

---

**Schriftenreihe**  
**Finanzwissenschaft und Finanzrecht**

**127**

---

**Patrick Schmid**

---

**Internationale Funktions-  
verlagerungen im harmonisierten  
Steuerrecht der Schweiz**



**Stämpfli Verlag**

Multinationale Unternehmen überprüfen ständig ihre organisatorischen Strukturen und passen diese an aktuelle Entwicklungen an. Dabei können sie Funktionen unter anderem in den Bereichen Forschung & Entwicklung, Produktion, Vertrieb, Finanzierung oder Erbringung konzerninterner Dienstleistungen an neue Standorte verlagern oder diese an bestehenden Standorten zusammenfassen. Bei solchen Funktionsverlagerungen stellt sich immer die Frage, ob und in welchem Umfang daraus für das multinationale Unternehmen Steuerfolgen entstehen.

Das vorliegende Buch behandelt internationale Funktionsverlagerungen im harmonisierten Steuerrecht der Schweiz und würdigt sowohl Sachverhalte im Konzernverhältnis wie auch solche in Einheitsunternehmen. Zu diesem Zweck werden zunächst die relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen dargestellt, insbesondere die per 1. Januar 2020 eingeführten Artikel zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht. Daraus leitet der Autor eine Definition für den Funktionsbegriff her, stellt verschiedene Verlagerungsformen dar, untersucht Sonderfälle und grenzt schliesslich Funktionsverlagerungen von anderen Geschäftsvorfällen ab. Abschliessend stellt das Buch detailliert die Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung bei internationalen Funktionsverlagerungen dar.

Das Buch leistet einerseits einen wissenschaftlichen Beitrag zum Steuerrecht und eignet sich andererseits als Handbuch für Steuerberater, Steuerbehörden und Gerichte, die sich mit den Steuerfolgen von internationalen Funktionsverlagerungen beschäftigen.

Patrick Schmid

# **Internationale Funktionsver- lagerungen im harmonisierten Steuerrecht der Schweiz**

Unter besonderer Berücksichtigung der Bestimmungen  
zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende  
der Steuerpflicht



Stämpfli Verlag

Dieses Buch ist urheberrechtlich geschützt. Jede Form der Weitergabe an Dritte (entgeltlich oder unentgeltlich) ist untersagt. Die Datei enthält ein verstecktes Wasserzeichen, in dem die Daten des Downloads hinterlegt sind.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z.B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2024  
[www.staempfliverlag.com](http://www.staempfliverlag.com)

E-Book ISBN 978-3-7272-2313-6

Über unsere Online-Buchhandlung [www.staempflishop.com](http://www.staempflishop.com)  
ist zudem folgende Ausgabe erhältlich:

Print ISBN 978-3-7272-2312-9

printed in  
switzerland



---

## Dank und Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand während meiner Assistenzzeit am Institut für Law and Economics (ILE) an der Universität St. Gallen, eines Forschungsaufenthalts am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien sowie der darauffolgenden Zeit als Associate bei der Bär & Karrer AG. Dabei habe ich von verschiedener Seite wertvolle Unterstützung erfahren, weshalb ich es nicht unterlassen möchte, besonderen Wegbegleitern meinen Dank auszusprechen.

Zunächst gilt mein herzlicher Dank Prof. Dr. Raoul Stocker, der mein Interesse am Thema geweckt und das Projekt als Korreferent mit zahlreichen wertvollen Anregungen begleitet hat. Ebenso danke ich Prof. em. Dr. Robert Waldburger für die Übernahme des Referats.

Bei meinen Assistenz-Kolleginnen und -Kollegen am ILE, Dr. Fabian Mauchle, Ariane Menzer und Josiane Weder, möchte ich mich für die angenehme Zeit am und neben dem ILE bedanken. Prof. Dr. Peter Hongler danke ich für das Gastrecht am ILE und die Aufnahme dieser Dissertation in die Schriftenreihe. Mein Dank gilt ebenfalls Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang und Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, Dr. Martin Klokár, Dr. Valentin Bendlinger und Philipp Walter Scharizer für den wertvollen Forschungsaufenthalt an der WU Wien. Meiner Arbeitgeberin, Bär & Karrer AG, und meinen Arbeitskolleginnen und -kollegen danke ich für ihren geschätzten Beitrag zum Gelingen dieser Arbeit.

Ein besonderer Dank geht an meine Eltern, Georges und Nadja, sowie an Doris und Gerhard, ohne deren Unterstützung dieses Projekt nicht möglich gewesen wäre. Von ganzem Herzen bedanke ich mich bei meiner Frau Luzia, die mich während der Dissertationszeit stets ge- und ertragen hat und mir mit nicht immer ernst gemeinten Ratschlägen zur Seite stand. Zuletzt danke ich meiner Tochter Lina, die mich jeden Tag daran erinnert, was im Leben wirklich wichtig ist.

Literatur, Praxis und Rechtsprechung wurden bis Ende Oktober 2023 umfassend berücksichtigt. Vereinzelt wurde jüngeren Entwicklungen bis Dezember 2023 Rechnung getragen.

