

Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur: Ist Steuerplanung Schnee von gestern oder ewiges Eis?

Martin Arzethauser / Daniel U. Lehmann / Anke Stumm



Dr., Leiter Steuern
Kühne+Nagel
Management AG



Dr., Dipl. Steuerexperte,
Bär & Karrer AG,
Zürich



Dr., Rechtsanwältin,
dipl. Steuerexpertin,
Bär & Karrer AG,
Zürich

Die Entwicklungen des internationalen Steuerrechts – allen voran der BEPS Aktionsplan sowie das Zwei-Säulen-Prinzip unter BEPS 2.0 – beeinflussen die Möglichkeiten der internationalen Steuerplanung von multinationalen Unternehmen stark. Dieser Artikel geht auf die Möglichkeiten und Beschränkungen der Steuerplanung von MNE mit Schweizer Nexus aufgrund dieser internationalen Entwicklungen ein. Dabei stellen die Autoren fest, dass die internationale Steuerplanung zweifelsohne noch existiert und auch notwendig ist. Der Fokus der Steuerplanung liegt dabei neu nicht mehr auf rein quantitativen Aspekten der Steueroptimierung, sondern wird um das qualitative Element der Legitimität der Steuerplanung, welche die Besteuerung der Gewinne gemäss der gelebten Wertschöpfung des Unternehmens anerkennt, erweitert.

Le développement du droit fiscal international – avant tout le plan d'action BEPS ainsi que le principe des deux piliers sous BEPS 2.0 - influenc de manière considérable les possibilités de planification fiscale internationale des firmes multinationales. Cet article aborde les possibilités et les restrictions de la planification fiscale des FMN avec un nexus suisse en raison de ces développements internationaux. À cet égard, les auteurs constatent que la planification fiscale internationale existe sans aucun doute encore et qu'elle est également nécessaire. Désormais, l'accent de la planification fiscale n'est plus mis sur les aspects purement quantitatifs de l'optimisation fiscale, mais est élargi à l'élément qualitatif de la légitimité de la planification fiscale, qui reconnaît l'imposition des bénéfices en fonction de la valeur ajoutée vécue par la firme.

Inhalt

I. Einleitung	620
II. Steuerplanung: Gibt es sie immer noch?	621
III. Entwicklungen im internationalen Steuerrecht – OECD Projekt «Base Erosion and Profit Shifting»	622
1. Allgemein	622
2. BEPS 2.0, Globale Steuerreform, Säulen 1 und 2	623
2.1. Übersicht	623
2.2. Säule 1: Steuerliche Anknüpfung im Land der Konsumation	623
2.3. Säule 2: Mindeststeuer	624
3. Auswirkungen auf die Schweizer Unternehmen bzw. Wirtschaft	625
IV. Auswirkungen der internationalen Steuerentwicklungen auf die Steuerplanung	626
1. Definition der Steuerplanung	626
2. Ausprägungen der Steuerplanung	628
2.1. In der Ablauforganisation	628
2.2. In der Aufbaustruktur	629
3. Grundlegende Überlegungen zur Legitimität der Steuerplanung	633
V. Zusammenfassung, Ausblick	637

I. Einleitung

Es ist einige Jahre her, als die Erstauflage der Thematik «Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur» in der SteuerRevue Nr. 6/1997 und die Zweitauflage in der SteuerRevue Nr. 10 und 11/2003 erschien.

Angesichts der wirtschaftlichen und politischen sowie der entsprechenden, teilweise damit einhergehenden Entwicklungen im nationalen und internationalen Steuerrecht, erscheint die im Titel dieses Artikels gestellte Frage, ob die Thematik inzwischen Schnee von gestern oder ewiges Eis sei, wohl nicht unbegründet.

Das Ziel dieses Aufsatzes ist es nun aber nicht, ein eigentliches Update der beiden ersten Auflagen zu erstellen, sondern uns auf die Steuerplanung für Konzerne zu konzentrieren, welche die wesentlichen Entwicklungen des internationalen Steuerrechts in Bezug auf Steuerplanung berücksichtigt, dabei aber auch auf die früher abgehandelten Themenbereiche Bezug zu nehmen.

II. Steuerplanung: Gibt es sie immer noch?

In den 90er Jahren – und vermutlich lange noch danach – wurde Steuerplanung für international tätige Unternehmen als «Notwendigkeit» dargestellt. Begründet wurde diese Notwendigkeit mit z.T. hohen Ertragssteuersätzen, gepaart mit der Möglichkeit, dass bei grenzüberschreitenden Transaktionen die Kumulation von Steuerhoheiten den Gewinn entweder drastisch reduziert oder gar zum Verschwinden bringen könne.¹

Bereits damals wurde aber immer häufiger der Trend festgestellt, dass von einer Steuerplanung immer weniger hohe Steuereinsparungen erwartet werden können.² Höhn beschreibt als realistisches Ziel und gleichzeitig Grenzen der Steuerplanung ein «tragbares Mass» der Steuerbelastung bzw. ein «ausreichender Gewinn nach Steuern».³ Das erwähnte «tragbare Mass» dürfte in den 90er Jahren wohl eher dahingehend zu interpretieren sein, dass nicht zu viel an (Ertrags-)steuern anfallen sollte, was durch gezielte Steuergestaltung (Planung) erreicht werden sollte.

Übersetzt in die heutige Steuerterminologie wäre dies eine Steuerplanung, die sich allein an der quantitativen Steuerlast bzw. ausschliesslich an der Höhe der zu zahlenden Gewinnsteuern orientieren würde. Seit der Einführung des BEPS⁴ Aktionsplans sowie BEPS 2.0 (Säulen 1 und 2) wurde diesen Bestrebungen zur Minimierung der Steuerlast auf der internationalen politischen Ebene systematisch durch den Abschluss von Internationalen Übereinkommen (OECD, G20) der Kampf angesagt und zwar mit dem hauptsächlichen Ziel, aggressive Steuerplanung verhindern zu wollen.⁵

Mit anderen Worten geht es um die Definition einer fairen Steuerbelastung der Unternehmen sowie eine «fair share»-Verteilung des Steuersubstrates auf die Staaten. Ausserdem sieht Säule 2⁶ eine globale Mindeststeuer von 15 % vor, was auf die Bestrebungen zu einer gewissen globalen Steuerharmonisierung in der Form einer Mindestbesteuerung schliessen lässt.

¹ Beispielhaft HÖHN, Internationale Steuerplanung, 1996, S. 213.

² HÖHN, S. 214.

³ HÖHN, S. 214.

⁴ Der Begriff «BEPS» wurde durch die für Steuerfragen zuständige Task Force der OECD begründet. Unter diesem Begriff, welcher ausgeschrieben «Base Erosion and Profit Shifting» gelesen wird, wird die geplante Verminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen sowie das Ausnutzen von Gesetzeslücken sowie uneinheitlichen nationalen Steuergesetzen durch multinationale Unternehmen genannt (vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>).

⁵ «Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps in the architecture of the international tax system to artificially shift profits to places where there is little or no economic activity or taxation.» (vgl. <https://www.oecd.org/tax/aggressive/>).

⁶ Vgl. Abschnitt III 2.3. mit weiteren Hinweisen.

Diese internationalen Trends führen sofort zur Frage, ob es denn die Steuerplanung für die internationalen Konzerne als solche überhaupt noch geben darf und soll. Diese Diskussion ist auch aus gesamtgesellschaftlicher Sicht zu führen.

