

Inhaltsübersicht

Dank und Vorwort	V
Zusammenfassung	VII
Résumé	VIII
Summary	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Abbildungsverzeichnis	XXIX
Quellenverzeichnis	XXXI
A. Literatur	XXXI
B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen	XLVI
C. Materialien.....	XLVI
§ 1 Einleitung	1
A. Einführung in das Thema.....	1
B. Ursachen und Erscheinungsformen internationaler Funktionsverlagerungen.....	3
C. Steuerrechtliche Regelwerke zu internationalen Funktionsverlagerungen.....	5
D. Ziele der Arbeit.....	7
E. Gang der Untersuchung	8
F. Abgrenzungen und Terminologie	9
1. Teil: Steuerliche Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen	13
§ 2 Internationale Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis nach unilateralem Recht	13
A. Steuerliche Erfassung von Leistungsbeziehungen im Konzernverhältnis ..	13
B. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der leistenden schweizerischen Gesellschaft	17
C. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der empfangenden schweizerischen Gesellschaft.....	26
§ 3 Internationale Funktionsverlagerungen im Einheitsunternehmen nach unilateralem Recht	33
A. Gemeinsame Bemerkungen zu Art. 61a und 61b DBG.....	33
B. Art. 61a DBG: Funktionsverlagerungen als Beginn der Steuerpflicht	64
C. Art. 61b DBG: Funktionsverlagerungen als Ende der Steuerpflicht	84
§ 4 Schrankenwirkung des staatsvertraglichen Rechts auf die steuerliche Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen	91
A. Im Einheitsunternehmen nach Art. 61b DBG	91
B. Im Konzernverhältnis nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	102

2. Teil: Begriff der Funktionsverlagerung im harmonisierten Steuerrecht	105
§ 5 Begriff der Funktion	105
A. Einleitende Bemerkungen	105
B. Herleitung der Funktionsdefinition für das harmonisierte Steuerrecht	108
C. Arten von Funktionen	176
§ 6 Zuordnung von Funktionen	189
A. Anknüpfung an Personal	189
B. Ort der Tätigkeiten	195
C. Funktionsteilung	200
§ 7 Verlagerung von Funktionen	203
A. Begriff der Verlagerung	203
B. Verlagerungsformen	205
C. Sonderfälle	207
D. Negativabgrenzung	211
3. Teil: Fremdvergleichskonforme Entschädigung bei Funktionsverlagerungen	215
§ 8 Grundsätzliches zur fremdvergleichskonformen Entschädigung	215
A. Verhältnis zwischen Entschädigung und Verkehrswert	215
B. Bedeutung der OECD-VPL im schweizerischen Steuerrecht	216
C. Voraussetzungen für eine Entschädigung nach den OECD-VPL	222
D. Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung nach den OECD-VPL	223
§ 9 Untersuchung der Funktionsverlagerung als solcher	225
A. Sachgerechte Abgrenzung der Funktionsverlagerung	225
B. Berücksichtigung von realistischen Alternativen	228
§ 10 Entschädigung für die Übertragung von etwas Werthaltigem	233
A. Vorbemerkungen	233
B. Bewertung von Funktionen	233
C. Entschädigung für die Verlagerung von Routinefunktionen im Besonderen	288
§ 11 Schadenersatzansprüche wegen Auflösung oder wesentlicher Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen im Rahmen der Übertragung einer Geschäftstätigkeit	293
A. Berücksichtigung des Ersatzanspruchs im Rahmen der Gesamtbewertung	293
B. Relevanter Schadenersatzanspruch	295
C. Ausservertragliche Schadenersatzansprüche	298
D. Vertragliche Schadenersatzansprüche	299
E. Schadenersatzansprüche im Einheitsunternehmen	309
4. Teil: Schlussbetrachtung	313
§ 12 Zusammenfassung	313
§ 13 Ausblick	319

Inhaltsverzeichnis

Dank und Vorwort	V
Zusammenfassung	VII
Résumé	VIII
Summary	IX
Inhaltsübersicht	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Abbildungsverzeichnis	XXIX
Quellenverzeichnis	XXXI
A. Literatur	XXXI
B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen	XLVI
C. Materialien.....	XLVI
1. Schweiz	XLVI
2. Österreich	XLVIII
3. Deutschland.....	XLVIII
4. OECD.....	XLVIII
5. Andere.....	XLIX
§ 1 Einleitung	1
A. Einführung in das Thema.....	1
B. Ursachen und Erscheinungsformen internationaler Funktionsverlagerungen.....	3
C. Steuerrechtliche Regelwerke zu internationalen Funktionsverlagerungen.....	5
D. Ziele der Arbeit.....	7
E. Gang der Untersuchung	8
F. Abgrenzungen und Terminologie	9
1. Teil: Steuerliche Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen	13
§ 2 Internationale Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis nach unilateralem Recht	13
A. Steuerliche Erfassung von Leistungsbeziehungen im Konzernverhältnis..	13
B. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der leistenden schweizerischen Gesellschaft	17
1. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG: Funktionsverlagerungen als Gewinnausschüttung	17
1.1. Zum Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	17
1.2. Umfang der steuerrechtlichen Korrektur nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	21
2. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG: Funktionsverlagerung auf ausländische Tochtergesellschaft.....	22
2.1. Problemstellung	22
2.2. Auffassungen der ESTV und in der Literatur	23
2.3. Eigene Stellungnahme	24