Uster, im Januar 2024

*Patrick Schmid*



---

## Zusammenfassung

Diese Arbeit befasst sich mit der Behandlung von internationalen Funktionsverlagerungen im harmonisierten Steuerrecht der Schweiz. Im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtung werden dabei sowohl Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis als auch solche innerhalb des gleichen Rechtssubjekts (Einheitsunternehmen) gewürdigt.

Zu diesem Zweck werden im ersten Teil der Arbeit die relevanten Bestimmungen des harmonisierten Steuerrechts zu internationalen Funktionsverlagerungen dargestellt. Dabei befasst sich die Arbeit zunächst mit der steuerlichen Erfassung von internationalen Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis im Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 und Art. 60 lit. a DBG. Danach erfolgt dasselbe für internationale Funktionsverlagerungen innerhalb von Einheitsunternehmen im Anwendungsbereich von Art. 61a und 61b DBG, wobei diese neuen Bestimmungen zur Aufdeckung stiller Reserven ausführlich behandelt werden. Daraufhin folgt eine Untersuchung der Schranken des staatsvertraglichen Rechts im Hinblick auf die vorgängig betrachteten unilateralen Bestimmungen des harmonisierten Steuerrechts.

Der zweite Teil der Arbeit leitet eine Definition für den Funktionsbegriff im harmonisierten Steuerrecht her und erläutert deren einzelne Elemente. Anschliessend werden die verschiedenen Arten von Funktionen behandelt und es wird untersucht, wie Funktionen im Unternehmen zuzuordnen sind. Aufbauend auf diesen Erkenntnissen werden in der Arbeit verschiedene Verlagerungsformen dargestellt, Sonderfälle untersucht und es folgt eine Negativabgrenzung der Funktionsverlagerung zu anderen Geschäftsvorfällen.

Der dritte und letzte Teil der Arbeit stellt detailliert die fremdvergleichskonforme Entschädigungspflicht bei internationalen Funktionsverlagerungen dar. Zunächst werden hierfür die Grundlagen des schweizerischen Steuerrechts zu Verrechnungspreisen erarbeitet. Daraufhin wird dargestellt, wie Funktionsverlagerungen sachgerecht abgegrenzt werden, unter Berücksichtigung von realistischen Alternativen. Zum Schluss wird ausgeführt, wie Funktionsverlagerungen als Übertragung von etwas Werthaltigem bewertet werden können und welche Schadenersatzansprüche wegen Auflösung oder wesentlicher Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen aufgrund von Funktionsverlagerungen zu berücksichtigen sind.

## Résumé

Cette thèse porte sur le traitement des transferts internationaux de fonctions dans le droit fiscal harmonisé de la Suisse. Dans le cadre d'une approche globale, elle examine aussi bien les transferts de fonctions au sein d'un groupe que ceux au sein d'une même entité juridique (entreprise unitaire).

À cet effet, la première partie de la thèse présente les dispositions pertinentes du droit fiscal harmonisé relatives aux transferts internationaux de fonctions. La thèse traite tout d'abord de l'imposition des transferts internationaux de fonctions dans le cadre d'un groupe de sociétés dans le champ d'application de l'art. 58 al. 1 et de l'art. 60 let. a LIFD. Elle en va de même pour les transferts internationaux de fonctions au sein d'entreprises unitaires dans le champ d'application des art. 61a et 61b LIFD, ces nouvelles dispositions relatives à la déclaration des réserves latentes étant traitées en détail. Ensuite, les limites du droit international sont examinées à la lumière des dispositions unilatérales du droit fiscal harmonisé examinées précédemment.

La deuxième partie de la thèse établit une définition de la notion de fonction dans le droit fiscal harmonisé et en explique les différents éléments. Ensuite, les différents types de fonctions sont traités et la manière dont les fonctions sont attribuées dans l'entreprise est examinée. Sur la base de ces connaissances, la thèse présente différentes formes de transfert, examine les cas particuliers et établit une délimitation négative du transfert de fonctions par rapport à d'autres opérations commerciales.

La troisième et dernière partie de la thèse présente en détail l'obligation d'indemnisation conforme au principe de pleine concurrence en cas de transfert international de fonctions. Dans un premier temps, les bases du droit fiscal suisse relatives aux prix de transfert sont élaborées. Ensuite, il est expliqué comment les transferts de fonctions sont délimités de manière appropriée, en tenant compte des options réalistes. Enfin, la thèse explique comment les transferts de fonctions peuvent être évalués en tant que transfert d'un élément de valeur et quelles sont les prétentions en dommages-intérêts à prendre en compte en raison de la rupture ou de la renégociation substantielle d'accords existants en raison des transferts de fonctions.

## Summary

This thesis deals with the international transfer of functions under the harmonized tax laws of Switzerland. In terms of a holistic approach, both the transfer of functions between related companies as well as the transfer of functions within the same legal entity are addressed.

