

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem zweiten Halbjahr 2019

Susanne Schreiber / Angelica Schwarz



Partnerin Bär & Karrer
AG, Dipl. Steuerexpertin,
Steuerberaterin, Rechtsan-
wältin (D)



Dr. iur.,
Associate Bär & Karrer
AG, Rechtsanwältin

Inhalt

1	Einleitung	903
2	Pauschale Steueranrechnung im Zusammenhang mit einer Holdinggesellschaft	903
3	Internationale Gewinnausscheidung eines Luftfahrtunternehmens	908
4	Angemessenheit von konzerninternen Vergütungen eines Asset Manager	917

1. Einleitung

Im vorliegenden Beitrag werden drei Bundesgerichtsentscheide thematisiert, welche während des Berichtszeitraums von Juli bis Dezember 2019 ergangen sind. Die Autorinnen behandeln ausgewählte Aspekte und Fragestellungen, welche das internationale Steuerrecht betreffen. Zur Diskussion stehen die pauschale Steueranrechnung im Zusammenhang mit einer Holdinggesellschaft (BGE 145 II 339, 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019), die internationale Gewinnausscheidung eines Luftfahrtunternehmens (2C_151/2017, 2C_152/2017, 2C_178/2017 und 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019) sowie die Angemessenheit von konzerninternen Vergütungen eines Asset Managers (2C_1073/2018 und 2C_1089/2018 vom 20. Dezember 2019).

2. Pauschale Steueranrechnung im Zusammenhang mit einer Holdinggesellschaft

BGE 145 II 339 (BGer 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019) i.S. A. Ltd. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2011.

a) Sachverhalt

Bei der A. Ltd. handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich, welche für die direkte Bundessteuer ordentlich und für die streitbetroffene Steuerperiode 2011 auf kantonaler und kommunaler Ebene als Holdinggesellschaft besteuert wurde. Sie vereinnahmte im besagten Jahr Lizenzeinnahmen von total CHF 295'347'005.-, wobei davon CHF 96'374'721.- auf Länder entfielen, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend: DBA) abgeschlossen hat. Die Quellensteuerbelastung betrug 5 % bzw. 12,5 %. Die A. Ltd. stellte einen Antrag auf pauschale Steueranrechnung im Umfang von CHF 8'281'057.-. Das kantonale Steueramt Zürich gewährte eine Steueranrechnung lediglich im Umfang von CHF 3'755'804.- und berechnete das Total der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern in Anwendung des damaligen Art. 12 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrats über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (nachfolgend: aVpStA)¹. Der Maximalbetrag nach Art. 8 Abs. 2 aVpStA wurde auf CHF 4'733'777.- berechnet.

Das Steuerrekursgericht Zürich wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde ab, woraufhin die A. Ltd. beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten² erhob.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In materieller Hinsicht hatte das Bundesgericht zu prüfen, ob sich der Umstand, dass ausländische Lizenzeinnahmen in der Schweiz aufgrund des Holdingstatus nur mit der direkten Bundessteuer besteuert werden, auf die pauschale Steueranrechnung auswirkt bzw. ob die anwendbaren DBA die vorgenommene Kürzung der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern um zwei Drittel gestatten. In dogmatischer Hinsicht ging das Bundesgericht zunächst auf das interne Recht ein, bevor die Vereinbarkeit mit dem DBA untersucht wurde.³

Das Bundesgericht erwog, dass die Methodik der pauschalen Steueranrechnung nach internem Recht dergestalt ausgerichtet ist, dass die Entlastung für die von Bund, Kanton und Gemeinden erhobenen Steuern gesamthaft erfolgen soll, indem ein einheitlicher Betrag vergütet oder verrechnet wird. Bund, Kantone und Gemeinden müssen sich mithin also eine anteilmässige Belastung gefallen lassen, wobei im Rahmen eines Verteilungsschlüssels ein Drittel zu Lasten des Bundes und zwei Drittel zu Lasten der Kantone

¹ SR. 672.201.

² Entscheide über die pauschale Steueranrechnung unterliegen gemäss Art. 18 aVpStA den Rechtsmitteln wie Entscheide über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer; der Entscheid des kantonalen Rekursgerichts konnte daher vor Bundesgericht angefochten werden.

³ BGE 145 II 339 E. 2.3.

vorgesehen ist. Der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung reduziert sich demnach um zwei Drittel, wenn die quellensteuerbelasteten Erträge nur der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Bundes unterliegen.⁴ Die Delegationsnorm in Art. 2 Abs. 1 lit. e Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁵ (DBAG) schliesst die in Art. 3 Abs. 2, Art. 12 Abs. 2 aVpStA vorgenommene Kürzung nicht aus.

Zur Frage, ob die Kürzung des Entlastungsanspruchs mit den staatsvertraglichen Pflichten der Schweiz vereinbar ist, erwog das Bundesgericht zunächst, dass die einschlägigen DBA (mit teilweise leicht unterschiedlicher Formulierung) bestimmen, dass in der Schweiz ansässigen Personen, welche sockelsteuerbelastete Lizenzgebühren aus dem anderen Vertragsstaat beziehen, auf Antrag eine Entlastung gewährt wird. Für die Entlastung hat die Schweiz die Methode der pauschalen Ermässigung gewählt. Die hier gestellte Frage beantwortete das Bundesgericht mittels Auslegung, wobei die Auslegungsgrundsätze gemäss dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 (nachfolgend: VRK)⁶ auch für solche DBA gelten, deren Vertragsstaaten das VRK nicht ratifiziert haben.⁷

Die Wendung «*eine pauschale [...] Ermässigung der schweizerischen Steuer*» war für das Bundesgericht insofern klar, als dass ermässigt nur werden kann, was auch tatsächlich erhoben wird. Die in den DBA enthaltene Definition der «*Schweizerischen Steuer*» baut auf der föderalen Struktur auf, weshalb es der Abkommenszusammenhang nahe legt, dass es der Schweiz nicht verboten ist, die Ermässigung nur anteilmässig zu gewähren, wenn zwei der drei Gemeinwesen auf die Besteuerung der quellensteuerbelasteten Erträge verzichten.⁸ Das Bundesgericht räumte ein, dass die Kürzung eine internationale juristische Doppelbesteuerung zu bewirken vermag. Gleichzeitig kam es aber zum Schluss, dass der Holdingstatus als wettbewerbsverzerrende Praxis international ohnehin kritisch hinterfragt wird. Solange die gesamte Steuerbelastung auf den quellensteuerbelasteten Lizenzgebühren die Steuerbelastung nicht übersteigt, welche bei Besteuerung durch alle drei Gemeinwesen resultiert hätte, läuft die internationale juristische Doppelbesteuerung dem übergelagerten Ziel der DBA nicht zuwider. Folglich kam das Bundesgericht auch im Rahmen der teleologischen Auslegung zum Schluss, dass der Kürzung des Entlastungsanspruchs keine gegenteilige völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz entgegensteht.⁹

⁴ BGE 145 II 339 E. 3.2 ff.

⁵ SR 672.2.

⁶ SR o.III.

⁷ BGE 145 II 339 E. 4.2 ff.

⁸ BGE 145 II 339 E. 4.5.

