

FUNKTIONSVERLAGERUNG INS AUSLAND: SPRENGSATZ ODER BLINDGÄNGER?

Kommentar zu Art. 61b E-DBG gemäss Vorlage zur Unternehmenssteuerreform III

Der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) vorgeschlagene Art. 61b E-DBG (Entwurf Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer) hat die Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht zum Inhalt. Gemäss Entwurf werden diese auch dann aufgedeckt, wenn Funktionen ins Ausland übertragen werden. Der Begriff der «Funktionsverlagerung» ist für das Schweizer Steuerrecht jedoch neu und bedarf der Auslegung.

1. EINLEITUNG [1]

Der Gesetzesentwurf zur USR III [2] sieht in Art. 61a und 61b E-DBG [3] (resp. Art. 24b und 24c E-StHG, Entwurf Steuerharmonisierungsgesetz [4]) bei Beginn oder Ende der Steuerpflicht die Aufdeckung stiller Reserven in der Steuerbilanz (steuersystematische Realisation) vor. Nachfolgend wird näher auf Art. 61b E-DBG (resp. Art. 24c E-StHG) eingegangen, der die Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht zum Inhalt hat.

Die Botschaft führt zu diesem Artikel aus:

«Absatz 1 regelt, dass am Ende der Steuerpflicht grundsätzlich über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerlich abzurechnen ist [...]. Absatz 2 nennt die Tatbestände, bei welchen über die stillen Reserven einschliesslich des selbst erschaffenen Mehrwerts abzurechnen ist. Neu wird präzisiert, dass steuerlich auch über einzelne Funktionen (z. B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw.) abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland übertragen werden [5].»

Gleichzeitig wird Art. 58 Abs. 1 lit. c zweiter Satz DBG aufgehoben, welcher «der Liquidation [...] die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland» gleichstellt [6].

Nach Inkrafttreten der USR III soll folglich die steuersystematische Abrechnungspflicht auch dann bestehen, wenn

«Funktionen» ins Ausland verlagert werden [7]. Der Tatbestand der «Funktionsverlagerung» ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, welcher bis anhin im Schweizer Steuerrecht nicht explizit definiert ist. Es stellt sich somit die Frage, ob Art. 61b E-DBG eine Ausweitung des bisherigen Tatbestands der steuersystematischen Realisation darstellt oder nur eine «Präzisierung» ist, wie in der Botschaft beiläufig erwähnt wird [8]. Hierzu muss zunächst untersucht werden, was unter einer Funktion und ihrer Verlagerung zu verstehen ist und welche steuerlichen Folgen die vorgeschlagene gesetzgeberische Formulierung nach sich zieht. Sowohl der Gesetzesvorschlag wie auch die Botschaft schweigen sich dazu weitgehend aus. U. E. darf es nicht den Steuerbehörden überlassen bleiben, grundlegende Begriffe im Rahmen der Gesetzesanwendung zu definieren.

2. GESETZSYSTEMATISCHE EINORDNUNG

Art. 61b E-DBG ersetzt teilweise Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG, wonach der steuerbare Reingewinn sich aus

«[...] den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Artikel 64 [zusammensetzt]. Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt.»

Dieser zweite Satz soll gestrichen werden.



THOMAS LINDER,
LIC. IUR. HSG,
DIPL. STEUEREXPERTE,
TAX PARTNER,
MME, ZUG/ZÜRICH



SAMUEL BUSSMANN,
DR. IUR.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
TAX PARTNER,
MME, ZUG/ZÜRICH

Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG bezweckt, eine handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung um die steuersystematische Realisation von stillen Reserven zu korrigieren. Gesetzessystematisch behandelt Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG Sachverhalte, bei denen die fiskalische Verknüpfung von Wirtschaftsgütern einer Gesellschaft in der Schweiz zwar wegfällt, diese aber nach wie vor in der Vermögenssphäre der Gesellschaft verbleiben und daher handelsrechtlich keine Realisation der stillen Reserven erfolgt. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG erfasst mit anderen Worten Tatbestände, bei denen «nur» das latente Steuersubstrat untergeht (z. B. durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schweizer Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte)[9]. Keine Anwendung findet Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG demnach auf echte Realisationstatbestände infolge Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Steuersubjekt. In diesen Fällen verlassen die Wirtschaftsgüter nämlich die Vermögenssphäre der Gesellschaft definitiv, und diese Tatbestände sind – sofern es sich um Nahestehende handelt – unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung oder Gewinnvorwegnahme, gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG, abzuhandeln (sofern nicht angemessen vergütet [10]; sofern eine angemessene Vergütung vorliegt, resp. eine Transaktion unter Dritten stattfindet, braucht es keine steuerliche Korrektur der Erfolgsrechnung).

Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG soll demnach die fiskalische Verknüpfung im Rahmen von spezifischen Sachverhalten und beschränkt auf ein einzelnes Steuersubjekt sicherstellen [11]. Das Gleiche muss für Art. 61b E-DBG gelten, der bestimmt, dass «als Ende der Steuerpflicht [...] die Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Abschluss der Liquidation, der Übergang zu einer Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland» gelten [12]. Die Bestimmung ist ebenfalls streng begrenzt auf steuersystematische Realisationstatbestände infolge

Untergang der fiskalischen Verknüpfung anzuwenden. Leistungen und Funktionsverlagerungen unter Nahestehenden werden von Art. 61b E-DBG nicht erfasst und sind als verdeckte Gewinnausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen wie bis anhin durch Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG abgedeckt, welcher durch die USR III nicht tangiert wird und unverändert bestehen bleibt.

Abweichend vom Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 lit. c zweiter Satz DBG sieht Art. 61b E-DBG die «[...] Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen [...]» als Tatbestand für eine steuersystematische Realisation vor. Mit Bezug auf die Frage, ob durch diese Formulierung eine Praxisänderung eintritt, sind die zwei verwendeten Begriffe unterschiedlich zu beurteilen: Was die Vermögenswerte betrifft, geht die herrschende Lehre – in Abweichung vom Gesetzeswortlaut – bereits heute davon aus, dass die Verlegung einzelner Wirtschaftsgüter von Art. 58 Abs. 1 lit. c zweiter Satz DBG miterfasst wird [13]. Demzufolge führt Art. 61b E-DBG – insofern als die «Verlegung von Vermögenswerten» betroffen ist – nicht zu einer Ausweitung der bestehenden Praxis. In dieser Hinsicht ist die in der Botschaft verwendete Bezeichnung «Präzisierung» somit zutreffend.

3. BEGRIFF DER FUNKTION

Die Funktion ist dagegen ein unbestimmter Rechtsbegriff, welcher im Schweizer Steuerrecht weder klar definiert ist noch in der Praxis einheitlich verwendet wird. Daher soll nachfolgend eine Definition, basierend auf dem allgemeinen Sprachgebrauch, der bisherigen Praxis und den internationalen Entwicklungen, abgeleitet werden.

Im allgemeinen Sprachgebrauch kann der Begriff der Funktion verschieden verwendet werden [14]. Er kann eine organisatorische Bedeutung haben als Tätigkeit, Stellung, Rolle oder Aufgabe innerhalb eines grösseren Zusammen-

hangs. Daneben wird er auch im technischen Bereich verwendet, z. B. als zu lieferndes Resultat eines Computers, usw. Schliesslich ist es auch eine mathematische Bezeichnung für eine Abbildung. Unbestritten ist u. E. in diesem Zusammenhang, dass dem Funktionsbegriff im Unternehmenssteuerrecht eine betrieblich-organisatorische Bedeutung zukommt.

Obwohl das Schweizer Steuerrecht den Begriff der Funktion an verschiedenen Stellen verwendet, wird er nicht genauer definiert. So ist z. B. im Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen von der «Holdingfunktion» [15] oder der «Funktion von Beteiligungen» [16] die Rede, wobei hier jedoch die Beschaffenheit resp. die Rolle einer bestimmten Sache beschrieben wird und diese Bedeutung daher für die Zwecke der Definition in diesem Zusammenhang nicht zielführend ist. Im betrieblich-organisatorischen Bereich werden im genannten Kreisschreiben aber auch die Begriffe des Betriebs und des Teilbetriebs definiert, wobei ein Betrieb ein «organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten [ist], welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt». Weiter wird ein Teilbetrieb als «kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens» festgelegt [17]. Diese Umschreibungen kommen dem betrieblich-organisatorischen Funktionsbegriff bereits sehr nahe.

Der Funktionsbegriff wird auch im Kreisschreiben Nr. 8 vom 18. Dezember 2001 zur Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften gebraucht. Bei diesen Gesellschaften werden typischerweise «(...) Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken innerhalb des Konzerns nach Produktgruppen oder Märkten (...)» zentralisiert [18]. Als wichtige betrieblich-organisatorische Aufgaben in einer Wertschöpfungskette werden dabei u. a. die Produktion, der Vertrieb, der Einkauf, die Forschung und Entwicklung, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung und Logistikplanung, die Entwicklung der Marketingstrategie, die Absatzplanung und -steuerung, Treasury und Finance sowie die Administration genannt.

