

# Managementdienstleistungen im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis

Gewinnsteuerliche Aspekte aus schweizerischer Perspektive



Alberto Lissi, Dr. iur.,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Tax Partner AG,  
Zürich



Annelies Gerber, lic. iur.,  
dipl. Steuerexpertin,  
Tax Partner AG, Zürich

Insbesondere bei stark integrierten und international tätigen Konzernen wird die Wertschöpfungskette regelmässig über mehrere Gruppengesellschaften aufgeteilt. Die effiziente Planung und Gestaltung der Produktions- und Vertriebsabläufe setzt voraus, dass gewisse Managementaufgaben zentral wahrgenommen werden. Dabei erbringen einzelne Gesellschaften, in welchen die Konzernleitung angesiedelt ist, aus Sicht der Konzernorganisation meistens bedeutende Dienstleistungen, welche über Routinefunktionen hinausgehen, gegenüber anderen Konzerngesellschaften.

Diesen Dienstleistungen ist eigen, dass sie im Regelfall ausschliesslich gruppenintern erbracht werden und konzernspezifisch sind. Ein effektiver Drittvergleich liegt nicht vor und ist meistens nicht möglich. Die Übernahme dieser Funktionen in internationalen Konzernen ist zudem regelmässig mit einer regen Reisetätigkeit der Personen, welche der Unternehmensleitung angehören, verbunden. Mitunter bringt dies beachtliche Präsenzen in den Ansässigkeitsstaaten verbundener Unternehmen mit sich.

Im Folgenden sollen zu dieser Form gruppeninterner Dienstleistungen ausgewählte gewinnsteuerliche Aspekte für die involvierten Konzerngesellschaften (Leistungserbringer und Leistungsempfänger) beleuchtet werden. Im Vordergrund stehen dabei die Fragen der Leistungserbringung bzw. Leistungsverrechnung aus schweizerischer Perspektive. Weiter wird auf die steuerliche Problematik der Begründung einer Betriebstätte sowie des Ortes der tatsächlichen Leitung eingegangen. Nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sind insbesondere Überlegungen im Bereich der Verrechnungssteuer sowie Mehrwertsteuer. Auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit den natürlichen Personen, welche bei der Erbringung der Dienstleistungen effektiv involviert sind, wird ebenfalls nicht eingegangen.

*En particulier au sein des groupes de sociétés fortement intégrés et actifs sur le plan international, la chaîne de création de valeur s'étend sur plusieurs des sociétés du groupe. Une planification et une organisation efficace des processus de production et de distribution supposent que certaines tâches de direction soient centralisées. Dans ce cas, certaines sociétés, au sein desquelles se trouve la direction du groupe, fournissent aux autres sociétés des prestations en général significatives en matière d'organisation du groupe dépassant les activités routinières.*

*Ces prestations ont pour propriété d'être exécutés en général seulement à l'interne du groupe et de présenter un caractère spécifique au groupe en question. Aucune comparaison avec des tiers non participants n'existe et n'est en règle générale possible. Souvent, les membres de la direction exerçant de telles fonctions au sein d'un groupe de société international voyagent en permanence. Cela aboutit parfois à une présence marquée dans les Etats dans lesquels les sociétés associées ont leur siège.*

*La présente contribution traite d'aspects choisis en matière d'impôt sur le bénéfice relatifs à cette forme de prestations internes aux groupes pour les sociétés impliquées (fournisseur et bénéficiaire de la prestation). L'accent est mis sur les questions concernant l'apport des prestations, respectivement leur facturation du point de vue suisse. On aborde également la problématique fiscale de la constitution d'un établissement stable et du lieu de la direction effective. La présente étude ne porte en particulier pas sur des questions en matière d'impôt anticipé et de TVA, de même qu'elle ne traite pas les aspects fiscaux et les questions d'assurances sociales concernant les personnes physiques impliquées concrètement dans la fourniture des prestations.*

## Inhalt

<b>1 Ausgangslage</b> . . . . .	<b>149</b>	<b>3.5 Würdigung</b> . . . . .	<b>159</b>
<b>2 Verrechnung der Managementdienstleistungen</b> . . . . .	<b>150</b>	<b>4 Steuerliche Ansässigkeit</b> . . . . .	<b>160</b>
<b>2.1 Vorliegen einer relevanten Leistung</b> . . . . .	<b>150</b>	<b>4.1 Fragestellung</b> . . . . .	<b>160</b>
2.1.1 Allgemeines . . . . .	150	<b>4.2 Rechtliche Grundlagen</b> . . . . .	<b>160</b>
2.1.2 Abgrenzung zu «Shareholder Activities» . . . . .	150	4.2.1 Innerstaatliches Recht . . . . .	160
2.1.3 Würdigung . . . . .	151	4.2.2 Abkommensrecht . . . . .	161
<b>2.2 Angemessenheit der Verrechnung</b> . . . . .	<b>152</b>	<b>4.3 Würdigung</b> . . . . .	<b>161</b>
2.2.1 Rechtliche Grundlagen . . . . .	152	<b>5 Abschliessende Bemerkungen</b> . . . . .	<b>162</b>
2.2.1.1 Innerstaatliches Recht . . . . .	152	Literatur . . . . .	162
2.2.1.2 Art. 9 OECD-MA und OECD-Verrechnungspreis- leitlinien . . . . .	154	Rechtsquellen . . . . .	163
2.2.2 Würdigung . . . . .	155	Verwaltungsanweisungen . . . . .	164
2.2.2.1 Allgemeines . . . . .	155	Berichte und Dokumente . . . . .	164
2.2.2.2 «cost plus»- vs. «profit split»-Methode . . . . .	155		
<b>3 Betriebstätte</b> . . . . .	<b>157</b>		
<b>3.3 Fragestellung</b> . . . . .	<b>157</b>		
<b>3.4 Rechtliche Grundlagen</b> . . . . .	<b>157</b>		
3.4.3 Innerstaatliches Recht . . . . .	157		
3.4.4 Abkommensrecht . . . . .	158		

## 1 Ausgangslage

Die vorliegende Abhandlung hat Konzernstrukturen im Fokus, welche von zentraler Stelle, d. h. aus einer Konzerngesellschaft, Managementdienstleistungen an die übrigen Konzerngesellschaften erbringen. Typischerweise handelt es sich beim Dienstleistungserbringer um die Konzernobergesellschaft oder eine separate Managementgesellschaft, bei welcher die leitenden Angestellten des Konzerns angestellt sind.<sup>1</sup> Betrachtet werden sowohl der «Outbound»- wie auch der «Inbound»-Fall, weshalb vereinfacht von folgenden Sachverhalten auszugehen ist:

- Sitz der leistungserbringenden Gesellschaft in der Schweiz, Sitz der leistungsempfangenden Gesellschaft im Ausland;
- Sitz der leistungserbringenden Gesellschaft im Ausland, Sitz der leistungsempfangenden Gesellschaft in der Schweiz.

Als Managementdienstleistungen werden im Rahmen dieser Arbeit Geschäftsführungs- bzw. Managementfunktionen für Konzerngesellschaften, sei es vollständig oder auch nur bezogen auf einzelne Bereiche, verstanden. Es handelt sich somit um Tätigkeiten, welche über die reine Verwaltung und Kontrolle hinausgehen. Der Begriff der Managementdienstleistungen wird in der Regel weit definiert und umfasst sämtliche administrativen, techni-

schen und kommerziellen konzerninternen Dienstleistungen.<sup>2</sup> Im Rahmen dieser Arbeit sollen Managementdienstleistungen analysiert werden, welche über die rein administrativen und technischen Dienstleistungen (sog. Routine-Dienstleistungen) hinausgehen. Im Mittelpunkt stehen Leistungen strategischer und planerischer sowie produktions- und marktbezogener Natur, bei welchen in den eigentlichen Entscheidungsprozess des gruppeninternen Leistungsempfängers eingegriffen wird und bei denen eine direkte Beteiligung in der Geschäftsführung einzelner verbundener Gesellschaften erfolgt, in dem sie die Gesellschaftsorgane des Leistungsempfängers entlastet oder diese ergänzt bzw. ersetzt.<sup>3</sup> Gemeint sind strategische und planerische Dienstleistungen, welche typischerweise zentral auf Ebene der Konzernspitze angesiedelt sind und die Investitionen, Produktion und den Vertrieb des Gesamtkonzerns zum Gegenstand haben.

Zivilrechtlich können die Managementdienstleistungen in diversen Formen organisiert sein. Regelmässig nehmen Mitarbeiter der Konzernobergesellschaft oder der Managementgesellschaft Einsitz im Verwaltungsrat/Aufsichtsrat des Leistungsempfängers oder wird der Leistungserbringer auf der Basis eines Auftragsverhältnisses tätig.