⁹ BGE 145 II 339 E. 4.7.2.2 ff.

c) Kommentar

Im Rahmen der Steuerreform und der AHV-Finanzierung (nachfolgend: STAF) wurden nicht nur die privilegiert besteuerten Statusgesellschaften zum 1. Januar 2020 abgeschafft, sondern auch die aVpStA revidiert. Sie wurde neu in die Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (nachfolgend: VStA) überführt, welche am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist. Insofern hat das Urteil des Bundesgerichts ab 2020 keine unmittelbare Bedeutung mehr und soll nachfolgend in 3.c) vor dem Hintergrund der VStA gewürdigt werden.

Neue Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Wie bisher die aVpStA regelt auch die VStA die Modalitäten, wie die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an die in der Schweiz geschuldeten Steuern angerechnet werden können. Da Statusgesellschaften im Zuge der STAF abgeschafft wurden, drängte sich auch eine Aufhebung des streitgegenständlichen Art. 12 aVpStA auf. Auch die Ermittlung des Maximalbetrags hat im Zuge der Revision eine Änderung erfahren: Neu ist in der Verordnung explizit festgehalten, dass die Steuern pro Einkommenswert (z.B. Dividenden-, Zins- oder Lizenzerträge) getrennt zu berechnen sind (vgl. Art. 8 ff. VStA). Gleiches gilt für die Berechnung der Steuern von Bund, Kantone und Gemeinde bei der Ermittlung des Maximalbetrags. Entsprechend wird der Anrechnungsbetrag nicht mehr pauschal im Verhältnis ein Drittel vs. zwei Drittel auf Bund und Kantone verteilt, sondern nach effektiven Einkommens- und Gewinnsteuerbelastungen.¹⁰ Die Abschaffung des pauschalen Verteilschlüssels sowie der damit einhergehende Übergang zur Berechnung der effektiven Einkommens- und Gewinnsteuerbelastungen sind zu begrüßen, zumal die bisherige Lösung nicht der realen Verteilung der Steuerlast zwischen Bund und Kantonen entsprach, was sich in Bezug auf die im Rahmen der STAF beschlossenen kantonalen Steuersatzsenkungen noch viel mehr akzentuiert hätte.

Wechsel innerhalb des Methodenartikels

Das OECD Musterabkommen (nachfolgend: OECD-MA) sieht grundsätzlich zwei Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor: Während die Freistellungsmethode nach Art. 23A OECD-MA zu einer Freistellung des Steuerobjekts im Ansässigkeitsstaat führt, wird nach der Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-MA die erhobene Steuer auf die Steuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet. Für Dividenden und Zinsen besteht auch im Rahmen von Art. 23A Abs. 2 OECD-MA ein Anrechnungsmechanismus, da an-

¹⁰ Vgl. Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD vom 13. November 2019 zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Ziff. 3.2 ff.

sonsten der Ansässigkeitsstaat gänzlich auf sein Besteuerungsrecht verzichten würde, obschon ihm das DBA eine anteilige Besteuerung zugesteht.

Die Schweiz verfolgt einen gemischten Ansatz, indem sie sich grundsätzlich für die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt ausspricht, für passive Einkünfte wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aber die gewöhnliche Anrechnungsmethode anwendet.¹¹ Dabei sind die DBA der Schweiz grundsätzlich so aufgebaut, dass die Schweiz die Entlastung für die entsprechenden Einkünfte im Sinne einer Anrechnung, pauschalen Ermässigung oder vollen/teilweisen Befreiung zu gewähren hat.¹² Wie vom Bundesgericht ausgeführt, hatte sich die Schweiz mit der aVpStA für die Methode der pauschalen Ermässigung entschieden (vgl. den im Urteil zitierten Art. 23 Abs. 3 lit. b des DBA mit Japan in der damaligen Fassung).¹³ Indem seit Einführung der VStA die pauschale Ermässigung durch eine effektive Methode – vgl. hierzu etwa Art. 11 VStA zum Schuldzinsenabzug – ersetzt wurde, hat die Schweiz innerhalb des Entlastungskatalogs des jeweiligen Methodenartikels einen Wechsel (z.B. von Art. 22 Abs. 3 lit. b auf lit. a des DBA mit Grossbritannien [nachfolgend: DBA CH-UK]¹⁴) vollzogen. Es könnte hinterfragt werden, ob dieser Wechsel nicht einen gemeinsamen Konsens mit den Vertragsstaaten voraussetzt, zumal die Form der Entlastung durchaus beide Vertragspartner betrifft. Allerdings ist die einseitige Flexibilität der Schweiz zwischen den Vertragsstaaten bereits in den DBA (z.B. Art. 22 Abs. 3 S. 3 DBA CH UK) vereinbart worden, wonach die Schweiz die Art der Entlastung bestimmen kann. Somit hat die Schweiz innerhalb des Entlastungskatalogs die Wahlmöglichkeit, die Methode zu wechseln. Da mit der VStA die Vermeidung der Doppelbesteuerung besser als mit der aVpStA erreicht wird, ist dies durchaus auch im Interesse des Steuerpflichtigen.

Vorweggenommener Kompensationsmechanismus

Während das Bundesgericht im Urteil 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 entschieden hat, dass die Kürzung der anrechenbaren Sockelsteuer im Falle der Teilbesteuerung von Dividenden unzulässig ist, kam es im vorliegenden Entscheid zum Schluss, dass die A. Ltd. von einem Steuerregime profitierte, welches international als wettbewerbsverzerrend beschrieben wird.¹⁵ Damit kann die Kürzung zwar eine internationale juristische Doppelbesteuerung bewirken, hingegen resultiert keine Steuerbelastung, die höher wäre, als

¹¹ SIMONEK MADELEINE/BINGGELI ANDRÉ, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 23 A und B OECD-MA N 25.

¹² Vgl. etwa (um nur einige zu nennen) die Abkommen mit Deutschland, Österreich, Fürstentum Liechtenstein, Italien, Frankreich, Spanien, Grossbritannien oder Irland.

¹³ BGE 145 II 339 E. 4.4.

¹⁴ SR. o.672.936.712.

¹⁵ Vgl. hierzu auch die Ausführungen von OESTERHELT, welcher den BGE 145 II 339 u.a. auch im Lichte des Urteils des Bundesgerichts 2C_750/2015 vom 9. Oktober 2014 analysiert (OESTERHELT STEFAN,

wenn die A. Ltd. von allen drei Gemeinweisen ordentlich besteuert werden würde.¹⁶ Die internationale juristische Doppelbesteuerung läuft aus Sicht des Bundesgerichts daher vorliegend dem übergelagerten Ziel der DBA nicht entgegen.¹⁷ Bei ordentlicher Besteuerung wäre bei der Steuerpflichtigen die Aufteilung auf kantonale / kommunale Steuern tatsächlich praktisch exakt zwei Drittel.¹⁸ Damit hat das Bundesgericht *de facto* (und vor Einführung der STAF) einen Kompensationsmechanismus eingeführt, um den steuerprivilegierten Status der A. Ltd. (teilweise) auszugleichen. Dies, obwohl die betroffenen Vertragsstaaten die Quellensteuerentlastung nicht an die ordentliche Besteuerung in der Schweiz geknüpft hatten (wie dies z.B. im Urteilsfall in den DBA Frankreich und Italien vorgesehen war¹⁹). Dass aus internationaler Sicht die Holdinggesellschaften nicht privilegiert werden sollten, hat das Bundesgericht u.a. aus dem OECD Report zur Harmful Tax Competition aus dem Jahre 1998 abgeleitet²⁰ und mit der Bestätigung der pauschal gekürzten Steueranrechnung vorliegend durchgesetzt.