In der Tat tut sich in dieser Diskussion eine Schere zwischen unterschiedlichen Auffassungen auf, so dass in diesem Artikel der Frage nach der weiteren Existenz und grundsätzlichen Anerkennung der Steuerplanung als legitimes und wirtschaftlich anerkanntes Instrument der Unternehmensplanung nachgegangen wird.⁷

Vorab wird dabei aber überblicksmässig in Abschnitt III auf die erwähnten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht und deren Auswirkungen auf die Steuerplanung internationaler Unternehmen eingegangen.

III. Entwicklungen im internationalen Steuerrecht – OECD Projekt «Base Erosion and Profit Shifting»

1. Allgemein

Der Staatenbund der OECD engagiert sich schon seit einigen Jahren für die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs unter den OECD-Staaten und der damit einhergehenden Wettbewerbsverzerrung durch aggressive Steuervermeidung von Multinational Enterprises (MNE). Gemeinsam wollen die OECD-Staaten die internationalen Steuerstandards stärken und damit die nationalen Steuersysteme enger miteinander verzahnen. Im Rahmen von BEPS wurde ein Aktionsplan mit 15 Massnahmen, welche als konkrete und umsetzbare Empfehlungen und Mindeststandards zur Verhinderung einer geplanten Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage formuliert sind, ausgearbeitet.⁸ Dabei handelt es sich nicht um die Bekämpfung von illegaler Steuerplanung durch MNE, sondern um die Beschränkung der legalen Verschiebung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer.⁹

In einem multilateralen Übereinkommen (sog. «MLI») verpflichtete sich die Schweiz neben mehr als 100 weiteren Staaten zur Umsetzung einiger Aktionspunkte des BEPS Aktionsplans in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁰ Daneben befasst sich die OECD mit den Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, welche im sog. BEPS 2.0 adressiert werden.

⁷ S. Bloomberg Law News 7.6.2021 «ESG Push for Corporate Tax Disclosures Gaining Momentum in U.S.», S. 1. Anm. der Autoren: ESG bedeutet «Environment, Social and Governance».

⁸ Vgl. <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/unternehmensbesteuerung.html>.

⁹ Vgl. STOCKER, Base Erosion and Profit Shifting, FStR 2013, 303.

¹⁰ In «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS» (in Kraft gesetzt am 1. Juli 2018), «Multilateral Instrument» oder «MLI», werden bspw. die Aktionspunkte 2 («hybrid mismatch arrangements»), 6 («Abkommensmissbrauch») sowie 7 («künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte») umgesetzt.

2. BEPS 2.0, Globale Steuerreform, Säulen 1 und 2

2.1. Übersicht

Als Folge der stetig zunehmenden Globalisierung und Digitalisierung der Weltwirtschaft arbeitet die OECD seit über zwei Jahren im Rahmen des «Inclusive Frameworks on BEPS» an einen 2-Säulen-Konzept, welches die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft angehen soll. Im Oktober 2020 publizierte die OECD Eckwerte und allgemeine Prinzipien des 2-Säulen-Konzepts. Diese Eckwerte des 2-Säulen-Konzepts wurden durch die G7-Staaten anfangs Juni 2021 konkretisiert. Dabei einigte man sich v.a. auf eine Mindeststeuer von 15 % gemäss Säule 2. Diese Eckwerte wurden sodann von den 139 Staaten der OECD sowie am 9./10. Juli 2021 durch die G20-Staaten beim Treffen der Finanzminister und Zentralbankdirektoren bestätigt.¹¹

Diese Einigung der OECD/G20-Staaten gilt als Meilenstein einer internationalen Unternehmenssteuerreform. Sie konkretisiert die von der OECD erarbeiteten Prinzipien des 2-Säulen-Konzepts jedoch nur in sehr geringem Masse – entsprechend stehen die Details noch zur Diskussion auf internationaler Ebene. Gewisse detailliertere Regelungen zum 2-Säulen-Konzept der OECD erfolgten im Oktober 2021. Ein Plan für die effektive Umsetzung des 2-Säulen-Konzepts soll ab 2023 vorliegen.

2.2. Säule 1: Steuerliche Anknüpfung im Land der Konsumation

Gemäss Säule 1 sollen die grössten und profitabelsten multinationalen Unternehmen («*Largest Multinational Enterprises/ MNEs*»)¹² wie bisher zwingend in denjenigen Ländern besteuert werden, in denen sie geschäftlich tätig sind, bzw. ihre Umsätze erzielt werden. Ihre Steuerpflicht soll sich neu aber nicht nur auf diejenigen Länder beschränken, in denen sich ihr Hauptsitz, eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte befindet oder die Immaterialgüterrechte gehalten werden. Vielmehr soll der steuerpflichtige Konzern auch in Marktländern ohne steuerliche Ansässigkeit aber hoher Marktpräsenz einen steuerbaren Nexus etablieren (sog. «New Nexus»). Dabei regeln neue, vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Allokationsvorschriften die Zuweisung des Steuersubstrates zum «New Nexus»-Staat. Die Regeln sehen vor, dass mindestens 25 % des Unternehmensgewinnes über der Hürde einer Marge von 10 % entsprechend in den Staaten besteuert werden, in denen diese Leistungen konsumiert werden oder in denen die betroffenen Unternehmen auf andere Weise tätig sind.¹³ Die Bestimmung dieses sog.

¹¹ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

¹² Die Regeln unter Säule 1 sind nur auf sehr grosse, weltweit tätige Firmen anwendbar, welche eine Gewinnmarge von mindestens 10 % ausweisen (vgl. OECD/G20, 2021, S. 1 f.).

¹³ Vgl. OECD/G20, 2021, 2.

Amount A, welcher dem «New Nexus»-Staat zur Besteuerung zugeteilt wird, unterliegt jedoch noch einigen Unsicherheiten.¹⁴

Entsprechend ist Säule 1 für Staaten wie bspw. Frankreich, Italien und Grossbritannien wichtig, in denen die MNEs hohe Umsätze erzielen und einen signifikanten Marktanteil aufweisen, obschon sie kaum bzw. keine physische Präsenz (Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten) aufweisen. Die verstärkte Berücksichtigung des Orts der Konsumation soll im Gegenzug nationale Digitalsteuern überflüssig machen und zu einer Abschaffung solcher nationaler Digitalsteuern in den Ländern führen, welche solche Steuern bereits einführten (bspw. Österreich, Indien, Frankreich, Grossbritannien und Türkei).¹⁵

2.3. Säule 2: Mindeststeuer

Säule 2 verlangt eine effektive globale Mindestbesteuerung von 15 %, welche jeder einzelne Staat in seiner nationalen Steuergesetzgebung implementieren muss.¹⁶ Multinationale Unternehmen werden eine Mindeststeuer von 15 % in jedem Staat entrichten müssen, in dem sie unternehmerisch tätig sind.

Im Wesentlichen wird mit dem Mindeststeuersatz bezweckt, Unternehmen tendenziell davon abzuhalten, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerrländer vorzunehmen. Das soll durch zwei Arten von nationalen Regelungen erreicht werden:¹⁷

- aufgrund der Income Inclusion Rule kann die Steuerhoheit, in der die Muttergesellschaft des MNE ansässig ist, die Differenz zwischen der effektiven (tieferen) Steuerbelastung des der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte zugewiesenen Gewinns und jener, welche bei Anwendung eines Steuersatz von 15 % resultiert hätte, der Gewinnbesteuerung am Hauptsitz zuführen.
- Weiterhin kann der Quellenstaat, aus dem eine konzerninterne Zahlung vergütet wird, aufgrund der Subject to Tax Rule eine Quellensteuer auf diese Zahlungen erheben, welche die Steuerlast auf der konzerninternen Zahlung auf die Mindestbesteuerung von 15 % erhöht.¹⁸ Da es sich um eine Mindeststeuer und keine Missbrauchsbestimmung handelt, findet hierbei keine Unterscheidung zwischen passiven und

¹⁴ Vgl. LOBB/OSAWA, How will the G20/OECD's pillar one and pillar two project affect disputes?, *International Tax Review*, Juli 2021, abrufbar unter: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1srp7qzw9dhrd/how-will-the-g20oecd-s-pillar-one-and-pillar-two-project-affect-disputes>.