1 Vgl. auch OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.2.

2 Vgl. ENGLER/WELLMANN, Verrechnungspreise, N 39.

3 Vgl. dazu bspw. BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.98 u. Ziff. 6.120.

## 2 Verrechnung der Managementdienstleistungen

### 2.1 Vorliegen einer relevanten Leistung

#### 2.1.1 Allgemeines

Das schweizerische Gewinnsteuerrecht kennt keine Legaldefinition der Begriffe der «Dienstleistung» und schon gar nicht der «Managementdienstleistung».<sup>4</sup> Der Terminus «Dienstleistung» im Sinne der Verrechnungspreise ist ein betriebswirtschaftlicher Begriff.<sup>5</sup> Bei einer konzerninternen Dienstleistung handelt es sich um die Tätigkeit eines Konzernunternehmens zum Nutzen eines oder mehrerer anderer Unternehmen desselben (internationalen) Konzerns.<sup>6,7</sup> Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien definieren als konzerninterne Dienstleistung «eine Tätigkeit (z. B. administrative, technische, finanzielle und kaufmännische Dienstleistungen), für die ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre, zu zahlen oder diese selbst als Eigenleistung zu erbringen».<sup>8</sup> Zur Konkretisierung des Dienstleistungsbegriffes ist entsprechend der Fremdvergleichsgrundsatz heranzuziehen. Nach den Grundsätzen der OECD geht es dabei um die Frage, ob die Gesellschaft einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert bzw. einen Nutzen im Hinblick auf ihre Geschäftstätigkeit erhält. Eine Dienstleistung setzt voraus, dass sie im Interesse des verbundenen Leistungsempfängers ist. Inwiefern eine Dienstleistung effektiv im Interesse des Empfängers ist, ist in Kenntnis sämtlicher relevanten Sachverhaltselemente zu würdigen. Diese Würdigung hat jedoch «ex ante», nicht «ex post» zu erfolgen. Der zu erwartende Nutzen und wirtschaftliche

Vorteil ist von Bedeutung, nicht der tatsächlich realisierte Vorteil.<sup>9</sup>

Führt eine erbrachte Dienstleistung zu keinem Mehrwert beim Leistungsempfänger, liegt gar keine für Zwecke der Verrechnungspreise relevante Dienstleistung vor.<sup>10</sup> Von keiner konzerninternen Dienstleistung ist bspw. auszugehen, wenn diese eine Verdoppelung darstellt, weil die betroffene Gesellschaft die Leistung bereits durch Eigenleistung erbracht hat oder schon von Dritten bezogen hat.<sup>11</sup>

Im Konzernverhältnis kann sich für die einzelnen Gruppengesellschaften auch zufällig ein Nutzen bzw. ein Mehrwert ergeben, ohne dass eine gezielte Dienstleistung durch eine andere Konzerngesellschaft erbracht wurde. Aus Verrechnungspreissicht setzt eine Dienstleistung im Sinne der OECD ein Aktivwerden des Leistungserbringers voraus. Vorteile, welche sich aus der blossen faktischen Zugehörigkeit zu einem Konzern ergeben (bspw. günstigere externe Finanzierungsmöglichkeiten; Risikostreuung; Potenzial auf Mengenrabatte) gelten nicht als konzerninterne Dienstleistungen.<sup>12</sup> Dies bedeutet jedoch nicht, dass Effizienzsteigerungen oder sonstige Synergieeffekte per se die Annahme jeglicher konzerninterner Dienstleistungen ausschliessen. Vielmehr ist insoweit von einer tatsächlichen Dienstleistung auszugehen, als eine beabsichtigte Handlung gegeben ist und ein Dritter bereit gewesen wäre, eine Vergütung dafür zu entrichten.<sup>13</sup>

#### 2.1.2 Abgrenzung zu «Shareholder Activities»

Als Anteilseignertätigkeit oder «Shareholder Activity» definieren die OECD-Verrechnungspreisleitlinien «Aktivitäten, die ein konzernzugehöriges Unternehmen (üblicherweise die Konzernobergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) nur wegen des Beteiligungsinteresses, d. h. in der Eigenschaft als Anteilseigner, gegenüber einem oder mehreren Unternehmen des Konzerns durchführt».<sup>14</sup> Die eigentliche Causa der Tätigkeit ist in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung zu orten.

4 ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (1. Teil), 5 f.

5 KORFF, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, 8. Eine zivilrechtliche Anlehnung an das Auftragsrecht nach Art. 394 ff. OR ist u. E. vorliegend nicht zielführend, dürfte doch auf die Dienstleistungserbringung gerade im «Inbound»-Fall regelmässig nicht schweizerisches Auftragsrecht anwendbar sein.

6 Der Konzernbegriff ist im schweizerischen Gewinnsteuerrecht nicht definiert. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien definiert die OECD den Begriff des multinationalen Konzerns («multinational enterprise group», «MNE group») als eine Gruppe verbundener Gesellschaften mit Geschäftsbetrieben in zwei oder mehr Staaten. Unternehmen gelten gemäss OECD als miteinander verbunden («associated enterprises»), wenn eines der Unternehmen die Bedingungen des Art. 9 Abs. 1a oder 1b OECD-MA in Bezug auf das andere Unternehmen erfüllt (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossary, 30). Einschlägige Kriterien sind demgemäss die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens.

7 KORFF, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, 8.

8 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossary, 27.

9 RENZ/WILMANN, Internationale Verrechnungspreise, 269; BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.111.

10 Sog. Benefit Test (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.6).

11 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.11.

12 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.13.

13 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.12. Siehe auch OECD, Public Discussion Draft on BEPS Actions 8, 9 und 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines, Ziff. 123 und 133.

14 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossary, 23.

Bei der «Shareholder Activity» steht die Kontrollfunktion über eine verbundene Gesellschaft im Vordergrund. Exemplarisch erwähnt die OECD denn auch folgende «Shareholder Activities»<sup>15</sup>:

- Tätigkeiten, die sich auf die juristische Struktur der Muttergesellschaft selbst beziehen, z. B. auf die Gesellschafterversammlungen der Muttergesellschaft, die Ausgabe von Anteilen an der Muttergesellschaft und die Kosten des Aufsichtsrates («supervisory board»);
- Erledigung von Rechnungslegungspflichten der Muttergesellschaft, einschliesslich des konsolidierten Konzernberichts;
- Geldbeschaffung zum Beteiligungserwerb.

Im Zuge der BEPS-Initiative hat die OECD im Winter 2014/2015 einen Entwurf zur Diskussion zur Neuformulierung von Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien aufgelegt. Dieser beinhaltet ebenfalls eine Ergänzung der Beispiele zu den (nicht verrechenbaren) «Shareholder activities», welche u. a. die Bereiche Mittelbeschaffung, Investor Relations und Tax compliance betreffen,<sup>16</sup> jedoch keine grundlegenden neuen Erkenntnisse für den Gegenstand dieser Arbeit bringen.

Die Schweizer Steuerpraxis lehnt sich an dieses OECD-Verständnis an.<sup>17</sup>

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass in Anlehnung an die OECD die Vorteilszuwendung bzw. das wirtschaftliche Interesse des Leistungsempfängers im Vordergrund steht. Dieser Gesichtspunkt entscheidet über die Qualifikation als verrechenbare Leistung. Es ist darauf abzustellen, ob der Leistungsempfänger als ordentlicher Geschäftsführer die erhaltene Leistung als zu vergütende Leistung angenommen hätte.<sup>18</sup> Bezogen auf die schweizerische Steuersystematik geht es letztendlich um die Frage, ob die Vergütung aus Sicht des Leistungsempfängers als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinne von Art. 58 DBG und Art. 24 StHG zu qualifizieren ist.<sup>19</sup>

Bei Vorliegen von Mischleistungen, die sowohl eine wirtschaftliche Vorteilskomponente für die Konzernobergesellschaft als auch für die leistungsempfangende Gesellschaft enthalten, ist eine Aufspaltung zwischen verrechenbarem und nicht verrechenbarem Teil vorzunehmen.<sup>20</sup> In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass nach den Grundsätzen der OECD Vorteile, welche beim Leistungsempfänger nur nebenbei entstehen, nicht verrechenbar sind.<sup>21</sup> Dies ist dann durchaus zutreffend, wenn der Leistungsempfänger auch gegenüber einem Dritten keine Vergütung leisten würde.<sup>22</sup>

### 2.1.3 Würdigung

Bei den Managementdienstleistungen ist die Abgrenzung der (verrechenbaren) Dienstleistungen von den (nicht verrechenbaren) «Shareholder Activities» ein Kernelement. Bei der Anteilseignertätigkeit steht die Kontrollfunktion über eine verbundene Gesellschaft im Vordergrund. Diese kann eine Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft nicht nur gegenüber direkten Tochtergesellschaften, sondern auch gegenüber anderen Konzerngesellschaften wahrnehmen. Vorausgesetzt ist einzig, dass beide Gesellschaften in einem Konzernverhältnis stehen und die leistende Gesellschaft zugunsten des direkten Beteiligungsinhabers die Kontrollfunktion

15 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.10.

16 OECD, Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-Group Services, Ziff. 7.11:

a) Costs relating to the juridical structure of the parent company itself, such as meetings of shareholders of the parent, issuing of shares in the parent company, stock exchange listing of the parent company and costs of the supervisory board;

b) Costs relating to reporting requirements (including financial reporting and audit) of the parent company including the consolidation of reports, costs relating to the parent company's audit of the subsidiary's accounts carried out exclusively in the interest of the parent company, and costs relating to the preparation of consolidated financial statements of the MNE (however, in practice costs incurred locally by the subsidiaries may not need to be passed on to the parent or holding company where it is disproportionately onerous to identify and isolate those costs);

c) Costs of raising funds for the acquisition of its participations and costs relating to the parent company's investor relations such as communication strategy with shareholders of the parent company, financial analysts, funds and other stakeholders in the parent company;

d) Costs relating to compliance of the parent company with the relevant tax laws;

e) Costs which are ancillary to the corporate governance of the MNE as a whole.

17 ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (1. Teil), 12 ff.; KUNZ, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen (2. Teil), 841 f. Anders hingegen die Praxis der deutschen Finanzverwaltung, welche

den Begriff der nicht verrechenbaren Dienstleistungen weiter fasst und bestimmte zentrale Management- und Kontrollleistungen als «Shareholder Activity» qualifiziert, weil diese nur von der Konzernspitze vorgenommen werden und deshalb nur bei dieser betrieblich veranlasst werden können (vgl. dazu bspw. BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.118 sowie 6.123).

18 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.6 und 7.14.

19 Dazu die Ausführungen unter Abschn. 2.2.1.1 (vgl. bezogen auf das deutsche Steuerrecht BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.110).

20 KORFF, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, 54; BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.121.

21 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.12.

22 Vgl. Ziff. 2.1.1.



nen übernimmt.<sup>23</sup> Kontrolltätigkeiten, welche nicht ausschliesslich im Interesse der Konzernobergesellschaft sind, stellen – teilweise – eine relevante bzw. verrechenbare Dienstleistung dar. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn die kontrollierte Gesellschaft dadurch eigene Kontrollmassnahmen sparen kann.<sup>24</sup>

Nach der engen Auslegung des «Shareholder Activity»-Begriffes im Sinne des OECD-Ansatzes sind «day-to-day»-Managementdienstleistungen durch die Konzernspitze – welche über die Wahrnehmung reiner Kontrollfunktionen hinausgehen – als verrechenbare Dienstleistungen anzusehen.<sup>25</sup> Dies hat bspw. auch dann zu gelten, wenn sich die Kontrollfunktion auf die Umsetzung einer erbrachten Managementdienstleistung bezieht. Mit anderen Worten sollten entsprechende Kontrollleistungen als Bestandteil der eigentlichen Managementaufgabe qualifizieren und als verrechenbare Dienstleistung gelten.

