

Nadia Tarolli Schmidt

Anwältin und eidgenössisch diplomierte
Steuerexpertin (CH) und Partnerin bei
VISCHER AG, CH 4052 Basel
T + 41 58 211 33 54
ntarolli@vischer.com
www.vischer.com



Nadia Tarolli Schmidt

Ausgangslage: kein explizites Schweizer Verrechnungspreisrecht

Anders als Deutschland¹ und eine Vielzahl europäischer Länder kennt die Schweiz weder spezifische Verrechnungspreisregeln noch generelle Dokumentationsvorgaben² (eine Ausnahme gilt für in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften multinationaler Konzerne, deren jährlicher Umsatz mehr als 900 Millionen Schweizer Franken beträgt; sie müssen ein Country by Country Reporting erstellen; Lokal- und Masterfiles sind allerdings nicht vorgeschrieben³). Dies bedeutet auch, dass mittlere und kleinere Unternehmensgruppen ebenso wie teilweise die Steuerbehörden weniger Erfahrungen mit dem Thema Verrechnungspreise (VP) haben.

Bestehende Schweizer Rahmenbedingungen

a) Korrektornormen

Dies bedeutet selbstverständlich nicht, dass VP keinen Einschränkungen unterliegen. Korrekturen werden gestützt auf das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. der verdeckten Kapitaleinlage vorgenommen. Die rechtliche Basis

VERRECHNUNGSPREISE UND VERMEIDUNG VON DOPPELBESTEUERUNGEN AUS SCHWEIZER SICHT

dafür findet sich mit Blick auf die Gewinnsteuer in Art. 58 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b des Bundesgesetzes über die direkten Steuern. In den kantonalen Gesetzen bestehen analoge Vorschriften.⁴ Mit Blick auf die Verrechnungssteuer ist betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen Art. 4 Abs. 1 lit. c des Verrechnungssteuergesetzes massgebend und für die Mehrwertsteuer ist Artikel 24 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes einschlägig.⁵

b) Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten

Ausserdem trifft die Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den Steuererklärungen eine Mitwirkungs- und Dokumentationspflicht.⁶ Sie müssen also darlegen und begründen können, wie und warum sie zu einem bestimmten Verrechnungspreis gekommen sind. Liegen keine ausreichenden Unterlagen vor, können die Steuerbehörden eine pflichtgemässe Schätzung vornehmen.⁷ Faktisch besteht damit auch eine gewisse Dokumentationspflicht. Im Minimum sollten die Parteien ihre Leistungsbeziehungen in schriftlichen Verträgen festhalten und zwar im Zeitpunkt, in welchem die Beziehung etabliert wird und nicht erst im Rahmen einer allfälligen Steuerprüfung.

d) Rechtsprechung

Zusätzlich bestehen Bundesgerichtsentscheide zur Thematik der VP und den geldwerten Leistungen. Das Bundesgericht folgt in seiner Rechtsprechung dem «at arm's length-Prinzip» / Fremdvergleichsgrundsatz⁸ und prüft, ob unabhängige Dritte sich unter den vorliegenden Umständen vergleichbar verhalten hätten. Die Anzahl der Entscheide ist einerseits aufgrund der Möglichkeit von Steuerrulings und andererseits aufgrund der nach wie vor vergleichbar tiefen Schweizer Gewinnsteuersätze allerdings überschaubar, auch wenn die Thematik in den letzten Jahren an Wichtigkeit gewonnen zu haben scheint.

c) Safe Haven Regeln

Mit Blick auf die erforderliche Mindestkapitalisierung⁹ und Anforderungen an die Verzinsung¹⁰ hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) so genannte Safe Haven Rules erlassen. Bei Erfüllen der entsprechenden Voraussetzungen wird ohne zusätzliche Nachweise davon ausgegangen, dass fremdvergleichskonform gehandelt wird.