For this purpose, the relevant provisions of the harmonized tax laws on the international transfer of functions are presented in the first part of the thesis. The tax treatment of an international transfer of functions between related companies in the scope of article 58 paragraph 1 and article 60 lit. a FTDA is addressed. Thereafter, the same takes place for an international transfer of functions within the same legal entity in the scope of article 61a and 61b FTDA. These new provisions on the disclosure of hidden reserves are discussed in detail. This is followed by an examination of the limitations of double tax treaties with respect to the previously considered unilateral provisions of the harmonized tax laws.

The second part of the thesis derives a definition for the concept of function in the harmonized tax laws and discusses its individual elements. Then the different types of functions are assessed, and it is examined how functions are to be assigned between companies. Based on these findings, various forms of transfers of functions are presented, special cases are examined, and the transfer of functions is differentiated from other business transactions.

The third and final part of the thesis presents in detail the arm's length remuneration in the case of international transfers of functions. First, the basics of the harmonized tax laws for the arm's length remuneration of controlled transactions are presented. It is then shown how transfers of functions are accurately delineated, considering the options realistically available to each of the parties. Finally, it is shown how a transfer of functions can be evaluated as a transfer of something of value and which claims for damages should be considered due to the termination or due to a significant renegotiation of existing agreements in connection with a transfer of functions.



---

# Inhaltsübersicht

<b>Dank und Vorwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>VII</b>
<b>Résumé</b> .....	<b>VIII</b>
<b>Summary</b> .....	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXIX</b>
<b>Quellenverzeichnis</b> .....	<b>XXXI</b>
A. Literatur .....	XXXI
B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen .....	XLVI
C. Materialien.....	XLVI
<b>§ 1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
A. Einführung in das Thema.....	1
B. Ursachen und Erscheinungsformen internationaler Funktionsverlagerungen.....	3
C. Steuerrechtliche Regelwerke zu internationalen Funktionsverlagerungen.	5
D. Ziele der Arbeit.....	7
E. Gang der Untersuchung .....	8
F. Abgrenzungen und Terminologie .....	9
<b>1. Teil: Steuerliche Erfassung internationaler         Funktionsverlagerungen</b> .....	<b>13</b>
<b>§ 2 Internationale Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis nach         unilateralem Recht</b> .....	<b>13</b>
A. Steuerliche Erfassung von Leistungsbeziehungen im Konzernverhältnis ..	13
B. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der leistenden schweizerischen Gesellschaft .....	17
C. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der empfangenden schweizerischen Gesellschaft.....	26
<b>§ 3 Internationale Funktionsverlagerungen im Einheitsunternehmen nach         unilateralem Recht</b> .....	<b>33</b>
A. Gemeinsame Bemerkungen zu Art. 61a und 61b DBG.....	33
B. Art. 61a DBG: Funktionsverlagerungen als Beginn der Steuerpflicht .....	64
C. Art. 61b DBG: Funktionsverlagerungen als Ende der Steuerpflicht .....	84
<b>§ 4 Schrankenwirkung des staatsvertraglichen Rechts auf die steuerliche         Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen</b> .....	<b>91</b>
A. Im Einheitsunternehmen nach Art. 61b DBG .....	91
B. Im Konzernverhältnis nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG .....	102

<b>2. Teil: Begriff der Funktionsverlagerung im harmonisierten Steuerrecht .....</b>	<b>105</b>
<b>§ 5 Begriff der Funktion .....</b>	<b>105</b>
A. Einleitende Bemerkungen .....	105
B. Herleitung der Funktionsdefinition für das harmonisierte Steuerrecht .....	108
C. Arten von Funktionen .....	176
<b>§ 6 Zuordnung von Funktionen .....</b>	<b>189</b>
A. Anknüpfung an Personal .....	189
B. Ort der Tätigkeiten .....	195
C. Funktionsteilung .....	200
<b>§ 7 Verlagerung von Funktionen .....</b>	<b>203</b>
A. Begriff der Verlagerung .....	203
B. Verlagerungsformen .....	205
C. Sonderfälle .....	207
D. Negativabgrenzung .....	211
<b>3. Teil: Fremdvergleichskonforme Entschädigung bei Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>215</b>
<b>§ 8 Grundsätzliches zur fremdvergleichskonformen Entschädigung .....</b>	<b>215</b>
A. Verhältnis zwischen Entschädigung und Verkehrswert .....	215
B. Bedeutung der OECD-VPL im schweizerischen Steuerrecht .....	216
C. Voraussetzungen für eine Entschädigung nach den OECD-VPL .....	222
D. Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung nach den OECD-VPL .....	223
<b>§ 9 Untersuchung der Funktionsverlagerung als solcher .....</b>	<b>225</b>
A. Sachgerechte Abgrenzung der Funktionsverlagerung .....	225
B. Berücksichtigung von realistischen Alternativen .....	228
<b>§ 10 Entschädigung für die Übertragung von etwas Werthaltigem .....</b>	<b>233</b>
A. Vorbemerkungen .....	233
B. Bewertung von Funktionen .....	233
C. Entschädigung für die Verlagerung von Routinefunktionen im Besonderen .....	288
<b>§ 11 Schadenersatzansprüche wegen Auflösung oder wesentlicher Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen im Rahmen der Übertragung einer Geschäftstätigkeit .....</b>	<b>293</b>
A. Berücksichtigung des Ersatzanspruchs im Rahmen der Gesamtbewertung .....	293
B. Relevanter Schadenersatzanspruch .....	295
C. Ausservertragliche Schadenersatzansprüche .....	298
D. Vertragliche Schadenersatzansprüche .....	299
E. Schadenersatzansprüche im Einheitsunternehmen .....	309
<b>4. Teil: Schlussbetrachtung .....</b>	<b>313</b>
<b>§ 12 Zusammenfassung .....</b>	<b>313</b>
<b>§ 13 Ausblick .....</b>	<b>319</b>

