

Dr. iur. Eveline Oechslin-Saupper

**Besteuerung
ausländisch beherrschter
Kapitalgesellschaften
mit Ansässigkeit in der Schweiz**

2., unveränderte Auflage

Verlag Paul Haupt Bern • Stuttgart • Wien

Inhaltsübersicht

| | Seite |
|--|------------|
| Einleitung | 1 |
| 1. Kapitel: Problemstellung | 3 |
| 1.1 Begriff der Kapitalgesellschaft | 3 |
| 1.2 Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft | 4 |
| 1.3 Ausländische Beherrschung | 9 |
| 1.4 Rechtsquellen | 14 |
| 2. Kapitel: Gewinn- und Kapitalsteuer | 17 |
| 2.1 Ermittlung des steuerbaren Gewinns und Kapitals | 17 |
| 2.2 Besteuerung der Kapitalgesellschaften nach Art ihrer Tätigkeit | 41 |
| 3. Kapitel: Schweizerische Verrechnungssteuer und ausländische Quellensteuer auf den eingehenden Erträgen | 97 |
| 3.1 Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf inländischen Erträgen | 97 |
| 3.2 Rückerstattung der Quellensteuer auf ausländischen Erträgen und deren Anrechnung | 110 |
| 4. Kapitel: Verrechnungssteuer auf Dividenden und Leistungsentgelten | 141 |
| 4.1 Gegenstand der Verrechnungssteuer | 141 |
| 4.2 Verrechnungssteuer und Gewinnberichtigung | 166 |
| 5. Kapitel: Auswirkungen der nationalen und internationalen Vorschriften auf ausländisch beherrschte Gesellschaften | 169 |
| 5.1 Vorbemerkung | 169 |
| 5.2 Einfluss auf die Bilanz, insbesondere die Finanzierung | 170 |
| 5.3 Einfluss auf die Erfolgsrechnung | 180 |
| 5.4 Einfluss auf die Gewinnverwendung | 192 |
| 5.5 Zusammenfassung | 193 |

| | | |
|---|---|-----|
| 6. Kapitel: Postulate | | 197 |
| 6.1 | Vorbemerkung | 197 |
| 6.2 | Postulate an den eidgenössischen Gesetzgeber sowie an die rechtsanwendenden Behörden und Gerichte | 198 |
| 6.3 | Postulate an den kantonalen Gesetzgeber | 202 |
| 7. Kapitel: Ausgewählte ausländische Bestimmungen mit Auswirkung auf ausländisch beherrschte Schweizer Kapitalgesellschaften | | 203 |
| 7.1 | Vorbemerkung | 203 |
| 7.2 | Nicht-Anerkennung einer schweizerischen Gesellschaft nach deutschem Recht (Durchgriff) | 205 |
| 7.3 | Hinzurechnungsbesteuerung nach amerikanischem und deutschem Recht | 210 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-------|
| | Seite |
| Abkürzungsverzeichnis | XVII |
| Literaturverzeichnis | XXI |
| Verzeichnis der Gesetzestexte und Abkommenstexte | XLIII |

Einleitung

1. Kapitel: Problemstellung

| | | |
|---------|--|----|
| 1.1 | Begriff der Kapitalgesellschaft | 3 |
| 1.2 | Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft | 4 |
| 1.2.1 | Begriff der Ansässigkeit | 4 |
| 1.2.1.1 | Im schweizerischen Gewinn- und Kapitalsteuerrecht | 4 |
| 1.2.1.2 | Im schweizerischen Verrechnungssteuerrecht | 5 |
| 1.2.1.3 | Im OECD-Musterabkommen | 5 |
| 1.2.1.4 | In den Doppelbesteuerungsabkommen | 6 |
| 1.2.2 | Konkurrenz der intern-schweizerischen und internationalen Bestimmungen | 7 |
| 1.2.3 | Folge der Ansässigkeit | 7 |
| 1.3 | Ausländische Beherrschung | 9 |
| 1.3.1 | Begriffliches | 9 |
| 1.3.2 | Definition | 9 |
| 1.3.3 | Kritik | 12 |
| 1.3.4 | Bedeutung der ausländischen Beherrschung | 14 |
| 1.4 | Rechtsquellen | 14 |