d) Involvierte Behörden

VP können sowohl von kantonalen Steuerbehörden mit Blick auf die Gewinnsteuer als auch von der ESTV mit Blick auf die Verrechnungs-, Stempel- und Mehrwertsteuer überprüft werden. Sobald ein Sachverhalt Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist, ist das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) zuständig.¹¹

e) Möglichkeit von Steuervorabbescheiden und Advance Pricing Agreements

Auch die Thematik der VP kann grundsätzlich Inhalt so genannter Steuervorabbescheide sein¹² – dann selbstverständlich nur, aber immerhin, mit Bindungswirkung für die Schweiz. Einzelne Exponenten der kantonalen Steuerbehörden zeigen im Zusammenhang mit VP allerdings eine gewisse Zurückhaltung, dies mit der Begründung, dass sich der Sachverhalt wieder ändern könne – eine Aussage, die auch mit Blick auf andere Rulingthemen getroffen werden könnte und daher nur bedingt nachvollziehbar ist. Solche Steuerrulings sind grundsätzlich Gegenstand eines automatisierten Informationsaustausches.¹³

Soll der Vorabbescheid auch international verbindlich sein, so ist ein Advance Pricing Agreement (APA) zu beantragen. Hierfür ist in der Schweiz wiederum das SIF zuständig. APAs sind sowohl zwischen zwei als auch zwischen mehreren Ländern möglich und können – anders als Steuervorabbescheide – auch eine rückwirkende Gültigkeit haben.¹⁴ Es besteht allerdings keine Abschlussgarantie.¹⁵

Massgeblichkeit der OECD Verrechnungspreisrichtlinien

a) Anerkennung der OECD VP-Richtlinien

Nachdem keine generellen Schweizer VP-Richtlinien bestehen, gewinnt die Frage nach der Bedeutung der OECD Verrechnungspreisrichtlinien (VPRL) an Gewicht. Die Schweiz hat sich vorbehaltlos verpflichtet, die VPRL zur Anwendung zu bringen. Die ESTV hat die kantonalen Steuerverwaltungen bereits im Jahr 1997 und erneut im Jahr 2004¹⁶ im Rahmen jeweils eines Kreisschreibens dazu angehalten, die VPRL anzuwenden und das «at arm's length-Prinzip» für anwendbar erklärt. Die VPRL sind allerdings, da sie nicht in nationales Recht überführt wurden, nicht direkt anwendbar, stellen aber eine wichtige Auslegungshilfe dar.¹⁷ Dabei ist die jeweils im Zeitpunkt der Transaktion aktuelle Fassung massgebend.¹⁸

b) Massgebende Methoden

Grundsätzlich anerkennt die Schweiz sämtliche üblichen VP-Methoden, soweit sie für den konkreten Sachverhalt Sinn

ergeben. Eine Hierarchie kennt sie nicht,¹⁹ sondern es ist diejenige Methode anzuwenden, die am geeignetsten ist.²⁰ Zulässig sind grundsätzlich auch Methoden, die nicht in der VPRL vorgesehen sind, wenn diese ebenfalls geeignet sind.²¹ In der Praxis zusätzlich relevant sind z. B. Rentabilitäts-Methoden (Eigenkapitalrenditen).

c) Nutzung von Datenbanken zur Vergleichbarkeitsanalyse

In der Schweiz sind nur sehr begrenzte Informationen zu Vergleichsunternehmen oder zu preis- oder margeneinflussenden Faktoren öffentlich zugänglich. Eine davon sind die Buchhaltungsergebnisse schweizerischer Unternehmen. Allerdings sind die für das vorliegende Thema verfügbaren Informationen sehr beschränkt. Damit verbleiben gewerbliche Datenbanken als Quelle für eine Vergleichbarkeitsanalyse. Diese werden von den Steuerbehörden grundsätzlich akzeptiert, allerdings werden deren Ergebnisse und vor allem die Vergleichbarkeit der berücksichtigten Unternehmen von den Steuerbehörden kritisch hinterfragt.²²

Erfahrungen mit deutschen Betriebsprüfungen

Insgesamt besteht der Eindruck, dass Schweizer Steuerbehörden im Vergleich zu deutschen Behörden deutlich seltener VP hinterfragen. Ein wesentlicher Unterschied liegt auch in den von einer Betriebsprüfung betroffenen Zeiträumen. Dass in Deutschland häufig mehrere, teilweise weit zurückliegende Jahre betroffen sind, erschwert die Behebung der Doppelbesteuerung aus Schweizer Sicht, da in der Schweiz in der Regel Steuerjahre, die älter als 2–3 Jahre sind, bereits definitiv veranlagt sind.