¹⁵ Vgl. OECD/G20, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021, 3 (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>).

¹⁶ Vgl. OECD/G20, 2021, 4.

¹⁷ Vgl. OECD/G20, 2021, 3.

¹⁸ Vgl. OECD/G20, 2021, 5.

aktiven Einkommenskomponenten statt. Dieser Verlagerungseffekt dürfte Niedrigsteuerländer davon abhalten, einen tiefen Steuersatz anzuwenden. Allerdings wird die Mindestbesteuerung nicht (und soll auch nicht) zu einer vollständigen Eliminierung des internationalen Steuerwettbewerbs führen. Das Ziel ist gemäss G20 eine Begrenzung und keine Eliminierung des internationalen Steuerwettbewerbs.

Für Staaten mit grosser Einwohnerzahl und damit einem grossen Markt ist Säule 2 wesentlich wichtiger bzw. die Hauptmotivation für ihre Bereitschaft zur Teilnahme am globalen Steuerreformprogramm. Man geht davon aus, dass grosse Industriestaaten wie die USA von der globalen Steuerreform zu den am meisten profitierenden Steuerhoheiten gehören dürften. Die Regierung der USA unter Joe Biden bspw. legt einen grossen Wert auf eine globale Mindestbesteuerung, wie sie unter der Steuerreform der USA gefordert wird. Dennoch ist derzeit aber ungewiss, ob bzw. in welchem Umfang insbesondere das U.S.-amerikanische Parlament die globale Steuerreform bestätigen wird. Es besteht im Wesentlichen Einigung darüber, dass die global geltende Mindestbesteuerung dazu beitragen sollte, die Nachteile wettzumachen, welche sich aus einer geplanten Steuererhöhung in den USA ergeben könnten. Insbesondere soll es für amerikanische Unternehmen nicht mehr so grosse Anreize geben, das Land zugunsten von Niedrigsteuerländern zu verlassen bzw. Gewinne in solche Länder zu verschieben.

3. Auswirkungen auf die Schweizer Unternehmen bzw. Wirtschaft

Säule 1: Von den Massnahmen unter der Säule 1 sind aufgrund der zahlenmässigen Eingrenzung (Umsatz und Profitabilität) nur relativ wenige MNE mit Hauptsitz in der Schweiz betroffen.¹⁹

Es bleibt abzuwarten, welche Auswirkungen Reallokationen von Gewinnen vom Hauptsitzland zu den Ländern, in denen Umsätze erzielt werden, haben werden. Generell sind Bedenken vorhanden, dass die neuen Grundsätze zu vermehrten effektiven internationalen Doppelbesteuerungen führen könnten.

Säule 2: Säule 2 wird mehrheitlich als Herausforderung für die Schweiz als Unternehmensstandort angesehen, weil die vorgesehene Mindestbesteuerung von 15 % das Potential hat, die Motivation ausländischer Firmen zu Neuansiedlungen bzw. Sitzverlagerungen in die Schweiz zu bremsen, obschon die Differenz zu den heutigen effektive Steuersätzen der Kantone nicht sehr gross ist. Derzeit liegen rund zwei Drittel der Kantone unter den 15 %. Der Schweizer Schnitt beträgt knapp 15 %. Es gilt jedoch zu beachten, dass die effektive Steuerbelastung anhand der Steuergesetze am Sitz der ausländischen

¹⁹ Vgl. SIF, Q&A zu den Eckwerten des Inclusive Framework der OECD vom 08.10.2021 zur globalen Unternehmensbesteuerung, abrufbar unter: https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/finanzmarktpolitik/digit_financektor/best_digit_wirtschaft.html.

Muttergesellschaften bestimmt wird. Es spielen also nicht nur die gesetzlichen Steuersätze, sondern auch die nationalen Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen eine wichtige Rolle. Dazu gehören z.B. die Abschreibungsregeln oder die Voraussetzungen für die Anerkennung von erfolgswirksamen Rückstellungen. Viel wichtiger dürften aber – wie bereits heute – nichtsteuerliche Standortvorteile der Schweiz bleiben. Der Bundesrat hat für die Einhaltung des engen Zeitplans zur Umsetzung von Säule 2 die Schaffung einer neuen Verfassungsgrundlage in Aussicht gestellt, welche die Mindeststeuer bis 1. Januar 2024 einführt. Es ist eine zielgenaue Umsetzung der Mindeststeuer geplant, bei welcher sich für rein nationale Unternehmen und für KMUs nichts ändern soll, während bei MNE die zusätzliche Steuerlast der Mindestbesteuerung dem Schweizer Fiskus zufließen soll.²⁰

Wie oben erwähnt eliminiert die OECD damit den internationalen Steuerwettbewerb nicht, sondern limitiert ihn in einem gewissen Umfang, was zu einem wesentlichen Teil bereits durch die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform durch die Schweiz per 1. Januar 2020 antizipiert wurde.

IV. Auswirkungen der internationalen Steuerentwicklungen auf die Steuerplanung

1. Definition der Steuerplanung

In der Synthese der beiden Begriffe «Steuer» und «Planung» besteht Steuerplanung aus der Festlegung und Umsetzung von qualitativen und quantitativen, kurz- und langfristigen Zielen im Bereich der öffentlichen Abgaben.²¹

Die Art der Steuer bleibt dabei offen, zu denken ist daher insbesondere an direkte Steuern, indirekte Steuern wie bspw. Umsatz²²- oder Transaktionssteuern²³. Davon abzugrenzen sind die Kausalabgaben und Kostenanlastungssteuern, auf welche hier nicht eingegangen wird.²⁴

²⁰ Mitteilung des Bundesrats vom 13. Januar 2022 betreffend OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung. Vgl. auch das dazugehörige Faktenblatt des EFD und die Q&A zur Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz vom 13. Januar 2022.

²¹ Planung kann sich sowohl auf Langzeit- oder strategische Planung als auch auf kurzfristige oder operative Planung beziehen. Als Prozess wird die strukturierte und gesteuerte Reihe von Arbeitsschritten bezeichnet; konzipiert, um ein bestimmtes Ergebnis hervorzubringen. Als strategische Planung wird der gesamte Prozess zur Entwicklung einer Strategie auf Basis zuvor definierter Ziele bezeichnet. Planung kann qualitative wie quantitative Elemente beinhalten (vgl. <https://www.onpulsion.de/lexikon/planung/>).

²² Wie bspw. Mehrwertsteuern.

²³ Wie bspw. Verrechnungssteuern bzw. Quellensteuern.

²⁴ BEHNISCH, BSK-BV Art. 127 N 17.