Auch die OECD scheint ein ähnliches Verständnis einer Funktion zu haben. Zwar wird in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien [19] der Begriff nie klar definiert, obwohl er in verschiedenen Zusammenhängen verwendet wird. Im Rahmen der «Funktionsanalyse» ist aber wenigstens eine Liste von möglichen Funktionen einer Konzerngesellschaft zu finden, was ebenfalls auf einzelne Aufgaben in einer Wertschöpfungskette schliessen lässt: Design, Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, Service, Einkauf, Vertrieb, Marketing, Werbung, Transport, Finanzierung und Management [20]. Ähnlich wird in Kapitel IX zu «Geschäfts-umstrukturierungen» davon ausgegangen, dass durch die Verlagerung von Funktionen, Risiken und/oder materiellen oder immateriellen Vermögenswerten die betriebliche Wertschöpfungskette reorganisiert wird [21].

In der deutschen Funktionsverlagerungstheorie, welche sehr weit formuliert ist und grundsätzlich über die OECD-Regelungen hinausgeht, wird der Funktionsbegriff schliesslich wie folgt verwendet:

«Eine Funktion ist die Zusammenfassung betrieblicher Aufgaben, der Wirtschaftsgüter, die zu ihrer Erfüllung notwendig sind, sowie der mit beidem zusammenhängenden Chancen und Risiken zu einem organischen Unternehmensteil. Dieser Unternehmensteil bildet eine abgrenzbare, selbständige Einheit, die im Kontext eines aufnehmenden Unternehmens potentiell lebensfähig und in der Lage ist, nachhaltig Zahlungsmittelströme zu generieren.» [22]

Die Botschaft zur USR III schweigt sich zum Begriff der Funktion grundsätzlich aus, erwähnt aber wenigstens beispielhaft «Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw.» als einzelne Funktionen [23]. Daraus ist zu schliessen, dass dem Begriff auch hier eine betrieblich-organisatorische Bedeutung zukommt und demnach unter einer Funktion eine bestimmte (Teil-)Aufgabe in der Wertschöpfungskette eines Konzerns gemeint ist (vergleichbar zum von der *Eidg. Steuerverwaltung [ESTV]* benutzen Funktionsbegriff bei einer Principal-Gesellschaft; siehe oben). So verstanden fällt demnach eine einzelne Tätigkeit, Stellung oder Arbeitsstelle nicht unter den Begriff.

Aus all diesen Beschreibungen und der betriebswirtschaftlichen Literatur lässt sich ableiten, dass im Rahmen des internationalen Steuerrechts unter einer Funktion eine Kombination von Aufgaben, Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken im Rahmen der Wertschöpfung eines Unternehmens gemeint ist. Eine singuläre Aufgabe oder Arbeitsstelle vermag in diesem Zusammenhang nicht als Funktion zu qualifizieren. Nur wenn nach dem Gesamtbild aller Um-

stände sich diese Aufgabe zusammen mit anderen Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken als selbstständig überlebensfähige (Kleinst-)Einheit eines Unternehmens präsentiert, wird die massgebende Hürde überschritten. Erst dann kommt ihr eine betrieblich-organisatorische Bedeutung im Wertschöpfungsprozess zu. In diesem Sinne kann die folgende Definition einer betrieblich-organisatorischen Funktion formuliert werden [24]:

«Eine Funktion ist

- 1) ein organischer, selbständig überlebensfähiger Unternehmensteil
- 2) bestehend aus einer Teilmenge betrieblicher Aufgaben (Aufgabenbündel), welche nach bestimmten Kriterien aus der Gesamtmenge aller Aufgaben gebildet wurde, der zu ihrer Erfüllung notwendigen Wirtschaftsgüter und der mit beiden zusammenhängenden Geschäftschancen und -risiken,
- 3) welcher der Wertschöpfung des Unternehmens dient und
- 4) einer ausführenden Einheit zugeordnet ist.»