3. Internationale Gewinnausscheidung eines Luftfahrtunternehmens

BGer 2C_151/2017 vom 16. Dezember 2019 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen Swiss International Air Lines AG betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerjahr 2011.

BGer 2C_152/2017 vom 16. Dezember 2019 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen Swiss International Air Lines AG betreffend Direkte Bundessteuern des Kantons Zürich, Steuerjahr 2011.

2C_178/2017 vom 16. Dezember 2019 i.S. Swiss International Air Lines AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerjahr 2011.

2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 i.S. Swiss International Air Lines AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Direkte Bundessteuer, Steuerjahr 2011.

Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (Teil 2), in: IFF Forum für Steuerrecht 2019, S. 355 ff., S. 359 f.).

¹⁶ BGE 145 II 339 E. 4.7.2.2 f.

¹⁷ BGE 145 II 339 E. 4.7.2.3.

¹⁸ BGE 145 II 339 E. 5.2.

¹⁹ BGE 145 II 339 E. 2.3.

²⁰ BGE 145 II 339 E. 4.7.2.2.

a) Sachverhalt

Die Swiss International Air Lines AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) ist ein internationales Luftfahrtunternehmen mit Sitz in Basel und Betriebsstätten u.a. in Zürich sowie im Ausland. Sie beabsichtigte 2010 die in ihrem Eigentum befindliche Marke «SWISS» an eine neu zu gründende Tochtergesellschaft mit Sitz in Basel zu verkaufen und anschliessend gegen Lizenzgebühren zurück zu lizenzieren. Zu diesem Zweck reichte sie im Jahre 2010 ein Steuerruling beim kantonalen Steueramt Basel-Stadt ein. Dabei sollten die Lizenzgebühren nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden und den Kosten der Tochtergesellschaften zzgl. eines Gewinnaufschlags von 2 % entsprechen. Sodann sollte die Steuerpflichtige den aus dem Verkauf resultierenden Veräusserungsgewinn mit Vorjahresverlusten verrechnen können sowie die Lizenzkosten zu steuerlich abzugsfähigen Betriebskosten führen. Das Ruling wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt genehmigt und die Steuerpflichtige führte die Transaktion noch im Jahre 2010 aus. Im Jahre 2013 einigten sich die Steuerverwaltung Basel-Stadt und das kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: KStA ZH), dass letztere Behörde ab der Periode 2011 die Veranlagung für die direkte Bundessteuer vornehmen wird und für kantonale Steuerzwecke Zürich als Hauptsteuerdomizil gilt.

Das KStA ZH beanstandete die für die Steuerperiode 2011 eingereichte Steuererklärung in folgenden Punkten:

1. Die an die Tochtergesellschaft entrichtete Lizenzgebühr wurde für Zwecke der direkten Bundessteuer und kantonale / kommunale Gewinnsteuer nicht vollumfänglich als geschäftsmässig begründet behandelt.
2. Die Auslandsquote, welche die Steuerpflichtige für die Steuerauscheidung auf die ausländischen Betriebsstätten verwendet hatte, wurde von 35 % auf 6.729 % korrigiert.
3. Der Beteiligungsabzug wurde auf 3,355 % angepasst.

Die gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache hiess das KStA ZH teilweise gut und erachtete nunmehr das Ruling der Steuerverwaltung Basel-Stadt für die direkte Bundessteuer in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Lizenzen als verbindlich.

Das Steuerrekursgericht Zürich wies die Rechtsmittel ab und rechnete auf Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Lizenzgebühren bei der direkten Bundessteuer wieder auf. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hiess die dagegen erhobene Beschwerde teilweise gut und wies das Steueramt an, die Ausscheidungsquote anzupassen. Bezüglich der Lizenzgebühren wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab. Sowohl das KStA ZH als auch die Steuerpflichtige gelangten an das Bundesgericht und erhoben Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Direkte Bundessteuer

Bindungswirkung Ruling

Das Bundesgericht äusserte sich zunächst zur Bindungswirkung des Rulings in Bezug auf die direkte Bundessteuer, welche die Vorinstanz verneint hat und von der Steuerpflichtigen aufgrund der Missachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben, gestützt auf Art.5 Abs. 3 i.V.m. Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999²¹ gerügt hat.

Es war unbestritten, dass sich das vorliegende Ruling auf eine konkrete, die Steuerpflichtige berührende Angelegenheit bezog und dass sich die relevante Gesetzeslage nicht geändert hat.²² Strittig war dagegen die Frage, ob das Ruling von der zuständigen Behörde erteilt wurde bzw. von der Behörde, welche die Steuerpflichtige aus zureichenden Gründen für zuständig hielt, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der Auskunft ohne Weiteres hätte erkennen können und ob die Disposition im Vertrauen auf das Ruling oder ohnehin getroffen worden wäre. Sämtliche Fragen beantwortete das Bundesgericht zugunsten der Steuerpflichtigen.

Zuständigkeit

Gemäss Art. 105 Abs. 3 DBG liegt die Veranlagungszuständigkeit bei dem Kanton, in welchem die juristische Person am Ende der Steuerperiode ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung hat.

Vorliegend galt als unbestritten, dass die Steuerpflichtige ihren Sitz im Kanton Basel-Stadt und ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich hatte. Die Kantone verständigten sich in 2013 dahingehend, dass ab der Steuerperiode 2011 die Zuständigkeit beim KStA ZH liegen sollte.²³ Da dies der Steuerpflichtigen erst Anfang 2013 mitgeteilt wurde, hatte die Steuerpflichtige – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz²⁴ – zurei-

²¹ SR 101.

²² BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.2.

²³ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2. 3.8.

²⁴ Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass keine Bindungswirkung des Rulings von Basel-Stadt für Zwecke der kantonalen Gewinnsteuer Zürich besteht (vgl. VGer ZH SB.2016.00018 vom 21. Dezember 2016 E. 3.5.1). In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist die Schlussfolgerung dagegen u.E. unzutreffend, da der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen vorliegend gegenüber dem Wechsel der Zuständigkeit überwiegt; vgl. hierzu auch OESTERHELT STEFAN, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 (Teil 1), IFF Forum für Steuerrecht 2020, S. 133 ff., S. 137 f. (zit. Teil 1).

chende Gründe für die Annahme der Zuständigkeit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt.²⁵

Disposition

Auch in Bezug zur Frage, ob die Bezahlung der Lizenzgebühren eine Disposition darstellt, welche die Steuerpflichtige im Vertrauen auf das Ruling vorgenommen hat und nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann, widersprach das Bundesgericht der Vorinstanz. Während die Vorinstanz die Auffassung vertrat, dass die von der Steuerpflichtigen bezahlten Lizenzgebühren zivilrechtlich aufgrund des Lizenzvertrags ohnehin geschuldet gewesen wären und sie die Disposition daher gar nicht hätte unterlassen können,²⁶ erwoog das Bundesgericht, dass das Ruling offensichtlich eine wesentliche Grundlage für die Transaktion darstellte. Entsprechend wäre die Transaktion entweder gar nicht oder zu gänzlich anderen Konditionen durchgeführt worden, wäre der Steuerpflichtigen bewusst gewesen, dass sie ab dem Jahre 2011 die Lizenzgebühren nur noch in sehr reduziertem Ausmass vom steuerbaren Gewinn abziehen können würde.²⁷