Thematisch haben wir eine Häufung im Bereich «langer Verlustphasen» in Verbindung mit der Höhe der angemessenen Margen für Routinefunktionen festgestellt; weiter ist das Thema Funktionsverlagerung relevant. Auch die Thematik der Registerfälle ist neu aktuell. Schliesslich werden ebenfalls Geschäftsführer deutscher Unternehmen mit Wohnsitz in der Schweiz von deutschen Betriebsprüfern aufgenommen. Gemäss Aussage von Ex-

VISCHER

Zurich Basel Geneva www.vischer.com

YOUR TEAM FOR SWISS LAW AND TAX



ponenten der ESTV²³ sind weiter folgende Themen Gegenstand von Verständigungsverfahren mit Deutschland und damit vorab von Betriebsprüfungen:

- Anerkennung des Verrechnungspreismodells;
- Fremdübliche Vergütung von Routinefunktionen;
- Massgeblichkeit des Benchmarks.²⁴

Weiter besteht teilweise der Eindruck, dass deutsche Betriebsprüfer Unternehmen Lösungen vorschlagen, die darauf abzielen, Verständigungsverfahren zu vermeiden. Dabei wird auf die lange Verfahrensdauer und die rechtliche Unsicherheit hingewiesen und erwähnt, dass die kulante Lösung nur im Rahmen einer einvernehmlichen Regelung zur Verfügung stehe.

Vermeidung von Doppelbesteuerungen

In einem ersten Schritt führen VP-Korrekturen im Rahmen von deutschen Betriebsprüfungen zu einer Doppelbesteuerung. Wie solche Doppelbesteuerungen vermieden werden können, hängt davon ab, ob die korrespondierende Schweizer Gesellschaft bereits definitiv veranlagt ist.

a) Korrektur von offenen Steuerjahren

Ist das entsprechende Steuerjahr der Schweizer Gesellschaft noch offen, so ist eine Gegenberichtigung möglich, wenn die Schweizer Steuerbehörden die deutsche Korrektur nachvollziehen können. Sofern keine Einigung mit den zuständigen Schweizer Behörden erzielt werden kann, steht der ordentliche Rechtsweg zur Verfügung.

Wichtig ist daher, bei Bekanntwerden einer deutschen Betriebsprüfung im Bereich VP in der Schweiz dafür besorgt zu sein, dass keine zusätzlichen Jahre der betroffenen Gesellschaft definitiv werden, sofern damit zu rechnen ist, dass es zu Aufrechnungen in Deutschland kommen wird.

b) Korrekturen von bereits definitiv veranlagten Jahren

Sind die Steuerjahre bereits definitiv, so stellt sich die Frage, ob ein kantonales Revisionsverfahren Aussicht auf Erfolg

hat oder ob ein Verständigungsverfahren beim SIF einzuleiten ist.

Einige Kantone sehen eine Doppelbesteuerung explizit als Revisionsgrund vor. Dazu gehören beispielsweise die Kantone Solothurn, St. Gallen oder Luzern.²⁵ In diesen Fällen kann eine Doppelbesteuerung mittels Revisionsersuchen beseitigt werden, wenn die kantonale Behörde den Besteuerungsanspruch der deutschen Behörde nachvollziehen kann. Verschiedene Autoren vertreten die Meinung, dass auch ohne explizite gesetzliche Grundlage eine Revision möglich sein müsse, weil eine internationale Doppelbesteuerung durch die Verfassung untersagt werde und deshalb eine Revision in klaren Fällen aufgrund der Verhältnismässigkeit und Verfahrensökonomie unter Einhaltung der übrigen Grundsätze zulässig sein müsse.²⁶ Ein Anspruch besteht allerdings nicht, aber ein entsprechendes Vorgehen sollte den Kantonen in offensichtlichen Fällen auch nicht verwehrt sein.²⁷

Es kann sich daher auf jeden Fall lohnen, diese Frage mit den kantonalen Behörden aufzunehmen, da ein Revisionsverfahren deutlich schneller durchgeführt werden kann als ein Verständigungsverfahren. Wir haben gerade kürzlich in verschiedenen Kantonen positive Erfahrungen mit diesem Vorgehen gemacht. Ausserdem kann der Steuerpflichtige im Revisionsverfahren seine Position selber vertreten, während diese Aufgabe im Verständigungsverfahren durch das SIF – in Koordination mit dem Steuerpflichtigen – wahrgenommen wird.