---

# Inhaltsverzeichnis

Dank und Vorwort.....	V
Zusammenfassung.....	VII
Résumé.....	VIII
Summary .....	IX
Inhaltsübersicht .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
Abbildungsverzeichnis.....	XXIX
Quellenverzeichnis .....	XXXI
A. Literatur .....	XXXI
B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen .....	XLVI
C. Materialien.....	XLVI
1. Schweiz .....	XLVI
2. Österreich .....	XLVIII
3. Deutschland.....	XLVIII
4. OECD.....	XLVIII
5. Andere.....	XLIX
<b>§ 1 Einleitung.....</b>	<b>1</b>
A. Einführung in das Thema.....	1
B. Ursachen und Erscheinungsformen internationaler Funktionsverlagerungen.....	3
C. Steuerrechtliche Regelwerke zu internationalen Funktionsverlagerungen.....	5
D. Ziele der Arbeit.....	7
E. Gang der Untersuchung .....	8
F. Abgrenzungen und Terminologie .....	9
<b>1. Teil: Steuerliche Erfassung internationaler     Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>13</b>
<b>§ 2 Internationale Funktionsverlagerungen im Konzernverhältnis nach     unilateralem Recht .....</b>	<b>13</b>
A. Steuerliche Erfassung von Leistungsbeziehungen im Konzernverhältnis ..	13
B. Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der leistenden schweizerischen Gesellschaft .....	17
1. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG: Funktionsverlagerungen als Gewinnausschüttung .....	17
1.1. Zum Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG .....	17
1.2. Umfang der steuerrechtlichen Korrektur nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG .....	21
2. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG: Funktionsverlagerung auf ausländische Tochtergesellschaft.....	22
2.1. Problemstellung.....	22
2.2. Auffassungen der ESTV und in der Literatur .....	23
2.3. Eigene Stellungnahme .....	24

C.	Steuerfolgen geldwerter Leistungen bei der empfangenden schweizerischen Gesellschaft.....	26
1.	Direkte Muttergesellschaft als empfangende schweizerische Gesellschaft.....	26
2.	Andere Konzerngesellschaften als empfangende schweizerische Gesellschaft.....	27
2.1.	Begriff der offenen und der verdeckten Kapitaleinlage.....	27
2.2.	Gewinnsteuerfolgen bei offenen (und offengelegten) Kapitaleinlagen.....	29
2.3.	Maximalumfang der steuerneutralen Aufdeckung bei Kapitaleinlagen.....	31
<b>§ 3</b>	<b>Internationale Funktionsverlagerungen im Einheitsunternehmen nach unilateralem Recht .....</b>	<b>33</b>
A.	Gemeinsame Bemerkungen zu Art. 61a und 61b DBG.....	33
1.	Gesetzestext und Regelungsinhalt.....	33
1.1.	Art. 61a DBG: Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht.....	33
1.2.	Art. 61b DBG: Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht.....	34
2.	Zweck.....	35
3.	Anwendungsbereich.....	36
3.1.	Anwendung auf juristische Personen im Sinne von Art. 49 DBG.....	36
3.2.	Exkurs: Analoge Anwendung auf selbständig Erwerbstätige im Sinne von Art. 18 DBG.....	38
4.	Art. 61a und 61b DBG als steuerrechtliche Korrekturvorschriften....	44
5.	Akquisitions- und Veräusserungsfiktion.....	48
5.1.	Im Allgemeinen.....	48
5.2.	Auswirkung der Fiktion auf originären Goodwill im Besonderen.....	49
6.	Unilaterale und unbedingte Aufdeckung.....	50
7.	Umfang der Aufdeckung nach Art. 61a und 61b DBG.....	51
7.1.	Begriff der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts.....	51
7.2.	Maximalumfang der Aufdeckung.....	53
7.3.	Beschränkung des Maximalumfangs aufgrund Steuerpflichtwechsel.....	54
7.4.	Steuerliche Erfassung von Synergien-Goodwill und Standortvorteilen.....	56
7.5.	Steuerpflicht im Immigrations-Staat als steuersystematisches Erfordernis.....	59
8.	Grundsatz der Spiegelbildlichkeit.....	61
8.1.	Im Allgemeinen.....	61
8.2.	Voraussetzung der einheitlichen Begriffsauslegung.....	61
8.3.	Voraussetzung der einheitlichen Bewertungsmethode.....	62
B.	Art. 61a DBG: Funktionsverlagerungen als Beginn der Steuerpflicht.....	64
1.	Aufdeckung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts bei Beginn der Steuerpflicht.....	64
1.1.	Geltendmachung der Aufdeckung.....	64