Bis vor wenigen Jahren hat die Steuerplanung überwiegend der Optimierung der Effective Tax Rate (ETR)²⁵ gedient – d.h. dem quantitativen Element der Steuerplanung. Dies griff indes zu kurz, denn die ETR betrifft ausschliesslich die Gewinnsteuern²⁶, wogegen dann oftmals Steuerarten, die oberhalb dieser Steuerzeile im finanziellen Jahresbericht rapportiert wurden, aus dem Fokus geraten sind.²⁷

Zur Steuerplanung gehören typischerweise die folgenden Massnahmen:

- Zeitliche Verzögerung von Steuern (Steueraufschub, oder zeitabhängigen Tarif, z.B. Haltedauer von Grundstücken bei der Grundstückgewinnsteuer),
- Ausnutzen von steuerneutralen Umstrukturierungen, ev. unter Einhaltung von Sperrfristen,
- möglichst tiefe Steuersätze,
- Ausnutzen von steuerlichen Anreizen (z.B. Wirtschaftsförderungsmassnahmen, Überabzug für Forschung und Entwicklungsausgaben, License Box),
- Reduktion der Steuerbemessungsgrundlagen,
- Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen (Anwendbarkeit von Dividendenbefreiungen bzw. Beteiligungsabzug) und von internationalen Doppelbesteuerungen,

²⁵ ETR im Gegensatz zur «Expected Tax Rate». Erstere ist das Endprodukt der Überleitungsrechnung, die bei der «Expected Tax Rate» beginnt, z.B. dem statutarischen Steuersatz des Sitzstaates der obersten Konzerngesellschaft und Adjustierungen vornimmt, die sich aus verschiedenen Effekten zusammensetzen, z.B. der positive Steuereffekt aus steuerbefreiten Einkünften (Dividenden) oder der negative Steuereffekt, wenn auf Verlustvorträgen vormals eine latente Steuer aktiviert wurde, die sich im Nachhinein als unrichtig erweist, und dann bei Auflösung der latenten Steuer die zu publizierende ETR erhöht. So z.B. Endres, in: OESTREICHER, Internationale Steuerplanung, S. 164 ff. Siehe aber auch VOLKART, Wertorientierte Steuerpolitik, S. 78.

²⁶ WALDECK, IAS 12, S. 194, in: IFRS Handbuch, hrsg. durch Deloitte Österreich. In der Schweiz sind die Kapitalsteuern oft als Minimalsteuer mit der Gewinnsteuer verknüpft und daher allenfalls auch Teil der Effective Tax Rate.

²⁷ Sie sind aber als sogenannte «versteckte Steuern» ebenso wichtig, was folgendes Beispiel demonstriert: im Konzernverhältnis Export via Luftfracht aus Mexiko heraus: nach den mexikanischen Mehrwertsteuerregeln wird darauf eine 4 % Mehrwertsteuer fällig. Mit der Wahl des Incoterms entscheidet sich das Schicksal dieser 4 %-Steuer: Ist der Incoterm «ex works», werden die Kosten der Transportleistung konzernintern an die empfangende ausländische Station weiterverrechnet und bleiben als «versteckte Steuer» oberhalb der Steuerlinie als Kosten stehen; ist der Incoterm allerdings z.B. DAP, werden die entsprechenden Frachtkosten inklusive der 4 %-Mehrwertsteuern an den lokalen Versender in Mexiko fakturiert, der seinerseits für lokale Mehrwertsteuerzwecke registriert ist. Der Versender hat den Vorsteuerabzug und konzernintern entfällt die «versteckte Steuer» als Kosten oberhalb der Ertragssteuerlinie.

- Vermeidung der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen,
- Reduktion und allgemein Vermeidung von systembedingten, vermeidbaren Steuernachteilen.²⁸

2. Ausprägungen der Steuerplanung

2.1. In der Ablauforganisation

Als Ablauforganisation einer Unternehmung werden die für die Leistungserstellung notwendigen Prozesse bezeichnet.²⁹

Das Ziel der Steuerplanung entlang der Wertschöpfungsprozesse ist die konzernweite Optimierung von Steuern, die nicht als Ertragssteuern in der Steuerlinie zu rapportieren sind, sondern dem operativen Aufwand vor dem Ertrag vor Steuern zugerechnet werden.³⁰ Die Steuerplanung innerhalb der Ablaufstruktur der Unternehmung kann demnach als Gebot der steuerlich effizienten Gestaltung der (inländischen sowie grenzüberschreitenden) Wertschöpfungskette definiert werden. Diese Art der Steuerplanung wird von den Autoren auch als operative Steuerplanung bezeichnet und gehört daher genauso zur betrieblichen Planung wie beispielsweise das Finanzcontrolling. Mit einer steuereffizienten Strukturierung entlang der Wertschöpfungskette kann die Steuerbelastung des Unternehmens hinsichtlich der operativen Steuern signifikant reduziert werden.

In der Logistikbranche gehört hierzu beispielsweise nicht nur die Planung mit Incoterms, welche die Kostenverteilung zwischen Importeuren und Exporteuren regelt, sondern auch das Planen der Transaktionskette unter Berücksichtigung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen³¹. Auch wenn hier zur Veranschaulichung auf die Transportbranche verwiesen wird, so gibt es die operative Steuerplanung selbstredend auch in anderen Wirtschaftszweigen.³²

²⁸ Z.B. (teilweise) Wirkungslosigkeit des schweizerischen Beteiligungsabzugs im Falle eines Verlusts oder bei Verlustvorträgen.

²⁹ Vgl. HUB, Aufbauorganisation – Ablauforganisation, 1994, S. 4. Dies im Gegensatz zur Aufbauorganisation, welche die Aufgaben der Leistungserstellung innerhalb des hierarchischen Gebildes zuweist, d.h. (auch) zwischen den rechtlichen Einheiten der Unternehmung.

³⁰ Dazu gehören beispielsweise Quellensteuern auf konzerninternen grenzüberschreitenden Dienstleistungsverrechnungen.

³¹ Unilateral fallen unter Umständen Quellensteuern auf Dienstleistungen an, aber das zugrunde liegende Doppelbesteuerungsabkommen weist z.B. in deren Art. 7 die Gewinne aus solchen Transaktionen dem Empfängerstaat zu, so dass das Besteuerungsrecht nicht dem Abgangsstaat zusteht, mithin keine Quellensteuern anfallen.

³² Zu denken ist beispielsweise an den Bankensektor, in dem die Umsatzabgabe eine grosse Rolle für die operative Steuerplanung spielt.

2.2. In der Aufbaustruktur

2.2.1. Einleitung

Die Steuerplanung innerhalb der Aufbaustruktur beinhaltet grundlegende Entscheidungen betreffend die juristische Struktur (Mutter-, Tochter-, Holdinggesellschaften, etc.), Gesellschaftsformen (einschliesslich Zweigniederlassungen und Personengesellschaften) sowie die Standortwahl (Land, Kanton, Gemeinde, Bundesland, Bundesstaat). Dazu gehören aber auch die vertraglichen Verhältnisse zwischen den Gruppengesellschaften.³³

Relevante Steuerart ist hier hauptsächlich die Gewinnsteuer sowie Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen oder Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Konzerngesellschaften. Die Steuerplanung umfasst dabei als hauptsächliches Ziel die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der gleichen Gewinnkomponente bei unterschiedlichen Konzern-einheiten (Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten) sowie die optimale Ausnutzung von Steuerentlastungen auf Gewinnausschüttungen im Konzern. Diese Aspekte der Steuerplanung im Rahmen der Aufbaustruktur des Konzerns werden im Folgenden näher beleuchtet.

2.2.2. Zahlungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen

Steuerplanung innerhalb des gesellschaftsrechtlichen Aufbaus des Konzerns beinhaltet das Ziel, dass Geldflüsse beispielsweise aus Dividenden so steuerunbelastet wie möglich von unten im Konzernaufbau nach oben zur Muttergesellschaft ausgeschüttet werden können. Hier steht vor allem das «treaty shopping» im Fokus, also das Zwischenschalten von oftmals substanz- und funktionsschwachen Gesellschaften nur zwecks Sicherung von Abkommensvorteilen im Bereich der Quellensteuern auf Dividenden.³⁴

Auf internationaler Ebene wurde zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs der «Principal Purpose Test» (kurz «PPT») in den BEPS Aktionsplan³⁵ und sodann in das

³³ Vgl. hierzu mit weiteren Hinweisen LEHMANN/ARZETHAUSER, Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, Separatdruck aus StR 10 & 11/2003, S. 1 ff. (v.a. S. 21 f.).