2. Kapitel: Gewinn- und Kapitalsteuer

| | | |
|-----------|---|----|
| 2.1 | Ermittlung des steuerbaren Gewinns und Kapitals | 17 |
| 2.1.1. | Vorbemerkung | 17 |
| 2.1.2 | Ermittlung des steuerbaren Gewinns | 17 |
| 2.1.2.1 | Allgemeines | 17 |
| 2.1.2.2 | Nichtbeachtung der Handelsbilanz | 19 |
| 2.1.2.3 | Pauschale Kostendeckung | 20 |
| 2.1.2.3.1 | Grundsatz | 20 |
| 2.1.2.3.2 | Kritik | 25 |
| 2.1.3 | Ermittlung des steuerbaren Kapitals | 27 |
| 2.1.3.1 | Allgemeines | 27 |

| | | |
|-------------|--|----|
| 2.1.3.2 | Verdecktes Eigenkapital | 27 |
| 2.1.3.2.1 | Problematik | 27 |
| 2.1.3.2.2 | Gesetzliche Bestimmungen | 28 |
| 2.1.3.2.3 | Steuerumgehung | 30 |
| 2.1.3.2.4 | Darlehensgeber | 32 |
| 2.1.3.3 | Kritische Würdigung | 35 |
| 2.1.4 | Zusammenfassung | 36 |
| 2.1.5 | Kollisions- und Gewinnermittlungsnormen | 36 |
| 2.1.5.1 | Unilaterale Kollisionsnormen | 36 |
| 2.1.5.2 | Bilaterale Kollisionsnormen | 37 |
| 2.1.5.3 | Unilaterale Gewinn- und Kapitalermittlungsnormen | 38 |
| 2.1.5.4 | Bilaterale Gewinn- und Kapitalermittlungsnormen | 39 |
| 2.2 | Besteuerung der Kapitalgesellschaften nach Art ihrer Tätigkeit | 41 |
| 2.2.1 | Aktive Betriebsgesellschaft | 44 |
| 2.2.1.1 | Begriff und Übersicht | 44 |
| 2.2.1.2 | Besteuerung aktiver Betriebsgesellschaften im Normalfall | 45 |
| 2.2.1.2.1 | Direkte Bundessteuer | 45 |
| 2.2.1.2.2 | Kantonale Steuern | 45 |
| 2.2.1.3 | Wirtschaftsförderung | 46 |
| 2.2.1.3.1 | Interkantonales Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 | 46 |
| 2.2.1.3.1.1 | Entstehung | 46 |
| 2.2.1.3.1.2 | Grundsatz | 47 |
| 2.2.1.3.1.3 | Ausnahmen | 47 |
| 2.2.1.3.1.4 | Neu eröffnete Industrieunternehmungen | 48 |
| 2.2.1.3.2 | Kantonale Wirtschaftsförderung | 49 |
| 2.2.1.3.2.1 | Verbreitung | 49 |
| 2.2.1.3.2.2 | Voraussetzungen | 49 |
| 2.2.1.3.2.3 | Zeitliche Begrenzung | 50 |
| 2.2.1.3.2.4 | Höhe der Steuervergünstigung | 50 |
| 2.2.1.3.2.5 | Zeitpunkt der Steuervergünstigung | 52 |
| 2.2.1.3.2.6 | Widerruf | 52 |
| 2.2.1.3.2.7 | Weitere Vergünstigungen, insbesondere nicht steuerlicher Art | 53 |
| 2.2.1.3.3 | Eidgenössische Wirtschaftsförderung | 53 |
| 2.2.1.3.4 | Zusammenfassung | 54 |
| 2.2.1.4 | Gemischte Gesellschaften | 54 |
| 2.2.1.4.1 | Begriff | 54 |

