



DAS ENDE DER SCHWEIZER OFFSHORE-BRANCH-STRUKTUREN?

Stefan G. Widmer, Partner, stefan.widmer@primetax.ch

Den Offshore-Zweigniederlassungen schweizerischer Gesellschaften weht seit der Publikation des Bundesgerichtsentscheids am 1. Februar 2013 in Sachen Eidgenössische Steuerverwaltung gegen die X. _____ Finanz AG, Zug, eine steife Bise entgegen. Gegenstand des hiernach ausführlich kommentierten Entscheids bildet die Frage nach der für die Begründung einer Betriebsstätte nach unilateralem Recht in der Geschäftseinrichtung im Ausland minimal auszuübenden Geschäftstätigkeit. Gleichzeitig rüttelt der Entscheid an den Grundfesten des aufgrund eines Steuerrulings mit der zuständigen kantonalen Behörde erwarteten Vertrauensschutzes und der Bindungswirkung von derlei Rulings auch für die Eidg. Steuerverwaltung.

Nachdem das Bundesgericht sich im Rahmen einer mündlichen Vernehmlassung gegen die Anerkennung einer Offshore-Finanzzweigniederlassung einer schweizerischen Gesellschaft ausgesprochen hatte, hat es in seinem Entscheid vom 5. Oktober 2012 nun einige grundlegende Aussagen zur Qualifikation einer Betriebsstätte im Ausland und dem Vertrauensschutz durch Rulings vorgenommen.

Ausgangslage bildete eine im Kanton Zug ansässige Gesellschaft, die auf den Cayman Islands Konzernfinanzierungstätigkeiten über eine dort gelegene Zweigniederlassung ausübte. Zu diesem Zweck mietete die Gesellschaft vor Ort Büroräumlichkeiten und stellte vier Teilzeitmitarbeiter an. Am Hauptsitz in der Schweiz verfügte die Gesellschaft weder über eigene Mitarbeiter noch über eine irgendwie anders geartete Infrastruktur. Der Gesellschaft war bereits 1999 von der kantonalen Steuerverwaltung Zug ein Ruling gewährt worden, wonach die Gewinne aus der Konzernfinanzierungstätigkeit der Betriebsstätte auf den Cayman Islands zuzuweisen und damit von der Besteuerung in der Schweiz auszunehmen seien. Die Eidg. Steuerverwaltung stellte sich hingegen auf den Standpunkt, dass von einer Gewinnausscheidung mangels qualifizierter Geschäftstätigkeit in der Zweigniederlassung abzusehen sei.

EINHEITLICHER BETRIEBSSTÄTTENBEGRIFF – JA, ABER NICHT WIRKLICH

In seinem Entscheid hält das Bundesgericht zunächst fest, dass die Betriebsstättendefinition in Art. 51 Abs. 2 DBG – ungeachtet ihrer gesetzesystematischen Einordnung – sowohl auf ausländische Unternehmen mit Tätigkeiten in der Schweiz als auch auf schweizerische

Unternehmen mit Tätigkeiten im Ausland Anwendung findet. Diese einheitliche Betriebsstättendefinition wird jedoch umgehend wieder relativiert. In einer geradezu abenteuerlich anmutenden Verrenkung gelangt das Bundesgericht zum Schluss, dass die in der identischen Bestimmung geregelte Betriebsstättenumschreibung unterschiedlich ausgelegt werden muss indem die „unilateralen Regelungen, mit denen einseitig eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sind, greift doch bei einer zu starken Ausdehnung dieses Besteuerungsrechts im Allgemeinen – d.h. soweit ein Abkommen Anwendung findet – die abkommensrechtliche Regelung korrigierend ein.“ Damit wird also Kollisionsrecht angeführt, um eine Ausdehnung des unilateralen Besteuerungsrechts in Abwesenheit einer gesetzlichen Grundlage zu rechtfertigen.

Fazit ist, dass das Bundesgericht zum Schluss gelangt, Art. 51 Abs. 2 DBG sei für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige unterschiedlich auszulegen. „In Bezug auf die Betriebsstättendefinition ergibt sich daraus, dass für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten im Inland.“

KONZERNFINANZIERUNGSTÄTIGKEIT ALS GESCHÄFTSTÄTIGKEIT?