³⁴ Demgegenüber stehen strenge Limitations of Benefits (LOB)-Klauseln oder General Anti-Abuse-Regulations (GAAR)-Vorschriften, die die Substanz der Partei testen, die den Abkommensvorteil für sich in Anspruch nehmen möchte. Siehe als exemplarisches Beispiel für treaty shopping and GAAR in: <https://www.nishith.tv/tax-hotline-treaty-shopping-and-gaar-learnings-from-canada-for-india/>; siehe auch die deutsche Anti-Treaty-Shopping Regelung in § 50d Abs. 3 EStG, welche sogar eine generelle Missbrauchsvermutung vorsieht.

³⁵ Vgl. Aktionspunkt 6 «Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances». Vgl. z.B. SIMONEK MADELEINE/BECKER MARTINA, BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purpose Test – Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?, IFF Forum für Steuerrecht 2016, S. 107 ff.

MLI implementiert.³⁶ Es handelt sich dabei um einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, welcher in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen implementiert werden soll bzw. schon in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthalten ist.³⁷ Dabei soll ein Abkommensvorteil dann verwehrt werden, wenn die Erlangung des Abkommensvorteils einer der Hauptgründe für das Zwischenschalten der ausländischen Gesellschaft war.³⁸ Der PPT beschränkt sich dabei auf Vorteile aus dem in Anspruch genommenen Doppelbesteuerungsabkommen. Rückerstattungsansprüche, welche sich auf Art. 21 ff. VStG stützen, unterliegen nicht dem PPT, sondern dem Steuerumgehungstatbestand nach Art. 21 Abs. 2 VStG.

Nationale Gesetzgebungsbestrebungen versuchen durch eine Verbesserung des Entlastungsverfahrens missbräuchliche Inanspruchnahmen von Entlastungsansprüchen basierend auf Doppelbesteuerungsabkommen zu verhindern. Bemerkenswert ist hier der deutsche Gesetzgeber, welcher mit einer deutlichen Verschärfung im sogenannten «Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz» kürzlich eine Reform der Anti Treaty Shopping-Vorschrift hervorbrachte.³⁹ Die Entlastungsberechtigung ist dabei nach deutschem Recht nur noch gegeben, wenn ein wesentlicher Zusammenhang zwischen der Einkunftsquelle und der Wirtschaftstätigkeit der ausländischen, empfangenden Gesellschaft besteht.⁴⁰ Ausserdem muss sich die Entlastungsberechtigung in mehrstufigen Beteiligungsketten aus der gleichen Rechtsgrundlage ergeben, d.h. die zahlenden Gesellschaften müssen sich auf dasselbe Doppelbesteuerungsabkommen stützen können.⁴¹

In der Schweiz hingegen wird Bundesratsbeschluss BRB 62 durch die Inkraftsetzung des Gesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (kurz «StADG») per 1.1.2021 abgeschafft.⁴² Mit der Abschaffung wird die Frage nach einem Abkommensmissbrauch auch bei inbound-Fällen basierend auf den PPT im Dop-

³⁶ Beim PPT handelt es sich um einen Mindeststandard, zu welchem sich die Schweiz mit der Zustimmung zu den BEPS-Schlussberichten verpflichtet. Zum PPT im MLI konnte sodann auch keine Einschränkung durch die unterzeichnenden Staaten gemacht werden (SIMONEK/BECKER, 2016, S. 110).

³⁷ Nach Schweizer Auffassung hat das MLI die Wirkung eines Änderungsprotokolls. Damit werden die bestehenden DBA nicht automatisch angepasst, sondern Normen der bilateralen DBA müssen entsprechend dem MLI angepasst werden.

³⁸ Vgl. SIMONEK/BECKER, 2016, S. 114 f.

³⁹ Stand Gesetzgebung vom 5.5.2021; vgl. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/de_de/topics/steuerticker/ey-abzugstentmodg-gesetzesbeschluss-ubersicht-05-05-2021.pdf?download.

⁴⁰ Sog. sachliche Entlastungsberechtigung. Die bloße Weiterleitung von Einkünften sowie die passive Beteiligungsverwaltung sollen keine Wirtschaftstätigkeit in diesem Sinne darstellen.

⁴¹ Sog. persönliche Entlastungsberechtigung. Damit könnte das bislang recht einfache «Durchschauen» in Beteiligungsketten in DBA-Fällen nur noch möglich sein, wenn alle Gesellschaften in der Kette im gleichen Land ansässig sind. Ob im Fall von EU-CH-Konstellationen «dieselbe Rechtsgrundlage» auch aus umgesetzten EU-Richtlinien abgeleitete werden kann, ist aktuell noch nicht eindeutig geklärt.

⁴² Vgl. <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-80979.html>.

pelbesteuerungsabkommen beurteilt.⁴³ Gemäss Verlautbarung des Bundesrats im Zusammenhang mit der Umsetzung von Aktionspunkt 6 des BEPS Aktionsplans ändert dies jedoch nichts an der bisherigen Praxis der ESTV zur Beurteilung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen.⁴⁴ Damit müssten auch weiterhin wirtschaftliche Beweggründe bei der Zwischenschaltung einer Gesellschaft für die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen die schweizerische, empfangende Gesellschaft im Vordergrund stehen.

2.2.3. Vertragliche Beziehungen, Verrechnungspreise

Zur Durchsetzung des Ziels des BEPS-Projekts gehört auch, dass der Gewinn von MNE dort besteuert wird, wo dieser aufgrund der Leistungserstellung des Unternehmens erwirtschaftet wird. Im Vordergrund stehen hier die konzerninternen Verrechnungspreise zwischen den Konzerneinheiten (Tochtergesellschaften sowie Betriebsstätten).⁴⁵ Zur Verhinderung der internationalen Gewinnverkürzung bzw. Gewinnverlagerung durch die Steuerpflichtigen soll sich die Gewinnabgrenzung im internationalen Verhältnis noch enger am wirtschaftlichen Gehalt der tatsächlichen Wertschöpfung der verbundenen Unternehmen orientieren (sog. «Substance over Form»-Betrachtung) und damit weniger anfällig für Manipulationen werden.⁴⁶ Der Gewinn des MNE soll von jenem Staat der Gewinnbesteuerung zugeführt werden dürfen, in welchem im Rahmen der Wertschöpfungskette werttreibende Funktionen aktiv ausgeführt, die unternehmerischen Risiken getragen sowie die massgeblichen Wirtschaftsgüter eingesetzt werden.⁴⁷

⁴³ D.h. Fällen, in denen eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft für eine Leistung aus ausländischer Quelle Entlastungen von derausländischen Quellensteuer gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen beanspruchen will.

⁴⁴ Vgl. u.a. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 12. Juni 2019, S. 7, Art. 8 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 27a DBA-NL (Anspruch auf Vorteile).

⁴⁵ Vgl. LEHMANN/ARZETHAUSER, 2003, S. 23.

⁴⁶ Vgl. OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports*, S. 12; vgl. auch STOCKER, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), FStR 2013*, S. 311. Vgl. hierzu OECD, 2015, S. 10; vgl. auch LEHMANN/ARZETHAUSER, 2003, S. 23.

