



Direkte Bundessteuer

Steuerperiode 2002

Bern, 18. Dezember 2001

An die kantonalen Verwaltungen
für die direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 8¹

Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften

1. Principal-Strukturen

Wie in letzter Zeit festgestellt wurde, fassen international tätige Konzerne ihre bisher regionalen Strukturen oft in grösseren Einheiten zusammen und zentralisieren die Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken innerhalb des Konzerns nach Produktgruppen oder Märkten. Die Obergesellschaft einer solchen neuen Struktur wird als Principal-Gesellschaft bezeichnet. Die Principal-Gesellschaft übernimmt für ihre globalisierten Märkte insbesondere den Einkauf, die Planung der Forschung und Entwicklung, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung und Logistikplanung, die Entwicklung der Marketingstrategie, die Absatzplanung und -steuerung, Treasury and Finance sowie die Administration.

Die Produktion erfolgt oft im Auftrag und für Rechnung der Principal-Gesellschaft durch Konzerngesellschaften oder durch Dritte ("Lohnfabrikation"). Die Entschädigung solcher Gesellschaften wird aufgrund der Fertigungskosten und eines prozentualen Gewinnaufschlages ("cost plus") festgelegt. Es gibt jedoch auch Strukturen, bei denen die fertigen Waren von Dritten oder von Konzerngesellschaften bezogen werden.

Verkauft werden die Waren durch Konzerngesellschaften (Vertriebsgesellschaften). Der Verkauf erfolgt dabei ausschliesslich im eigenen Namen der Konzerngesellschaft aber für Rechnung der Principal-Gesellschaft. Die Principal-Gesellschaft ist somit als Eigentümerin der Ware Produzentin und/oder Eigenhändlerin.

Die Vertriebsgesellschaften üben für die Principal-Gesellschaft ausschliesslich die Funktion abschlussberechtigter Agenten (Kommissionäre) aus. Soweit die Aktivitäten auf die Kommissionstätigkeit entfallen, begründen solche Gesellschaften nach Artikel 5 Absatz 5 OECD-MA Betriebsstätten der Principal-Gesellschaft (Muttersgesellschaft). Diese "Vertreter-

¹ Materiell ergänzt mit Ziffer 7 Schliessung der Steuerpraxis per 31. Dezember 2018, eingefügt am 15.11.2018

Betriebsstätten" leisten einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung der Principal-Gesellschaft, so dass ihnen ein Anteil am Gewinn aus der Handelstätigkeit zugerechnet werden muss ("profit-split").

Eigenhändler, die unter sog. "stripped buy-sell" Verträgen arbeiten, werden den Kommissionären gleichgestellt, sofern diese Verträge mit Kommissionsgeschäften im Ergebnis vergleichbar sind, namentlich bezüglich wirtschaftlicher Abhängigkeit des Vertreters mit Abschlussvollmacht und Verlagerung des Unternehmensrisikos an die Prinzipal-Gesellschaft.

Die nachfolgend festgehaltene Praxis stellt nicht neue Grundsätze für die internationale Steuerauscheidung auf, sondern sie wendet bestehende Grundsätze des schweizerischen nationalen und internationalen Ausscheidungsrechts auf Sachverhalte an, die aufgrund von Entwicklungen in der Wirtschaftspraxis zu beobachten sind. Dies gilt sowohl für die Qualifikation von wirtschaftlichen Aktivitäten im Ausland als Betriebsstätten als auch für die Modalitäten der Gewinnausscheidung zwischen schweizerischem Stammhaus und ausländischen Betriebsstätten.

Die nachstehend dargestellte Qualifikation von abhängigen Vertretern mit Abschlussvollmacht als Betriebsstätten wird ebenso durch die Betriebsstättendefinition des OECD-Musterabkommens, die auch in die meisten schweizerischen DBA überführt worden ist, und den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, welchem die Schweiz zugestimmt hat, bestätigt. Es wird dort insbesondere nicht ausgeschlossen, dass auch eine Tochtergesellschaft als Betriebsstätte der Muttergesellschaft behandelt wird. Aus der Natur des OECD-Musterabkommens und dessen Kommentar ist abzuleiten, dass das Ergebnis der Steuerauscheidung nicht zu Doppelbesteuerungen führen sollte. Dieses Ergebnis kann bei Befolgung der nachstehend festgelegten Praxis in der grossen Mehrzahl der Fälle erreicht werden.