| | | |
|--------------|---|----|
| 2.2.1.4.2 | Voraussetzungen | 57 |
| 2.2.1.4.2.1 | Geschäftstätigkeit | 57 |
| 2.2.1.4.2.2 | Ausländische Beherrschung | 59 |
| 2.2.1.4.3 | Besteuerung im Kanton | 59 |
| 2.2.1.4.4 | Besteuerung im Bund | 62 |
| 2.2.1.4.5 | Steuerharmonisierung | 63 |
| 2.2.1.4.6 | Kritische Würdigung | 65 |
| 2.2.2 | Vermögensverwaltungsgesellschaften | 66 |
| 2.2.2.1 | Beteiligungsgesellschaft | 66 |
| 2.2.2.1.1 | Begriff | 66 |
| 2.2.2.1.2 | Direkte Bundessteuer | 67 |
| 2.2.2.1.3 | Kantonale Steuern | 73 |
| 2.2.2.1.3.,1 | Vorbemerkung | 73 |
| 2.2.2.1.3.,2 | Holdinggesellschaft | 73 |
| 2.2.2.1.3.3 | Gemischte Holdinggesellschaft | 78 |
| 2.2.2.2 | Verwaltungsgesellschaften | 79 |
| 2.2.2.2.1 | Verbreitung | 79 |
| 2.2.2.2.2 | Begriff und Voraussetzungen | 79 |
| 2.2.2.2.3 | Besteuerung im Kanton | 80 |
| 2.2.2.2.4 | Besteuerung im Bund | 83 |
| 2.2.2.2.5 | Steuerharmonisierung | 84 |
| 2.2.2.2.6 | Kritische Würdigung | 86 |
| 2.2.2.3 | Reine Domizilgesellschaften | 87 |
| 2.2.2.3.1 | Begriff | 87 |
| 2.2.2.3.2 | Voraussetzungen | 87 |
| 2.2.2.3.3 | Besteuerung im Kanton | 88 |
| 2.2.2.3.4 | Besteuerung im Bund | 89 |
| 2.2.2.3.5 | Steuerharmonisierung | 89 |
| 2.2.2.3.6 | Kritische Würdigung | 89 |
| 2.2.3 | Hilfs- oder Dienstleistungsgesellschaft | 90 |
| 2.2.3.1 | Begriff | 90 |
| 2.2.3.2 | Besteuerung | 92 |
| 2.2.3.2.1 | Nicht privilegierte Gesellschaften (Kostenaufschlagsmethode) | 92 |
| 2.2.3.2.2 | Privilegierte Gesellschaften | 94 |

3. Kapitel: Schweizerische Verrechnungssteuer und ausländische Quellensteuer auf den eingehenden Erträgen

| | | |
|-------|---|----|
| 3.1 | Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf inländischen Erträgen | 97 |
| 3.1.1 | Voraussetzung | 97 |

| | | |
|-------------|---|-----|
| 3.1.2 | Verweigerung bei Steuerumgehung | 98 |
| 3.1.2.1 | Begriff der Steuerumgehung | 98 |
| 3.1.2.2 | Praktische Fälle von Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht | 100 |
| 3.1.2.2.1 | Verkauf einer überliquiden Gesellschaft an Inländer | 100 |
| 3.1.2.2.2 | Verkauf an eine nahestehende Gesellschaft | 100 |
| 3.1.2.2.3 | Indirekte Teilliquidation/Verkauf an einen unabhängigen Dritten | 101 |
| 3.1.2.2.4 | Zusammenschlüsse | 102 |
| 3.1.2.2.5 | Kauf zwecks Liquidation | 104 |
| 3.1.2.2.6 | Portfoliogesellschaften | 105 |
| 3.1.2.2.7 | Kritische Würdigung | 107 |
| 3.1.2.3 | Umfang der Rückerstattung | 108 |
| 3.2 | Rückerstattung der Quellensteuer auf ausländischen Erträgen und deren Anrechnung | 110 |
| 3.2.1 | Voraussetzung | 110 |
| 3.2.2 | Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen | 111 |
| 3.2.2.1 | Aufgrund des BRB | 111 |
| 3.2.2.1.1 | Nicht abkommensberechtigte Personen | 115 |
| 3.2.2.1.2 | Übermässige Weiterleitung | 115 |
| 3.2.2.1.2.1 | Definition | 115 |
| 3.2.2.1.2.2 | Zuordnung der Aufwendungen | 117 |
| 3.2.2.1.2.3 | Leistungsempfänger | 118 |
| 3.2.2.1.2.4 | Abschreibungen | 118 |
| 3.2.2.1.2.5 | Direkte und indirekte Weiterleitung | 119 |
| 3.2.2.1.2.6 | Berechnungsmethode | 119 |
| 3.2.2.1.3 | Finanzierung | 127 |
| 3.2.2.1.3.1 | Eigen-/Fremdmittel-Verhältnis | 127 |
| 3.2.2.1.3.2 | Verzinsung | 128 |
| 3.2.2.1.4 | Speicherung DBA-begünstigter Einkünfte | 129 |
| 3.2.2.1.5 | Deckung der Aufwendungen | 130 |
| 3.2.2.1.6 | Kritische Würdigung | 131 |
| 3.2.2.2 | Aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Belgien, Frankreich und Italien | 133 |
| 3.2.2.2.1 | Anwendbarkeit | 133 |
| 3.2.2.2.2 | Finanzierung | 133 |
| 3.2.2.2.3 | Versteuerung in der Schweiz | 135 |
| 3.2.2.3 | Aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden, Grossbritannien und den USA | 136 |
| 3.2.2.4 | Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich | 137 |
| 3.2.3 | Pauschale Steueranrechnung | 137 |