⁴⁷ Vgl. OECD, *Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, 2010, N 1.42 ff. Die OECD hat diese «risk-taking functions» in ihrem «Authorized OECD Approach» (kurz «AOA») hinsichtlich der internationalen Gewinnabgrenzung im Einheitsunternehmen (d.h. zwischen Stammhaus und Betriebsstätten) mit dem Begriff der «key risk taking functions» (kurz «KERT») für Banken geprägt. Weiterhin wurden diese Funktionen unter BEPS im Bereich der Immaterialgüter eines Konzerns als sog. «DEMPE-Funktionen» (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation) bekannt. Die Risikoübernahme erfordert die Bereitschaft, im Rahmen aktiver Entscheidung – also nicht nur «Abnicken» von Entscheiden – Risiken zu tragen. Die Bereitschaft setzt die Befähigung voraus, dass die Risiken kontrollierbar sind, d.h. dass sie finanziell z.B. auch getragen werden können. Die Befähigung wiederum ist eine Frage der Kompetenz und Qualifikation, sowie der Grad der Einsicht in die Prozess- und Ablauforganisation.

Entsprechend ist es Aufgabe der Steuerplanung, die werttreibenden Funktionen, welche unternehmerische Risiken übernehmen und verwalten sowie wertvolle Wirtschaftsgüter für die Leistungserstellung einsetzen, zu identifizieren und im Rahmen einer konzernweiten Verrechnungspreisdokumentation ihre örtliche Zuordnung zu dokumentieren.⁴⁸ Weiterhin kann die Steuerplanung mit Verrechnungspreisen nur noch durch effektive Verlegung von Funktionen eine Re-Allokation von Gewinnen in Niedrigsteuerländer erreichen. Auch hier steht eine stichhaltige Dokumentation dieser Funktionsverlagerung im Vordergrund.

2.2.4. Begründung einer steuerbaren Präsenz

Bis anhin kann eine Person nach den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts nur dann von einer Steuerhoheit der Gewinnbesteuerung unterworfen werden, wenn diese eine steuerbare Präsenz in diesem Staat begründet. Diese Präsenz wird in den Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund des Sitzes der Gesellschaft gemäss Art. 4 OECD-MA⁴⁹ oder einer Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA begründet werden. Die Definition der Betriebsstätte wurde dabei durch die OECD enger definiert als in manchen DBA der Schweiz (v.a. mit Schwellen- und Entwicklungsländern), welche zusätzlich zur festen Geschäftseinrichtung sowie der Begründung einer Betriebsstätte ohne physische Präsenz durch den abhängigen Vertreter auch noch eine Dienstleistungsbetriebsstätte als steuerbare Präsenz definieren.⁵⁰

Schon mit dem Update des OECD-MA im Jahre 2017 wurde die Begründung einer Betriebsstätte durch den abhängigen Vertreter weitergefasst.⁵¹ Um künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte durch die Steuerpflichtigen zu verhindern, ist gemäss OECD-MA 2017 keine Vollmacht des abhängigen Vertreters zum Abschluss von Verträgen mehr notwendig. Das wesentliche Hinwirken auf den Abschluss eines Vertrags genügt bereits,

⁴⁸ Darunter fallen auch die Reporting-Pflichten, welche sich aus den Country-by-Country Reporting zwischen den OECD Staaten ergeben.

⁴⁹ OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (kurz «OECD-MA»).

⁵⁰ Eine Dienstleistungsbetriebsstätte wird begründet, wenn eine Dienstleistung eine gewisse Zeit (meist 183 Tage) im anderen Staat erbracht wurde (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, 2019, S. 326; HARBEKE/HUG, Steuerliche Fragestellungen in der Plattformökonomie, FStR 2021, S. 25). Die Schweiz kennt in ihrem nationalen Steuerrecht lediglich die Betriebsstätte der festen Geschäftseinrichtung nach Art. 51 Abs. 2 DBG. Dementsprechend kann die Schweiz auch in Fällen, in denen ihr das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht aufgrund einer Vertreter- oder Dienstleistungsbetriebsstätte zuweist, keine Besteuerung des allokierten Gewinns durchsetzen.

⁵¹ Diese Änderung stellt die Umsetzung von BEPS Aktionspunkt 7 «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status» dar (vgl. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report, Section A Rz 7).

dass das Unternehmen ohne physische Präsenz im anderen Staat eine Betriebsstätte gemäss Art. 5 OECD-MA begründet.⁵²

Einen völlig neuen Nexus stellt die unter Säule 1 geplante Massnahme einer Digitalsteuer dar. Wie in Abschnitt III 1.2b) dargestellt, handelt es sich dabei nicht um eine «neue» Steuer, sondern vielmehr wird dabei aufgrund eines neuen Nexus Gewinnsteuersubstrat auf das Marktland allokiert, ohne dass das Unternehmen dort einen nach bisherigen internationalen Steuerprinzipien steuerbaren Nexus begründet. Es bleibt abzuwarten, wie dieser neue Nexus in den nationalen Steuergesetzen der OECD-Mitgliedstaaten umgesetzt wird.

3. Grundlegende Überlegungen zur Legitimität der Steuerplanung

Das Unternehmen ist seinen Stakeholdern verpflichtet, haushälterisch mit seinen Mitteln zu wirtschaften. Vor dem Hintergrund, dass Steuerzahlungen für das steuerpflichtige Unternehmen «cash out»-Effekte nach sich ziehen, welche dann nicht mehr für anderweitige Investitionen zur Verfügung stehen, stellt auch die strategische Steuerplanung eine legitime und unverzichtbare unternehmerische Aufgabe dar.

Vor allem die Steuerplanung innerhalb der Aufbaustruktur ist durch die internationalen Bestrebungen des BEPS-Projekts in Bedrängnis geraten. Dabei stellt die Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund der Steuerplanung des Unternehmens einen legitimen Grundsatz des unternehmerischen Handelns dar, welcher auch durch das Schweizer Netzwerk der Doppelbesteuerungsabkommen sowie die internationalen Bestrebungen des BEPS-Projekts durch die Staatengemeinschaft der OECD unterstützt wird.⁵³

Das betriebswirtschaftliche Gebot, Steuerzahlungen nur soweit notwendig zu leisten, führt zur Einführung von konzerninternen Regularien, die von lokalen Steuerbehörden eingefordert werden und an denen der «actual conduct of business» gemessen wird. Die Regularien definieren dabei mittlerweile ein gesamtes Tax Governance Framework⁵⁴.

Was im Vergleich zur Periode vor 20 und mehr Jahren anders ist, sind die im Rahmen der internationalen Kohärenz gesetzlich neu eingezogenen Schranken⁵⁵ dieser Planung,

⁵² Vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Vgl. auch LOCHER/MARANTELLI/OPEL, 2019, S. 346.

⁵³ Vgl. MATTEOTTI/HORN, Komm. IStR, Einleitung Nr; vgl. zu BEPS Absatz AIII1 mit weiteren Hinweisen.

⁵⁴ Vgl. <https://uk.kuehne-nagel.com/-/legal-information>, S. 5, wo das Verhältnis der Zusammenarbeit mit den englischen Steuerbehörden festgelegt/beschrieben wird; für «actual conduct of business» beispielhaft: <https://newsroom.kuehne-nagel.com/kuehnenagel-sustainability-report-2020/> S. 49, unter anderem zu Themen Substanz, Steuertransparenz sowie dem Fremdvergleichsgrundsatz.