c) Verständigungsverfahren

Ist eine direkte kantonale Gegenberichtigung nicht möglich, so ist beim SIF und in Fällen mit Deutschland gleichzeitig beim Bundeszentralamt für Steuern²⁸ ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Eine Frist für die Verfahrenseinleitung sieht Art. 26 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland (DBA CH/D) nicht vor. Wie das Verfahren auf Schweizer Seite abläuft, ist seit 2021 im Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG) festgehalten.²⁹ Eine Einigungspflicht besteht

für das Verständigungsverfahren nicht.³⁰ Typischerweise wird jedoch eine erzielt.³¹ Andernfalls steht dem Steuerpflichtigen das Schiedsverfahren zur Verfügung.³² Dies ist allerdings nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige mit dem Ergebnis der Verständigung nicht einverstanden ist.³³ Schliesslich ist es möglich, dass sich die Behörden bewusst nicht einigen, weil sie davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich versucht hat, Steuern in einem Land zu umgehen. In diesem Fall besteht auch die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens nicht.

Liegt eine Verständigungslösung vor, so setzen die Kantone die Gegenberichtigung auf Information des SIF um. Dabei erfolgt entweder eine Revision der betroffenen Jahre, eine Steuergutschrift oder eine Anpassung der Bemessungsgrundlage künftiger Steuerperioden. Dies liegt im Ermessen der Kantone.³⁴

Die in Art. 16 StADG neu vorgesehene Möglichkeit einer Übereinkunft zwischen dem SIF und der zuständigen kantonalen Steuerbehörde, welche anstelle eines Verständigungsverfahrens zur Verfügung steht, ist gemäss Aussage der ESTV für VP-Streitigkeiten nicht anwendbar, da diese Lösung klaren Fällen vorbehalten sei, was bei VP-Fragen nicht der Fall sei, da diese typischerweise einen Ermessensspielraum beinhalten.³⁵

Fazit

Die Schweiz ist im Vergleich mit Deutschland im Bereich der VP weniger formell – sowohl mit Blick auf die Auswahl der Methode als auch mit Blick auf die Dokumentationsvorschriften. Der zunehmende Fokus deutscher Betriebsprüfungen auf VP führt zu vermehrten Fällen von Doppelbesteuerungen in diesem Bereich. Während offene Steuerjahre in der Regel relativ einfach korrigiert werden können, kommt es bei bereits definitiv veranlagten Fällen auf die kantonale Gesetzgebung und Praxis an. Ist eine kantonale Revision nicht möglich, bleibt das Verständigungsverfahren, das in der Regel zu einer Verständigungslösung führt. Gelingt keine Einigung, verbleibt als letztes das Schiedsverfahren.