1.2. Exkurs: Transaktionen im Konzernverhältnis als Beginn der Steuerpflicht im Sinne von Art. 61a Abs. 2 DBG? .....	66
1.2.1. Problemstellung .....	66
1.2.2. Auffassungen in der Literatur und Praxis .....	67
1.2.3. Eigene Stellungnahme .....	68
1.3. Aufdeckung stiller Reserven auf qualifizierten Beteiligungen .....	72
1.4. Auswirkungen auf Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte .....	75
2. Abschreibung von stillen Reserven nach Art. 61a Abs. 3 DBG.....	76
3. Abschreibung des selbst geschaffenen Mehrwerts nach Art. 61a Abs. 4 DBG .....	79
4. Anwendbarkeit von Art. 61a DBG auf Sachverhalte vor dem 1. Januar 2020.....	81
5. Rechtslage vor Einführung von Art. 61a DBG .....	83
C. Art. 61b DBG: Funktionsverlagerungen als Ende der Steuerpflicht .....	84
1. Der Erfolgsrechnung nicht gut geschriebene Erträge .....	84
2. Zeitpunkte der Festsetzung und der Besteuerung der überführten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts .....	85
3. Rechtslage vor Einführung von Art. 61b DBG .....	88
<b>§ 4 Schrankenwirkung des staatsvertraglichen Rechts auf die steuerliche Erfassung internationaler Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>91</b>
A. Im Einheitsunternehmen nach Art. 61b DBG .....	91
1. Juristische Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Dealings..	91
2. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA .....	92
3. Art. 7 OECD-MA .....	95
3.1. Schrankenwirkung von Art. 7 OECD MA auf grenzüberschreitende Dealings .....	95
3.2. Anwendung des Kapitels IX der OECD-VPL im Rahmen von Art. 7 OECD-MA .....	96
3.3. Funktionsverlagerung als Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit gemäss Kapitel IX der OECD-VPL .....	98
3.4. Gesamtbewertung von Funktionen im Sinne von Abs. 2 der Art. 61a und 61b DBG im Besonderen .....	99
B. Im Konzernverhältnis nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG .....	102
1. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA .....	102
2. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.....	103
<b>2. Teil: Begriff der Funktionsverlagerung im harmonisierten Steuerrecht .....</b>	<b>105</b>
<b>§ 5 Begriff der Funktion .....</b>	<b>105</b>
A. Einleitende Bemerkungen .....	105
1. Einheitliche Auslegung des Funktionsbegriffs im Unternehmenssteuerrecht .....	105
2. Unbestimmter Rechtsbegriff .....	106
B. Herleitung der Funktionsdefinition für das harmonisierte Steuerrecht .....	108
1. Funktionen im Sinne von Abs. 2 der Art. 61a und 61b DBG .....	108
1.1. Einleitung .....	108
1.2. Sprachlich-grammatikalische Auslegung .....	108
1.3. Historische Auslegung.....	110
1.3.1. Übersicht .....	110

1.3.2.	Bundesrätliche Funktionsdefinition.....	110
1.3.3.	Botschaften und erläuternde Berichte zur USR III und zur SV17.....	113
1.3.4.	Austritt aus der Prinzipalbesteuerung.....	114
1.4.	Systematische Auslegung.....	116
1.4.1.	Aufteilung des Verkehrswerts auf stille Reserven und selbst geschaffenen Mehrwert (originärer Goodwill).....	116
1.4.2.	Goodwill im Besonderen.....	118
1.4.2.1.	Begriff des Goodwill.....	118
1.4.2.2.	Unterscheidung zwischen Wert und Preis.....	119
1.4.2.3.	Komponenten des Goodwill.....	120
1.4.2.4.	Zuordnung und Übertragung von Goodwill.....	125
1.4.3.	Zwischenfazit aus der systematischen Auslegung.....	129
1.5.	Teleologische Auslegung.....	129
1.5.1.	Funktionsbegriff in betriebswirtschaftlichen Konzepten.....	129
1.5.1.1.	Funktionsbegriff in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.....	129
1.5.1.2.	Funktionen in der Wertschöpfungskette von Porter im Besonderen.....	132
1.5.2.	Betriebsteil im Sinne von Art. 333 Abs. 1 OR.....	134
1.5.3.	Geschäftschancen und Gewinnpotenzial.....	137
1.5.3.1.	Vorbemerkungen.....	137
1.5.3.2.	Singuläre Geschäftschance.....	138
1.5.3.3.	Unternehmerische Geschäftschance bzw. Gewinnpotenzial gemäss OECD-VPL.....	139
1.5.4.	Funktionsbegriff in den OECD-VPL.....	142
1.5.4.1.	Im Allgemeinen.....	142
1.5.4.2.	DEMPE-Funktionen im Besonderen.....	143
1.5.5.	Wesentliche Personalfunktionen im Sinne des AOA.....	147
1.5.5.1.	Einleitung.....	147
1.5.5.2.	Begriff der wesentlichen Personalfunktion.....	150
1.5.5.3.	Definition und Kritik am Anknüpfungsfaktor der wesentlichen Personalfunktionen.....	161
1.6.	Zwischenfazit.....	163
2.	Begriff der Funktion im harmonisierten Steuerrecht der Schweiz.....	165
2.1.	Funktionsdefinition.....	165
2.2.	Einzelne Elemente der Funktionsdefinition.....	166
2.2.1.	Kleinste Einheit von Geschäftstätigkeiten.....	166
2.2.2.	Weitestgehend unabhängige Erzeugung von Geldflüssen.....	166
2.2.3.	Verantwortliche natürliche Person.....	167
2.3.	Abgrenzungen des Funktionsbegriffs.....	170
2.3.1.	Abgrenzung der Funktion vom Vermögenswert.....	170
2.3.2.	Abgrenzung der Funktion vom Betrieb.....	172
2.3.3.	Abgrenzung der Funktion vom Teilbetrieb.....	173
2.3.4.	Zusammenfassende Übersicht.....	174
C.	Arten von Funktionen.....	176
1.	Begriffe und Folgen der Unterscheidung.....	176
2.	Routinefunktionen.....	179
2.1.	Im Allgemeinen.....	179
2.2.	Unterstützende Tätigkeiten.....	180