⁵⁵ Zum Beispiel OECD, BEPS 2015 final reports und die darauf gerichteten nationalen Umsetzungsgesetze; EU Richtlinie 2018/822 (DAC6) gegen aggressive Steuergestaltungen (künstliche Gewinnverschiebungen an Orten ohne Substanz); ATAD – Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU 2016/1164 und deren Änderungsrichtlinie im Jahre 2017 (2017/952) und deren nationale Umsetzungsgesetze. Die von den

was aber die Planung per se nicht unmöglich macht oder gar ersetzt. Im Gegenteil, die vormals rein quantitative Steuerplanung ist mittlerweile um ein *qualitatives* Element erweitert worden. Die Steuerzahlung wird nunmehr auch unter Nachhaltigkeits- und gesellschaftspolitischen Aspekten durch die Unternehmen selbst gewürdigt.⁵⁶ Es geht also nicht mehr darum, die Steuerlast unter gegenseitigem Ausspielen von nicht kohärenten lokalen Steuerregeln zu minimieren, sondern die Steuerlast legitimerweise zu optimieren (strukturelle, operative, grenzüberschreitende Planung) sowie anzuerkennen, dass die Besteuerung der Gewinne dort erfolgen soll, wo die werttreibenden Funktionen ausgeübt werden.

Unter der im obigen Absatz festgehaltenen Zulässigkeit der Steuerplanung muss dann auch das Planen und der Einsatz von nationalen unter dem Titel des legitimen internationalen Steuerwettbewerbs gewährten Massnahmen seinen (legitimen) Platz finden. Ein gutes Beispiel dafür liefert Unilever⁵⁷: «Tax Incentives are government measures that are intended to influence business decision-making or encourage businesses to invest in a particular way, by reducing the amount of tax they have to pay. A number of the territories in which we operate offer incentives of various kinds. We seek to use these incentives where they are aligned with our business and operational objectives, and there they require economic substance in order for the tax incentive to be granted.» Mit anderen Worten wird hier auch wieder das qualitative Element der Steuerplanung sichtbar, denn der Konzern nimmt solche steuerlichen Anreize offensichtlich nur dann in Anspruch, wenn es sich in Einklang mit entsprechenden Funktionen und Zielen bringen lässt. Daneben wird auch das quantitative Element der Planung sichtbar, indem transparent darauf hingewiesen wird, dass das Nutzen des jeweiligen steuerlichen Anreizes zur Reduktion der Steuerlast führt.

Steuerplanung ist unter dem Gesichtspunkt der Risikoerkennung und -vermeidung geradezu zwingend geboten im Rahmen der laufenden Bemühungen der Steuerverwaltungen, ihre Arbeitsbereiche elektronisch zu verknüpfen, Arbeitsabläufe zu digitalisieren und zu automatisieren.⁵⁸ Da gibt es heute bereits ganze Prozessschritte, welche bis an-

Autoren Lehmann/Arzethauser im 2003 vertretene steuerlich optimale Finanzierungsstruktur unter Ausnutzung der Converter-Funktion wäre heutzutage gesetzlich schon gar nicht mehr möglich (Steuerabzug auf der zahlenden Seite, Steuerbefreiung bei der vereinnahmenden Stelle, nochmalige Steuerbefreiung bei der Obergesellschaft), in: Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, SteuerRevue Nr. 10 und 11/2003, Ziff. 4.5.2.3.

⁵⁶ Beispielhaft <https://www.unilever.com/planet-and-society/responsible-business/responsible-taxpayer/>; <https://newsroom.kuehne-nagel.com/kuehnenagel-sustainability-report-2020/> S. 49.

⁵⁷ Vgl. <https://www.unilever.com/planet-and-society/responsible-business/responsible-taxpayer/>.

⁵⁸ Bekannt unter «SAF-T» (Standard Audit File for Tax); basiert auf XML Standard zwecks internationalem Austausch steuerlich relevanter Daten.

hin von konzerninternen Steuerabteilungen erledigt wurden, welche inzwischen durch die Steuerbehörden wahrgenommen werden.⁵⁹

Im Bereich indirekter Steuern werden interne Daten direkt den Steuerbehörden übermittelt und mittels automatisierter und strukturierter Prozessauslegung ausgewertet. Das kommt einem «real time» Audit sehr nahe und setzt voraus, dass intern in der Ablauforganisation die Prozesse im Rahmen eines «tax control framework» definiert und strukturiert werden, um sie überhaupt erst standardisieren und alsdann automatisieren zu können.

Das wiederum vermag ein bislang unbekanntes Steuerrisiko hervorzubringen, denn Daten können in verschiedenen Steuerverwaltungen verschieden interpretiert werden, somit sogar entgegen dem vom Konzern gelebten Geschäftsmodell.⁶⁰ Steuerbehörden tauschen sich aus, die Komplexität nimmt zu, langwierige Verfahren zur Abstimmung sind vorgegeben, was nach entsprechenden Streitbeilegungsmechanismen ruft.⁶¹ Das wiederum löst einen entsprechenden nationalen Bedarf an Schaffung von Ressourcen in den Steuerverwaltungen aus, denn mit weit mehr Transparenz⁶² als je zuvor steigert sich mit zusätzlich erlangten Informationen naturgemäss auch das zusätzliche Informationsbedürfnis der Steuerbehörden. Dies dürfte wahrscheinlich noch einige Zeit in Anspruch nehmen und damit ein gewisses Risiko von Doppelbesteuerungen sowie doppelten Nichtbesteuerungen bergen.⁶³ Das erfordert dann oftmals den Gang durch die Rechtsmittelinstanzen. Dabei ist klar, dass den Steuerbehörden qua ihres öffentlich-rechtlichen Status keine andere oder gar übergeordnete Stellung im lokalen Rechtssystem gegenüber dem Steuerzahler zukommen. Beide, Steuerbehörde wie Steuerzahler, sind vor dem Gesetz gleich, auf gleicher Höhe, lediglich auf der jeweils anderen Seite des (Verhandlungs-)Tisches.⁶⁴

⁵⁹ Stellvertretend für bereits viele der SAF-T Prozess in Polen, Jednolity Plik Kontrolny.

⁶⁰ Active conduct of business.

⁶¹ Vgl. Action 14, BEPS, Inclusive Framework Länder und Peer Review Prozesse.

⁶² Transparenz wird z.B. mittels Country by Country Reporting (CbCR) ermöglicht. Am 1. Juni 2021 haben sich die Vertreter der EU-Staaten und des Europaparlaments auf eine Richtlinie über die Veröffentlichung der CbCR Daten geeinigt mit dem Ziel, weitere Steuertransparenz zu erzielen und das Verschleichen von Gewinnen zu erschweren; Vgl. hierzu https://www.ey.com/en_lu/tax/eu-co-legislators-reach-agreement-on-public-cbcr. Weitere Transparenz wird durch die Nachhaltigkeitsberichte geschaffen, hier insbesondere die Global Reporting Initiative (GRI) Standards, der für die Steuern bedeutende ist der Standard 207; <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>.

⁶³ Vgl. kritische Aussage von Unilever: <https://www.unilever.com/planet-and-society/responsible-business/responsible-taxpayer/>, unter Kapitel Paying the right amount of tax, at the right time and in the right countries, letzter Absatz, letzter Satz «Unfortunately, the current international tax system for resolving tax disputes often falls short of what is needed».