Erkennbare Unrichtigkeit

Gemäss Bundesgericht hat die Vorinstanz nachvollziehbar begründet, weshalb die Lizenzgebühren einem Drittvergleich nicht standhielten. Indessen hätte die Steuerpflichtige die inhaltliche Unrichtigkeit jedoch nicht erkennen müssen: Das Bewertungsgutachten hat sich nicht konkret zur Lizenzhöhe zwischen Steuerpflichtigen und Tochtergesellschaft geäußert, sondern ging nur für die Bewertung der Marke von einem anderen Lizenzansatz²⁸ aus. Da der im Ruling vertretene Ansatz auf einer üblichen Methode basiert, lag keine erkennbar unrichtige Auskunft der Steuerverwaltung Basel-Stadt vor.²⁹

Zwischenfazit

Das Bundesgericht sah sämtliche Voraussetzungen für den Vertrauensschutz und die Bindungswirkung des Rulings der Steuerverwaltung Basel-Stadt für Zwecke der direkten Bundessteuer als erfüllt an.³⁰

²⁵ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.4.

²⁶ Vgl. VGer ZH SB.1016.00018 vom 21. Dezember 2016 E. 3.5.2.

²⁷ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.5.2.

²⁸ Zur Berechnung des Kaufpreises für die Marke, welche die Steuerpflichtige an ihre Tochtergesellschaft verkaufte, wurde ein Bewertungsgutachten in Auftrag gegeben. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass ein Kostenaufschlag von 2 % dem Drittvergleich nicht standhalten könne, zumal schon das Gutachten von einer Lizenzgebühr von 0.6 % des Umsatzes ausgehe. Die von der Steuerpflichtigen bezahlte Gebühr mache jedoch 1.5 % des Umsatzes aus (vgl. VGer ZH SB.1016.00018 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1.).

²⁹ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.6.

³⁰ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.7.

Internationale Gewinnausscheidung

Das Bundesgericht musste sich erstmals zur Frage äussern, wie Gewinne von unbeschränkt juristischen Personen auf ausländische Betriebsstätten nach Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG sowie § 57 Abs. 1 und Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (nachfolgend: StG ZH)³¹ abzugrenzen sind. Dass ausländische Betriebsstätten der Steuerpflichtigen vorlagen, war (wie auch schon im vorinstanzlichen Verfahren) unbestritten und wurde vom Bundesgericht nicht geprüft oder in Frage gestellt.³² Fraglich war dagegen die Gewinnausscheidungsmethode. Das Bundesgericht befasste sich zunächst mit den in der Lehre diskutierten Ansätzen und stellte fest, dass sich die ältere Lehre gemäss der interkantonalen Grundsätze für eine Gewinnausscheidung nach Quoten äussert, während die jüngere Lehre und die ESTV sich im internationalen Verhältnis für die Anwendung der objektmässigen bzw. direkten Methode aussprechen. Das Bundesgericht erwähnte, dass nach herrschender Lehre quotenmässige Methoden nach Streichung des früheren Art. 7 Abs. 4 gemäss des OECD-MA nicht mehr zulässig erscheinen, liess jedoch offen, ob die quotenmässig-indirekte Methode im internationalen Verhältnis überhaupt noch anwendbar ist. Entscheidend ist hier, dass das Bundesgericht zur Abgrenzung von internationalen Luftfahrtunternehmen im Rahmen von Art. 127 Abs. 3 BV noch gar keine Grundsätze entwickelt hat und sich die Situation erheblich von interkantonalen Eisenbahn- und Schifffahrtunternehmen unterscheidet. Das Bundesgericht musste die quotenmässig-indirekte Methode im interkantonalen Verhältnis um eine Methode und Hilfsfaktoren für internationale Luftfahrtunternehmen ergänzen. Lückenfüllend kam das Gericht zum Schluss, dass auf die international vorherrschende objektmässige Abgrenzungsmethodik – wie sie im OECD-MA und den DBA der Schweiz zum Ausdruck kommt – Rückgriff zu nehmen ist.³³

Damit ergibt sich jedoch noch nicht, wie die separaten Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätten konkret zu ermitteln sind, weshalb das Bundesgericht auch hier auf die international vorherrschende Abgrenzungsmethodik bei internationalen Luftfahrtunter-

³¹ LS 631.1.

³² Gemäss Steuerrekursgericht Zürich (DB.2015.61 und ST.2015.79 vom 18. Dezember 2015) waren sich die Steuerpflichtige und das KStA ZH einig, dass eine ausländische Betriebsstätte vorliegt, wenn mindestens ein Mitarbeiter im betreffenden Land beschäftigt ist und in diesem Land auch Miete anfällt (E. 2c). Ebenso sah es die Vorinstanz (VGR ZH SB.1016.00018 vom 21. Dezember 2016), welche in E.4.2.2 erwog: «Das kantonale Steueramt und die Beschwerdeführerin haben sich aus verfahrensökonomischen Gründen geeinigt, dass im Ausland eine Betriebsstätte bestehen soll, sobald mindestens ein Mitarbeiter im betreffenden Land beschäftigt wird und Mietaufwand anfällt. [...] Das Gericht sieht sich jedoch vorliegend nicht veranlasst, an der Feststellung der Betriebsstätten etwas zu ändern. Folglich sind die Länder, in welchen die Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte betreibt, erstellt und haben insofern als unbestritten zu gelten.»

³³ BGR 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2 ff.

nehmen Rückgriff nahm. Zwischen den Industriestaaten besteht diesbezüglich seit Jahrzehnten Konsens, dass derartige Gewinne nicht auf die unter Umständen äusserst zahlreichen Betriebsstätten aufzuteilen, sondern einheitlich dem Ansässigkeitsstaat bzw. Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung zur Besteuerung zuzuweisen sind. Dieser Konsens basiert auf der Einsicht, dass solche Unternehmen regelmässig Berührungspunkte zu einer Vielzahl von Staaten aufweisen und deshalb keine sachgerechte Aufteilung des Steuersubstrats zulassen. Eine Aufteilung des Steuersubstrats von Fluggesellschaften auf ihre Betriebsstätten findet nach dem OECD-MA und den DBA nur statt, soweit die Gewinne nicht direkt mit dem Betrieb von Luftfahrzeugen zusammenhängen und auch nicht als blosser Hilfstätigkeit erscheinen. Die von der Steuerpflichtigen und den Vorinstanzen befürwortete quotenmässige Gewinnausscheidung hat das Bundesgericht somit abgelehnt. Da eine aktuelle oder virtuelle Besteuerung von der Steuerpflichtigen weder behauptet noch bewiesen wurde, musste das Bundesgericht auf eine allfällige drohende Doppelbesteuerung nicht eingehen.³⁴