Greift die Konzernspitze – wie dies bei Managementdienstleistungen typischerweise der Fall ist – aktiv in den Betriebsablauf des Konzerns bzw. der Konzerngesellschaften ein, ist von einer potentiell relevanten Dienstleistung auszugehen. Wie bereits dargelegt wurde, muss diese Dienstleistung zudem effektiv im Interesse des Leistungsempfängers erfolgen.<sup>26</sup> Sofern bei integrierten Konzernen die (teilweise) zentralisierte Geschäftsführung zu einer Entlastung der lokalen Konzerngesellschaft führt bzw. im Interesse dieser Gesellschaft ist, weil sie eine direkte Unterstützung ihres operativen Geschäfts bewirkt, so liegt eine verrechenbare konzerninterne Dienstleistung vor.<sup>27</sup> Heikler ist die Lage, wenn das betroffene verbundene Unternehmen – aus eigener Perspektive – gar keinen Bedarf für den Bezug einer Dienstleistung hat. Es stellt sich die Frage, wie der Sachverhalt zu würdigen ist, wenn die leistende Gesellschaft eine Dienstleistung erbringt, welche zwar im Interesse des Gesamtkonzernes sein mag, aber dem eigentlichen Leistungsempfänger keinen direkten Nutzen bringt. Dies kann bspw. dann der Fall sein, wenn die Konzernspitze eine strategische Gesamtplanung über die Gruppe vornimmt, welche eine neue Geschäftsstrategie definiert, die aus Sicht der einzelnen Gruppen-

gesellschaft betrachtet gar nicht in deren Interesse ist, weil für sie daraus keine positiven wirtschaftlichen Auswirkungen zu erwarten sind.

Wird das Kriterium des effektiven Nutzens sowie die Betrachtung der einzelnen Gesellschaften des Konzerns als Träger der Ertragskraft<sup>28</sup> konsequent angewendet, gilt eine derartige Managementdienstleistung zwar nicht als «Shareholder Activity», jedoch dennoch als eine für Zwecke der Verrechnungspreise nicht relevante Leistung.

Selbstverständlich lässt sich nicht pauschal festhalten, ob Managementdienstleistungen – insbesondere, wenn sie im Bereich der strategischen Konzernplanung inklusive Steuerung von Investitionen, Produktion und Vertrieb anzusiedeln sind – als verrechenbare oder zumindest teilweise verrechenbare Leistungen qualifizieren. Entscheidend ist, ob im Einzelfall der Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Nutzen daraus erzielen kann, wobei dies anhand einer «ex ante»-Betrachtungsweise zu beurteilen ist.

## 2.2 Angemessenheit der Verrechnung

### 2.2.1 Rechtliche Grundlagen

#### 2.2.1.1 Innerstaatliches Recht

Im schweizerischen Gewinnsteuerrecht ist grundsätzlich die handelsrechtskonforme Handelsbilanz für Steuerzwecke massgebend.<sup>29</sup> Ein in der Handelsbilanz ausgewiesener Aufwand ist für Gewinnsteuerzwecke absetzbar, soweit dieser geschäftsmässig begründet ist.<sup>30</sup> Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes ist im DBG und StHG nicht definiert und muss daher im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden.<sup>31</sup> Nebst dem Periodizitätsprinzip – auf welches an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden soll – kommt dem Institut des Drittvergleichs elementare Bedeutung zu. Generell ist nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen.<sup>32</sup> Es bedarf daher eines sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb, wobei ein objektiver Massstab angelegt wird; es reicht die blosse Möglichkeit der Gewinnerzielung, und es ist unerheblich, ob die einzelnen Aufwendungen nachträglich betrachtet tatsächlich notwendig

23 Vgl. BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.108.

24 BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.99.

25 Nach der weiten Auslegung dieses Begriffes – welche bspw. im deutschen Steuerrecht zur Anwendung gelangt – gilt dies hingegen nur, sofern dadurch der Leistungsempfänger in den Genuss einer Entlastung, Ergänzung oder Ersetzung der Organe gelangt (vgl. KORFF, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, 53).

26 Vgl. dazu die Ausführungen unter Abschn. 2.1.2.

27 Vgl. auch ZUCKSCHWERT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (1. Teil), 21.

28 KORFF, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, 42.

29 Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG (sog. Massgeblichkeitsprinzip).

30 Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG.

31 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 47; KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 56.

32 BGER 16.7.2013, 2C\_273/2013, 2C\_274/2013, E. 3.2.

waren.<sup>33</sup> Den Steuerbehörden ist es untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen; dies gilt insbesondere auch für die internationale Transferpreisproblematik. Der Fiskus darf bei der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen dort nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen, wo sich der Geschäftsführer innerhalb des zulässigen Ermessensspielraumes oder Preisbandes bewegt. Die Bindungswirkung von Ermessensentscheiden soll allenfalls in den Fällen relativiert werden, in denen sich unternehmerische Ermessensentscheide zugunsten des Alleinaktionärs auswirken. Die geschäftsmässige Begründetheit wird mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt. Relevant ist dabei die Optik des (die Vergütung) leistenden Unternehmens als eigenständiges Rechtssubjekt. Mitunter darf keine Konzernbetrachtung vorgenommen werden.<sup>34</sup>

In Art. 58 Abs. 3 DBG sind die Kostenaufschlags- und die Wiederverkaufspreismethode zur Preisbestimmung der Leistungen gemischtwirtschaftlicher, im öffentlichen Interesse tätigen Unternehmen an nahestehende Personen erwähnt. Damit besteht eine direkte Referenz auf Verrechnungspreismethoden gemäss OECD-Verrechnungspreisleitlinien.<sup>35</sup> Weitergehende gesetzliche Grundlagen mit Blick auf konzerninterne Dienstleistungen fehlen.

Auf Druck der OECD hat die ESTV am 19. März 2004 das KS 4 für die Direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer erlassen.<sup>36</sup> Das äusserst knappe KS 4 enthält im Kern folgende Aussagen: (i) die Schweizer Steuerbehörden haben die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zu beachten; (ii) die steuerbare Gewinnmarge von Dienstleistungsgesellschaften ist gestützt auf den Grundsatz des Drittvergleichs einzelfallbezogen und auf der Grundlage vergleichbarer Leistungen zwischen unabhängigen Dritten zu ermitteln; (iii) auch die Wahl der Transferpreismethode für die Bestimmung der Gewinnmarge muss dem Drittvergleich standhalten, mit explizitem Hinweis, dass sich u. a. für Managementfunktionen die «cost plus»-Methode nicht oder nur in seltenen Ausnahmefäl-

len als adäquat erweist; (iv) ist eine Gesellschaft der Auffassung, die auf sie angewandte, aktuelle Gewinnmarge sei zu hoch angesetzt, hat sie den Nachweis zu erbringen, dass die angewandte Marge den oben genannten Grundsätzen widerspricht. In der schweizerischen Praxis wurde bzw. wird die Kostenaufschlagsmethode auch seit Erlass des KS 4 weiterhin weitgehend angewandt.<sup>37</sup> Mit Blick auf Management-Funktionen wurde in der Lehre darauf hingewiesen, dass entscheidend sei, ob der Dienstleister sich der Übernahme und der Verwaltung von Risiken widme.<sup>38</sup>

Grundsätzlich keine weitergehenden Erkenntnisse lassen sich aus der schweizerischen Judikatur ableiten. Gerichtsentscheide im Transferpreisbereich und noch konkreter im Zusammenhang mit der Entschädigung von (Management-)Dienstleistungen gibt es sehr wenige.<sup>39</sup> Soweit ersichtlich ist unter dem KS 4 die «cost plus»-Praxis durch das Bundesgericht noch nicht beurteilt worden.<sup>40/41</sup>

33 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 49.

34 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 51 ff., mwH.

35 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 56.

36 Mit dem KS 4 ersetzte die ESTV ihr bis dahin gültiges RS (ASA 66 [1997/98]), 299, welches die Anwendung bzw. Modifikation der Kostenaufschlagsmethode (vgl. zu diesem Begriff Ziff. 3.2.1.2) umschrieben hatte. Gemäss RS bestimmte sich der steuerbare Gewinn von Dienstleistungsgesellschaften typischerweise als Prozentsatz der gesamten Selbstkosten (mindestens 5 %) oder als Prozentsatz der lokalen Lohnsumme (8,33 %) (RS, Ziff. 3; BRÜGGER/BONVIN, Kreisschreiben Nr. 4 der Eidg. Steuerverwaltung vom 19. März 04 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften: Konsequente Anwendung des Arm's Length-Prinzips?, 339).

37 KUNZ, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen, 842 f.; STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 388.

38 STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 185; auch DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 141b, mit Verweis auf BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 283 zum Verrechnungssteuerrecht; STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 388.

39 Die «cost plus»-Praxis der ESTV ist im Jahr 1978 (als die ESTV noch einen Kostenaufschlag von 10 % angewandt hat) vom Bundesgericht gebilligt worden; BGer 25.1.1978, ASA 48 (1979/80), 207; STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 184 ff.; BRÜGGER/BONVIN, Kreisschreiben Nr. 4 der Eidg. Steuerverwaltung vom 19. März 04 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften: Konsequente Anwendung des Arm's Length-Prinzips?, 339. Die Praxis unter dem RS wurde auch jüngst gerichtlich bestätigt (BVGer 24.9.2009, A-710/2007, bestätigt durch BGer 20.1.2010, 2C\_726/2009). Vor dem Bundesgericht hat sich eine schweizerische Gesellschaft erfolglos gegen die Anwendung des RS durch die ESTV mit der Argumentation gewehrt, sie führe nur beschränkte Managementaufgaben aus und sei nie in der Lage gewesen, Gewinne zu erzielen, da sie keine gewinnbringende Tätigkeit ausgeübt habe. Im Rahmen der Laienbeschwerde unterblieb allerdings bereits vor dem Bundesverwaltungsgericht die Infragestellung der Anwendung der «cost plus»-Methode bzw. der Angemessenheit der Marge. Deshalb setzten sich die Gerichte mit diesen Fragen nicht auseinander, sondern befanden die Anwendung eines Kostenaufschlags (von 5 %) durch die ESTV – mangels beigebrachter Jahresrechnungen im Rahmen einer Ermessenseinschätzung – für korrekt.