C.	Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der empfangenden schweizerischen Gesellschaft.....	26
1.	Direkte Muttergesellschaft als empfangende schweizerische Gesellschaft.....	26
2.	Andere Konzerngesellschaften als empfangende schweizerische Gesellschaft.....	27
2.1.	Begriff der offenen und der verdeckten Kapitaleinlage.....	27
2.2.	Gewinnsteuerfolgen bei offenen (und offengelegten) Kapitaleinlagen.....	29
2.3.	Maximalumfang der steuerneutralen Aufdeckung bei Kapitaleinlagen.....	31
§ 3	Internationale Funktionsverlagerungen im Einheitsunternehmen nach unilateralem Recht.....	33
A.	Gemeinsame Bemerkungen zu Art. 61a und 61b DBG.....	33
1.	Gesetzestext und Regelungsinhalt.....	33
1.1.	Art. 61a DBG: Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht.....	33
1.2.	Art. 61b DBG: Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht.....	34
2.	Zweck.....	35
3.	Anwendungsbereich.....	36
3.1.	Anwendung auf juristische Personen im Sinne von Art. 49 DBG.....	36
3.2.	Exkurs: Analoge Anwendung auf selbständig Erwerbstätige im Sinne von Art. 18 DBG.....	38
4.	Art. 61a und 61b DBG als steuerrechtliche Korrekturvorschriften.....	44
5.	Akquisitions- und Veräusserungsfiktion.....	48
5.1.	Im Allgemeinen.....	48
5.2.	Auswirkung der Fiktion auf originären Goodwill im Besonderen.....	49
6.	Unilaterale und unbedingte Aufdeckung.....	50
7.	Umfang der Aufdeckung nach Art. 61a und 61b DBG.....	51
7.1.	Begriff der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts.....	51
7.2.	Maximalumfang der Aufdeckung.....	53
7.3.	Beschränkung des Maximalumfangs aufgrund Steuerpflichtwechsel.....	54
7.4.	Steuerliche Erfassung von Synergien-Goodwill und Standortvorteilen.....	56
7.5.	Steuerpflicht im Immigrations-Staat als steuersystematisches Erfordernis.....	59
8.	Grundsatz der Spiegelbildlichkeit.....	61
8.1.	Im Allgemeinen.....	61
8.2.	Voraussetzung der einheitlichen Begriffsauslegung.....	61
8.3.	Voraussetzung der einheitlichen Bewertungsmethode.....	62
B.	Art. 61a DBG: Funktionsverlagerungen als Beginn der Steuerpflicht.....	64
1.	Aufdeckung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts bei Beginn der Steuerpflicht.....	64
1.1.	Geltendmachung der Aufdeckung.....	64

1.2. Exkurs: Transaktionen im Konzernverhältnis als Beginn der Steuerpflicht im Sinne von Art. 61a Abs. 2 DBG?	66
1.2.1. Problemstellung.....	66
1.2.2. Auffassungen in der Literatur und Praxis	67
1.2.3. Eigene Stellungnahme	68
1.3. Aufdeckung stiller Reserven auf qualifizierten Beteiligungen	72
1.4. Auswirkungen auf Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte	75
2. Abschreibung von stillen Reserven nach Art. 61a Abs. 3 DBG.....	76
3. Abschreibung des selbst geschaffenen Mehrwerts nach Art. 61a Abs. 4 DBG	79
4. Anwendbarkeit von Art. 61a DBG auf Sachverhalte vor dem 1. Januar 2020.....	81
5. Rechtslage vor Einführung von Art. 61a DBG	83
C. Art. 61b DBG: Funktionsverlagerungen als Ende der Steuerpflicht	84
1. Der Erfolgsrechnung nicht gut geschriebene Erträge	84
2. Zeitpunkte der Festsetzung und der Besteuerung der überführten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts	85
3. Rechtslage vor Einführung von Art. 61b DBG.....	88
§ 4 Schrankenwirkung des staatsvertraglichen Rechts auf die steuerliche Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen	91
A. Im Einheitsunternehmen nach Art. 61b DBG	91
1. Juristische Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Dealings..	91
2. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA	92
3. Art. 7 OECD-MA	95
3.1. Schrankenwirkung von Art. 7 OECD MA auf grenzüberschreitende Dealings	95
3.2. Anwendung des Kapitels IX der OECD-VPL im Rahmen von Art. 7 OECD-MA	96
3.3. Funktionsverlagerung als Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit gemäss Kapitel IX der OECD-VPL	98
3.4. Gesamtbewertung von Funktionen im Sinne von Abs. 2 der Art. 61a und 61b DBG im Besonderen	99
B. Im Konzernverhältnis nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	102
1. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	102
2. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	103
2. Teil: Begriff der Funktionsverlagerung im harmonisierten Steuerrecht	105
§ 5 Begriff der Funktion	105
A. Einleitende Bemerkungen.....	105
1. Einheitliche Auslegung des Funktionsbegriffs im Unternehmenssteuerrecht	105
2. Unbestimmter Rechtsbegriff	106
B. Herleitung der Funktionsdefinition für das harmonisierte Steuerrecht	108
1. Funktionen im Sinne von Abs. 2 der Art. 61a und 61b DBG	108
1.1. Einleitung	108
1.2. Sprachlich-grammatikalische Auslegung	108
1.3. Historische Auslegung.....	110
1.3.1. Übersicht	110