Staats- und Gemeindesteuern

Mangels einer mit Art. 52 DBG vergleichbaren Bestimmung im StHG erschien fraglich, ob die Steuerpflicht persönlich zugehöriger juristischer Personen unbeschränkt ist oder eine Gewinnabgrenzung im Sinne der vertikalen Harmonisierung analog der Regelung des DBG zu erfolgen hat. Inwieweit den Kantonen überhaupt ein Spielraum für den Erlass von Abgrenzungsvorschriften verbleibt, liess das Bundesgericht erneut offen, denn das StG ZH entspricht der Regelung auf Bundesstufe (vgl. § 57 StG ZH). Auch auf kantonaler Stufe kam das Bundesgericht somit zum Schluss, dass keine Gewinne ins Ausland ausgeschieden werden dürfen.³⁵

Was die Kapitalsteuer betraf, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass offensichtlich ist, dass die Flugzeuge und das fliegende Personal den überwiegenden Teil der Flugzeit nicht im bzw. über dem Betriebsstättenstaat als Anflug- oder Abflugsland, sondern in bzw. über Drittstaaten, internationalen Gewässern und schweizerischem Staatsgebiet verbringen. Eine hälftige Zuweisung der Flugzeit an die Betriebsstättenstaaten erachtete es deshalb als unhaltbar, weshalb die Kapitalausscheidung der Vorinstanz als willkürlich bezeichnet wurde. Auch hier liess das Bundesgericht die Frage, ob den Kantonen bezüglich des Umfangs der Kapitalsteuerpflicht überhaupt ein Gestaltungsspielraum verbleibt, offen und wies die Flugzeuge für Kapitalsteuerzwecke vollständig der Schweiz zu.³⁶

³⁴ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.10 ff.

³⁵ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 4.2 ff.

³⁶ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 5.

c) Kommentar

Bindungswirkung des Rulings

Da vorliegender Beitrag internationale Steueraspekte in den Fokus stellen will, soll auf die Bindungswirkung des Rulings nur kurz eingegangen werden.³⁷

Vorliegend hat das Bundesgericht zutreffend entschieden, dass das in Frage stehende Ruling Bindungswirkung zu entfalten vermag. Obschon das KStA ZH aufgrund der rückwirkenden Vereinbarung mit der Steuerverwaltung Basel-Stadt für die Veranlagung der Steuerperiode 2011 zuständig war, wurde diese Veranlagungszuständigkeit bis Anfang 2013 nicht in Frage gestellt und dem Steuerpflichtigen auch nicht mitgeteilt. Im Ergebnis überwiegt gemäss Bundesgericht somit der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen gegenüber der rückwirkenden Änderung der Zuständigkeit, was zu befürworten ist. Dass der Steuerpflichtige das KStA ZH für seine Rulinganfrage nicht involviert hat, muss er sich für die Veranlagung betreffend die kantonalen und kommunalen Steuern entgegenhalten lassen – hier besteht klarerweise keine Bindungswirkung der Rulingbestätigung der Steuerverwaltung Basel-Stadt. Auch den Ausführungen zur Disposition und Erkennbarkeit der Unrichtigkeit einer Rulingbestätigung ist zuzustimmen. In Bezug auf die Disposition wird sich zeigen, ob dieser – wie vom Bundesgericht u.E. zutreffend angesprochene – Vertrauensschutz für sämtliche Lizenzzahlungen (für Zwecke der direkten Bundessteuer) ab 2011 entfaltet oder das KStA ZH dies für die Folgeperioden (ausserhalb der streitgegenständlichen Periode 2011) anders sieht – worüber dann ggf. erneut das Bundesgericht zu entscheiden hat.

Internationale Gewinnausscheidung

Während sich sowohl die Steuerpflichtige als auch das KStA ZH einig waren, dass ausländische Betriebsstätten bestanden und sich auch sämtliche Vorinstanzen einig waren, dass eine gewisse Ausscheidung³⁸ auf die Betriebsstätten vorzunehmen war, hat das Bundesgerichtsurteil im Ergebnis zu einem schlechteren Resultat für die Steuerpflichtige geführt: Anstelle der Gewinnausscheidung von 6.729 % sowie einer gewissen Kapitalausscheidung auf die ausländischen Betriebsstätten kam das Bundesgericht unter Rückgriff auf das OECD-MA zum Schluss, dass eine vollständige Besteuerung in der Schweiz stattzufinden hat. Gemäss Kommentar zu Art. 8 Abs. 1 OECD-MA bezieht sich die Bestimmung nicht nur auf Gewinne, welche mit dem Transport von Personen und Waren zusammenhängen, sondern auch auf Erträge, welche mit solchen Aktivitäten in

³⁷ Für weitergehende Ausführungen hierzu vgl. OESTERHELT, Teil 1, S. 137.

³⁸ Streitig war nur, welche Faktoren herbeigezogen und wie stark diese gewichtet werden sollen, vgl. VGer ZH SB.1016.00018 vom 21. Dezember 2016 E. 4.2.3.2 ff.

einem direkten Zusammenhang stehen oder als Hilfstätigkeiten zu qualifizieren sind. Das Bundesgericht leitete daraus ab, dass eine Aufteilung des Steuersubstrats von Fluggesellschaften auf ihre Betriebsstätten grundsätzlich nicht stattzufinden hat, sondern das Besteuerungsrecht einem einzigen Staat (entweder dem Sitzstaat oder dem Staat, in welchem die tatsächliche Geschäftsleitung ausgeführt wird) verbleiben soll. Das Bundesgericht hat sich mit dem Argument, dass der Verweis von Art. 52 Abs. 3 S. 1 DBG auf die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts vorliegend ins Leere führt, die Möglichkeit geschaffen, die Gesetzeslücke selbst zu füllen.³⁹ Positiv daran ist, dass sich das Bundesgericht (zumindest in diesem Fall) im internationalen Luftfahrtbereich ausdrücklich für die zwingende Anwendung der objektmässigen Methode aussprach. Dies entspricht der in der jüngeren Lehre vertretenen Auffassung,⁴⁰ wonach im internationalen Verhältnis der objektmässigen bzw. direkten Methode der Vorrang einzuräumen ist. Dass das Bundesgericht dann jedoch im Ergebnis gar keine Ausscheidung vornahm, ist u.E. nicht zutreffend. Der Umstand, dass Regelungen wie Art. 8 Abs. 1 OECD-MA sowie diverse separate Abkommen zur Besteuerung von internationalen Luftfahrtunternehmen aber auch die im Urteil erwähnten IATA-Richtlinien bestehen und benötigt werden, zeigt u.E. gerade, dass die Abgrenzung aus «international vorherrschender Sicht»⁴¹ eben nicht eindeutig, sondern (bilateral) regelungsbedürftig ist. Auch ein Konsens zwischen den Industriestaaten bzw. Schwellen- und Entwicklungsländern kann u.E. nicht für die Auslegung der unilateralen Ausscheidungsnorm aus Schweizer Sicht herangezogen werden. Insbesondere der Hinweis auf die fehlende Besteuerung in DBA-Staaten und die Gefahr doppelter Nichtbesteuerungen⁴² ist u.E. für die Auslegung von Art. 52 Abs. 3 DBG zu relativieren, da diese Bestimmung – wie das Bundesgericht selbst ausführte – gerade keine *subject to tax* Regel enthält, um auch virtuelle Doppelbesteuerungen auszuschliessen. Der Gedanke ist bereits im Fall der Cayman-Finance Branch und der unterschiedlichen Voraussetzungen für eine in- vs. ausländische Betriebsstätte als Argument des Bundesgerichts herangezogen und kritisiert worden.⁴³ Gemäss Art. 52 Abs. 1 DBG erstreckt sich bei unbeschränkter Steuerpflicht die Gewinnbesteuerung nicht auf Betriebsstätten im Ausland (unabhängig ob sich diese in einem DBA oder Nicht-DBA Staat befinden). Ob das Bundesgericht dieser Norm gerecht wird, wenn es bei – unstrittig – tatsächlich beste-

³⁹ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.7.