40 Das Bundesgericht – eine rechtsgenügende Rüge vorausgesetzt – würde unter dem KS 4 offensichtlich eine Beanstandung der Höhe der Marge zulassen (BGer 20.1.2010, 2C\_726/2009, E. 2.3).

41 Die äusserst beschränkte Anzahl ergangener Entscheide dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die Steuerpflichtigen mit dem Einholen von Steurrulings Rechtssicherheit suchen oder Lösungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren gefunden werden. Zur Bedeutung der unabhängigen Transferpreisstudie für die Beurteilung der Erkennbarkeit des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung als erforder-

Der Verweis auf die bzw. die Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist in der schweizerischen Steuerpraxis aufgrund des Fehlens eigener spezifischer Rechtsvorschriften grundsätzlich anerkannt.<sup>42</sup>

### 2.2.1.2 Art. 9 OECD-MA<sup>43</sup> und OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA verankert die Grundsätze der Anerkennung von Konzerngesellschaften als selbständige und gewinnorientierte rechtliche Einheiten («separate entity approach») und der Anerkennung der Geschäftsvorfälle.<sup>44</sup> Gleichzeitig statuiert die Norm den Vorrang des Fremdvergleichsgrundsatzes. Nach diesem Grundsatz sollte die Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen jener Vergütung entsprechen, die zwischen unabhängigen Dritten unter vergleichbaren Verhältnissen berechnet und akzeptiert worden wäre.<sup>45</sup>

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien konkretisieren diesen Grundsatz durch Umschreibung folgender Verrechnungspreismethoden: Die Preisvergleichsmethode («Comparable uncontrolled price method», abgekürzt CUP) vergleicht den Preis von Gütern und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit dem Preis von gleichartigen Transaktionen zwischen unverbundenen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen. Sie gilt als verlässlichste und beste Methode, wenn sich vergleichbare Transaktionen und Preise finden lassen.<sup>46</sup> Die Wiederverkaufspreismethode («Resale price method», abgekürzt RPM) ist geeignet zur Bestimmung des Preises an eine verbundene Vertriebsgesellschaft, welche die Handelsware ohne wesentliche Veränderung an einen Dritten verkauft. Die angemessene Vergütung zwischen den verbundenen Unternehmen wird von diesem Wiederverkaufspreis (unter Anwendung einer marktüblichen Handelsmarge) abgeleitet.<sup>47</sup> Die Kostenaufschlagsmethode («cost plus method», abgekürzt CPM) geht von den Kosten aus, die dem Lieferanten oder Dienstleis-

tungserbringer bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall für Lieferungen oder Dienstleistungen an einen verbundenen Erwerber entstehen. Es erfolgt dann ein angemessener Kostenaufschlag («mark-up»), um einen angemessenen, den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen entsprechenden Gewinn zu erzielen. Die Kostenaufschlagsmethode wird hauptsächlich für Auftragsfertigungs- und Lohnveredelungsverträge sowie jede Art von Dienstleistungen im Konzern angewendet.<sup>48</sup> Die Methode wird grundsätzlich aber als nicht geeignet betrachtet für die Entschädigung von Funktionen mit wesentlichen unternehmerischen Risiken.<sup>49</sup> Die Nettomargenmethode («Transactional net margin method», abgekürzt TNMM) untersucht den Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielt, in Relation zu einer geeigneten Grösse (z. B. Kosten, Umsatz, Kapital).<sup>50</sup> Bei dieser Methode werden nicht Einzeltransaktionen, sondern ganze Geschäftsbereiche oder Unternehmen verglichen. Bei der (geschäftsvorfallbezogenen) Gewinnaufteilungsmethode («Transactional profit split method», abgekürzt TPSPM) wird der aufzuteilende Gewinn ermittelt, der sich aus den zwischen den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfällen ergibt (der «Gesamtgewinn»), wobei der Begriff Gewinn gleichermaßen auf Verluste anzuwenden ist. Diese Gesamtgewinne werden sodann zwischen den verbundenen Unternehmen nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten in einer Weise aufgeteilt, die dem nahekommt, was bei einem zwischen fremden Dritten vereinbarten Geschäftsvorfall erwartet worden wäre. Die Gewinnaufteilungsmethode eignet sich für Transaktionen, bei denen beide Parteien wesentliche unternehmerische Funktionen ausüben, immaterielle Werte beitragen und daher die vorstehend erwähnten einseitigen Methoden nicht anwendbar sind.<sup>51</sup>

Die Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode erfolgt aufgrund der spezifischen Eigenschaften der Transaktionen (Funktions- und Risikoanalyse) sowie der verfügbaren unternehmensinternen Vergleichstransaktionen oder externer Informationen über Transaktionen zwi-

derliche Teilvoraussetzung der geldwerten Leistung vgl. SRK 8.6.2006, 2005-114, VPB 70.85, E. 3.b)cc).

42 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 98. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurden jüngst als «besonders anerkanntes betriebswirtschaftliches Lehrbuch» bezeichnet (EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 52).

43 Zu den Regelungen in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vgl. EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 3.

44 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 5.

45 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.19.

46 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.12 ff., EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 21.

47 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.21 ff., EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 22.

48 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.39 ff., EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 23.

49 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 23.

50 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.58 ff., EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 25 ff. Zusätzlich zu den möglichen Vergleichsgrössen Umsatz, Kosten und Aktiven kann das Verhältnis vom Bruttogewinn zu den operativen Kosten (Berry Ratio, OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.100 ff.) ein Vergleichsindikator sein (EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 29).

51 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.108 ff.; EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 30 ff.



schen Drittparteien. Die Auswahl der Methode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode («most appropriate method») zu finden.<sup>52</sup> Schliesslich steht es multinationalen Konzernen offen, in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht behandelte Methoden (sonstige Methoden) anzuwenden, wenn diese geeignet sind, dem Fremdvergleichsgrundsatz besser Rechnung zu tragen. Die Steuerbehörden sind angehalten, keine kleinlichen Korrekturen vorzunehmen.<sup>53</sup> Bezogen auf konzerninterne Dienstleistungen hält die OECD zwar fest, dass die Kostenaufschlagsmethode wahrscheinlich die geeignetste Methode ist, wenn keine Preisvergleichsmethode möglich ist. Schlussendlich soll jedoch auch im Bereich der Dienstleistungen die zweckmässigste Methode – und in Ausnahmefällen sollen sogar mehrere Methoden gleichzeitig – zur Anwendung gelangen.<sup>54</sup>

Im Bereich der Dienstleistungen anlässlich eines Leistungsaustausches empfiehlt die OECD die Anwendung der direkten Preisverrechnung für mit Bezug auf Erbringung und Bemessungsgrundlage eindeutig feststellbare Dienstleistungen, welche nicht nur für verbundene, sondern auch für unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Verhältnissen erbracht werden (sog. direkte Preisverrechnung).<sup>55</sup> Führt diese Form der Leistungsverrechnung im konkreten Fall zu hohen Umsetzungsschwierigkeiten bzw. hohem Verwaltungsaufwand, erachtet es die OECD als zulässig, die ungenaueren, sog. indirekten Preisverrechnungsformen im Sinne der Konzernumlage anzuwenden, sofern der Vorteil für den Leistungsempfänger und der Drittvergleich genügend berücksichtigt werden und diese Dienstleistungen nur konzernintern erbracht werden.<sup>56</sup> Die nachfolgenden Ausführungen fokussieren auf die konkrete Wahl der anzuwendenden Verrechnungspreismethode bei der direkten Preisverrechnung. Auf die im Bereich der Dienstleistungserbringung in der Praxis verbreitete Konzernumlage wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.

## 2.2.2 Würdigung

### 2.2.2.1 Allgemeines

Die Wiederverkaufspreismethode findet in der Regel als Verrechnungspreismethode bei Dienstleistungen kaum Anwendung, da diese immateriellen Charakter haben und kaum weiterveräussert werden.<sup>57</sup> Die Nettomargenmethode dürfte im Bereich der hochwertigeren Managementdienstleistungen ebenfalls kaum relevant sein, da für derartige Leistungen das Vorliegen vergleichbarer Dienstleistungen zwischen fremden Dritten kaum möglich sein dürfte.<sup>58</sup>

Im Zusammenhang mit der Preisvergleichsmethode ist festzuhalten, dass die Konzernobergesellschaft bzw. die Managementgesellschaft typischerweise ihre Managementdienstleistungen nur innerhalb des Konzerns erbringen wird, so dass ihr keine eigenen (internen) Drittvergleichspreise zur Verfügung stehen. Folglich stellt sich die Frage nach den externen Drittpreisen, welche andere Unternehmen in vergleichbaren Situationen in Rechnung stellen. Managementdienstleistungen sind typischerweise konzernspezifisch. Zwar werden derartige Dienstleistungen vermehrt auch von unabhängigen Drittanbietern angeboten, doch dürfte die Vergleichbarkeit der Leistungen nur zurückhaltend angenommen werden. Werden Vergütungen an Drittanbieter dennoch als Fremdvergleichsdaten herangezogen, ist besonders darauf zu achten, dass die Voraussetzung der Vergleichbarkeit erfüllt ist. Werden bspw. Managementdienstleistungen auf Dauer und nicht nur temporär bezogen, kann die Entschädigung nicht einfach gestützt auf fremdüblich verrechnete Stundenansätze berechnet werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass ein unabhängiger Leistungsempfänger aus Kostengründen eigenes Personal angestellt hätte, so dass sich die Verrechnungspreise in einem solchen Fall nach der Gesamtvergütung der beschäftigten Person zu orientieren haben.<sup>59</sup>

### 2.2.2.2 «cost plus»- vs. «profit split»-Methode

Liegen keine Drittvergleichsdaten vor, kommt im Bereich der Dienstleistungen regelmässig die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, sofern die Anwendung anderer Methoden zu keinem dem Fremdvergleichsgrundsatz näher stehenden Ergebnis führt.<sup>60</sup>

52 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 34.