4. Kapitel: Verrechnungssteuer auf Dividenden und Leistungsentgelten

| | | |
|-------------|---|-----|
| 4.1 | Gegenstand der Verrechnungssteuer | 141 |
| 4.1.1 | Steuerpflichtiger Inländer | 141 |
| 4.1.2 | Gewinnanteile und sonstige Erträge von Aktien und dergleichen | 142 |
| 4.1.2.1 | Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder diesem nahestehende Dritte | 143 |
| 4.1.2.2 | Geldwerte Leistung | 144 |
| 4.1.2.2.1 | Ermittlung von Verrechnungspreisen in der Schweiz | 145 |
| 4.1.2.2.1.1 | Darlehenszinsen | 145 |
| 4.1.2.2.1.2 | Minimalgewinn von Dienstleistungsunternehmen | 147 |
| 4.1.2.2.1.3 | Unternehmensbewertung bei Übertragung von Anteilen | 148 |
| 4.1.2.2.1.4 | Bewertung von Patenten | 149 |
| 4.1.2.2.2 | Ermittlung von Verrechnungspreisen nach den OECD-Methoden | 149 |
| 4.1.2.2.2.1 | Waren | 151 |
| 4.1.2.2.2.2 | Technologie und Warenzeichen | 153 |
| 4.1.2.2.2.3 | Dienstleistungen und Managementkosten | 155 |
| 4.1.2.2.2.4 | Kredite | 156 |
| 4.1.2.2.3 | Deutsche Richtlinien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen | 157 |
| 4.1.2.2.4 | Amerikanische Richtlinien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen | 158 |
| 4.1.2.2.5 | Unterschiede in der Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen der Schweiz, USA und Deutschland | 161 |
| 4.1.2.2.6 | Regelung in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen | 162 |
| 4.1.2.3 | Exkurs: Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei geldwerter Leistung an Anteilinhaber und nahestehende Dritte im Ausland | 163 |
| 4.1.3 | Zinsen | 164 |
| 4.1.4 | Sitzverlegung ins Ausland | 165 |
| 4.2 | Verrechnungssteuer bei Gewinnberichtigung | 166 |
| 4.2.1 | Grundsatz | 166 |
| 4.2.2 | Sekundärberichtigung im Verrechnungssteuerrecht | 166 |

5. Kapitel: Auswirkungen der nationalen und internationalen Vorschriften auf ausländisch beherrschte Gesellschaften

| | | |
|-----|--|-----|
| 5.1 | Vorbemerkung | 169 |
| 5.2 | Einfluss auf die Bilanz, insbesondere die Finanzierung | 170 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 5.2.1 | Finanzierungsvorschriften | 170 |
| 5.2.1.1 | Inländische Erträge | 171 |
| 5.2.1.2 | Ausländische Erträge | 171 |
| 5.2.2 | Auswirkungen der Finanzierungsvorschriften anhand von Beispielen | 173 |
| 5.2.3 | Folgen der Umqualifizierung von Fremdkapital in Eigenkapital in internationalen Verhältnissen | 177 |
| 5.3 | Einfluss auf die Erfolgsrechnung | 180 |
| 5.3.1 | Zinsaufwand | 180 |
| 5.3.2 | Aufwand für Leistungsentgelte | 185 |
| 5.3.3 | Abschreibungen | 188 |
| 5.3.4 | Verwaltungskosten | 190 |
| 5.3.5 | Höhe der Gewinnsteuern | 190 |
| 5.3.6 | Höhe der rückforderbaren ausländischen Quellensteuern | 191 |
| 5.4 | Einfluss auf die Gewinnverwendung | 192 |
| 5.5 | Zusammenfassung | 193 |