⁶⁴ Kuehne+Nagel ist in Steuerprüfungen vor allem in Südamerika mit dem Umstand konfrontiert, dass die Steuerbehörden in Verkennung ihrer Machtposition zur Auslegung von steuerlich relevanten Sach-

In der Konsequenz kommt daher der *qualitativen* Steuerplanung in Zukunft eine viel grössere Bedeutung zu: Einerseits muss noch mehr als bisher sichergestellt werden, dass das konzerninterne Narrativ über das Geschäftsmodell und insbesondere den Einsatz werttreibender Funktionen länderübergreifend kohärent gestaltet wird, was durch eine zentrale Steuerung konzernweit erreicht werden kann.⁶⁵ Andererseits erfährt die konzerninterne Steuerfunktion eine Änderung des Anforderungsprofils: «Horizontal Tax Controlling» entlang der Wertschöpfungskette erscheint unabdingbar, wenn es darum geht, im Zusammenspiel mit der IT Prozessabläufe in den einzelnen Geschäftsbereichen im Detail zu verstehen, um den neuen externen Anforderungen im Bereich Automatisierung begegnen zu können.⁶⁶ Es geht daher um «time for tax» im Wechselspiel und der internen Gewichtung mit «time to market».⁶⁷

Selbst das erwähnte BEPS 2.0 Projekt und hier insbesondere deren Säule 2 (Mindestbesteuerung) vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern. Die Steuerplanung wird auch dadurch nicht verunmöglicht, allenfalls erschwert. Säule 2 setzt allerdings einen weltweit erstmals praktizierten Ansatz in internationalen Besteuerungsregeln, nämlich den der globalen Steuerharmonisierung. Diese globale Steuerharmonisierung sollte zu einer Erhöhung der Rechtssicherheit führen. Ob dieses Ziel erreicht werden kann, hängt jedoch von der Umsetzung der beiden Säulen in den nationalen Gesetzgebungen ab.

Weiterhin wird die Erweiterung des steuerlichen Nexus eine Erschwerung der Vermeidung einer Betriebsstätte aufgrund von Steuerplanungsinstrumenten bedeuten. Ein wichtiger Aspekt der dadurch möglicherweise ausgelösten «Zersplitterung» der Steuerpflicht eines MNE besteht in der signifikanten Erhöhung der Compliance-Kosten der Steuerpflichtigen.

verhalten zu anderen Gesetzen greifen, die jedoch auf den Sachverhalt nicht anwendbar sind, um so die wirtschaftliche Aktivität in fragwürdiger Weise der nationalen Besteuerung zu unterwerfen.

⁶⁵ Ein solches Narrativ bildet das Fundament für die Argumentation, weshalb mehr Gewinne an einem Standort anfallen als an einem anderen.

⁶⁶ Kuehne+Nagel's Steuerabteilung hat dies in der Organisation so gelöst, dass intern eine Tax IT Abteilung geschaffen wurde, welche direkt an die globale Steuerfunktion in der Konzernzentrale rapportiert und deren Aufgabe darin besteht, Schnittstelle zur IT zu sein, wenn es darum geht, steuerlich relevante Programmierschritte in den operativen Systemen vorzunehmen, sowie selbst im Bereich Robotisierung und Artificial Intelligence in steuerlichen Prozessen Eigenentwicklungen vorzunehmen und konzernweit einzusetzen.

⁶⁷ Das interne Kontrollsystem für Steuern soll sicherstellen, dass Geschäftsbereiche geplante Änderungen mit der konzerninternen Steuerabteilung vorgängig absprechen, um sicherzustellen, dass diese Änderungen nur ins Leben gerufen werden, wenn dabei keine steuerlichen Compliance-Vorschriften übersehen werden.

V. Zusammenfassung, Ausblick

In den 90er Jahren wurde Steuerplanung für international tätige Unternehmen als notwendige betriebliche Massnahme betrachtet, um die teilweise sehr hohe Gewinnsteuerbelastung zu reduzieren oder gar dank systematischen Unterschieden zwischen den Steuerordnungen der betroffenen Länder ganz zu eliminieren. Allerdings erkannte man schon damals, dass man realistischerweise eine tragbare Steuerbelastung anstreben sollte, um so einen ausreichenden Gewinn nach Steuern erzielen zu können. Die Steuerplanung konzentrierte sich im Wesentlichen auf die sogenannte quantitative Steuerplanung.

Die Einführung des BEPS Aktionsplans sowie von BEPS 2.0 (Zwei-Säulen-Prinzip) der OECD und G20 zur Beseitigung der aggressiven Steuerplanung hatte das Ziel einer fairen Steuerbelastung der Unternehmen sowie eine gerechte Verteilung des Steuersubstrats auf die beteiligten Länder. Es geht dabei einerseits auch um die Beschränkung der an sich legalen Verschiebung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerrländer und andererseits um die Sicherstellung einer fairen Besteuerung von internationalen Grossunternehmen in den Ländern der Konsummation. Letzteres führt zu einem neuen Nexus in der internationalen Besteuerung.

So stellt sich den international tätigen Unternehmen die Frage, ob es die internationale Steuerplanung für Konzerne überhaupt noch geben darf und soll. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob mit diesen Massnahmen der OECD bzw. der G20 der internationale Steuerwettbewerb eliminiert wird. Effektiv dürften die Massnahmen jedoch lediglich eine gewisse Beschränkung des Steuerwettbewerbs zur Folge haben und zu einer gewissen internationalen Steuerharmonisierung führen, von der man u.a. auch eine verbesserte Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen erwartet. Steuerliche Anreize sind nach wie vor zulässig, sofern und soweit sie nicht im Widerspruch zu Säule 2 (globale Mindestbesteuerung) stehen.

Es kann festgehalten werden, dass es die internationale Steuerplanung zweifelsohne nach wie vor geben soll und auch geben wird. Zum einen konzentrieren sich der BEPS Aktionsplan und das Zwei-Säulen-Prinzip auf die Aufbaustruktur und die dabei tangierten Steuerarten (Gewinnsteuern, Quellensteuern), während die Steuerplanung in der Ablauforganisation entlang der Wertschöpfungskette zu einem erheblichen Teil auch andere Steuerarten zum Gegenstand hat: Umsatzsteuern, Zölle, Stempelabgaben, Quellensteuern auf Dienstleistungen und andere). Zum ändern sollen die Massnahmen den internationalen Steuerwettbewerb nicht eliminieren, sondern auf ein faires, vernünftiges Mass beschränken.

Die Steuerplanung ist nach wie vor ein legitimes betriebswirtschaftliches Instrument, sofern sie sich innerhalb von bestimmten international anerkannten Grenzen bewegt.

Zur Vermeidung von erheblichen Auseinandersetzungen mit den Steuerbehörden der einzelnen Länder wird die Einhaltung der Vorschriften eine immer umfassendere Tax Compliance erfordern, deren personeller und finanzieller Aufwand nur – aber immerhin – teilweise durch Digitalisierung abgedeckt werden kann. Für diesen Zweck haben viele Unternehmen auch für Steuerplanungs- und Compliancezwecke einen Code of Tax Conduct eingeführt, welcher Teil einer zeitgemässen Governance angeschaut wird.

Es kann also festgestellt werden, dass die qualitative Steuerplanung in Zukunft von grösserer Bedeutung sein wird. Die Steuerzahllast wird künftig auch in Bezug auf die in anderen Bereichen der Wirtschaft und Gesellschaft immer wichtiger werdenden Grundsätze der Nachhaltigkeit und der gesellschafts- und sozialpolitischen Verantwortung der Unternehmen betrachtet. Es geht also nicht mehr darum, die Steuerlast unter gegenseitigem Auspielen von nicht kohärenten lokalen Steuerregeln zu minimieren, sondern die Steuerlast legitimerweise zu optimieren (strukturelle, operative, grenzüberschreitende Planung) sowie anzuerkennen, dass die Besteuerung der Gewinne dort erfolgen soll, wo die werttreibenden Funktionen ausgeübt werden. Die qualitative Steuerplanung steht also nicht im Widerspruch zur quantitativen Steuerplanung, sondern setzt zusätzliche Akzente, welche heute und in Zukunft immer wichtiger werden dürften.