Während das Bundesgericht grundsätzlich anerkennt, dass sich unter der Wendung „in der die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird“ von Art. 51 Abs. 2 DBG sämtliche „mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes im weitesten Sinn in Zusammenhang stehenden Aktivitäten ungeachtet

ihrer Bedeutung“ subsumieren lassen, verlangt es für die Anerkennung der Betriebsstätte im Ausland, dass sich dort „ein steuerlich relevanter Teil des Betriebs vollzieht“. Unbeeindruckt zeigt sich das Bundesgericht ferner vom Argument, dass unbestrittenermassen keine Tätigkeiten am schweizerischen Hauptsitz ausgeübt werden und sich folglich die gesamte betriebliche Tätigkeit des Unternehmens in der Betriebsstätte vollzieht. Dabei widerspricht das Bundesgericht auch der Feststellung der Vorinstanz nicht, welche festgestellt hatte, dass sämtliche mit der Kreditvergabe zusammenhängenden Arbeiten tatsächlich auf die Zweigniederlassung auf den Cayman Islands ausgelagert wurden. De facto lässt es letztlich offen, welche Tätigkeiten zusätzlich in der Zweigniederlassung hätten vollzogen werden müssen, um eine genügende Substanz darlegen zu können.

Es liegt in der Natur der Sache, dass die Kreditvergabe im Konzernverbund in der Regel keine umfangreichen und komplexen Arbeiten mit sich bringt. Insbesondere sind die notwendigen Arbeiten nicht von der Höhe der gewährten Kredite abhängig. Wenn nun das Bundesgericht einerseits anerkennt, dass sämtliche im Zusammenhang mit der Kreditvergabe anfallenden Tätigkeiten in der Zweigniederlassung ausgeübt wurden, diesen andererseits jedoch die Qualifikation als „Geschäftstätigkeit eines Unternehmens“ versagt, so lässt sich einzig der Schluss ziehen, dass eine Konzernfinanzierungstätigkeit in den Augen des Bundesgerichts keine Geschäftstätigkeit darstellt, welche das Betriebsstättenerfordernis zu erfüllen vermag. Gleiches dürfte wohl analog für andere Tätigkeiten gelten, welche passive Einkünfte generieren, wozu insbesondere auch die Verwertung von Immaterialgüterrechten zählt.

ZWINGENDE GENEHMIGUNG VON GEWINNSTEUERRULINGS AUCH DURCH DIE EIDG. STEUERVERWALTUNG?

Abschliessend hat sich das Bundesgericht in casu mit der Frage befasst, ob sich die Gesellschaft aufgrund des von der kantonalen Steuerverwaltung Zug erteilten Rulings auf den Vertrauensschutz berufen kann. Diesbezüglich weist das Bundesgericht die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Sachverhaltsabklärung zurück. Insbesondere sei zu prüfen, ob bei der steuerlichen Auskunftserteilung auch die Eidg. Steuerverwaltung miteinbezogen worden sei. Nur in diesem Fall würde sich für den Steuerpflichtigen nämlich bereits ab Genehmigung des Rulings ein direkter Vertrauensschutz gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung auch ungeachtet der durch das Bundesgericht als materiellrechtlich unrichtig beurteilten Steuerauscheidung an die ausländische Betriebsstätte entfalten. Mit anderen Worten kommt nach Ansicht des Bundesgerichts einem Ruling für Zwecke der direkten Bundessteuer nur dann eine direkte Bindungswirkung zu, wenn die Eidg. Steuerverwaltung diesem ebenfalls zugestimmt hat. Eine Genehmigung durch den die direkte Bundessteuer veranlagenden (zuständigen) Kanton alleine scheint mithin nicht zu genügen. Ungeklärt bleibt damit letztlich die Frage, ab welchem Zeitpunkt ein gewährtes Rulings qua Beschwerderecht der Eidg. Steuerverwaltung aufgehoben werden kann. Besteht mangels Einbezug der Eidg. Steuerverwaltung in den Rulingprozess kein Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen, könne sich dieser selbst für den Fall einer rückwirkenden Andersbesteuerung nicht auf einen Verstoss gegen Treu und Glauben berufen.