2.3. Hilfstätigkeiten .....	182
3. Non-Routinefunktionen.....	184
<b>§ 6 Zuordnung von Funktionen .....</b>	<b>189</b>
A. Anknüpfung an Personal.....	189
B. Ort der Tätigkeiten.....	195
1. Physische Präsenz .....	195
2. Unternehmerische Anordnung und gewisse Dauerhaftigkeit .....	196
3. «Outdoor Activities» im Besonderen .....	198
C. Funktionsteilung .....	200
<b>§ 7 Verlagerung von Funktionen.....</b>	<b>203</b>
A. Begriff der Verlagerung .....	203
B. Verlagerungsformen .....	205
C. Sonderfälle.....	207
1. Funktionsverdoppelung .....	207
2. Funktionseinstellung .....	210
D. Negativabgrenzung .....	211
1. Erbringen von Dienstleistungen .....	211
2. Reine Übertragung oder Überlassung von Vermögenswerten .....	212
3. Personalentsendung.....	212
<b>3. Teil: Fremdvergleichskonforme Entschädigung bei Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>215</b>
<b>§ 8 Grundsätzliches zur fremdvergleichskonformen Entschädigung .....</b>	<b>215</b>
A. Verhältnis zwischen Entschädigung und Verkehrswert .....	215
B. Bedeutung der OECD-VPL im schweizerischen Steuerrecht .....	216
1. Im Konzernverhältnis .....	216
2. Im Einheitsunternehmen.....	218
3. Gemeinsame Bemerkungen.....	219
C. Voraussetzungen für eine Entschädigung nach den OECD-VPL.....	222
D. Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung nach den OECD-VPL .....	223
<b>§ 9 Untersuchung der Funktionsverlagerung als solcher.....</b>	<b>225</b>
A. Sachgerechte Abgrenzung der Funktionsverlagerung .....	225
B. Berücksichtigung von realistischen Alternativen.....	228
<b>§ 10 Entschädigung für die Übertragung von etwas Werthaltigem .....</b>	<b>233</b>
A. Vorbemerkungen .....	233
B. Bewertung von Funktionen.....	233
1. Allgemeine Bemerkungen .....	233
1.1. Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn .....	233
1.2. Fremdvergleichskonforme Bandbreite des Verrechnungspreises.....	237
1.3. Direkte und indirekte Bewertung.....	239
2. Bewertungsmethoden .....	241
2.1. Methodenwahl .....	241
2.1.1. Im Allgemeinen.....	241
2.1.2. Besonderheiten beim Austritt aus der Prinzipalbesteuerung .....	245