⁴⁰ Vgl. OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 52 DBG N 16 ff. und in Bezug auf die jüngere Lehre OESTERHELT, Teil 1, S. 141.

⁴¹ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.8.

⁴² BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.8.1 und 3.5.2.

⁴³ BGE 139 II 78, 2C_708/2011, E. 3.1.2, 3.2.2, vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 16 ff. m.w.H.; vgl. auch SCHREIBER SUSANNE/SCHWARZ ANGELICA, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem ersten Halbjahr 2019, ASA 88 / 6-7 / 2019-2020, S. 515 ff, S. 520 f.

henden Betriebsstätten und objektmässiger Ausscheidungsmethode gar keinen Gewinn diesen Betriebsstätten zuordnet, ist fraglich.⁴⁴ Im Rahmen der Lückenfüllung bezüglich der konkreten Gewinnausscheidung hätte u.E. auch der Normzweck von Art. 52 Abs. 1 DBG berücksichtigt werden sollen. Damit nimmt das Bundesgericht sogar die effektive Doppelbesteuerung der Steuerpflichtigen in Kauf – im Urteil konnte dieser Punkt offen gelassen werden, da die effektive Doppelbesteuerung vom Steuerpflichtigen nicht vorgebracht wurde.⁴⁵ Ob und inwieweit dies tatsächlich zu einem anderen Ergebnis geführt hätte, ist unklar, da das Bundesgericht in seiner angewandten objektmässigen Methode mit vollständiger Zuweisung zum Stammhaus hierfür keine Ausnahme vorgesehen hat (und auch das OECD-MA nicht für eine Ausnahme herangezogen werden kann). Dass derartige Doppelbesteuerungsfälle tatsächlich eintreten können, zeigt sich jedoch in den IATA-Richtlinien zur formelmässigen Freistellung gewisser Gewinne, die andernfalls obsolet wären. Es bleibt zu hoffen, dass die Übernahme von DBA-Grundsätzen für die unilaterale Auslegung von Schweizer Normen ein Ausnahmefall in der besonderen Konstellation der internationalen Luftfahrtunternehmen bleibt – ansonsten besteht die Gefahr, dass zukünftig auch OECD-Ansätze des *Inclusive Framework* (als «Konsens der Industriestaaten») z.B. in Bezug auf *Pillar 1* und 2⁴⁶ Einzug in das nationale Schweizer Steuersystem halten.

Hinzu kommt, dass die unilaterale Befreiungsregel unabhängig davon gilt, ob die fraglichen Gewinne im Ausland besteuert werden, schliesslich beinhaltet Art. 52 Abs. 3 DBG gerade keine *subject to tax*-Klausel.⁴⁷ Nach Auffassung der Autorinnen erscheint es deshalb fraglich, inwiefern sich die Besteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen mit der unbeschränkten Steuerpflicht rechtfertigen lässt und hierbei Art. 52 Abs. 1 und 3 DBG Grundlage darstellen soll.

⁴⁴ Dies ist umso überraschender, da vermutlich sogar im interkantonalen Verhältnis eine gewisse Ausscheidung auf die interkantonalen Betriebsstätten (gemäss Sachverhalt Zürich und Genf) vorgenommen wurde (die das Bundesgericht allerdings nicht zu beurteilen hatte).

⁴⁵ BGer 2C_151, 152, 178 und 179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.12. Das fehlende Vorbringen lag vermutlich daran, dass sich diese Frage in den vorinstanzlichen und im vorliegenden Verfahren nicht gestellt hatte. Der Steuerpflichtige ist also gut beraten, vor Bundesgericht seine Argumente möglichst breit aufzubauen und auch hilfsweise mit Fakten zu unterlegen.

⁴⁶ Vgl. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (29.–30. Januar 2020).

⁴⁷ GRÜNINGER HAROLD/COLPI MAX, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 8 OECD-MA N 5.

4. Angemessenheit von konzerninternen Vergütungen eines Asset Manager

BGer 2C_1073/2018 vom 20. Dezember 2019 i.S. Kantonale Steuerverwaltung Genf gegen A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie Direkte Bundessteuer 2003 bis 2010; Steuerhinterziehung.

BGer 2C_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 i.S. A. gegen Kantonale Steuerverwaltung Genf betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie Direkte Bundessteuer 2003 bis 2010; Steuerhinterziehung.

a) Sachverhalt

Bei A. (nachfolgend: die Steuerpflichtige) handelt es sich um eine Gesellschaft, welche sich auf die Vermögensverwaltung spezialisiert und im Jahre 1969 im Handelsregister des Kantons Genf eingetragen wurde. Im Jahre 1999 gründete sie als alleinige Gesellschafterin die C. Ltd. (damals B. Ltd.) mit Sitz in Guernsey, welche als Managerin von verschiedenen Investmentfonds agierte. Als solche war sie u.a. verantwortlich für die Festlegung der Anlagestrategien, den Vertrieb der Fondsanteile oder die im Namen der Anleger erfolgte Verwaltung des Fondsvermögens. Für ihre Tätigkeiten bezog die C. Ltd. einerseits ein fixes Honorar gemessen am Nettoinventarwert des jeweilig verwalteten Vermögens sowie andererseits eine performanceabhängige Vergütung.

Gewisse Anlageberatungstätigkeiten hat die C. Ltd. an Dritte sowie an die Steuerpflichtige delegiert. Die Steuerpflichtige wurde von der C. Ltd. insofern entschädigt, als dass sie einen Teil des von der C. Ltd. erhaltenen fixen Verwaltungshonorars erhielt. Retrozessionen für die performanceabhängige Vergütung sind keine ausgerichtet worden.