BEURTEILUNG UND FOLGEN

Die unterschiedliche Auslegung des Betriebsstättenbegriffs für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Personen ist neu. Es verwundert denn auch nicht, dass das Bundesgericht für diese Ansicht keine unterstützenden Lehrmeinungen anführen kann. Durchaus nachvollziehbar ist demgegenüber, wenn ein Staat sein Besteuerungsrecht soweit als möglich ausdehnen will. Um nicht von vornherein auf Besteuerungssubstrat zu verzichten ist dies auch in anderen Ländern durchaus üblich. Ein solcher Besteuerungsanspruch darf jedoch nicht auf dem Auslegungswege geschaffen werden, sondern bedarf der gesetzlichen Regelung.

Ungeachtet dessen öffnet der vorliegende Entscheid des Bundesgerichts der Eidg. Steuerverwaltung nun Tür und Tor, um den Zweigniederlassungen von Schweizer Gesellschaften im nicht DBA-geschützten Ausland die steuerliche Anerkennung zu versagen. Diese wird sich dabei kaum auf ausländische Finanzzweigniederlassungen schweizerischer Konzerne beschränken. Im Gegenteil muss angenommen werden, dass alle Zweigniederlassungen unter die Lupe genommen werden, welche – wie beispielsweise auch Lizenzverwertungs-Zweigniederlassungen – ohne substantielle Geschäftstätigkeit umfangreiche Einkünfte erwirtschaften. Sofern die entsprechenden Steuerpflichtigen über kein von der Eidg. Steuerverwaltung ebenfalls gegengezeichnetes Ruling verfügen, was wohl auf die grosse Mehrzahl der Fälle zutreffen dürfte, lockt nach diesem Bundesgerichtsentscheid auch die Aussicht auf eine rückwirkende Erfassung der entsprechenden Erträge. Unternehmensgruppen, welche heute über schweizerische Gesellschaften mit Offshore-Zweigniederlassungen verfügen, kann nur geraten werden, deren Tätigkeit im Lichte dieses Urteils kritisch zu hinterfragen, und gegebenenfalls in andere Strukturen zu überführen.

Insgesamt ist diese Entwicklung höchst bedauerlich. Mit diesem Bundesgerichtsentscheid ist wohl das Todesurteil über Offshore-Zweigniederlassungen gefällt worden. Dabei dürfte es nach den Ausführungen des höchsten Gerichts insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Aspekt der Steuerumgehung

keiner weiteren Prüfung mehr unterzogen wurde, kaum eine Rolle spielen, ob die Zweigniederlassungen in- oder ausländische Gruppengesellschaften finanzieren. Die Schweiz verliert dadurch ein weiteres attraktives Instrument, welches sie internationalen Unternehmensgruppen zur steuerlich effizienten Strukturierung ihrer mobilen Wertschöpfungskomponenten zur Verfügung stellen kann. Wer sich mit der Steuerplanung in international tätigen Konzernen befasst, dem ist bewusst, dass die Schweiz längst nicht mehr die erste Wahl für die Ansiedlung von Finanzierungs- oder Lizenzverwertungsaktivitäten ist. Länder wie Luxemburg und Irland haben uns aufgrund der dortigen steuerlichen Strukturierungsmöglichkeiten bereits vor geraumer Zeit den Rang abgelaufen.

Schwerwiegender noch könnte sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Bezug auf das vor dem Hintergrund der andauernden Steuerstreitigkeiten mit der EU und OECD ohnehin bereits angeschlagene Image der Schweiz auswirken, ist es doch gerade die vielbeworbene, mittels Steuerruling scheinbar leicht zu erlangende Rechtssicherheit, welche in der Vergangenheit für einen stetig währenden Zustrom ausländischer Unternehmen in die Schweiz gesorgt hat.

Kontakt

PrimeTax AG Seestrasse 356 CH-8038 Zürich	PrimeTax AG Bahnhofstrasse 11 CH-6301 Zug
PrimeTax AG Hansmatt 32 CH-6370 Stans	Telefon: +41 58 252 22 00 Fax: +41 58 252 22 99 E-Mail: info@primetax.ch

Für weiterführende Informationen kontaktieren Sie bitte den Autor, Stefan G. Widmer, oder wenden sich an die Kollegen aus dem Team von PrimeTax:

Stefan G. Widmer, Partner
Telefon: +41 58 252 22 50

Kerstin Heidrich, Director
Telefon: +41 58 252 22 04

Patrick Scherrer, Senior Manager
Telefon: +41 58 252 22 21