2.2. Barwertmethoden im Besonderen.....	246
2.2.1. Grundformel.....	246
2.2.2. Zahlungsgrösse (Z) und Wachstumsrate (g).....	247
2.2.3. Kapitalisierungszeitraum (T).....	251
2.2.4. Diskontierungssatz (r).....	253
2.2.4.1. Allgemeine Bemerkungen.....	253
2.2.4.2. Eigenkapitalkosten beim Nettoverfahren.....	256
2.2.4.3. Gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten beim Bruttoverfahren.....	258
3. Einzelfragen zur Bewertung.....	260
3.1. Bewertungsstichtag.....	260
3.1.1. Allgemeiner Grundsatz.....	260
3.1.2. Nachträgliche Preisadjustierungen als Ausnahme.....	263
3.2. Berücksichtigung von Steuereffekten.....	268
3.2.1. Übersicht.....	268
3.2.2. Steuern auf zukünftigen Cashflows.....	269
3.2.3. Steuerfolgen beim übernehmenden Unternehmen aufgrund der Funktionsverlagerung - Tax Amortization Benefit (TAB).....	270
3.2.4. Steuerfolgen beim verlagernden Unternehmen aufgrund der Funktionsverlagerung.....	273
3.3. Umstrukturierungskosten.....	274
3.4. Standortvorteile und -nachteile.....	276
3.5. Synergieeffekte.....	280
3.6. Bedeutung von unrentablen Funktionen.....	284
C. Entschädigung für die Verlagerung von Routinefunktionen im Besonderen.....	288
<b>§ 11 Schadenersatzansprüche wegen Auflösung oder wesentlicher Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen im Rahmen der Übertragung einer Geschäftstätigkeit.....</b>	<b>293</b>
A. Berücksichtigung des Ersatzanspruchs im Rahmen der Gesamtbewertung.....	293
B. Relevanter Schadenersatzanspruch.....	295
C. Ausservertragliche Schadenersatzansprüche.....	298
D. Vertragliche Schadenersatzansprüche.....	299
1. Einleitung.....	299
2. Kündigung einzelner Vertragsverhältnisse.....	300
2.1. Einfacher Auftrag.....	300
2.2. Werkvertrag.....	303
2.3. Agenturvertrag.....	304
2.4. Innominatvertrag.....	306
E. Schadenersatzansprüche im Einheitsunternehmen.....	309
<b>4. Teil: Schlussbetrachtung.....</b>	<b>313</b>
<b>§ 12 Zusammenfassung.....</b>	<b>313</b>
<b>§ 13 Ausblick.....</b>	<b>319</b>

---

## Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
a.M.	anderer Meinung
Abs.	Abs.
AG	Aktiengesellschaft; Kanton Aargau
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
ALBAV	Verordnung über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 29. September 2017 (SR 654.11)
aDBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. April 1990 (i. d. F. vom 1. Januar 2019) (SR 642.11)
Amtl. Bull.	Amtliches Bulletin
AOA	Authorized OECD Approach
AppGer	Appellationsgericht
AR	Kanton Appenzell Ausserrhoden
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Aufl.	Auflage
BB1	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
BE	Kanton Bern
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof (Deutschland)
BGB1.	Bundesgesetzblatt (Deutschland/Österreich)
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (Amtliche Sammlung)
BGer	Bundesgericht
BIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BK	Berner Kommentar
BL	Kanton Basel-Landschaft

BMF	Bundesministerium für Finanzen (Deutschland/Österreich)
BR	Bundesrat
BS	Kanton Basel-Stadt
BSK	Basler Kommentar
bspw.	beispielsweise
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CdJ	Cour de Justice
d. h.	das heisst
CISG	Übereinkommen der Vereinten Nationen über Verträge über den internationalen Warenkauf vom 11. April 1980 (SR 0.221.211.1)
D-AStG	Aussensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist (Deutschland)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. April 1990 (SR 642.11)
D-BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 13. Oktober 2014 (BGBl. I S. 1603), die zuletzt durch Artikel 8 Absatz 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist (Deutschland)
DCF	Discounted Cash Flow
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation
D-FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung vom 18. Oktober 2022 (BGBl. I S. 1803) (Deutschland)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
D-VWG BsGa	Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem in-

	ländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Aussensteuergesetzes und der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung vom 22. Dezember 2016 (GZ: IV B 5 – S 1341/12/10001-03) (Deutschland)
D-VWG FVerl	Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen vom 13. Oktober 2010 (GZ: IV B 5 – S 1341/08/10003) (Deutschland)
EF	Expert Focus (Zeitschrift)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EHRA	Eidgenössisches Amt für das Handelsregister
EIZ	Europa Institut Zürich
EK	Eigenkapital
Erw.	Erwägung(en)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUJTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
EW	Ertragswert
EY	Ernst & Young
F&E	Forschung & Entwicklung
f./ff.	folgend(e)
FCFE	Free Cash Flow to Equity
FCFF	Free Cash Flow to the Firm
FG	Finanzgericht (Deutschland)
FiLaG	Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 (SR 613.2)
FK	Fremdkapital
Fn.	Fussnote(n)
FR	Kanton Freiburg

FS	Festschrift
FSrR	Forum für Steuerrecht (Zeitschrift)
FusG	Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301)
GE	Kanton Genf
GesKR	Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (Zeitschrift)
GL	Kanton Glarus
gl.M.	gleicher Meinung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GR	Kanton Graubünden
GZ	Geschäftszahl
Hrsg.	Herausgeber
HTVI	Hard-To-Value Intangible (schwer zu bewertender immaterieller Wert)
HWP	Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung
i. d. F.	in der Fassung
i.c.	in concreto
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
Ib.	Informationsblatt
IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (der Universität St. Gallen) (neu ILE)
IFRS	International Financial Reporting Standards
ILE	Institut für Law and Economics (der Universität St. Gallen) (vormals IFF)
Ip.	Interpellation
IPEV	International Private Equity and Venture Capital Valuation
ISIS	Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