Im Jahre 2010 bzw. 2013 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Genf für die Steuerperioden 2001, 2007 sowie 2008 ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein und entschied, dass die Steuerpflichtige für ihre Leistungen gegenüber der C. Ltd. nicht ausreichend vergütet worden sei. Namentlich hätten ihr 70 % der performanceabhängigen Vergütung retrozediert sowie weitere Aktivitäten (wie etwa Vertriebs- und Marketingaktivitäten) vergütet werden müssen. Das erstinstanzliche Verwaltungsgericht Genf bestätigte nur einen Teil der Vergütungen und korrigierte namentlich die performanceabhängige Vergütung auf 45 %, welche vom zweitinstanzlichen Verwaltungsgericht Genf wieder auf 70 % festgesetzt wurde. Die Bussgeldsätze wurden hingegen bestätigt. Sowohl die Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung des Kantons Genf haben gegen den Entscheid des zweitinstanzlichen Verwaltungsgerichts Genf Rechtsmittel erhoben.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hatte einzig zu prüfen, ob die Vergütungen an die Steuerpflichtige dem Drittvergleich standhielten. Nicht geprüft wurden namentlich die Fragen, ob die C. Ltd. transparent zu behandeln gewesen wäre (mit direkter Zurechnung ihres Gewinns zur Steuerpflichtigen) oder von der Schweiz aus tatsächlich verwaltet wurde (und damit unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre).⁴⁸

Sowohl die Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung Genf rügten eine Verletzung von Art. 58 DBG. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: (1.) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; (2.) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; (3.) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; sowie (4.) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können. Das Bundesgericht erwog, dass die Bestimmung des Marktwerts von Waren oder Dienstleistungen nicht nur eine Tatsachenfrage ist, sondern auch den Grundsätzen des Bundesrechts entsprechen muss. Das Bundesgericht ist gehalten, die vorinstanzliche Beurteilung zu akzeptieren, sofern sich diese nicht als offensichtlich unhaltbar erweist.⁴⁹

In Bezug auf die performanceabhängige Vergütung war für das Bundesgericht u.a. ausschlaggebend, dass die C. Ltd. für die Fonds, deren Verwaltung sie an die Steuerpflichtige delegiert hat, selber eine solche Zahlung erhalten und behalten hat. Hinzu kam, dass Dritte, an welche ebenfalls Anlageberatungstätigkeiten von der C. Ltd. delegiert wurden, auch eine performanceabhängige Vergütung erhielten. Dem Argument der Steuerpflichtigen, wonach einzelne Dritte ungewöhnliche Vertragsbedingungen geschickt ausgehandelt hätten, ist das Bundesgericht nicht gefolgt, sondern zog trotzdem die Verträge, welche die C. Ltd. mit Dritten abgeschlossen hat, als Basis für die Ermittlung der performanceabhängigen Vergütung bei und erachtete eine Quote von 70 % als angemessen.⁵⁰

Was die Entschädigung für Vertriebs- und Marketingaktivitäten anbelangte, stützte sich das Bundesgericht auf den festgestellten Sachverhalt. Nicht zuletzt aufgrund der Personenidentität von Geschäftsleitungs- und Verwaltungsratsmitgliedern kam das Bundes-

⁴⁸ BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 5.

⁴⁹ BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 11.

⁵⁰ BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 12. Auch in Bezug auf die «spezielle» Vergütung der Anlageberatungstätigkeit von A. zu Gunsten der C. Ltd. stützte sich das Bundesgericht auf einen internen Vergleich und sah die von der Steuerverwaltung des Kantons Genf kalkulierten 0.09 % des Nettoinventarwerts als gerechtfertigt an (vgl. E. 13).

gericht zum Schluss, dass die C. Ltd. massgeblich von der Steuerpflichtigen gefördert wurde, weshalb eine Entschädigung als gerechtfertigt erschien.⁵¹

Das Bundesgericht bestätigte seine Rechtsprechung, wonach eine Gewinnaufrechnung auf Stufe der Muttergesellschaft vorzunehmen ist, sofern diese verdeckte Leistungen an ihre ausländische Tochtergesellschaft erbringt. Es bezog sich u.a. auf das jüngere Urteil 2C_343/2019 vom 27. September 2019, in welchem es der Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz nicht gelang, auf Basis der Kostenaufschlagsmethode aufzuzeigen, dass die an ihre Tochtergesellschaft mit Sitz auf den Seychellen in Rechnung gestellten Leistungen dem Fremdvergleich standhielten.⁵²

Schliesslich hatte sich das Bundesgericht noch mit dem Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung auseinanderzusetzen (Art. 175 DBG i.V.m. Art. 181 DBG) und kam zum Schluss, dass sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen erfüllt waren.⁵³

c) Kommentar⁵⁴

Verrechnungspreise bei Asset Managern

Verrechnungspreise im Asset Management- und Fondsbereich führen immer wieder zu Streitigkeiten,⁵⁵ vor allem weil die Fondsgesellschaften regelmässig in Offshore-Jurisdiktionen ansässig sind, was aber auch auf regulatorische Gründe zurückzuführen ist. Die Aktivitäten sind dort oft limitiert, so dass die Steuerbehörden der Schweizer Advisory- oder Management-Gesellschaft einen höheren Gewinn zuordnen möchten. Das Bundesgericht hat sich mit den Argumenten des Steuerpflichtigen vertieft auseinandergesetzt und letztlich abweichend zu den Vorinstanzen entschieden. Dass in einem durchaus komplexen Bereich wie der internationalen Verrechnungspreise, die eine genaue Analyse der einzelnen Funktionen, Tätigkeiten, Risiken und Verantwortlichkeiten der involvierten Parteien erfordern, das Bundesgericht – wie auch die Vorinstanzen – ohne Beiziehen von unabhängigen Gutachtern entscheidet (oder den Fall zur entspre-

⁵¹ BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 14.8.

⁵² BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 15.1 mit Verweis auf BGer 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 6.2.

⁵³ BGer 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 17.

⁵⁴ Zur kontroversen Bestimmung von Drittpreisen unter Berücksichtigung der Allokation von Funktionen und Risiken verweisen wir auf die Ausführung von STOCKER RAOUL, in: Vögele/Borstell/Bernhard (Hrsg.), Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Auflage 2020, Kapitel W: Verrechnungspreise in der Schweiz, N 59 ff.

⁵⁵ Vgl. ZUCKSCHWERDT CHRISTOPH/MEUTER HANS ULRICH, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity- und Hedge-Funds, Zürcher Steuerpraxis, Heft Nr. 1, März 2009. Vgl. auch Urteile des Steuerrekursgerichts Zürich DB.2015.166, ST.2015.210 vom 26. März 2019, DB.2011.50, ST.2011.77 vom 29. Juni 2015 und DB.2014.208, ST.2014.262 vom 21. August 2018.

chenden Abklärung zurückweist), ist doch überraschend. Ein Grund hierfür mag das fehlende Vertrauen in die Gutachter (die regelmässig auch als Berater fungieren) sein und die Schwierigkeit, einen unabhängigen Gutachter zu finden.⁵⁶ Auch wenn das Vorliegen einer geldwerten Leistung, wie das Bundesgericht ausführte, eine Rechtsfrage ist, so lässt sich die Höhe oftmals nicht im Sinne einer «Punktlandung» feststellen. Verrechnungspreise liegen somit i.d.R. innerhalb einer gewissen Bandbreite, deren Beträge gleichermaßen geeignet sind, dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu entsprechen. Gestützt auf das Verhältnismässigkeitsprinzip ist dem Steuerpflichtigen der für ihn günstigste Wert innerhalb dieser Bandbreite zuzugestehen.⁵⁷ Auch wenn ein Gutachten nicht immer erfolgsversprechend ist,⁵⁸ so sollte es u.E. zumindest vor Strafbarkeit schützen. Ob das Bundesgericht dies auch sieht, wird sich zeigen.