- 1 Vgl. zur deutschen Verrechnungspreispraxis Ruh, CH-D Wirtschaft 1/2023, S. 10 ff.
- 2 Vgl. u.a. Eisenring, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 9 N 56; Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, in: Law and Practice Switzerland, 2015, Ziff. 1.1; Manatschal, Schweizer Praxis bei Verrechnungspreisen am Beispiel des Kantons Zürich, Kapitel 1 – im Rahmen des Vortrags Aktuelle Themen bei den Verrechnungspreisen der Handelskammer Deutschland Schweiz am 9. März 2023.
- 3 Vgl. Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG), Art. 6 sowie Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAV), Art. 3.
- 4 Vgl. Manatschal, a.a.O.; Greter/Häni/Streule/Dietschi, Transfer pricing in Switzerland: overview, in: Practical Law, Country Q&A, Frage 3.
- 5 Greter/Häni/Streule/Dietschi, a.a.O.
- 6 Vgl. Art. 126 DBG sowie entsprechende kantonale Normen.
- 7 Vgl. Art. 130 DBG sowie entsprechende kantonale Normen.
- 8 Vgl. statt vieler Urteil des BGer 2C_961/2010 vom 30. Januar 2012.
- 9 ESTV Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997.
- 10 Rundschreiben anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken vom 7. Februar 2023 sowie Rundschreiben anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen vom 8. Februar 2023; beide Rundschreiben werden jährlich angepasst.
- 11 Vgl. Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG), Art. 3.
- 12 Vgl. dazu Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 7.1.
- 13 Vgl. Art. 22a Steueramtshilfegesetz sowie Art. 9 Abs. 1 lit. b Steueramtshilfeverordnung.
- 14 Vgl. dazu Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 7.8
- 15 Vgl. zu APA: Studer, Verständigungsverfahren Schweiz - Deutschland, S. 42 ff. – im Rahmen des Vortrags Aktuelle Themen bei den Verrechnungspreisen der Handelskammer Deutschland Schweiz am 9. März 2023; Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 7; Greter/Häni/Streule/Dietschi, a.a.O., Frage 14.
- 16 Vgl. ESTV Kreisschreiben Nr. 4 vom 17. September 1997 sowie vom 19. März 2004.
- 17 Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 3.1; Greter/Häni/Streule/Dietschi, a.a.O., Frage 9; Manatschal, a.a.O.
- 18 Vgl. dazu Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 1.1. sowie Harbeke/Hug/Scherrer in: Verrechnungspreisrecht der Schweiz, N 493.
- 19 Vgl. Eisenring, a.a.O., Art. 9 N 80; Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 3.3.
- 20 Greter/Häni/Streule/Dietschi, a.a.O., Frage 8; Eisenring, a.a.O., Art. 9 N 33–35.
- 21 Matteotti/Blankenstein/Bieri/Horni, a.a.O., Ziff. 3.2; Eisenring, a.a.O., Art. 9 N 35.
- 22 Vgl. zum Ganzen Manatschal, a.a.O., Kapitel 5.
- 23 Vgl. Studer, a.a.O., S. 41 ff.
- 24 Vgl. zum Thema der deutschen Betriebsprüfungen auch Ruh, CH-D Wirtschaft 1/2023, S. 12.
- 25 Vgl. Betschart/Hildebrand, Die vorgezogene Revision wegen interkantonalen oder internationaler Doppelbesteuerung, in: ASA 88, S. 211 ff. sowie § 165 Abs. 1 lit. e des Solothurnischen Steuergesetzes, § 197 Abs. 1 lid. d des St. Gallischen Steuergesetzes und § 168 Abs. 1 lit. d des Luzernerischen Steuergesetzes.
- 26 Looser, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 148 N 4; Margraf, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, in: StR 2/2014, S. 78.
- 27 Vgl. Betschart/Hildebrand, a.a.O., S. 218.
- 28 Vgl. Studer, a.a.O., S. 4.
- 29 Vgl. zum StADG auch Bellwald, Mehr Rechtssicherheit bei Verständigungsverfahren, in: Expert Focus 2/2022, S. 67.
- 30 Art. 26 Abs. 2 DBA CH/D; vgl. dazu auch Harbeke/Hug/Scherrer a.a.O. N.1898.
- 31 Vgl. Stocker, Instrumente zur Beilegung von Streitigkeiten im Verhältnis Deutschland-Schweiz: Verständigungs- und Schiedsverfahren, in: Kammermagazin 2/2021.
- 32 Art. 26 Abs. 5 DBA CH/D sowie Stocker, a.a.O.
- 33 Vgl. Studer, a.a.O., S. 34.
- 34 Vgl. Studer, a.a.O., S. 32.
- 35 Vgl. Studer, a.a.O., S. 6.

«BUSINESS-LUNCH ZÜRICH»

Jeden ersten **Dienstag** im Monat
11.30 bis 14 Uhr | Zürich

- exklusives und persönliches Networking-Format
- Apéro und Mittagessen inkludiert
- informative Fachvorträge zu aktuellen Themen aus den Wirtschaftsbeziehungen Deutschland-Schweiz
- Referenten: Experten und wichtige Persönlichkeiten aus Wirtschaft und Politik
- Ungezwungene und angenehme Atmosphäre zum Wissensaustausch, Netzwerken sowie zur professionellen Weiterentwicklung

Alle Termine und Referatsthemen sowie die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie auf unserer Website oder über unseren Newsletter.