---

ITPJ	International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift)
IVS	International Valuation Standards
IVSC	International Valuation Standards Council
JU	Kanton Jura
Kap.	Kapitel
KERT	Key Entrepreneurial Risk-Taking
KS	Kreisschreiben
KStV	Kantonale Steuerverwaltung
lit.	litera
LU	Kanton Luzern
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
Mio.	Million(en)
NE	Kanton Neuenburg
NL-DG	Directoraat-generaal Fiscale Zaken, Directie Verbruiksbelastingen, Douane en Internationale Aangelegenheden (Niederlande)
NPV	Net Present Value
NR(-in)	Nationalrat/-rätin
Nr.	Nummer
NW	Kanton Nidwalden
NZSK	Neue Zürcher Steuerkonferenz
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
Ö-EAS	Express Antwort Service zum internationalen Steuerrecht (Österreich)
OGer	Obergericht
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)
OW	Kanton Obwalden

Pra	Die Praxis (Zeitschrift)
QStV	Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018 (SR 642.118.2)
RI	Residual Income
RS	Rundschreiben
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
SG	Systematische Gesetzessammlung / Kanton St. Gallen
SH	Kanton Schaffhausen
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
SJ	La Semaine judiciaire (Zeitschrift)
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt
SR	Systematische Rechtssammlung des Bundesrechts
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StADG	Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 (SR 672.2)
STAF	Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung vom 28. September 2018 (BBl 2018 6031 ff.)
StB	Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen (Zeitschrift)
StG AG	Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SG 651.100)
StG AI	Steuergesetz des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25. April 1999 (SG 640)
StG AR	Steuergesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 (SG 621.11)

StG BE	Steuergesetz des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (SG 661.11)
StG BL	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (SG 331)
StG BS	Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 (SG 640.100)
StG FR	Gesetz über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg (SG 631.1)
StG GE	Gesetz über die Besteuerung juristischer Personen ( <i>Loi sur l'imposition des personnes morales</i> ) des Kantons Genf vom 22. September 1994 (SG D 5 13)
StG GL	Steuergesetz des Kantons Glarus vom 7. Mai 2000 (SG VI C/1/1)
StG GR	Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (SG 720)
StG JU	Steuergesetz ( <i>Loi d'impôt</i> ) des Kantons Jura vom 26. Mai 1988 (SG 641.11)
StG LU	Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (SG 620)
StG NE	Gesetz über die direkten Steuern ( <i>Loi sur les contributions directes</i> ) des Kantons Neuenburg vom 21. März 2000 (SG 631)
StG NW	Steuergesetz des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 (SG 521.1)
StG OW	Steuergesetz des Kantons Obwalden vom 20. Oktober 1994 (SG 641.4)
StG SG	Steuergesetz des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (SG 811.1)
StG SH	Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 20. März 2000 (SG 641.100)
StG SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (SG 614.11)
StG SZ	Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (SG 21.10)

StG TG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (SG 640.1)
StG TI	Steuergesetz ( <i>Legge tributaria</i> ) des Kantons Tessin vom 21. Juni 1994 (SG 640.1)
StG UR	Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri vom 26. September 2010 (SG 3.2211)
StG VD	Gesetz über die direkten Kantonssteuern ( <i>Loi sur les impôts directs cantonaux</i> ) des Kantons Waadt vom 4. Juli 2000 (SG 642.11)
StG VS	Steuergesetz des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (SG 642.1)
StG ZG	Steuergesetz des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (SG 632.1)
StG ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (SG 631.1)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StRG	Steuerrekursgericht
StRK	Steuerrekurskommission
SV17	Steuervorlage 17
SW	Substanzwert
SZ	Kanton Schwyz
TG	Kanton Thurgau
TI	Kanton Tessin
TMTPR	Tax Management, Transfer Pricing Report (Zeitschrift)
TNMM	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode ( <i>Transactional Net Margin Method</i> )
UNO	United Nations Organization (Organisation der Vereinten Nationen)
UR	Kanton Uri
USR III	Unternehmenssteuerreform III
VD	Kanton Waadt

---

VegüV	Verordnung gegen übermässige Vergütungen bei börsenkotierten Aktiengesellschaften vom 20. November 2013 (SR 221.331)
VGer	Verwaltungsgericht
VRK	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111)
VS	Kanton Wallis
vs.	versus
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
ZG	Kanton Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Zeitschrift)



---

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Komponenten eines positiven Unternehmenswerts .....	124
Abbildung 2:	Marktwert eines Unternehmens A/B bzw. C/D vor Zusammenschluss .....	125
Abbildung 3:	Marktwert eines Unternehmens A-D nach Zusammenschluss .....	125
Abbildung 4:	Organisationale Wertschöpfung und Organisationskonfiguration .....	130
Abbildung 5:	Unternehmerische Wertkette ( <i>Value Chain</i> ) nach PORTER .....	132
Abbildung 6:	Zusammenfassende Übersicht zu den Abgrenzungen ..	175
Abbildung 7:	Erscheinungsformen der Funktionsverlagerung .....	206