2. Subjektive Voraussetzungen

Nur ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, kann nach Artikel 5 Absatz 5 OECD-MA im anderen Vertragsstaat eine Vertreter-Betriebsstätte begründen. Eine internationale Steuerauscheidung für Unternehmen, die im Ausland über abschlussberechtigte Agenten verfügen, ist deshalb nur dann vorzunehmen, wenn das Unternehmen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 50 DBG) der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (Art. 52 Abs. 1 DBG).

Im Weiteren haben Unternehmen, die ihre Tätigkeit im Ausland über Tochtergesellschaften abwickeln und geltend machen, dass diese als abschlussberechtigte Agenten im Sinne von Artikel 5 Absatz 5 OECD-MA Betriebsstätten begründen, den Nachweis zu erbringen, dass auch zivilrechtlich eine Principal-Struktur vorliegt (vgl. Ziff. 1 hievore).

3. Gegenstand der internationalen Steuerauscheidung

In die internationale Steuerauscheidung für Vertreter-Betriebsstätten fällt nur derjenige Teil des Reingewinnes, der auf die Handelstätigkeit zurückzuführen ist.

Der Gewinnanteil aus Finanzanlagen und übrigen Aktivitäten ist vollumfänglich dem Sitz der Principal-Gesellschaft zuzurechnen. Dieser Gewinnanteil ist aufgrund einer Spartenrechnung zu ermitteln.

Werden sämtliche an Dritte verkauften Fertigfabrikate durch Konzerngesellschaften oder durch Dritte aber für Rechnung der Principal-Gesellschaft hergestellt (Lohnfabrikation), gelten in allen Fällen 70 Prozent des Reingewinnes aus Produktion und Handel als Gewinn aus Handelstätigkeit. Die restlichen 30 Prozent des Gewinnes stellen Gewinn aus der Eigenproduktion der Principal-Gesellschaft dar. Diese pauschale Gewinnaufteilung ist fester Bestandteil der internationalen Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften.

Beispiel einer Principal-Gesellschaft mit eigener Produktion (Lohnfabrikation):

Gewinnbestandteile	Betrag
Gesamter Reingewinn	2'000
./. Ergebnis aus Finanzanlagen	- 400
./. Ergebnis aus übrigen Aktivitäten (ohne Produktion und Handel)	- 200
Gewinn aus Produktion und Handel (100 %)	1'400
Gewinn aus Produktion (30 %)	420
Gewinn aus Handel (70 %)	980
Gewinn aus Produktion und Handel	1'400

Werden die verkauften Fertigfabrikate von Dritten oder von Konzerngesellschaften erworben, liegt - vorbehaltlich Finanz- und übriger Erträge - ausschliesslich Handelsgewinn vor.

Bei Mischformen (Eigenproduktion und Einkauf fertiger Waren) sind die betreffenden Ergebnisse gesondert auszuweisen.

4. Grundsätze der internationalen Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften

4.1 Methode

Nach der Praxis der direkten Bundessteuer hat die internationale Steuerauscheidung für schweizerische Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland nach der objektmässigen (direkten) Methode zu erfolgen. Dabei ist auf das Ergebnis der Betriebsstättebuchhaltungen abzustellen. Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund des Drittvergleichs ("dealing at arm's length").

Vertreter-Betriebsstätten verfügen indes weder über feste Einrichtungen noch über Personal auf eigene Rechnung und können keine eigenen Buchhaltungen führen. Die Gewinnaufteilung ("profit-split") hat deshalb aufgrund einer Funktionsanalyse zu erfolgen (funktionsbezogene Gewinnaufteilung).