Damit umfasst der Begriff der Funktion grundsätzlich alle wertschöpfenden Aufgaben eines Unternehmens, welche organisatorisch in irgendwelcher Weise zusammengefasst sind und die sich zusammen mit Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken als selbstständiger Unternehmensteil manifestieren. Der Begriff deckt somit ganze Geschäftsbetriebe, Teilbetriebe oder auch nur einzelne, selbstständig

überlebensfähige Betriebsteile mit den dazugehörigen betrieblich genutzten Vermögenswerten ab. Dem Begriff der «Funktion» kommt demnach keine eigenständige Bedeutung zu, sondern er dient lediglich als Sammelbegriff für bereits bekannte Sachverhalte.

4. BEURTEILUNG VON ART. 61b E-DBG

Art. 61b E-DBG spricht aber nicht nur von Funktionen, sondern von «[...] Vermögenswerten oder Funktionen[...]». Der Begriff der Vermögenswerte, kombiniert mit dem oben beschriebenen Funktionsbegriff als Sammelbegriff für Geschäftsbetriebe, Teilbetriebe oder auch nur einzelne, selbstständig überlebensfähige Betriebsteile mit den dazugehörigen betrieblich genutzten Vermögenswerten, ist daher deckungsgleich mit dem bisher in der Praxis angewandten Liquidationstatbestand der Verlegung eines Geschäftsbetriebs, einer Betriebsstätte oder von Vermögenswerten ins Ausland. Der Tatbestand wird also nicht ausgeweitet. Insofern könnte auf den neuen Begriff der Funktion verzichtet und auf die bekannten Formulierungen zurückgegriffen werden. Es ist zu hoffen, dass im Rahmen der parlamentarischen Beratungen entweder der Begriff ersetzt oder aber zumindest aus den Materialien klar hervorgehen wird, dass durch dessen Erwähnung im Gesetzestext keine Ausweitung der bisherigen Praxis beabsichtigt ist.

Sollte der Funktionsbegriff dennoch explizit aufgeführt werden, so müsste der Gesetzestext u. E. geändert werden, und zwar in «Vermögenswerte mitsamt den damit betrieblich zusammenhängenden Funktionen». Denn nur die Verlagerung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten (inkl. überdurchschnittliche Geschäftschancen und Vertragsanpassungen oder -auflösungen) kann gemäss geltendem Fremdvergleichsgrundsatz zu einer Entschädigungspflicht führen, welche eine Besteuerung von stillen Reserven oder selbst geschaffenen Mehrwert rechtfertigt (siehe

unten). Ob damit zugleich ein «Aufgabenbündel», d. h. eine Funktion, mitübertragen wird, spielt für das Bestehen einer Entschädigungspflicht keine Rolle. Soweit der Begriff der Funktion betroffen ist, besteht sie nämlich nur dann, wenn zusammen mit dem Aufgabenbündel auch Vermögenswerte, Geschäftschancen und -risiken mitübertragen werden.

Diese Ansicht stützt sich auf allgemein anwendbare Verrechnungspreisregelungen. Ist der Tatbestand von Art. 61b E-DBG erfüllt, müssen die steuersystematisch realisierten und zu besteuern den stillen Reserven und der Goodwill bestimmt werden. Dabei ist – unabhängig von den neuen Bestimmungen – der im Schweizer Steuerrecht geltende, aus allgemeingültigen Bewertungs- und Entschädigungsregeln abgeleitete Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden [25].

Entschädigungsansprüche entstehen grundsätzlich in den folgenden Fällen:

→ Übertragung von materiellen oder immateriellen Vermögenswerten; → Übertragung von überdurchschnittlichen Geschäftschancen (sofern diese als immaterielles Gut qualifizieren) [26]; → Änderung oder Beendigung von werthaltigen Verträgen (sofern diese als immaterielles Gut qualifizieren) [27].

Weitere Entschädigungsverpflichtungen bestehen nicht. Wichtig ist demnach in diesem Zusammenhang die Erkenntnis, dass stille Reserven oder ein selbst geschaffener Geschäfts- bzw. Firmenwert (originärer Goodwill oder Mehrwert) nur bestehen und besteuert werden können, sofern sie einem materiellen oder immateriellen Vermögenswert (inkl. überdurchschnittliche Geschäftschancen und Vertragsanpassungen oder -auflösungen) zugewiesen werden können. In diesem Sinne stellt deshalb eine einzelne Arbeitsstelle für sich alleine (z. B. CFO, Head of Marketing, Produktionsmitarbeiter usw.) keine entschädigungspflichtige Funktion i. S. des Gesetzesvorschlags dar. Erst im Verbund mit materiellen und immateriellen Vermögenswerten, Geschäftschancen

