen Ländern.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2010 informierte die Swiss AG die kantonale Steuerverwaltung Basel-Stadt über ihren geplanten Verkauf der sich in ihrem Eigentum befindlichen Marke „Swiss“ an eine neu gegründete Tochtergesellschaft mit Sitz in der Stadt Basel. Dem Schreiben zufolge beabsichtige die Swiss AG die anschliessende Lizenzierung dieser Marke. Hierfür werde sie eine angemessene Lizenzgebühr entrichten. Diese Lizenzgebühr sollte nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden und den Kosten der Tochtergesellschaft zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 2% entsprechen. Die entstandenen Lizenzkosten sollen steuerlich abzugsfähige Betriebskosten darstellen. Die Swiss AG legte bezüglich der Angemessenheit der Lizenzgebühren dem Schreiben ein entsprechendes Bewertungsgutachten einer unabhängigen Beratungsgesellschaft bei. Den aus dem Verkauf resultierenden Veräusserungsgewinn soll mit den Vorjahresverlusten verrechnet werden. Mit Ruling vom 15. Juli 2010 bestätigte die Steuerverwaltung des Kanton Basel-Stadt das von der Swiss AG geplante Vorhaben. In der Folge gründete die Swiss AG die G. AG und führte die Transaktion wie angekündigt durch.

Zu Beginn des Jahres 2013 haben sich die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und das Steueramt des Kanton Zürichs dahingehend verständigt, dass ab der Steuerperiode 2011 das Steueramt des Kanton Zürichs die Veranlagung der Swiss AG für die direkte Bundessteuer besorgt. Zudem einigten sich die beiden Steuerverwaltungen, dass ab der Steuerperiode 2011 der Kanton Zürich für die kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern als Hauptsteuerdomizil gelte. Dies wurde der Swiss AG entsprechend mitgeteilt.

Aufgrund verschiedener Fragen betreffend Steuerauscheidungen führte das kantonale Steueramt Zürich im Juli 2014 bei der Swiss AG eine Buchprüfung der Jahre 2010 und 2011 durch. Mit Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2014 nahm das Zürcher Steueramt für die Steuerperiode 2011 verschiedene Anpassungen der Steuererklärung der Swiss AG vor. Zum einen verweigerte es in einem gewissen Umfang die an die G. AG entrichteten Lizenzzahlungen, da diese dem Drittvergleich nicht standhielten. Dementsprechend kleiner war auch der Umfang der steuerlich abzugsfähigen Betriebskosten. Zum anderen korrigierte das Steueramt Zürich die Auslandsquote, welche die Swiss AG für die Steuerauscheidung auf die ausländische Betriebsstätte verwendet hatte, von 35% auf 8%.

## **5.2. Fragen**

- 5.2.1. Durfte sich die Swiss AG für die Steuerperiode 2011 auf die im Ruling vom 15. Juli 2010 des kantonalen Steueramts Basel-Stadt dargelegte steuerliche Behandlung verlassen?**
- 5.2.2. Wie ist die Ausscheidung für die Gewinne, welche die Swiss AG im Steuerjahr 2011 aus dem Betrieb von Flugzeugen im internationalen Verkehr und den damit verbundenen Tätigkeiten erzielt hat, für die direkte Bundessteuer vorzunehmen?**
- 5.2.3. Ändert sich die Methodik der Gewinnausscheidung auf kantonaler Stufe?**
- 5.2.4. Wie hat im Rahmen der Kapitalausscheidung die Zuteilung der Flugzeuge der Swiss AG zu erfolgen?**

## **6. Fallbeispiel 6: Verrechnungspreise**

### **6.1. Sachverhalt**

Die X. AG mit Sitz in Genf ist Teil eines multinationalen Pharmakonzerns, dessen Muttergesellschaft, die Y. BV, ihren Sitz in Rotterdam (NL) hat. Die X. AG bezweckt die Herstellung und den Vertrieb von pharmazeutischen, natürlichen, synthetischen und chemischen Produkten. Hierfür beschäftigt sie 60 Mitarbeiter, darunter den Leiter der Forschung und Entwicklung des Konzerns. Gemäss dem Jahresabschluss beschäftigte die Y. BV in den Jahren 2006 und 2007 keine Mitarbeiter. In den darauffolgenden Jahren waren durchschnittlich drei Mitarbeiter für die Y. BV tätig. Die Y. BV hat nebst der X. AG zehn weitere Tochtergesellschaften, darunter die Z. France SAS mit Sitz in Paris.

Mit Vertrag vom 5. Juli 2006 verpflichtete sich die Z. France SAS gegenüber der Y. BV zur Durchführung der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. Der Vertrag sieht vor, dass die Y. BV der Z. France SAS eine Entschädigung zu zahlen hat, die auf der Grundlage der tatsächlichen Kosten der erbrachten Dienstleistungen und einer Marge von 15% zur Deckung der Fixkosten berechnet wird. Die Z. France SAS ist dabei verpflichtet, sämtliche Entdeckungen und Ergebnisse der ihr anvertrauten Arbeiten der Y. BV mitzuteilen und diese über die Entwicklung der Geschäftstätigkeit auf dem Laufenden zu halten. Die Anweisungen bezüglich der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten erhält die Z. France SAS vom Leiter der Forschung und Entwicklung des Konzerns (also von der X. AG). Sämtliche Ergebnisse aus den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten der Z. France SAS gehen anschliessend ins rechtliche Eigentum der X. BV über. Das wirtschaftliche Eigentum an den Ergebnissen aus den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten kommt hingegen der X. AG zu.

Mit Vertrag vom 19. Februar 2008 gewährte die Y. BV der X. AG Zugang zur Nutzung der Ergebnisse aus den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten der Z. France SAS. Als Gegenleistung für die Nutzung der Ergebnisse aus den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten der Z. France SAS verpflichtete sich die X. AG zur Zahlung einer Lizenzgebühr in der Höhe von 2.5% des Umsatzes an Y. BV. Diese Lizenzzahlungen sind dabei wesentlich höher als die Beträge, welche die Z. France SAS der Y. BV für ihre Dienstleistungen in Rechnung stellt.

### **6.2. Fragen**

- 6.2.1. Wie lassen sich Gewinne aus immateriellen Werten innerhalb eines Konzerns allgemein zuordnen?**
- 6.2.2. Sind die von der X. AG an die Y. BV bezahlten Lizenzzahlungen in der Höhe von 2.5% des Umsatzes angemessen?**
- 6.2.3. Besteht ein Doppelbesteuerungsrisiko? Falls ja, wie könnte dieses Risiko verhindert werden?**