53 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.9 f., EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 35.

54 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff 7.31.

55 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.20 f. Die direkte Preisverrechnung wird bisweilen auch «Einzelabrechnung» genannt, vgl. ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (2. Teil), 97.

56 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.23. Vgl. zur Konzernumlage ENGLER/WELLMANN, Verrechnungspreise, N 116 f.

57 Vgl. BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 6.151.

58 Vgl. dazu ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (2. Teil), 106.

59 ENGLER/REINERT, Verrechnungspreise, N 343, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des deutschen BFH (Erbringen von Managementdienstleistungen durch einen Vollzeit beschäftigten Geschäftsführer).

60 Vgl. Ziff. 3.2.1.2.



Sowohl im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Kostenaufschlagmethode als auch auf die angemessene Vergütung erscheint die Situation relativ einfach bei Managementdienstleistungen mit beschränkter Wertschöpfungskomponente. Die OECD sieht für derartige Dienstleistungen (sog. «low value-adding services»<sup>61</sup> wie bspw. Human-Resources-Tätigkeiten, interne und externe Kommunikation sowie Public Relations Support) explizit die Einführung einer vereinfachten Methode zur Bestimmung der angemessenen Entschädigung vor.<sup>62</sup> Ausdrücklich als nicht «low value-adding intra-group services» gelten u. a. Dienstleistungen des «corporate senior management».<sup>63</sup> Für Zwecke dieser Arbeit, welche sich gerade mit Managementdienstleistungen der Konzernzentrale, welche über pure administrative und technische Dienstleistungen hinausgehen, befasst, stellt sich als Konsequenz die Frage, ob einerseits sämtlichen Dienstleistungen des «senior management» automatisch eine hohe Wertschöpfung zugeschrieben wird und andererseits die Anwendung der Kostenaufschlagmethode in diesen Fällen ausgeschlossen sein soll. Wird der Grundsatz des sog. «benefit test»<sup>64</sup> ernst genommen, sind beide Fragen zu verneinen. Der Wertschöpfungscharakter der Dienstleistung sowie sein wirtschaftlicher Nutzen für den Empfänger sind entscheidend und nicht, wer die Dienstleistung erbringt bzw. welche Position im Konzern die dienstleistungserbringende Person hat. So hat der Leistungsempfänger bspw. die Kosten einer allfälligen Überqualifizierung des Managements der Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft für die ihr gegenüber erbrachten Managementdienstleistungen nicht zu tragen.<sup>65</sup>

Wird die Kostenaufschlagmethode im Zusammenhang mit Managementdienstleistungen angewendet, kommt der Angemessenheit des Gewinnaufschlages entscheidende Bedeutung zu. Im Einklang mit den OECD-Grundsätzen<sup>66</sup> sind bei der Bemessung insbesondere folgende Elemente zu beachten:<sup>67</sup>

- Wert und Nutzen der Dienstleistung für den Empfänger;
- Preis, den ein unabhängiger Dritter für die Leistung bereit gewesen wäre zu bezahlen;
- beim Dienstleistungserbringer entstehende Kosten.

Beim letztgenannten Punkt stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie dem Umstand Rechnung zu tragen ist, wenn der Leistungserbringer in einem Staat mit hohem Kostenniveau (wie bspw. der Schweiz) angesiedelt ist, der Leistungsempfänger aber in einem Staat mit tiefem Kostenniveau (wie bspw. Portugal). Entscheidend dürfte hier sein, ob der Leistungsempfänger die vergleichbare Leistung zu «lokalen» Kosten ebenfalls erhältlich machen könnte. Aufgrund der Konzernspezifität wird dies in der Tendenz zu verneinen sein.

Im Bereich der Dienstleistungen mit hoher Wertschöpfung kann die Gewinnmarge der leistenden Gesellschaft, bezogen auf ihre Kosten, durchaus hoch ausfallen.<sup>68</sup> Grenzen werden der Gewinnmarge im Bereich der Managementdienstleistungen einerseits durch den Drittvergleich (Vergütung beim Einkauf von Beratungen bei Dritten bzw. Angemessenheit der Marge, gestützt auf Drittvergleichsanalysen) gesetzt und andererseits durch den effektiven Wert, welcher der Dienstleistungsempfänger der Leistung beimisst. Zudem dürfte die Marge auch nicht über der Gewinnmarge liegen, welche der Strategieträger des Konzerns durchschnittlich – auf Grund der Wertschöpfungskraft des Konzerns im relevanten Bereich, in welchem die leistungsempfangende Gesellschaft tätig ist – über die Jahre erzielt.<sup>69</sup> Schliesslich ist zu beachten, dass bei hochwertigen Dienstleistungen bereits die unterliegende Kostenbasis und damit der Gewinn höher ausfallen. Mit zusätzlicher Berücksichtigung einer höheren Marge wird der (hohe) Wert der Leistung doppelt und damit im Ergebnis allenfalls unangemessen stark berücksichtigt.

In der Praxis ist die Frage von Bedeutung, inwiefern für die im Rahmen dieser Arbeit zu beurteilenden Manage-

61 Gemäss OECD, Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-Group Services, Ziff. 7.46, weisen Dienstleistungen mit tiefer Wertschöpfung folgende Charakteristika auf:

- are supportive in nature;
- are not part of the core business of the MNE group;
- do not require the use of unique and valuable intangibles and do not lead to the creation of unique and valuable intangibles; and
- do not involve the assumption or control of substantial or significant risk and do not give rise to the creation of significant risk.

62 OECD, Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-Group Services, Ziff. 7.48, Ziff. 7.51 ff.

63 OECD, Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-Group Services, Ziff. 7.47.

64 Vgl. Ziff. 3.1.1.

65 Vgl. in diesem Zusammenhang auch OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.33.

66 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.29.

67 ENGLER/REINERT, Verrechnungspreise, N 248.

68 Der Gewinnaufschlag kann durchaus auch deutlich mehr als 10–20 % betragen (vgl. bspw. ENGLER/REINERT, Verrechnungspreise, N 242).

69 ENGLER/REINERT, Verrechnungspreise, N 240.

mentdienstleistungen die Gewinnaufteilungsmethode (TPSM) als geeignete Verrechnungspreismethode gilt.<sup>70</sup>

Die sog. «profit split»-Methode kommt grundsätzlich zur Anwendung, wenn mehrere Parteien wertvolle Wirtschaftsgüter einsetzen, bedeutende Funktionen ausüben und hohe Risiken tragen.

Zunächst ist zu hinterfragen, ob bei Managementdienstleistungen eine Beteiligung am Gewinn des Unternehmens einem Drittvergleich standhält. Der Abschluss sog. partiarischer Dienstverträge, bei welchen als Vergütung eine Beteiligung am Gewinn oder Ertrag vereinbart wird, dürfte unter Dritten wohl nur bei aussergewöhnlich wertschöpfenden Dienstleistungen in Frage kommen, bei denen der Wert der Dienstleistung für den Empfänger deutlich höher ist als die Kosten für die Leistungserbringung.<sup>71</sup>

Zu keinen fruchtbaren Ergebnissen führt die allgemeine Feststellung, dass das «senior management» regelmässig als eigentlicher «Entrepreneur» und Strategieträger im Konzern gilt. Ob die Konzernobergesellschaft bzw. die Managementgesellschaft im Rahmen der Managementdienstleistungserbringung als eigentlicher Strategieträger gilt, ist nicht bezogen auf den Konzern als Ganzes zu beurteilen. Vielmehr ist die konkrete Wertschöpfung zugunsten des Leistungsempfängers anhand des konkreten Leistungsaustausches zu analysieren.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Managementfunktionen durchaus auf den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens massgeblichen Einfluss haben können oder sogar sollten. Bei Managementdienstleistungen werden jedoch meistens keine Garantien abgegeben; es wird kein bestimmter Erfolg gewährleistet. In diesem Sinne liegt das Risiko primär beim Leistungsempfänger.

Geschäftsführungsfunktionen setzen zudem nicht den Einsatz von bedeutenden Wirtschaftsgütern voraus. Vielmehr werden in der Regel die Wirtschaftsgüter des Leistungsempfängers eingesetzt.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass Managementfunktionen, insbesondere wenn sie auf Konzernebene Synergieeffekte auslösen können, regelmässig auf die (passive) Zugehörigkeit zum Konzern zurückzuführen sind. Die Mehrwertkomponente einer derartigen Managementdienstleistung ist jedoch gerade nicht zu entschädigen.<sup>72</sup>

Daraus folgt, dass im Bereich der Managementdienstleistungen im Sinne dieser Arbeit die «profit split»-Methode in der Regel nicht die «most appropriate method» für die Bestimmung der Verrechnungspreise ist. Dass die Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft effektiv Dienstleistungen mit derart hohem Wertschöpfungscharakter erbringt, dass ihr ein Teil des Residualgewinnes zusteht, dürfte die Ausnahme darstellen.

## 3 Betriebstätte

### 3.3 Fragestellung

Durch die Managementtätigkeit von Mitarbeitern einer Gesellschaft in einem Staat für eine Gesellschaft in einem andern Staat stellt sich die Frage, ob die Gesellschaften jeweils im anderen Staat durch die Managementaktivität eine Betriebstätte begründen.<sup>73</sup> Die Betriebstättefrage beschlägt dabei sowohl den Dienstleistungsempfänger (Betriebstätte im Ursprungsland) sowie den Dienstleistungserbringer (Betriebstätte im Auswirkungsland).