und -risiken kann eine Entschädigungspflicht und damit eine steuersystematische Realisation vorliegen. Werden wertbestimmende Tätigkeiten der Wertschöpfungskette, wie z. B. Produktion, Vertrieb, Beschaffung oder F&E, verlagert, muss daher immer analysiert werden, ob damit zusammenhängend materielle und immaterielle Vermögenswerte (inkl. überdurchschnittliche Geschäftschancen und Vertragsanpassungen oder -auflösungen) übertragen werden. Nur in diesem Fall können die damit zusammenhängenden stillen Reserven und der Goodwill besteuert werden. Eine Berücksichtigung des Goodwills ist dabei aber nur dann angezeigt, wenn die Übertragung einen (Teil-)Betriebscharakter aufweist, da der Geschäfts- oder Firmenwert an der organisatorischen Einheit des (Teil-)Betriebs haftet und daher weder einzeln übertragen noch – mangels Teilbarkeit – durch mehrere Einheiten genutzt werden kann [28]. Werden dagegen die das Management unterstützenden Tätigkeiten verlagert (z. B. konzerninterne Stabstellen, Finanzierungsaktivitäten und administrative Dienstleistungen), welche auf Cost-Plus-Basis vergütet werden, handelt es sich aus Sicht des Konzerns um Hilfstätigkeiten, welchen für sich alleine betrachtet im Wertschöpfungsprozess keine wertbestimmende Bedeutung zukommen. Diesen Tätigkeiten können demzufolge keine stillen Reserven oder Goodwill zugeordnet werden.

5. FAZIT

Zusammenfassend kann festgehalten werden: Die Regelung von Art. 61b E-DBG ist weder als gesetzgeberischer Spreng-

satz noch als harmloser Blindgänger zu qualifizieren, sondern sie stellt eher eine nebulöse «Rauchpetarde» der ESTV dar. Denn obwohl u. E. die bisherige Praxis der Wegzugsbesteuerung nicht ausgeweitet wird, ist der noch unbestimmte, schwammige Rechtsbegriff der «Funktion» auslegungsbedürftig und schafft Unklarheiten. Seine Verwendung wäre gar nicht nötig. Um Unsicherheiten bei der Auslegung zu verhindern, ist zu hoffen, dass im Rahmen der parlamentarischen Beratungen entweder der Begriff durch bereits bekannte Formulierungen ersetzt oder aber zumindest aus den Materialien klar hervorgehen wird, dass durch dessen Erwähnung im Gesetzestext keine Ausweitung der bisherigen Praxis beabsichtigt ist. Ansonsten wird einer ausufernden Wegzugsbesteuerung durch eine weite Auslegung seitens des Fiskus Tür und Tor geöffnet. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang auch die Erkenntnis, dass stille Reserven oder ein selbstgeschaffener Geschäfts- bzw. Firmenwert (originärer Goodwill oder Mehrwert) nur bestehen und demnach beim Verlust der fiskalischen Verknüpfung in der Schweiz auch nur dann besteuert werden können, wenn sie einem materiellen oder immateriellen Vermögenswert (inkl. überdurchschnittlicher Geschäftschancen und Vertragsanpassungen oder -auflösungen) zugeordnet werden können. Dies ergibt sich aus dem allgemeingültigen Fremdvergleichsgrundsatz für konzerninterne Verrechnungspreise. Weitere Entschädigungsverpflichtungen bestehen nicht. ■

Anmerkungen: 1) Die Autoren danken Caroline Myhren, Tax Advisor, MME, für ihre wertvolle Mitarbeit. 2) Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5069 ff., nachfolgend Botschaft USR III. 3) Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG). 4) Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). 5) Botschaft USR III, S. 77. 6) Botschaft USR III, S. 76. 7) Der Begriff der Verlagerung setzt grundsätzlich ein «Wegnehmen» im Inland und ein «Zuführen» im Ausland voraus. Die fiskalische Verknüpfung in der Schweiz muss verloren gehen (= steuersystematische Realisation). Erst dann kann von einer Verlagerung gesprochen werden. Dies kann durch eine vollständige Übertragung oder durch eine Teilüberlassung durch Einräumung eines Rechts auf schuldrechtlicher Basis geschehen. Schliesslich kann auch eine Abschmelzung resp. Aufstockung von Risiken und Verantwortlichkeiten auf schuldrechtlicher Basis als Verlagerung qualifizieren. Keine Verlagerung ist die sog. Funktionsverdopplung, wo an einem neuen Ort zusätzliche Geschäftsaktivitäten aufgebaut werden, die alten aber bestehen bleiben. Für die Anwendung von Art. 61b DBG fehlt es hier am «Wegnehmen», d. h. an der Verlegung. Siehe dazu Borstell Thomas/Wehnert Oliver, in: Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 3. Aufl., München 2011, nachfolgend: Borstell/Wehnert, Q Rz. 48 ff. 8) Botschaft USR III, S. 77 f. 9) Brülisauer Peter/Poltera Flurin, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 182, 2. Aufl., Basel 2008, nachfolgend: Brülisauer/Poltera, DBG-Kommentar, Art. 58 N 260 ff. 10) Brülisauer/Poltera, DBG-Kommentar, Art. 58 N 257. 11) Brülisauer/Poltera, DBG-Kommentar, Art. 58 N 262. 12) Der bisherige