Gewinnaufrechnung auf Stufe Muttergesellschaft

Vorliegend nahm das Bundesgericht eine Gewinnaufrechnung auf Stufe der Schweizer Muttergesellschaft vor und begründete dies damit, dass die Voraussetzungen für eine geldwerte Leistung zugunsten ihrer Tochtergesellschaft der C Ltd. erfüllt waren. Das Argument, dass es bei der Steuerpflichtigen aufgrund des Gewinnverzichts zugunsten der Tochtergesellschaft zu keiner Entreicherung, sondern einer verdeckten Einlage gekommen war und auch nur Gestehungskosten an der C. Ltd. erhöht werden könnten, verwarf das Bundesgericht. Grundsätzlich führt die unterpreisliche Leistungserbringung sowohl für verdeckte Gewinnausschüttungen als auch Gewinnverzicht nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG zu einer Gewinnaufrechnung nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. In Bezug auf verdeckte Kapitaleinlagen zugunsten von Tochtergesellschaften besteht in der Praxis teilweise ein Wahlrecht:⁵⁹ Entweder (und grundsätzlich) werden Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten erhöht, d.h. es kommt zu einer unmittelbaren Gewinnaufrechnung (und versteuerter stiller Reserven für Kapitalsteuerzwecke) oder (ausnahmsweise), wie z.B. bei zinslosen Darlehen, werden nur die Gestehungskosten erhöht, so dass die Gewinnrealisation erst bei einem Verkauf über dem Buchwert einstellt, da insoweit der Teilungsabzug gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG nicht anwendbar ist. Die gesetzliche Grundlage für die unmittelbare Gewinnaufrechnung erblickte das Bundesgericht in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG,⁶⁰ d.h. aufgrund der Erhöhung der Anschaffungskosten an der Tochter durch

⁵⁶ Vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts Zürich DB.2011.50, ST2011.77 vom 29. Juni 2015 sowie Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2018.00094, SB.2018.00095 vom 18. Dezember 2019, in dem die Einholung eines Gutachtens verworfen wurde.

⁵⁷ Vgl. STOCKER, welcher sich in diesem Zusammenhang zur Bundesgerichtspraxis äussert (STOCKER, N 53).

⁵⁸ Vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2018.00094, SB.2018.00095 vom 18. Dezember 2019.

⁵⁹ Vgl. SCHREIBER SUSANNE/WOLFENBERGER THOMAS, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, Aktuelle Fälle des Teilungsabzugs 10./11. Januar 2018.

⁶⁰ BGR 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 15.2.

die verdeckte Einlage. Die Unterscheidung zwischen in- oder ausländischer Tochtergesellschaft war vorliegend nicht relevant und kann u.E. grundsätzlich auch nicht entscheidend sein – abgesehen von Umstrukturierungstatbeständen oder bei Anwendung des Korrespondenzprinzips:⁶¹ Demnach könnte die Gewinnaufrechnung bei der Muttergesellschaft unterbleiben, weil bei der (inländischen) Tochtergesellschaft ein höherer Gewinn anfällt. Mit diesem Argument würden sämtliche Gewinnverschiebungen zwischen inländischen Gesellschaften ohne Aufrechnungen bleiben und im Ergebnis ein – der Schweiz (leider) fremdes – Konzernsteuerrecht eingeführt. Vorliegend war sicher mit entscheidungserheblich, dass es sich bei der C. Ltd. um eine «offshore»-Gesellschaft (in einem Nicht-DBA-Staat) handelte und die höheren Gewinne der C Ltd. als steuerfreie Dividenden an die Steuerpflichtige zurückflossen (sog. converter-Struktur).⁶²

Steuerhinterziehung

Bedenklich ist, dass das Bundesgericht namentlich den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt betrachtet hat und dabei ausführte, dass die Organe der Steuerpflichtigen sich hätten dessen bewusst sein müssen, dass ihre vertragliche Beziehung zur C. Ltd. sich *erheblich* von derjenigen mit Drittpersonen unterschied.⁶³ Dass im vorliegenden Fall ein grosser Beurteilungsspielraum hinsichtlich der Festsetzung der Verrechnungspreise bestand, zeigen nur schon die Urteile der Vorinstanzen, welche jeweils zu anderen Ergebnissen kamen. Ferner war in den Vorjahren eine Steuerrevision ohne Beanstandung abgeschlossen worden. Dem Steuerpflichtigen hier nicht nur Fahrlässigkeit, sondern für die versuchte Steuerhinterziehung Vorsatz (zumindest Eventualvorsatz) vorzuwerfen, setzt leider einen gewissen Trend fort.⁶⁴ Angesichts dessen, dass der Drittvergleich regelmässig einen Spielraum umfasst, sollte in Verrechnungspreisfällen u.E. mehr Zurückhaltung bei der Beurteilung der strafrechtlichen Tatbestände greifen.⁶⁵

⁶¹ Vgl. BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 58 DBG N 362 f.

⁶² Vgl. LINDER THOMAS/SCHREIBER SUSANNE, Cahiers de droit fiscal international (International Fiscal Association – 2013 Copenhagen Congress, The taxation of foreign passive income for groups of companies, S. 723 ff. Fragen des Durchgriffs (Transparenz), der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Schweiz oder der Nichtgewährung des Beteiligungsabzugs, welche sich in derartigen Sachverhalten auch hätten stellen können, hatte das Bundesgericht vorliegend nicht zu beurteilen. Zur Steuerumgehung äussert es sich nur allgemein in Bezug auf den converter.

⁶³ BGER 2C_1073 und 1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 17.3.2.

⁶⁴ Vgl. SCHREIBER SUSANNE/SCHWARZ ANGELICA, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem zweiten Halbjahr 2018, ASA 87 / 11-12 / 2018-2019, S. 757 ff, S. 770.

⁶⁵ Vgl. hierzu etwa MUTOMBO KEITA/VON STRENG ETIENNE, Müssen Ermessensfehler bei Transfer Pricing zur Bestrafung führen? StR 71/2016, S. 480 ff., S. 487. Die Autoren führen aus, dass das Vorliegen einer Steuerhinterziehung neben der bestreitbaren Ermessensausübung Machenschaften des Steuerpflichtigen voraussetze, die den gesetzlichen Verpflichtungen entgegenlaufen würden, d.h. Machenschaften, die das Risiko, dass die Steuerverwaltung das Problem entdecken könnte, reduzieren (S. 487). Sofern die streitbetreffende Leistung ordnungsgemäss verbucht und deklariert wurde, rechtfertige sich kein

Dies gilt umso mehr, zumal die verdeckte Gewinnausschüttung ebenfalls einen hohen Massstab stellt, wenn es um die Beurteilung geht, ob ein offensichtliches und für die Organe erkennbares Missverhältnis bestand. Dass dieses Kriterium für Gewinnsteuerzwecke kaum mehr eine Rolle spielt, darf nicht dazu führen, dass geldwerte Leistungen quasi automatisch zu einer Strafbarkeit führen.

Strafverfahren – dies gelte selbst bei Nichteinhaltung des Drittvergleichsgrundsatzes (S. 491). Die bloße Verbuchung mag u.E. etwas weit gehen, da in der Jahresrechnung nicht die einzelnen Leistungsbeziehungen ersichtlich sind, aber eine Offenlegung des Sachverhalts, d.h. der konzerninternen Leistungen wie hier zwischen A. und C Ltd., sollte ausreichen, zumindest den Vorsatz zu verneinen.