1.3.2.	Bundesrätliche Funktionsdefinition.....	110
1.3.3.	Botschaften und erläuternde Berichte zur USR III und zur SV17.....	113
1.3.4.	Austritt aus der Prinzipalbesteuerung.....	114
1.4.	Systematische Auslegung.....	116
1.4.1.	Aufteilung des Verkehrswerts auf stille Reserven und selbst geschaffenen Mehrwert (originärer Goodwill).....	116
1.4.2.	Goodwill im Besonderen.....	118
1.4.2.1.	Begriff des Goodwill.....	118
1.4.2.2.	Unterscheidung zwischen Wert und Preis.....	119
1.4.2.3.	Komponenten des Goodwill.....	120
1.4.2.4.	Zuordnung und Übertragung von Goodwill.....	125
1.4.3.	Zwischenfazit aus der systematischen Auslegung.....	129
1.5.	Teleologische Auslegung.....	129
1.5.1.	Funktionsbegriff in betriebswirtschaftlichen Konzepten.....	129
1.5.1.1.	Funktionsbegriff in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.....	129
1.5.1.2.	Funktionen in der Wertschöpfungskette von Porter im Besonderen.....	132
1.5.2.	Betriebsteil im Sinne von Art. 333 Abs. 1 OR.....	134
1.5.3.	Geschäftschancen und Gewinnpotenzial.....	137
1.5.3.1.	Vorbemerkungen.....	137
1.5.3.2.	Singuläre Geschäftschance.....	138
1.5.3.3.	Unternehmerische Geschäftschance bzw. Gewinnpotenzial gemäss OECD-VPL.....	139
1.5.4.	Funktionsbegriff in den OECD-VPL.....	142
1.5.4.1.	Im Allgemeinen.....	142
1.5.4.2.	DEMPE-Funktionen im Besonderen.....	143
1.5.5.	Wesentliche Personalfunktionen im Sinne des AOA.....	147
1.5.5.1.	Einleitung.....	147
1.5.5.2.	Begriff der wesentlichen Personalfunktion.....	150
1.5.5.3.	Definition und Kritik am Anknüpfungsfaktor der wesentlichen Personalfunktionen.....	161
1.6.	Zwischenfazit.....	163
2.	Begriff der Funktion im harmonisierten Steuerrecht der Schweiz.....	165
2.1.	Funktionsdefinition.....	165
2.2.	Einzelne Elemente der Funktionsdefinition.....	166
2.2.1.	Kleinste Einheit von Geschäftstätigkeiten.....	166
2.2.2.	Weitestgehend unabhängige Erzeugung von Geldflüssen.....	166
2.2.3.	Verantwortliche natürliche Person.....	167
2.3.	Abgrenzungen des Funktionsbegriffs.....	170
2.3.1.	Abgrenzung der Funktion vom Vermögenswert.....	170
2.3.2.	Abgrenzung der Funktion vom Betrieb.....	172
2.3.3.	Abgrenzung der Funktion vom Teilbetrieb.....	173
2.3.4.	Zusammenfassende Übersicht.....	174
C.	Arten von Funktionen.....	176
1.	Begriffe und Folgen der Unterscheidung.....	176
2.	Routinefunktionen.....	179
2.1.	Im Allgemeinen.....	179
2.2.	Unterstützende Tätigkeiten.....	180