Theorienstreit in der Literatur betreffend Zeitpunkt der steuerlichen Abrechnung (sofort oder aufgeschoben) wird durch neue Regelungen so entschieden, dass die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sofort besteuert werden. Dies entspricht der bisher angewandten Praxis der Steuerbehörden. Siehe zum Theorienstreit u. a. Brülisauer/Poltera, DBG-Kommentar, Art. 58 N 282 ff. 13) Locher Peter, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil: Art. 49–101 DBG, Therwil-Basel 2004, nachfolgend: Locher, DBG-Kommentar, Art. 58 N 152; Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, nachfolgend: Agner/Jung/Steinmann, DBG-Kommentar, Art. 58 N 12; abweichend Brülisauer/Poltera, DBG-Kommentar, Art. 58 N 272. 14) Siehe dazu Duden – Die deutsche Rechtschreibung, online unter: <http://www.duden.de/rechtschreibung/Funktion> (Stand 20. August 2015). 15) Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen, nachfolgend: KS 5/2004; Ziff. 4.3.2.6. 16) KS 5/2004, Ziff. 4.4.2.2.2., 4.7.2. und 4.7.3.2. 17) KS 5/2004, Ziff. 4.3.2.5. 18) Kreisschreiben Nr. 8 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 18. Dezember 2001 betreffend internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften, S. 1. 19) OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom Juli 2010, nachfolgend: OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 49, N 1.43. 20) OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 49, N 1.43. 21) Stocker Raoul/Honold Kersten A., Schweizer Steuerfolgen bei Geschäftsstrukturierungen über die Grenze, FStR 2011 nachfolgend: Stocker/Honold, S. 231; OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 267, N 9.1 ff. 22) Borstell/Wehnert, Q Rz 46; vgl. auch Borstell Thomas/Schäperclaus Jens,

IStR Heft 8/2008, S. 275. 23) Botschaft USR III, S. 77. 24) Borstell/Wehnert, Q Rz. 14; vgl. auch Ditz Xavier, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006, Rn. 4.2; Kraft Gerhard, Aussensteuergesetz (AStG) § 1 Rn. 360; Wassermeyer Franz/Baumhoff Hubertus/Greiner Markus, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Aussensteuerrecht Kommentar, Rn. V 69. 25) In der Botschaft ist festgehalten, dass – sofern im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach Art. 61a E-DBG aufgedeckt werden konnten – bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden sei (Botschaft USR III, S. 77). Dem ist zu widersprechen. Die Bewertung muss jeweils zum gegebenen Zeitpunkt dem Drittvergleich entsprechen. Beim Ende der Steuerpflicht kann daher – bei abweichendem Sachverhalt – eine andere Bewertungsmethode als angemessen betrachtet werden als beim früheren Eintritt. 26) Nur wenn mit einer hohen Wahrscheinlichkeit feststeht, dass ein Gewinnpotenzial übertragen wird, welches vom Empfänger in Zukunft praktisch risikolos und mit einem Übergewinn realisiert werden kann (gemessen am branchenüblichen), wird von einer zu entschädigenden Leistung ausgegangen. Dann liegt ein immaterieller Vermögenswert vor. Siehe Stocker/Honold, S. 241 f. 27) Dies stellt ebenfalls einen immateriellen Vermögenswert dar, weil der Verzicht auf Schadenersatz- und Herausgabeansprüche nach der Praxis des Bundesgerichts als geldwerte Leistung qualifiziert. Es ist zu untersuchen, inwiefern im Rahmen von Geschäftsstrukturierungen solche Ansprüche aufgrund der Beendigung oder Abänderung von Verträgen resultieren. Siehe Stocker/Honold, S. 240 f. 28) Stocker/Honold, S. 240.