### 3.4 Rechtliche Grundlagen

#### 3.4.3 Innerstaatliches Recht

Nach Art. 51 Abs. 2 DBG<sup>74</sup> gilt – im Rahmen der Umschreibung der beschränkten Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit – als Betriebstätte eine feste Einrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Eine Einrichtung gilt nur dann als fest, wenn sie auf eine gewisse Dauer angelegt ist.<sup>75</sup> Anders als im interkantonalen Steuerrecht stellt die Betriebstättedefinition nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG keine Anforderungen an die qualitative und quantitative Wesentlichkeit; insofern ist von einem weitgefassten Betriebstättebegriff auszugehen.<sup>76</sup> Art. 52 Abs. 1 DBG normiert im Zusammenhang mit dem Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht, dass sich dieser u. a. nicht auf Betriebstätten im Ausland erstreckt.

70 Vgl. zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode bei konzerninternen Dienstleistungen im schweizerischen Steuerrecht ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen (2. Teil), 104 ff.

71 Vgl. dazu ENGLER/REINERT, Verrechnungspreise, N 163 und 252.

72 Vgl. Abschn. 2.1.1.

73 Gleichsam stellt sich die Betriebstättefrage allenfalls auch im Ansässigkeitsstaat der dienstleistungserbringenden natürlichen Person, wenn dieser vom Ansässigkeitsstaat der Dienstleistungserbringerin (Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft) abweicht und die natürliche Person regelmässig vom Wohnsitz aus ihrer Funktion nachgeht (Home Office). Auf die Frage der Home Office-Betriebstätte wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen. Vgl. zur Home Office-Betriebstätte SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 10, mit Hinweisen auf den aktuellen Diskussionsstand in der OECD.

74 Das StHG enthält keine Legaldefinition; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 4 StG ZH N 18.

75 ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 32.

76 ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 36.

Das Bundesgericht hat jüngst mit fragwürdigen Begründungen an eine ausländische Betriebsstätte höhere Anforderungen gestellt als an eine inländische Betriebsstätte,<sup>77</sup> was in der Lehre zu Recht heftig kritisiert wurde.<sup>78</sup> Gemäss herrschender Lehre liegt dem DBA hingegen ein einheitlicher Betriebsstättenbegriff zugrunde, weshalb aus der Optik des DBA an eine schweizerische Betriebsstätte die gleichen bzw. gleich hohen Anforderungen zu stellen sind wie an eine ausländische Betriebsstätte.<sup>79</sup>

#### 3.4.4 Abkommensrecht

Da Konzernobergesellschaften bzw. Managementgesellschaften ihren Sitz in der Regel in DBA-Staaten haben dürften, kommt dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenverständnis in der Praxis grosse Bedeutung zu.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff ist damit mit dem internrechtlichen Begriff des DBG deckungsgleich. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA enthält – anders als Art. 51 Abs. 2 DBG – in der beispielhaften Aufzählung auch den «Ort der Leitung». Auch diese «prima facie»-Betriebsstätte bildet allerdings nur dann tatsächlich eine Betriebsstätte, wenn die allgemeinen Voraussetzungen gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorliegen.<sup>80</sup> Ein Ort der Leitung setzt nicht voraus, dass sich in der Geschäftseinrichtung die Leitung des Unternehmens ganz oder zu einem wesentlichen Teil vollzieht, wie dies für den – den Ansässigkeitsstaat juristischer Personen bestimmenden – Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) der Fall ist.<sup>81</sup> Die Betriebsstätteanknüpfung ist weiter gefasst. Die am Ort der Leitung gefassten Entscheidungen müssen für das Unternehmen insgesamt von Bedeutung sein (leitende Tätigkeit).<sup>82</sup> Auch Kontroll- und Koordinationsstellen, die über Hilfstätigkeiten hinaus-

gehen, können ein Ort der Leitung sein.<sup>83</sup> Ein Unternehmen kann mehrere Orte der Leitung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a OECD-MA haben.<sup>84</sup>

Zentraler Aspekt der Betriebsstättendefinition ist die Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung. Ein rechtlicher Titel für die Verfügungsmacht wird nicht verlangt. Andererseits wird durch eine bloss physische Präsenz noch keine Verfügungsmacht bejaht.<sup>85</sup> Zu verlangen ist vielmehr eine faktische Sachherrschaft, welche von einem entsprechenden Willen getragen ist und eine gewisse Einflussnahme auf die Einrichtungen ermöglicht.<sup>86</sup> Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort ihre Geschäftstätigkeit (durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ausübt, wird keine der Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.<sup>87</sup> Insbesondere vermittelt eine konzernrechtliche Beherrschung noch keine Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen der beherrschten Gesellschaft.<sup>88</sup>

Bedeutend ist, dass die Unternehmenstätigkeit und Verfügungsmacht über die Einrichtungen eine gewisse Dauerhaftigkeit auszuweisen haben und nicht von bloss vorübergehendem Charakter sein sollen. Obwohl keine absolute minimale Zeitdauer vorgegeben ist, scheinen verschiedene Staaten auf eine Minimaldauer von 6 Monaten abzustellen, wobei bei wiederkehrenden Tätigkeiten auch nur von jeweils kurzer Zeitdauer diese gemäss OECD gesamthaft bzw. kumulativ zu betrachten sind.<sup>89</sup>

Der Komm. OECD-MA beinhaltet verschiedene Beispiele, welche die Verfügungsmacht illustrieren sollen, wobei keines der Beispiele die hier zu beleuchtende Ausgangslage wiedergibt.<sup>90</sup> Umschrieben wird der Fall eines Mitarbeiters einer Gesellschaft, welchem für eine lange Zeit erlaubt ist, ein Büro am Hauptsitz einer Gesellschaft (bspw. einer neu akquirierten Tochtergesellschaft) zu benutzen, um sicherzustellen, dass die neue Konzerngesellschaft den vertraglichen Verpflichtungen mit der erstgenannten Gesellschaft nachkommt. Da die Arbeit des Mitarbeiters der erstgenannten Gesellschaft zugerechnet wird und er über das Büro bei der neuen Konzerngesellschaft verfügen kann, bejaht der Komm. OECD-MA das Vorliegen einer Betriebsstätte unter dem Vorbehalt, dass

77 BGer 5.10.2012, 2C\_708/2011, E. 3.1.2.

78 Statt vieler JUNG, Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen, 69 ff.

79 LOCHER, Art. 51 DBG N 10, verweist mit Blick auf den DBA-Outbound-Fall auf einen möglichen «Bumerang» der extensiven Auslegung.

80 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 12; BENDLINGER, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 96. Die mit dem OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, Public Discussion Draft, Ziff. 60, angeregte Klarstellung bzw. Neuredaktion von Komm. OECD-MA Art. 5 Ziff. 12 (vgl. BENDLINGER, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 97), ist unterblieben. Ferner SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 21; GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 39.

81 Vgl. Abschn. 5.

82 GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 40.

83 BENDLINGER, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 97; GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 41.

84 HRUSCHKA, Art. 5 OECD-MA N 75 f.

85 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 4.2.

86 HRUSCHKA, Art. 5 OECD-MA N 52.

87 Art. 5 Abs. 7 OECD-MA, Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 40.

88 HRUSCHKA, Art. 5 OECD-MA N 152.

89 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 6 und 6.1. Siehe auch SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 8.

90 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 4.2 ff.

einerseits die Verfügungsmacht über eine ausreichend lange Zeitperiode besteht und die Tätigkeiten nicht unter den Ausnahmekatalog von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen.<sup>91</sup> Für wiederkehrende Leistungen wird festgehalten, dass der Zeitraum, in dem ein Ort benützt werde, in Kombination mit der Anzahl Male, in denen ein Ort benützt werde, betrachtet werden müsse.<sup>92</sup> In einem weiteren Beispiel (sog. Anstreicher-Fall) wird die Betriebstätteanknüpfung eines Malers bejaht, der während zwei Jahren jeweils an drei Tagen pro Woche bei seinem Hauptkunden präsent ist und daselbst seine wichtigste Tätigkeit, das Malen, ausübt.<sup>93</sup> Diese Auslegung, die sich über den Wortlaut des OECD-MA hinwegsetzt und mittels Auslegung des unveränderten Wortlauts eine Dienstleistungsbetriebstätte einführt, für welche die OECD selbst eine Formulierung vorschlägt,<sup>94</sup> wird in der Lehre richtigerweise kritisiert, weil durch diese Auslegung faktisch das Erfordernis der festen Einrichtung aufgegeben wird.<sup>95</sup> Zur Dienstleistungsbetriebstätte genüge an dieser Stelle der Hinweis, dass bislang nur ganz wenige Schweizer DBA eine derartige Erweiterung des Betriebstättebegriffes vorsehen und dass selbst in diesen Fällen eine schweizerische steuerliche Betriebstätteanknüpfung

(«Inbound»-Fall) eine feste Einrichtung voraussetzt.<sup>96</sup> Folglich wird vorliegend nicht näher darauf eingegangen.

Das Bundesgericht hat in einem Urteil aus dem Jahr 2007 festgehalten, dass die gelegentliche Benützung von Büro- oder Besprechungsräumlichkeiten in einem Business Office Center selbst dann nicht zu einer festen Geschäftseinrichtung führten, wenn diese während mehr als fünf Jahren regelmässig genutzt worden seien.<sup>97</sup> Nach deutscher und österreichischer Rechtsprechung und Verwaltungspraxis begründet ein Mitbenützungsrecht an Büro- und/oder Freiflächen, ohne Zugriffsmöglichkeit auf bestimmte Flächen bzw. Büros, keine Betriebstätte.<sup>98</sup> In einem neueren Entscheid bejahte der deutsche Bundesfinanzhof eine ausreichende Verfügungsmacht des Leistungsempfängers (Private Equity Fonds in Form einer transparenten Personengesellschaft) über die Einrichtungen der Managementdienstleistungsgesellschaft (Leistungserbringerin).<sup>99</sup>

### 3.5 Würdigung

Im Bereich der konzerninternen Managementdienstleistungen stellt sich die Frage des Bestehens einer Betriebstätte der Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft im Staat des Dienstleistungsempfängers. Entscheidend dürfte dabei regelmässig die Frage der Verfügungsmacht über die Einrichtungen am Ort des Leistungsempfängers sein. Wie dargelegt steht dabei fest, dass die gesellschaftsrechtliche Beherrschung noch keine Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen der beherrschten Gesellschaft vermittelt.