4.2 Berechnung des auf das Ausland entfallenden Gewinnanteils

Eine individuelle Funktionsanalyse der Vertreter-Betriebsstätten führt erfahrungsgemäss zu grossen Schwierigkeiten für die Veranlagungsbehörden und zu einer grossen Rechtsunsicherheit. Für die Gewinnaufteilung sind deshalb Höchst- und Mindestquoten festzulegen. Der Gewinnanteil aus Handel, der den Vertreter-Betriebsstätten zuzurechnen ist, kann auf höchstens 50 Prozent geschätzt werden. Dementsprechend beträgt der dem Sitz zuzurechnende Gewinnanteil aus Handel mindestens 50 Prozent. Damit wird insbesondere der Übernahme sämtlicher Risiken durch den Sitz sowie der Abgeltung für Immaterialgüterrechte Rechnung getragen.

Beispiel der Gewinnaufteilung einer Principal-Gesellschaft mit ausschliesslicher Handels-tätigkeit:

Gewinnbestandteile	Gesamt	Ausland	Schweiz
Reingewinn aus Handel (50/50 %)	900	450	450
Ergebnis aus Finanzanlagen	100	-	100
Steuerbarer Reingewinn	1'000	450	550

Beispiel der Gewinnaufteilung einer Principal-Gesellschaft mit eigener Produktion (Lohn-fabrikation):

Gewinnbestandteile	Gesamt	Ausland	Schweiz
Reingewinn aus Produktion	420 (30 %)	-	420
Reingewinn aus Handel (50/50 %)	980 (70 %)	490	490
Ergebnis aus Finanzanlagen	400	-	400
Ergebnis aus übrigen Aktivitäten ¹⁾ (ohne Produktion und Handel)	200	-	200
Steuerbarer Reingewinn	2'000	490	1'510

¹⁾ z.B. Lizenzerträge und Provisionen

5. Vollzug

Bevor die kantonale Veranlagungsbehörde ihr Einverständnis gibt, stellt sie der ESTV eine Kopie der Anfrage und des Antrages zur internationalen Steuerauscheidung einer Principal-Gesellschaft zu.

Die ESTV nimmt zu Anfragen innert 14 Tagen Stellung und informiert die betroffenen kantonalen Veranlagungsbehörden über Mehrfachanfragen. Sie sorgt für eine einheitliche Praxis der direkten Bundessteuer zur internationalen Steuerauscheidung für Principal-Gesellschaften.

Der Entscheid über Anträge zur internationalen Steuerauscheidung für Principal-Gesellschaften obliegt den kantonalen Veranlagungsbehörden. Diese stellen der ESTV, Hauptabteilung DVS, Abteilung Inspektorat, Kopien der Entscheide zu.

6. Übergangsregelung

Principal-Gesellschaften, die nur eine reine Handelstätigkeit ausüben, werden gegenüber der bisherigen Praxis schlechtergestellt. Für alle heute bestehenden Fälle mit reiner Handelstätigkeit besteht deshalb eine Übergangsfrist für die Steuerperioden 2002 und 2003, während der die von den Veranlagungsbehörden bestätigten Ausscheidungsregelungen beibehalten werden können. Neue Fälle sind dagegen nach der neuen Regelung zu beurteilen.

Sämtliche bestehenden Fälle sind der ESTV, HA DVS, Abteilung Aufsicht Kantone, zu melden.

7. Schliessung der Steuerpraxis

Ab dem 1. Januar 2019 kann die internationale Steuerauscheidung bei Principal-Gesellschaften von Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht mehr erstmalig beansprucht werden. Steuerpflichtige, die diese internationale Steuerauscheidung vor dem 1. Januar 2019 bereits anwenden, können diese auch im Jahr 2019 in Anspruch nehmen. Gleiches gilt für Steuerpflichtige, die die internationale Steuerauscheidung erstmalig ab dem 1. Januar 2019, gestützt auf einen Steuervorbescheid (Ruling) anwenden werden, sofern die zuständige Steuerbehörde das Ruling vor dem 15. November 2018 gegengezeichnet hat.