2.3. Hilfstätigkeiten	182
3. Non-Routinefunktionen.....	184
§ 6 Zuordnung von Funktionen	189
A. Anknüpfung an Personal.....	189
B. Ort der Tätigkeiten.....	195
1. Physische Präsenz	195
2. Unternehmerische Anordnung und gewisse Dauerhaftigkeit	196
3. «Outdoor Activities» im Besonderen	198
C. Funktionsteilung	200
§ 7 Verlagerung von Funktionen.....	203
A. Begriff der Verlagerung.....	203
B. Verlagerungsformen	205
C. Sonderfälle	207
1. Funktionsverdoppelung.....	207
2. Funktionseinstellung	210
D. Negativabgrenzung	211
1. Erbringen von Dienstleistungen	211
2. Reine Übertragung oder Überlassung von Vermögenswerten.....	212
3. Personalentsendung	212
3. Teil: Fremdvergleichskonforme Entschädigung bei Funktionsverlagerungen	215
§ 8 Grundsätzliches zur fremdvergleichskonformen Entschädigung	215
A. Verhältnis zwischen Entschädigung und Verkehrswert	215
B. Bedeutung der OECD-VPL im schweizerischen Steuerrecht	216
1. Im Konzernverhältnis	216
2. Im Einheitsunternehmen.....	218
3. Gemeinsame Bemerkungen.....	219
C. Voraussetzungen für eine Entschädigung nach den OECD-VPL.....	222
D. Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung nach den OECD-VPL	223
§ 9 Untersuchung der Funktionsverlagerung als solcher.....	225
A. Sachgerechte Abgrenzung der Funktionsverlagerung.....	225
B. Berücksichtigung von realistischen Alternativen.....	228
§ 10 Entschädigung für die Übertragung von etwas Werthaltigem.....	233
A. Vorbemerkungen	233
B. Bewertung von Funktionen.....	233
1. Allgemeine Bemerkungen	233
1.1. Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn.....	233
1.2. Fremdvergleichskonforme Bandbreite des Verrechnungspreises.....	237
1.3. Direkte und indirekte Bewertung.....	239
2. Bewertungsmethoden.....	241
2.1. Methodenwahl	241
2.1.1. Im Allgemeinen.....	241
2.1.2. Besonderheiten beim Austritt aus der Prinzipalbesteuerung	245

2.2.	Barwertmethoden im Besonderen.....	246
2.2.1.	Grundformel	246
2.2.2.	Zahlungsgrösse (Z) und Wachstumsrate (g).....	247
2.2.3.	Kapitalisierungszeitraum (T).....	251
2.2.4.	Diskontierungssatz (r)	253
2.2.4.1.	Allgemeine Bemerkungen	253
2.2.4.2.	Eigenkapitalkosten beim Nettoverfahren.....	256
2.2.4.3.	Gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten beim Bruttoverfahren.....	258
3.	Einzelfragen zur Bewertung.....	260
3.1.	Bewertungsstichtag.....	260
3.1.1.	Allgemeiner Grundsatz.....	260
3.1.2.	Nachträgliche Preisanpassungen als Ausnahme	263
3.2.	Berücksichtigung von Steuereffekten	268
3.2.1.	Übersicht	268
3.2.2.	Steuern auf zukünftigen Cashflows	269
3.2.3.	Steuerfolgen beim übernehmenden Unternehmen aufgrund der Funktionsverlagerung - Tax Amortization Benefit (TAB)	270
3.2.4.	Steuerfolgen beim verlagernden Unternehmen aufgrund der Funktionsverlagerung.....	273
3.3.	Umstrukturisierungskosten.....	274
3.4.	Standortvorteile und -nachteile.....	276
3.5.	Synergieeffekte.....	280
3.6.	Bedeutung von unrentablen Funktionen	284
C.	Entschädigung für die Verlagerung von Routinefunktionen im Besonderen	288
§ 11	Schadenersatzansprüche wegen Auflösung oder wesentlicher Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen im Rahmen der Übertragung einer Geschäftstätigkeit	293
A.	Berücksichtigung des Ersatzanspruchs im Rahmen der Gesamtbewertung	293
B.	Relevanter Schadenersatzanspruch.....	295
C.	Ausservertragliche Schadenersatzansprüche.....	298
D.	Vertragliche Schadenersatzansprüche.....	299
1.	Einleitung.....	299
2.	Kündigung einzelner Vertragsverhältnisse.....	300
2.1.	Einfacher Auftrag	300
2.2.	Werkvertrag.....	303
2.3.	Agenturvertrag.....	304
2.4.	Innominatvertrag	306
E.	Schadenersatzansprüche im Einheitsunternehmen.....	309
4. Teil:	Schlussbetrachtung.....	313
§ 12	Zusammenfassung.....	313
§ 13	Ausblick.....	319