Eine Betriebstätte kann vorliegen, wenn sich eine Führungsperson während längerer Zeit am Ort des Dienst-

91 Kritisch BENDLINGER, Die Betriebstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 72.

92 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 6.

93 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 4.5.

94 Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 42.23. Das Beispiel für eine Klausel, welche die Vertragsstaaten in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen könnten, lautet wie folgt: «Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State

a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve months period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual.»

95 GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 22, mwH. Deutschland hat zum Anstreicher-Fall einen Vorbehalt angebracht (OECD, Art. 5 OECD-MA Ziff. 45.7); BENDLINGER, Die Betriebstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 81 f.

96 Vgl. Hinweise zu DBA der Schweiz bei SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 16 ff.

97 BGER 13.7.2007, 2A.119/2007, 2A.120/2007, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 42.

98 BENDLINGER, Die Betriebstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 52, u. a. mit Hinweis auf FG Niedersachsen 17.7.2005, 2K 319/02, und Bundesministerium für Finanzen, EAS 3261 27.1.2012. Zu beachten ist, dass in beiden genannten Fällen die Qualifikation zugunsten des urteilenden Staates ausfiel: Verneinung einer «Inbound»-Betriebstätte, welche Voraussetzung für den Erhalt einer Investitionszulage in einem neuen Bundesland gewesen wäre, durch ostdeutsches Gericht bzw. Verneinung einer «Outbound»-Betriebstätte in Deutschland durch das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF). Das BMF hat dagegen im Jahr 2009 in einem «Inbound»-Fall abkommensrechtlich das Bestehen einer österreichischen Betriebstätte bejaht (EAS 3089 21.9.2009). Dabei ging es um ein britisches Unternehmen, welches im Rahmen einer 18-monatigen Softwareberatung bei seinem österreichischen Kunden nur allgemeine Meeting-Räume mitbenutzen durfte.

99 BFH 24.8.2011, I R 46/10, IStR 2011, 925; vgl. kritisch BRÜNINGHAUS, Verrechnungspreise, L. 51 f., sowie REISER/CORTEZ, Betriebsstättenbegriff im Wandel, 6 ff., mwH.



leistungsempfängers aufhält und dort über einen festen Arbeitsplatz verfügt. Wesentlich erscheint, dass die blossе Mitbenutzung von Arbeitsflächen – selbst wenn wiederkehrend – noch keine Verfügungsmacht über die Einrichtungen verschafft und folglich die Begründung einer Betriebsstätte nicht zu vermitteln vermag. Entscheidend ist vielmehr, ob der Leistungserbringer über die für die Begründung einer Betriebsstätte erforderliche Sachherrschaft und die entsprechende Einflussmöglichkeit verfügt.

Die Dauerhaftigkeit der Verfügungsmacht dürfte im Rahmen von Sonderprojekten (bspw. Post-Akquisitionsphase, Turnover Management) eher zu bejahen sein, währenddem bei wiederkehrenden Managementdienstleistungen entscheidend ist, ob die physische Präsenz am selben Ort Regelmässigkeitscharakter annimmt und kumuliert betrachtet als dauerhaft qualifiziert werden kann.

Dagegen kann nach Meinung der Autoren nicht unter Verweis auf das Anstreicher-Beispiel das Vorliegen einer Betriebsstätte bejaht werden, wenn ein Manager an einzelnen Tagen pro Woche oder Monat beim Dienstleistungsempfänger vor Ort ist, ihm jedoch kein fester Arbeitsplatz oder keine sonstigen Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass – anders als im Anstreicher-Fall – der Dienstleistungsempfänger kaum als Hauptkunde der Konzernobergesellschaft oder Managementgesellschaft gelten dürfte.

In der Literatur finden sich kaum Hinweise, wonach im Konzernverhältnis der Dienstleistungsempfänger qua eines Ortes der Leitung am Sitz des Dienstleistungserbringers eine Betriebsstätte begründen soll. Diese Fragestellung erscheint jedoch im Bereich der Managementdienstleistungen durchaus berechtigt. Entscheidend für die Beantwortung dürfte sein, ob der Dienstleistungsempfänger am Ort des Dienstleistungserbringers über eine feste Einrichtung, über welche er die Verfügungsmacht hat, bzw. über eine ihm zurechenbare Person verfügt. In der Regel dürfte das Vorliegen einer Leitungsbetriebsstätte am Ort des Dienstleistungserbringers zu verneinen sein. Der Leistungsempfänger bezieht typischerweise eine Dienstleistung und verfügt nicht über die Personen, welche diese erbringen, sowie über den Ort, aus dem diese erbracht wird.<sup>100</sup> Differenzierter dürfte die Situation zu beurteilen sein, wenn ein Mitarbeiter der Konzernobergesellschaft oder der Managementgesellschaft beim Dienstleistungsempfänger die Position eines Organes (bspw. eines Verwaltungsrates) innehat und regelmässig von seinem (festen) Arbeitsplatz bzw. Büro in der Zentrale aus Leitungsaufgaben für die Kon-

zerngesellschaft wahrnimmt. Hinsichtlich der Verfügungsmacht über die Einrichtung am Ort der leistungserbringenden Gesellschaft ist allerdings festzuhalten, dass die konkrete Person stets in zwei (oder sogar mehreren) Eigenschaften ein- und dieselben Büroräumlichkeiten betreten wird. Die (Mit-)Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung in der Eigenschaft als Person des Dienstleistungsempfängers wird dabei im Regelfall an die Eigenschaft als Mitarbeiter des Dienstleistungserbringers gekoppelt sein, was kaum als relevante Verfügungsmacht betrachtet werden dürfte. Faktisch dürfte freilich der Nachweis einer entsprechenden Leistungsbetriebsstätte ohnehin schwierig sein.

Dem Erbringen von konzerninternen Managementdienstleistungen – anders als etwa dem sog. Anstreicher-Fall – ist eigen, dass es für die betroffenen Steuerbehörden stets den Weg der Hinterfragung des Verrechnungspreises gibt. Dieser Weg wird, da einfacher durchsetzbar, regelmässig zuerst beschritten werden, wenn ein Staat eine steuerliche Korrektur zu seinen Gunsten anstrebt.

## 4 Steuerliche Ansässigkeit

### 4.1 Fragestellung

Über das Vorliegen einer allfälligen Betriebsstätte hinaus stellt sich die Frage, ob die Wahrnehmung von Managementaufgaben geeignet ist, den Ort der tatsächlichen Leitung der dienstleistungsempfangenden Gesellschaft zu begründen.<sup>101</sup>

### 4.2 Rechtliche Grundlagen

#### 4.2.1 Innerstaatliches Recht

Gemäss Art. 50 DBG ist eine juristische Person (mit Sitz im Ausland) in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Art. 20 StHG enthält eine analoge Regelung. Das DBG enthält keine Definition des Ortes der tatsächlichen Verwaltung. Entscheidend ist, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und wo die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.<sup>102</sup> Massgebend ist nach herrschender Lehre die Führung der laufenden Geschäfte, welche sich «nach oben» von der Tätigkeit des obersten Leitungsorgans und «nach unten» von blossen Verwaltungstätigkeiten abgrenzt. Art und Umfang dieser Tätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck

100 Siehe auch Komm. OECD-MA, Art. 5 Ziff. 42.

101 Siehe auch HEILINGER/MAUTE, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und im internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern (2. Teil), 849 f.

102 LOCHER, Art. 50 DBG N 6, mit Verweis auf die Botschaft über die Steuerharmonisierung.

ab, wobei in der Regel die zur Geschäftsführung autorisierten Vertreter des Verwaltungsrates (Delegierte) sowie die Mitglieder der Konzernleitung Träger der tatsächlichen Verwaltung sind.<sup>103</sup> Gemäss Lehre, die vom Bundesgericht übernommen wurde, ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird.<sup>104</sup> Im Konzernverhältnis ist bei einer Untergesellschaft nach JUNG von einer eigenständigen Geschäftsführung im Sinne von Art. 50 DBG auch dann auszugehen, wenn die Konzernobergesellschaft den Leitungsorganen der Untergesellschaft Weisungen erteilt, was diese zu tun haben, es aber den Leitungsorganen überlässt, dies zu tun.<sup>105</sup> Gestützt auf BÖCKLI weist JUNG richtigerweise darauf hin, dass die Frage der eigenständigen tatsächlichen Verwaltung der Untergesellschaft jedoch eine minimale Selbständigkeit im Sinne einer minimalen funktionstüchtigen Geschäftsführung voraussetzt, da sonst die Anerkennung der Untergesellschaft als eigenständige juristische Person nicht mehr gerechtfertigt ist.<sup>106</sup>

#### 4.2.2 Abkommensrecht

Der im Rahmen der «tie breaker rule» des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA verwendete Begriff der Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung wird im Komm. OECD-MA wie folgt umschrieben:<sup>107</sup> «Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist der Ort, an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers als Ganzes notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden.» Es

kommt zunächst auf den Ort an, an dem die laufenden Tagesgeschäfte des Unternehmens geführt werden, und nicht auf den Ort, an dem die Grundsätze der Unternehmenspolitik festgelegt oder Entscheidungen von besonderer Bedeutung getroffen werden. Bestehen gleichzeitig mehrere Orte, an welchen solche Funktionen wahrgenommen werden, so ist auf jenen Ort abzustellen, an welchem die oberste Führung der laufenden Geschäfte stattfindet. Entscheidend ist der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung massgebliche Wille tatsächlich gebildet wird.<sup>108</sup>