6. Kapitel: Postulate

| | | |
|-------|---|-----|
| 6.1 | Vorbemerkung | 197 |
| 6.2 | Postulate an den eidgenössischen Gesetzgeber sowie an die rechtsanwendenden Behörden und Gerichte | 198 |
| 6.2.1 | BRB1962 | 198 |
| 6.2.2 | Artikel 21 Abs. 2 VStG | 199 |
| 6.2.3 | Pauschale Kostendeckung | 199 |
| 6.2.4 | Korrektur von Verrechnungspreisen in internationalen Verhältnissen | 200 |
| 6.2.5 | Pauschale Steueranrechnung/Besondere Vergütung | 200 |
| 6.2.6 | Verrechnungspreise | 200 |
| 6.3 | Postulate an die kantonalen Gesetzgeber | 202 |
| 6.3.1 | Eigen-/Fremdmittelbestimmungen | 202 |
| 6.3.2 | Steuerprivilegien | 202 |

7. Kapitel: Ausgewählte ausländische Bestimmungen mit Auswirkung auf ausländisch beherrschte Schweizer Kapitalgesellschaften

| | | |
|-----|--|-----|
| 7.1 | Vorbemerkung | 203 |
| 7.2 | Nicht-Anerkennung einer schweizerischen Gesellschaft nach deutschem Recht (Durchgriff) | 205 |

| | | |
|-------------|---|-----|
| 7.2.1 | Grundsatz | 205 |
| 7.2.2 | Folgen des Durchgriffs | 207 |
| 7.2.3 | Kritik | 209 |
| 7.3 | Hinzurechnungsbesteuerung nach amerikanischem und deutschem Recht | 210 |
| 7.3.1 | Einleitung | 210 |
| 7.3.2 | USA | 210 |
| 7.3.2.1 | Grundsatz | 210 |
| 7.3.2.2 | Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung | 211 |
| 7.3.2.2.1 | Controlled Foreign Corporation | 211 |
| 7.3.2.2.2 | Einkünfte von Basisgesellschaften | 211 |
| 7.3.2.2.2.1 | Passive Einkünfte | 212 |
| 7.3.2.2.2.2 | Einkünfte von Verkaufsgesellschaften | 212 |
| 7.3.2.2.2.3 | Einkünfte von Dienstleistungsgesellschaften | 214 |
| 7.3.2.2.2.4 | Einkünfte von Flug- und Schifffahrtsgesellschaften | 214 |
| 7.3.2.2.2.5 | Einkünfte aus Oelgeschäften | 214 |
| 7.3.2.2.3 | De Minimis-Regel | 214 |
| 7.3.2.3 | Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung | 215 |
| 7.3.2.4 | Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steuergutschrift | 215 |
| 7.3.2.5 | Ausschüttung der Subpart F Erträge | 218 |
| 7.3.2.6 | Folgerung für die schweizerische Steuerplanung | 218 |
| 7.3.3 | Deutschland | 219 |
| 7.3.3.1 | Grundsatz | 219 |
| 7.3.3.2 | Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung | 220 |
| 7.3.3.2.1 | Beteiligung von Steuerinländern | 220 |
| 7.3.3.2.2 | Einkünfte aus passivem Erwerb | 221 |
| 7.3.3.2.3 | Niedrigbesteuerung | 224 |
| 7.3.3.3 | Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung | 225 |
| 7.3.3.4 | Ausschüttung der schädlichen Einkünfte | 226 |
| 7.3.3.5 | Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zum Durchgriff nach § 42 AO | 226 |
| 7.3.3.6 | Folgerung für die schweizerische Steuerplanung | 226 |