Art. 4 Abs. 8 DBA-D hält fest, dass die Tatsache allein, dass eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder dass sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort begründet, an dem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist.<sup>109</sup> Damit wird nicht nur zum Ausdruck gebracht, dass die beteiligungsrechtliche Beherrschung nicht den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung beim Teilhaber vermittelt,<sup>110</sup> sondern auch, dass die Einflussnahme eines beherrschenden Gesellschafters auf die Geschäftsleitung einer juristischen Person im Rahmen konzernleitender Weisungen allein noch nicht zur Annahme des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung am Ort des Gesellschafters führt.<sup>111</sup> Wird aber auch ausserhalb der Notwendigkeit der abgestimmten Konzernleitung in die Geschäftsführung eingegriffen, so ist es zulässig, den Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung bei der andern Konzerngesellschaft anzunehmen.<sup>112</sup>

#### 4.3 Würdigung

Soll die Zulässigkeit multinationaler Unternehmungen als Ganzes im Steuerrecht nicht in Frage gestellt werden, ist der Ort der Leitung einer Gesellschaft am Sitz der Konzernobergesellschaft bzw. Managementgesellschaft nur äusserst zurückhaltend anzunehmen.<sup>113</sup>

Eine weitgehende Personalunion zwischen Erteiler und Empfänger von Konzernweisungen kann im Einzelfall u. U. dazu führen, dass die geforderte minimale Eigenständigkeit der Konzerngesellschaft fehlt, so dass kaum mehr von einem Ort der Geschäftsleitung am Sitz der Konzerngesellschaft ausgegangen werden kann. Dieses

103 ATHANAS/GIGLIO, Art. 50 DBG N 11 ff.

104 BGer 8.8.2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2; ATHANAS/GIGLIO, Art. 50 DBG N 15 mit Verweis auf LOCHER, § 4. Die letzte Fundstelle beschlägt allerdings das interkantonale Recht. In interkantonalen Sachverhalten derogiert der Ort der tatsächlichen Leitung den Sitzort als Hauptsteuerdomizil nur, wenn Letzterer rein formellen Charakter hat.

105 JUNG, Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen, 177. Der Autor hat in seiner Publikation kritisch ein jüngeres Bundesgerichtsurteil (BGer 16.5.2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012) besprochen. Das Bundesgericht hatte seinen Entscheid u. a. mit einer (wirtschaftlichen) Funktionsanalyse iSd OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations sowie der (fehlenden) personellen und infrastrukturellen «Substanz» motiviert, aber eine differenzierte Auseinandersetzung mit der rechtlichen Organisation im Konzern unterlassen.

106 JUNG, Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen, 174; vgl. insbesondere BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 11 N 259 und 266. Gerade die Doppelorganschaft (Mitglied der Konzernleitung der Obergesellschaft ist gleichzeitig Mitglied des Verwaltungsrats der Untergesellschaft) wird im Hinblick auf die minimale Selbständigkeit als besonders heikel betrachtet.

107 Komm. OECD-MA, Art. 4 Ziff. 24.

108 MÄUSLI, Art. 4 OECD-MA N 167 f.

109 Art. 4 Abs. 8 DBA-D.

110 Wäre dies nicht so, würde die Zulässigkeit multinationaler Konzerne im Steuerrecht in Frage gestellt.

111 FLICK/WASSERMAYER/KEMPERMANN, Art. 4 OECD-MA Anm. 199 f.

112 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 171.

113 Siehe auch MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 83.

Risiko ist jedoch als gering einzustufen, wenn der Geschäftsleitung der Konzerngesellschaft auch lokale «fähige» Mitglieder angehören, welche in der Lage sind, die Weisungen der Konzernobergesellschaft kritisch zu würdigen und die Interessen der Gesellschaft gebührend zu berücksichtigen.

Der Ort der Leitung einer Konzerngesellschaft dürfte nicht an ihrem Sitz, sondern am Sitz der Managementgesellschaft oder der Konzernobergesellschaft sein, wenn die operative Geschäftsleitung der Konzerngesellschaft nahezu ausschliesslich durch Mitarbeiter der Managementgesellschaft bzw. der Konzernobergesellschaft besetzt ist und diese überwiegend am Ort der Managementgesellschaft bzw. der Konzernobergesellschaft tätig werden. Zu beachten ist, dass ein überwiegend mit lokalen Vertretern besetzter Verwaltungsrat den Ort der tatsächlichen Leitung nicht zu begründen vermag, wenn die Gesellschaft ein eigenständiges Geschäftsleitungsorgan hat, welchem der Verwaltungsrat die Geschäftsführung delegiert hat. Ist das Geschäftsleitungsorgan überwiegend mit Mitarbeitern einer Konzernmanagementgesellschaft besetzt und werden diese überwiegend vom Sitz ihrer Arbeitgeberin aus tätig werden, dürfte ein erhöhtes Risiko für eine steuerliche Ansässigkeit am Sitz der Konzernobergesellschaft bzw. der Managementgesellschaft bestehen. Im Gegensatz dazu muss der stark überwiegende Einsitz von Mitarbeitern der Konzernobergesellschaft oder der Managementgesellschaft im Verwaltungsrat der Konzerngesellschaft unbeachtlich bleiben, wenn organisatorisch und tatsächlich die Führung von überwiegend am Sitz der Konzerngesellschaft angestellten und tätigen Personen wahrgenommen wird. Weil die Führungspersonen regelmässig nicht «statisch» an einem Ort, sondern «mobil» sind, dürfte im Einzelfall der Nachweis der örtlichen Zuteilung schwierig sein. So oder so ist die Beantwortung der Frage des Ortes der tatsächlichen Leitung einer Konzerngesellschaft im Sitzstaat der Managementgesellschaft bzw. Konzernobergesellschaft sehr einzel-fallabhängig.

## 5 Abschliessende Bemerkungen

Nicht in allen drei beleuchteten Bereichen bestehen bei der Erbringung von Managementdienstleistungen im internationalen Konzernverhältnis gleich hohe steuerliche Risiken. Der Hinterfragung und Anpassung der Verrechnungspreise für Managementdienstleistungen dürfte in der Praxis die grösste Bedeutung zukommen. Im Zuge der BEPS- oder vielmehr Anti-BEPS-Aktivitäten der OECD werden der Druck weiter erhöht und die Anforderungen steigen. Angesichts der voranschreitenden Aufweichung des in der Vergangenheit an die Verfügungs-

macht anknüpfenden Betriebstättebegriffs dürfte sich auch das Betriebstätterisiko zunehmend akzentuieren.<sup>114</sup> Tendenziell untergeordnete Bedeutung dürfte dem Risiko der Begründung einer Ansässigkeit ausserhalb des Sitzstaates zukommen. Im Einzelfall lässt sich u. U. aber auch ein solches nicht ausschliessen.

## Literatur

- ATHANAS PETER/GIGLIO GIUSEPPE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Verrechnungssteuer. Bd. 2, Loseblattsammlung, Therwil
- BAUMHOFF HUBERTUS, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014
- BECKER JAN DIERK/VAN DER HAM SUSANN, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland und mögliche Gegenmassnahmen, Internationales Steuerrecht 2014, 581
- BENDLINGER STEFAN, Die Betriebstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, Wien 2013
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009
- BRÜGGER URS/BONVIN NICOLAS, Kreisschreiben Nr. 4 der Eidg. Steuerverwaltung vom 19. März 04 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften: Konsequente Anwendung des Arm's Length-Prinzips?, StR 2004, 338
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- BRÜNINGHAUS DIRK, Verrechnungspreise, 4. A., München 2015
- DUSS FABIAN/HELBING ANDREAS/DUSS MARCO, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012
- EISENRING PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

<sup>114</sup> BECKER/VAN DER HAM, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland und mögliche Gegenmassnahmen, 587.

- ENGLER GERHARD/REINERT MICHAEL, in: Verrechnungspreise, 4. A., München 2015
- ENGLER GERHARD/WELLMANN RICHARD, in: Verrechnungspreise, 4. A., München 2015
- FLICK HANS/WASSERMAYER FRANZ/KEMPERMANN MICHAEL, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Loseblattsammlung, Köln
- GÖRL MAXIMILIAN, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 6. A., München 2015
- HEILINGER ROLAND/MAUTE WOLFGANG, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und im internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 (1. Teil), StR 2008, 836 (2. Teil)
- HRUSCHKA FRANZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2013
- JUNG MARCEL R., Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen. Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012), FStR 2014, 69 (1. Teil), FStR 2014, 162 (2. Teil)
- KORFF MATTHIAS, Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen aus Sicht Deutschlands und der USA, Köln 2008
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002
- KUNZ THOMAS, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen, StR 2011, 734 (1. Teil), StR 2011, 838 (2. Teil)
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Loseblattsammlung, Therwil
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 – 101 DBG, Therwil 2004
- LOCHER PETER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Therwil 2014
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern u. a. 1993
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- REISER HAGEN/CORTEZ BENJAMIN, Betriebsstättenbegriff im Wandel. Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, Internationales Steuerrecht 2013, 6
- RENZ MARTIN/WILMANN'S JOBST, Internationale Verrechnungspreise. Handbuch für Praktiker, Weinheim 2013
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013
- SCHOPPE CHRISTIAN/VOLTMER-DARMANYAN LUSINE, Konzerndienstleistungsverträge in der (steuerlichen) Praxis, Betriebs-Berater 2012, 1251
- SCHREIBER RENÉ/HONOLD KERSTEN/JAUN ROGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Therwil 2006
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 2009, 386
- ZUCKSCHWERDT CHRISTOPH/MEUTER HANS-ULRICH, Verrechnung von Konzerndienstleistungen, ZStP 2013, 1 (1. Teil), ZStP 2013, 95 (2. Teil)

## Rechtsquellen

- DBA D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21



## Verwaltungsanweisungen

- RS Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, Rundschreiben der ESTV betr. Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften; Gewinnzuschläge (vom 17.9.1997)
- KS 4 Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV betr. Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (vom 19.3.2004)

## Berichte und Dokumente

- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010
- OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, Public Discussion Draft, Paris 2011
- OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 15.7.2014), Paris 2014
- Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 15.7.2014), Paris 2014
- OECD, Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-Group Services, Paris 2014
- OECD, Public Discussion Draft on BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures), Paris 2014